

136/8/A/2008

WYROK

z dnia 13 października 2008 r.

Sygn. akt K 16/07*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Adam Jamróz – przewodniczący

Teresa Liszcz

Ewa Łętowska – sprawozdawca

Janusz Niemcewicz

Mirosław Wyrzykowski,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 13 października 2008 r., wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o zbadanie zgodności:

art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.) z art. 2, art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji,

o r z e k a:

Art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z 2005 r. Nr 14, poz. 113, Nr 90, poz. 756, Nr 143, poz. 1199 i Nr 179, poz. 1484, z 2006 r. Nr 143, poz. 1028 i 1029, z 2007 r. Nr 168, poz. 1187 i Nr 192, poz. 1382 oraz z 2008 r. Nr 74, poz. 444, Nr 130, poz. 826 i Nr 141, poz. 888) jest zgodny z art. 2 oraz art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE

I

1. Rzecznik Praw Obywatelskich 15 marca 2007 r. wystąpił z wnioskiem o stwierdzenie, że art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.; dalej: ustawa o VAT) jest niezgodny z art. 2, art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Uzasadnienie wniosku Rzecznik Praw Obywatelskich oparł na następujących argumentach:

Jedną z podstawowych zasad ustawy o VAT jest zasada neutralności dla podatników. Wyraża się ona tym, że przez realizację prawa do odliczenia podatku naliczonego od należnego, podatnik nie ponosi faktycznie ciężaru tego podatku.

* Sentencja została ogłoszona dnia 24 października 2008 r. w Dz. U. Nr 190, poz. 1170.

Ostateczny bowiem ekonomiczny ciężar VAT, po przejściu towaru (usługi) przez łańcuch kolejnych transakcji, spada na konsumenta finalnego, niebędącego podatnikiem VAT. Konsument finalny płaci cenę, w której ten podatek jest zawarty i tym sposobem ostatecznie ponosi jego ekonomiczny ciężar. Tym samym prawo podatników VAT do odliczenia podatku naliczonego od należnego, jak również zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, będące wyrazem zasady jego neutralności, powinno być realizowane w rozsądnym terminie. W przeciwnym razie zostanie podważona *de facto* zasada ekonomicznej neutralności VAT.

W ustawie o VAT w wypadku wystąpienia w okresie rozliczeniowym nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, podatnik każdorazowo – co do całości tej nadwyżki (różnicy) – ma prawo żądać w deklaracji jej zwrotu na swój rachunek bankowy (art. 87 ust. 1 ustawy o VAT). Ustawodawca w art. 87 ust. 2 ustawy o VAT zróżnicował realizację tego prawa w zakresie terminu, w jakim urząd skarbowy jest zobligowany do dokonania tegoż zwrotu. Zgodnie z art. 87 ust. 2 ustawy o VAT zwrot różnicy podatku naliczonego nad należnym powinien nastąpić na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju wskazanym w zgłoszeniu identyfikacyjnym, w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika. Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego sprawdzenia, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego. Jeżeli przeprowadzone postępowanie wyjaśniające potwierdzi zasadność zwrotu, urząd skarbowy przekazuje podatnikowi należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w wypadku odroczenia płatności podatku lub rozłożenia na raty.

Artykuł 64 ust. 1 i 2 Konstytucji chroni własność i inne prawa majątkowe. Nadwyżka podatku naliczonego nad należnym, którą przy spełnieniu kryteriów określonych w ustawie o VAT zwraca się podatnikowi, jest wartością majątkową, do której uzyskania podatnik „ma prawo” w ustawowo określonym terminie. To znaczy, że sytuacja taka jest objęta ochroną art. 64 Konstytucji.

Na podstawie art. 87 ust. 2 ustawy o VAT okres zwrotu nadwyżki może być przedłużony z 60 dni do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego, którego końcowy termin nie został określony przez ustawodawcę. Już – wskazany przez ustawodawcę – termin 60-dniowy, to dwa pełne okresy rozliczeniowe VAT. Przez dwa okresy rozliczeniowe podatnik jest więc zmuszony ponosić ciężar podatku naliczonego, chociaż zgodnie z zasadą neutralności VAT ciężar taki nie powinien go obarczać.

