

Wyrok z 25 października 2004 r., [SK 33/03](#)
**SKUTEK UCHYBIENIA TERMINOM DO OBNIŻENIA
PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG**

Rodzaj postępowania: skarga konstytucyjna Inicjator: spółka z o.o.	Skład orzekający: 5 sędziów	Zdania odrębne: 0
--	--------------------------------	----------------------

Przedmiot kontroli	Wzorce kontroli
Utrata prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wskutek uchybienia terminom do skorzystania z tego prawa [Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym: art. 19 ust. 3b (dodany w 1999 r.)]	Zasada państwa prawnego Zasada proporcjonalności Ochrona własności [Konstytucja: art. 2, art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1 i 3]

Konstrukcja podatku od towarów usług, zwanego też „podatkiem od wartości dodanej” („VAT” – od angielskiego *Value Added Tax*), pozwala na odliczenie przez przedsiębiorcę od kwoty podatku od wartości sprzedawanych przez niego towarów lub świadczonych usług (tzw. podatek należny) – kwoty podatku w kalkulowanej w cenę towarów i usług nabytych przez tego przedsiębiorcę (tzw. podatek naliczony).

Skargę konstytucyjną w niniejszej sprawie wniosła spółka M., będąca następcą prawnym spółki o podobnej nazwie. W roku 2001 organ kontroli skarbowej i organ odwoławczy, a później sąd administracyjny uznały, że dokonane przez istniejącą wówczas spółkę M. odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego z tytułu wartości towarów importowanych było przedwczesne, ponieważ spółka nie dysponowała jeszcze wymaganym dokumentem celnym uprawniającym do odliczenia. Z tego powodu na spółkę nałożono obowiązek zwrotu różnicy podatku za miesiąc, w którym doszło do zawyżenia podatku naliczonego, wraz z odsetkami, a także sankcję w postaci obowiązku zapłaty 30% kwoty zawyżenia.

Przedmiotem zaskarżenia do Trybunału Konstytucyjnego był art. 19 ust. 3b ustawy podatkowej z 1993 r. w brzmieniu obowiązującym w czasie, w którym był zastosowany w sprawie skarżącej spółki (2001 r.). W myśl tego przepisu podatnik tracił prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, jeżeli uchybił ustawowym terminom do skorzystania z obniżenia. W przypadku importu towaru obniżenie mogło nastąpić nie wcześniej niż w rozliczeniu podatkowym za miesiąc, w którym podatnik „otrzymał fakturę lub dokument celny”, i nie później niż w rozliczeniu za miesiąc następny. W skardze konstytucyjnej zarzucono, że dotkliwa sankcja za przedwczesne odliczenie podatku naliczonego – w postaci definitywnej utraty tego prawa – jest niezgodna z konstrukcją podatku od wartości dodanej, a przez to jest niezgodna z konstytucyjnymi gwarancjami własności (art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 3) i zasadą proporcjonalności (art. 31 ust. 3). Skarżąca powołała się także na zasadę ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywodzoną z konstytucyjnej klauzuli państwa prawnego (art. 2).

Znaczną część uzasadnienia wyroku zajmują rozważania Trybunału dotyczące niejednolitej w praktyce wykładni przepisów ustawy, które były stosowane w sprawie skarżącej. W swych rozważaniach o naturze podatku od wartości dodanej Trybunał nawiązuje do dorobku europejskiego prawa wspólnotowego.

ROZSTRZYGNIECIE

Art. 19 ust. 3b ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w brzmieniu obowiązującym do 26 marca 2002 r. w zakresie, w jakim pozbawia prawa do obniżenia kwoty podatku należnego podatnika, który dokonał obniżenia kwoty podatku należnego wcześniej niż w rozliczeniu za miesiąc, w którym otrzymał dokument celny – jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3 oraz art. 2 Konstytucji.