Prawo własności, w tym prawo do dysponowania kwotą podatku naliczonego nad należnym, podlegać może jedynie ograniczeniom spełniającym przesłanki art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji. Artykuł 64 Konstytucji dopuszcza ograniczenie własności tylko w drodze ustawy. Z przesłanki tej wynikają dwie podstawowe konsekwencje. Po pierwsze, niedopuszczalne jest ustanowienie jakiegokolwiek ograniczenia prawa własności bez podstawy ustawowej. Po drugie, owa podstawa ustawowa musi mieć na tyle rozwinięte ujęcie, by czyniła zadość wymaganiu dostatecznej „określoności”. Zaskarżony przepis jako przesłankę odroczenia terminu zwrotu VAT wskazuje „konieczność dokonania przez naczelnika urzędu skarbowego dodatkowego sprawdzenia”, które potwierdzi zasadność zwrotu. Ustawa o VAT nie wyznacza jednak końcowego terminu, w którym należy zakończyć owo „dodatkowe sprawdzenie”. Termin zwrotu organ podatkowy może wydłużyć „do czasu zakończenia prowadzenia postępowania wyjaśniającego”. Przez nieokreślony przepisami ustawy o VAT okres sprawdzania zasadności zwrotu, podatnik jest zmuszony ponosić nadal faktyczny ciężar nadpłaty podatku.

Ustawowa podstawa ograniczenia prawa własności, wskazana w art. 87 ust. 2 ustawy o VAT, nie czyni zadość wymaganiom dostatecznej określoności, gdyż nie wskazuje precyzyjnie przesłanek ograniczenia prawa własności, tak aby na jej podstawie

można było określić kompletny zarys ograniczenia. Ustawa – wedle twierdzenia Rzecznika Praw Obywatelskich – nie określa przesłanek wszczęcia postępowania oraz maksymalnego terminu prowadzenia przez organ podatkowy postępowania wyjaśniającego. Zaskarżony przepis niweczy podstawowe uprawnienie składające się na treść prawa własności, jakim jest swobodne dysponowanie własnością. Treść art. 87 ust. 2 ustawy o VAT nie chroni podatników przed pochopnymi i nieprzemyślanymi posunięciami organów skarbowych, wszczynających postępowanie w sprawie zasadności zwrotu nadwyżki VAT naliczonego nad należnym, niezależnie od przemawiających za tym okoliczności. Ekonomiczne ryzyko wszczynania takich postępowań ponosi bowiem podatnik.

Wprowadzona w art. 87 ust. 2 ustawy o VAT regulacja nie jest jedynym środkiem, który może doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków. Ustawodawca w przepisach m.in. ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) przewidział uprawnienie do przeprowadzenia przez organy podatkowe kontroli podatkowej u podatników; został wyraźnie określony czas trwania wszystkich kontroli u przedsiębiorcy w roku kalendarzowym, a zatem regulacja art. 87 ust. 2 ustawy o VAT nie jest konieczna. Zakładany cel jest możliwy do osiągnięcia przy zastosowaniu środka kontrolnego nakładającego mniejsze ograniczenia.

W świetle art. 2 Konstytucji, wyrażającego m.in. zasadę poprawnej legislacji, niedopuszczalne jest stanowienie przepisów, które dają organom je stosującym całkowitą dowolność. Zastosowana w art. 87 ust. 2 ustawy o VAT konstrukcja pozostawia organowi podatkowemu taką właśnie dowolność. Nie precyzuje kiedy, w jakich sytuacjach, zachodzi potrzeba przeprowadzenia dodatkowego sprawdzenia (kryterium „zasadności” nie cechuje się niezbędną w tym zakresie precyzją).

2. Sejm, w piśmie swego Marszałka z 18 kwietnia 2008 r., stwierdził, że art. 87 ust. 2 ustawy o VAT jest zgodny z art. 2, art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Uzasadnienie stanowiska Sejmu zostało oparte na następujących argumentach:

Przepisy ustawy o VAT przewidują możliwość przeprowadzenia przed dokonaniem zwrotu nadwyżki tzw. postępowania wyjaśniającego. Jest ono wdrażane wówczas, gdy zasadność zwrotu wymaga dodatkowego sprawdzenia. Analogiczny mechanizm funkcjonował pod rządem ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.; dalej: ustawa o VAT z 1993 r.).

Postępowanie wyjaśniające dotyczące zasadności zwrotu różnicy podatku prowadzone jest w ramach czynności sprawdzających (art. 272 i n. ordynacji podatkowej). Panuje w tym zakresie zgodność poglądów zarówno doktryny, jak i judykatury. Ustawodawca nie sprecyzował terminu, w którym postępowanie wyjaśniające powinno zostać zakończone. Przepis art. 280 ordynacji podatkowej odsyła w zakresie nieuregulowanym w rozdziale dotyczącym czynności sprawdzających do niektórych przepisów działu IV ordynacji podatkowej. Nie zawiera jednak odesłania do art. 139 ordynacji podatkowej, jednocześnie nie normując w sposób szczególny okresu przeprowadzania czynności sprawdzających. W związku z brakiem unormowania tej kwestii w rozdziale dotyczącym czynności sprawdzających uprawnione jest twierdzenie o występowaniu luki w prawie. W związku z tym, pomimo braku wyraźnego odesłania do art. 139 ordynacji podatkowej, należy sięgnąć właśnie do tego przepisu. Zgodnie z tym przepisem załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca od dnia wszczęcia postępowania, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. O ile kwestia stosowania

art. 139 ordynacji podatkowej może być dyskusyjna, o tyle bezsporny jest obowiązek stosowania art. 125 ordynacji podatkowej statuującego zasadę szybkości postępowania.

Kwestionowany przez Rzecznika Praw Obywatelskich przepis jest zgodny z prawem wspólnotowym. Możliwość wprowadzenia przez państwo członkowskie pewnych warunków zwrotu przewidziana jest wyraźnie w art. 18 ust. 4 VI dyrektywy (obecnie art. 183 dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. U. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1). W wyroku z 16 listopada 2005 r. (sygn. akt I SA/Op 270/05) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu stwierdził, że terminy zwrotu nadwyżki podatku, wynikające z ustawy o VAT, nie są sprzeczne z regułami dyrektyw w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, a zwłaszcza nie naruszają zasady wynikającej z art. 18 ust. 4 VI dyrektywy.

Omawiana kwestia była także przedmiotem zainteresowania europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (dalej: ETS), który w orzeczeniu w połączonych sprawach C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96 (orzeczenie z 18 grudnia 1997 r., *Garage Molenheide BVBA* [C-286/94], *Peter Schepens* [C-340/95], *Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD)* [C-401/95] and *Sanders BVBA* [C-47/96] przeciwko Belgii) stwierdził, że stosowanie tego rodzaju środków przez państwo członkowskie co do zasady nie jest wykluczone. Trybunał jednakże podkreślił w uzasadnieniu orzeczenia, że choć stosowanie środków, które mają na celu zapewnienie możliwie najskuteczniejszej ochrony interesów budżetu (Skarbu Państwa), jest dopuszczalne, to jednak nie mogą one iść dalej, niż jest to konieczne dla osiągnięcia tego celu (ochrony interesów budżetowych). Dlatego też środki te nie mogą być stosowane w taki sposób, który prowadziłby do systematycznego podważania prawa do odliczenia podatku, które to prawo jest fundamentalną zasadą wspólnego systemu VAT. Sprzeczne byłoby to bowiem z zasadą proporcjonalności. Trybunał wskazał również, że badanie, czy w konkretnej sytuacji dane regulacje naruszają zasadę proporcjonalności, zasadniczo jest sprawą sądu krajowego.

Sam fakt dokonania zwrotu nadwyżki podatku, nawet jeśli miało miejsce dodatkowe sprawdzenie w ramach postępowania wyjaśniającego, przez organ podatkowy, nie oznacza stwierdzenia poprawności czy też prawidłowości rozliczeń VAT za dany okres rozliczeniowy. Przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego nie oznacza też przeprowadzenia postępowania podatkowego w tej sprawie. W związku z tym możliwe jest przeprowadzenie postępowania podatkowego czy też kontroli podatkowej w tym zakresie. Nie będzie to złamaniem zasady *ne bis in idem* wyrażonej w art. 282a ordynacji podatkowej.