GŁÓWNE TEZY UZASADNIENIA

1. Zasada proporcjonalności wiąże ustawodawcę zarówno wtedy, gdy ustanawia on ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności lub praw, jak i wtedy, gdy nakłada obowiązki na obywateli lub na inne podmioty znajdujące się pod jego władzą.
2. Ustawodawca postępuje zgodnie z zasadą proporcjonalności, gdy spośród dopuszczalnych środków działania wybiera możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być one zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym, niż to jest niezbędne dla osiągnięcia założonego i usprawiedliwionego konstytucyjnie celu.
3. Przepisy Konstytucji gwarantujące lub przyznające określone wolności i prawa mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile zachodzi rzeczywisty związek między realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnych wolności lub praw jednostki proklamowanych w Konstytucji (w tym wypadku: własności i innych praw majątkowych).
4. Ponieważ art. 84 Konstytucji przewiduje możliwość wydania ustaw nakładających obowiązki podatkowe, obowiązek ten jako taki nie stanowi ograniczenia konstytucyjnych wolności i praw. Środki służące realizacji tego obowiązku mogą być jednak oceniane z punktu widzenia wymagania proporcjonalności w ograniczaniu konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji).
5. Istota konstrukcji podatku od towarów i usług, jako podatku od wartości dodanej, opiera się na zasadzie „opodatkowanie – odliczenia”, zgodnie z którą podatnik z jednej strony jest zobowiązany do określenia podatku należnego, będącego wynikiem realizowanej przez niego sprzedaży opodatkowanej tym podatkiem, a z drugiej strony przysługuje mu uprawnienie do odliczania od podatku należnego podatku naliczonego z tytułu realizowanych przez niego zakupów. W każdym przypadku, w którym ustawa pozbawia podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego, zostaje on obciążony podatkiem należnym i jednocześnie ponosi ekonomiczny ciężar podatku naliczonego. Tymczasem do fundamentalnych cech podatku od wartości dodanej należy zasada ekonomicznej neutralności podatku dla podatników.
6. Konsekwencją zastosowania wobec skarżącej spółki badanego przepisu ustawy podatkowej (wskazanego w sentencji), przewidującego utratę prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w razie uchybienia ustawowym terminom obniżenia, jest zmniejszenie wielkości środków finansowych pozostających w jej dyspozycji. Chybione

jest twierdzenie, że skutkiem uchybienia owym terminom był uszczerbek dla finansów państwa, skoro skarżąca spółka z tytułu przedwczesnego obniżenia podatku została obciążona obowiązkiem zwrotu różnicy wraz z odsetkami, a także kwotą dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zawyżenia. Mimo tych dolegliwości skarżąca spółka, w myśl zakwestionowanego przepisu ustawy, nie miała prawa do obniżenia podatku za określony miesiąc przez złożenie korekty deklaracji. W tym aspekcie kwestionowana regulacja nie spełnia przesłanki niezbędności jako elementu zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji), ponieważ i bez zaskarżonego przepisu obowiązek podatkowy przewidziany w ustawie mógł być skutecznie realizowany. Również późniejsza zmiana brzmienia badanego przepisu, dokonana przez ustawę nowelizującą z 15 lutego 2002 r., jak też obowiązujący obecnie art. 86 ust. 13 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług dowodzą, że restrykcyjne rozwiązanie przyjęte w badanym przepisie nie było konieczne.

7. Stanowienie przepisów niejasnych i wieloznacznych oznacza naruszenie Konstytucji ze względu na sprzeczność z zasadą państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) albo z zasadą wymagającą ustawowej regulacji określonej dziedziny (np. nakładania ciężarów i świadczeń publicznych – art. 84 Konstytucji) lub ustawowego określenia ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji). Niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, jeżeli jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu eliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa, a przy tym skutki tych rozbieżności są istotne dla adresatów i wynikają z niejednorodnego stosowania przepisu lub z niepewności co do sposobu jego stosowania, dotyczą prawnie chronionych interesów adresatów norm prawnych i występują w znacznym nasileniu.
8. Brak czytelnego celu badanego przepisu ustawy podatkowej z 1993 r. uzasadnia również zarzut naruszenia zasady przyzwoitej legislacji oraz zasady zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa, wywodzonych z art. 2 Konstytucji (por. tezę 7).

Przepisy Konstytucji

Art. 2. Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Art. 21. 1. Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia.

Art. 31. [...] 3. Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

Art. 64. 1. Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia.

2. Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.

3. Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

Art. 84. Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.