Jeśli przeprowadzone postępowanie wyjaśniające wykaże zasadność zwrotu nadwyżki podatku, urząd skarbowy wypłaca podatnikowi należną kwotę powiększoną o odsetki w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia terminu płatności podatku lub jego rozłożenia na raty. Odsetki przysługują wówczas, gdy zwrot jest zasadny. Stąd też będą one przysługiwać w każdym wypadku, gdy podatnik otrzymuje zwrot nadwyżki podatku z urzędu skarbowego, nawet jeżeli w wyniku postępowania sprawdzającego wysokość nadwyżki podlegającej zwrotowi jest obniżana. Podstawą naliczania odsetek w takiej sytuacji będzie kwota faktycznie zwracana, a nie kwota żądana przez podatnika.

Jeśli chodzi o zarzut nadmiernego wydłużania terminu zwrotu nadwyżki uzasadnianego koniecznością przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, to ustawodawca, dając organom podatkowym taką możliwość, kierował się przede wszystkim dyrektywą ochrony interesów budżetowych.

Jeśli chodzi o zarzut naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, to przepisy podatkowe nie należą do grupy przepisów minimalizujących ryzyko działalności gospodarczej. To ryzyko zawsze musi ponieść podatnik, który podejmując decyzję powinien brać pod uwagę

ograniczenia wynikające dla niego z postanowień prawa podatkowego. Trybunał Konstytucyjny niejednokrotnie zajmował się w swych orzeczeniach problematyką zależności pomiędzy przepisami nakładającymi ciężary podatkowe a przepisami chroniącymi prawo własności. Analiza wydanych w tej sprawie orzeczeń prowadzi do wniosku, że przepisy podatkowe ograniczają niewątpliwie prawa majątkowe każdego podatnika, ale jest to ograniczenie w pełni dopuszczalne, jeżeli nie prowadzi do konfiskaty mienia. Ponadto należy stwierdzić, że każda forma opodatkowania stanowi ingerencję w prawo własności, natomiast interpretacja przepisu art. 84 Konstytucji w sposób prowadzący do uznania go za sprzeczny z art. 64 Konstytucji jest niedopuszczalna.

Nie można także zgodzić się z zarzutem naruszenia zasady proporcjonalności wynikającej z art. 31 ust. 3 Konstytucji, ponieważ wnioskodawca w uzasadnieniu swojego wniosku nie wykazał, na czym polega to naruszenie.

Zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Trybunał Konstytucyjny w swoich orzeczeniach wielokrotnie podkreślał, że ustawodawcy przysługuje – w ramach obowiązującego porządku konstytucyjnego – swoboda kształtowania zasad prawnych systemu podatkowego, w tym swoboda wyboru środków prawnych w celu kształtowania założonej polityki podatkowej. Prawo podatkowe powinno być jednocześnie tak skonstruowane, by stymulowało podatnika do rzetelnego jego wykonywania i sprzyjało ochronie interesu finansowego państwa. Idąc natomiast tokiem rozumowania Rzecznika Praw Obywatelskich i sprowadzając to rozumowanie *ad absurdum*, należałoby uznać, że przepis art. 84 Konstytucji i będący jego uszczegółowieniem przepis art. 217 Konstytucji są sprzeczne z powołanymi przez Rzecznika wzorcami konstytucyjnymi. Interpretacja taka jest jednak niedopuszczalna.

W rozpatrywanej sprawie nie zachodzi także żadna wątpliwość interpretacyjna. Tym samym zarzut naruszenia zasad poprawnej legislacji należy uznać za chybiony.

3. W związku z toczącym się postępowaniem przewodniczący składu orzekającego zwrócił się do Ministra Finansów o udzielenie informacji dotyczącej praktyki stosowania art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT.

3.1. W piśmie z 1 sierpnia 2008 r. Minister Finansów udzielił następujących informacji:

Przedłużenie terminu dokonania zwrotu różnicy podatku na podstawie art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT następuje wtedy, gdy kwota zwrotu wymaga dodatkowego sprawdzenia, a zatem sprawdzenia ponad to, co było możliwe do sprawdzenia w terminie przewidzianym dla dokonania zwrotu. Przedłużenie to odbywa się w ramach procedur przewidzianych w ordynacji podatkowej.

Postępowanie wyjaśniające, o którym mowa w zaskarżonym przepisie, oznacza wszelkie działania (w ramach określonych prawem procedur), jakie organy podatkowe podejmują w celu potwierdzenia zasadności zwrotu podatku. Działania te mogą zatem ograniczyć się tylko do czynności sprawdzających, jednak w niektórych wypadkach niezbędne są czynności wykonywane w ramach kontroli podatkowej, a także postępowania podatkowego.

Co do zasady, w większości wypadków, postępowanie wyjaśniające zasadność zwrotu podatku, o którym mowa w art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT, prowadzone jest przez organy podatkowe w ramach czynności sprawdzających, uregulowanych w dziale V ordynacji podatkowej. Na tle art. 272 ordynacji podatkowej czynności sprawdzające można określić jako procedurę zmierzającą do wstępnego zweryfikowania prawidłowości dokonywanych rozliczeń. Zgodnie z art. 274b § 1 ordynacji podatkowej,

jeżeli przeprowadzenie czynności sprawdzających zasadność zwrotu podatku wymaga przedłużenia terminu zwrotu podatku wynikającego z odrębnych przepisów, organ podatkowy może postanowić o przedłużeniu tego terminu do czasu zakończenia czynności sprawdzających. Stosownie natomiast do art. 274b § 2 ordynacji podatkowej na postanowienie, o którym mowa w § 1, służy zażalenie. Przepis art. 274b § 1 ordynacji podatkowej nie stanowi samodzielnej podstawy prawnej do przedłużenia terminu badania zasadności zwrotu podatku. Przepis ten wymienia wyłącznie formę, w jakiej następuje przedłużenie terminu zwrotu podatku. Podstawę prawną przedłużenia terminu w wypadku zwrotu różnicy podatku stanowi art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT. W praktyce oba wymienione przepisy są powoływane w postanowieniu o przedłużeniu terminu zwrotu podatku. Praktyka ta jest prawidłowa i została usankcjonowana przez orzecznictwo sądów administracyjnych.

W sytuacji gdy organ podatkowy pierwszej instancji podaje w wątpliwość rzetelność danych zawartych w deklaracji, w której wykazano zwrot podatku, może on wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych (art. 274a § 2 ordynacji podatkowej). Przepis ten umożliwia w ramach czynności sprawdzających dokonanie wstępnej oceny zagadnień o materialnym charakterze. Odpowiedź podatnika na wezwanie organu podatkowego może prowadzić do wyjaśnienia wątpliwości i potwierdzenia poprawności deklaracji lub stwierdzenia, że wątpliwości są zasadne. W pierwszym wypadku wątpliwości zostają wyjaśnione bez konieczności wszczynania dodatkowego postępowania kontrolnego. W drugim wypadku organ podatkowy wszczyna kontrolę podatkową oraz ewentualnie postępowanie podatkowe w celu (dokładnego) wyjaśnienia sprawy. W toku kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego stosowane są przepisy ordynacji podatkowej właściwe dla tych procedur. Podstawę przedłużenia terminu dokonania zwrotu podatku w toku kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego stanowi art. 216 ordynacji podatkowej (obok art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT).

W razie powzięcia wątpliwości co do rzetelności wykazywanych kwot do zwrotu, prowadzenie przez organy podatkowe czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej nie oznacza „automatycznego” przedłużenia terminu dokonania zwrotu podatku. Wątpliwości te bowiem mogą być też wyjaśnione przed upływem ustawowego terminu dokonania zwrotu. Wprawdzie przepisy działu V ordynacji podatkowej nie przewidują ograniczeń czasowych dokonywania czynności sprawdzających, w tym także w zakresie badania zasadności zwrotu podatku, nie oznacza to jednak, że organy podatkowe mają w tym zakresie pełną dowolność. Istotnym czynnikiem wpływającym na czas dokonywania tych czynności, poza oczywiście stopniem skomplikowania sprawy i ilością kwestii, które wymagają dodatkowego wyjaśnienia, jest m.in. ustawowy termin zwrotu podatku oraz konsekwencje dla organu podatkowego w postaci wypłaty odsetek w wypadku, gdyby kwota zwrotu była jednak wykazana prawidłowo.

W toku czynności sprawdzających, na mocy art. 280 ordynacji podatkowej obowiązują zasady ogólne postępowania podatkowego, w tym określona w art. 125 ordynacji podatkowej zasada wnikliwości i szybkości postępowania. Przepisy art. 125 ordynacji podatkowej stanowią gwarancję ochrony praw i interesu podatnika w sytuacji, w której wdrożone zostały czynności sprawdzające. Podatnik ma prawo domagać się, aby przepisy te były respektowane przez organy podatkowe dokonujące czynności sprawdzających, i ewentualnie podnosić zarzuty naruszenia tych przepisów.

Istotnym elementem wpływającym na stopień ochrony praw podatników jest możliwość zaskarżania postanowień o przedłużeniu terminu zbadania zasadności zwrotu podatku oraz możliwość wnoszenia skarg na ostateczne postanowienia w tych sprawach.

Postanowienie zawiera uzasadnienie faktyczne i prawne, jeżeli służy na nie zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego oraz gdy wydane zostało na skutek zażalenia na postanowienie (art. 217 § 2 ordynacji podatkowej). W każdym wypadku wydanie w trybie art. 274b ordynacji podatkowej postanowienia o przedłużeniu terminu zbadania zasadności zwrotu podatku może być poddane kontroli instancyjnej i sądowej, jeśli tylko podatnik uzna, że rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji jest dla niego niekorzystne.

Okoliczności uzasadniające w praktyce konieczność przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego są uzależnione od stanu faktycznego konkretnych spraw. Bogactwo i złożoność życia gospodarczego oraz indywidualne zachowania podatników powodują, iż stworzenie zamkniętego katalogu przesłanek, których wystąpienie uzasadnia przedłużenie terminu dokonania zwrotu podatku, jest (w zasadzie) niemożliwe. Nie znaczy to jednak, że organy podatkowe wykazują w tej materii dowolność. Zasadność zwrotu podatku, wnioskowana przez podatnika, jest każdorazowo poddawana weryfikacji, początkowo poprzez analizę informacji wynikających z baz danych urzędu skarbowego, pochodzących od innych organów i instytucji, z przeprowadzonych postępowań. Analiza tych informacji następuje w trakcie ustawowych terminów zwrotu podatku.

Ustalenie przez organ podatkowy wystąpienia pewnych okoliczności, takich np. jak: występowanie znacznych rozbieżności pomiędzy danymi zawartymi w deklaracjach VAT-7 lub VAT-7K (w ujęciu kwartalnym) a danymi wynikającymi z informacji podsumowujących VAT-UE, fakt wykazywania transakcji wewnątrzwspólnotowych przez podatnika niezarejestrowanego jako podatnik VAT UE, wykazanie przez podatnika nagłego wzrostu obrotów w wypadku gdy nie jest on związany z rodzajem prowadzonej działalności lub jej sezonowością, wykazanie kwoty zwrotu w wysokości nieznajdującej uzasadnienia rodzajem i rozmiarami prowadzonej działalności – może uzasadniać konieczność dokładniejszego zbadania poprawności rozliczenia podatnika, poprzez zweryfikowanie dokumentów źródłowych bądź ustalenie stanu faktycznego.

Nie znaczy to jednak, że termin dokonania zwrotu podatku zostanie przedłużony na pewno, niejako „automatycznie”. Oceny takiej organy dokonują w ustawowych terminach dokonania zwrotu. Jednakże okoliczności zaistniałe w trakcie podjętych przez organ czynności wyjaśniających oraz konieczność dokonania dodatkowych czynności, które uniemożliwiają dotrzymanie ustawowych terminów dokonania zwrotu, w niektórych wypadkach wymusza na organach podatkowych przedłużenie ustawowych terminów zwrotu do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego.

Lista wypadków uzasadniających konieczność przedłużenia terminu dokonania zwrotu podatku nie jest zamknięta. Przykładowymi przesłankami, powodującymi konieczność przedłużenia terminu dokonania zwrotu podatku mogą być: 1) wykazanie w prowadzonych postępowaniach kontrolnych i podatkowych za wcześniejsze okresy rozliczeniowe nieprawidłowości w rozliczeniach VAT, w sposób uzasadniający przypuszczenie o braku rzetelności także bieżących rozliczeń (np. nieprawidłowości w zakresie wysokości kwot podatku do przeniesienia, które bezpośrednio rzutują na bieżące rozliczenia podatnika); 2) wystąpienie w zebranych materiale w trakcie jeszcze niezakończonych postępowania kontrolnego, prowadzonego wobec tego podatnika przez urząd skarbowy lub urząd kontroli podatkowej, okoliczności uzasadniających przypuszczenie o nieprawidłowościach mających wpływ na bieżące rozliczenia; 3) brak kontaktu z podatnikiem – mimo prawidłowego wezwania – w celu potwierdzenia dokonania zapłaty za zakupy, w sytuacji gdy podatnik wnioskuje o maksymalnie krótki, 25-dniowy, termin zwrotu podatku; zapłata jest warunkiem zwrotu w takim terminie; 4) brak reakcji podatnika na wezwania do złożenia dokumentów potwierdzających zasadność zwrotu (przy prawidłowości doręczeń wezwań), a tym samym brak możliwości potwierdzenia tejże zasadności; 5) niezłożenie korekty deklaracji, pomimo prawidłowego

wezwania przez organ, w razie stwierdzenia w deklaracji oczywistych błędów w wyliczeniu kwot podatku do zwrotu; 6) konieczność prowadzenia przez organ dodatkowych ustaleń, spowodowanych nieaktualizowaniem danych przez podatnika (dotyczących np. zmiany rachunku bankowego, siedziby, miejsca prowadzenia działalności); 7) celowe utrudnianie lub uniemożliwianie rozpoczęcia kontroli przez podawanie nieprawdziwych informacji dotyczących miejsca prowadzenia działalności; 8) konieczność dokonania ustaleń wymagających współpracy z innymi organami, zarówno podatkowymi, jak i niepodatkowymi, a w terminie zwrotu określonym ustawą niezbędne informacje do organu podatkowego nie wpływają; do tego rodzaju wypadków należą: a) konieczność przeprowadzenia tzw. kontroli krzyżowych, wymagających zazwyczaj współpracy różnych organów podatkowych, czyli kontrola prawidłowości i rzetelności rozliczeń podatku od towarów i usług u podatnika i u jego kontrahentów, w szczególności co do zgodności dokumentów, na podstawie których zostało sporządzone rozliczenie podatkowe – w sytuacji stwierdzonych rozbieżności w dokumentacji podmiotów; b) konieczność uzyskania informacji związanych z handlem wewnątrzwspólnotowym od administracji podatkowych państw członkowskich, m.in. w zakresie potwierdzenia wykazywanych przez podatnika transakcji wewnątrzwspólnotowych (w sytuacji np. istnienia rozbieżności w dokumentacji takiej transakcji, wskazujących na możliwość dokonania nadużyć), dokonywana w ramach wymiany informacji o VAT (tego typu wymiana informacji jest regulowana przez prawo wspólnotowe i odbywa się w sposób sformalizowany, przez generowanie zapytań na formularzu SCAC 2004); c) konieczność uzyskania konkretnych danych od innych organów, np. z prokuratury w związku z powzięciem przez organ podatkowy informacji o prowadzonym wobec podatnika postępowaniu mającym związek z rozliczeniami podatku od towarów i usług; 9) konieczność powołania biegłego (którego zadaniem może być np. określenie rzeczywistej wartości specjalistycznych maszyn o znacznej wartości, zaliczonych przez podatnika do środków trwałych, jeśli organ poweźmie przypuszczenie o zawyżeniu ich wartości).

Zabezpieczenie interesów podatnika w postaci obowiązku wypłaty odsetek w razie potwierdzenia się zasadności zwrotu dodatkowo zaś powoduje, że organy podatkowe stosują konstrukcję przedłużenia terminu dokonania zwrotu różnicy podatku tylko w sytuacji istnienia wyraźnych przesłanek wskazujących, że zwrot podatku w ogóle się podatnikowi nie należy lub nie należy się w zadeklarowanej wysokości, przy jednoczesnym braku możliwości zakończenia postępowania wyjaśniającego zasadność tego zwrotu przed upływem ustawowych terminów dokonania zwrotu.

3.2. W piśmie Minister Finansów przedstawił także swe stanowisko w sprawie; nie podzielił zarzutów Rzecznika Praw Obywatelskich.

Uzasadnienie stanowiska Minister Finansów oparł na następujących argumentach:

Dla uzasadnienia powodów przyjętej konstrukcji art. 87 ust. 1 i 2 ustawy o VAT konieczne jest odwołanie się do podstawowej zasady systemu podatku od towarów i usług, jaką jest zasada neutralności, wyrażająca się w przysługującym podatnikowi prawie do pomniejszenia kwot podatku należnego o kwoty podatku zapłaconego przy nabyciu towarów i usług, a także w prawie do zwrotu nadwyżki podatku. Podatek od towarów i usług jest w ramach Unii Europejskiej podatkiem zharmonizowanym i jest – co do zasady – rozliczany na zasadzie memoriałowej. Podstawą do pomniejszeń są co do zasady kwoty wykazane w dokumentach sprzedaży, jakimi są faktury. Taki system podatkowy, a zwłaszcza system zwrotów podatku, stwarza duże pole do nadużyć i wszelkiego rodzaju oszustw podatkowych dokonywanych przez nieuczciwych podatników, narażając przy tym budżet państwa na straty. Wpływy z podatku od towarów i usług stanowią podstawowe źródło dochodów podatkowych państwa, decydując w znaczący sposób o możliwościach

finansowania przez państwo takich sfer życia publicznego, jak ochrona zdrowia, edukacja, obronność, wymiar sprawiedliwości czy administracja. Mając na uwadze z jednej strony specyfikę systemu podatku od towarów i usług, z drugiej zaś fakt, iż wpływy z tego podatku stanowią ponad 40% dochodów budżetu naszego państwa ogółem, przepisy podatkowe muszą gwarantować urzędom skarbowym wystarczający czas na sprawdzenie zasadności wniosków podatników o zwrot podatku. Zagwarantowane ustawą terminy umożliwiają maksymalne ograniczenie liczby wypadków, w których podmioty, po uzyskaniu dużych zwrotów podatku, przestają istnieć. W takich bowiem wypadkach określenie decyzją i wyegzekwowanie należności podatkowych napotyka ogromne trudności.

Określone przepisami ustawy o VAT terminy zwrotów kwot podatku nie kłócą się również z ustawodawstwem wspólnotowym. Zgodnie z art. 183 dyrektywy 2006/112/WE (poprzednio art. 18 ust. 4 VI dyrektywy) „w przypadku gdy za dany okres rozliczeniowy kwota odliczeń przekracza kwotę VAT należnego, państwa członkowskie mogą dokonać zwrotu lub przenieść nadwyżkę na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez siebie warunki”. Jak wynika z powyższego, państwa członkowskie mają pewną swobodę określania wymogów zwrotu nadwyżki VAT (por. pkt 32 wyroku TS z 25 października 2001 r. w sprawie C-78/00 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Włoskiej, Zb. Orz. 2001, s. I-2001). Tym samym należy stwierdzić, iż Rzeczpospolita Polska, mając na uwadze m.in. zasadę neutralności i proporcjonalności, w ramach przyznanej jej swobody określiła warunki zwrotu nadwyżki podatku. W ramach tej swobody mieści się również kwestionowana przez Rzecznika Praw Obywatelskich regulacja polegająca na możliwości przedłużenia przez naczelnika urzędu skarbowego określonego w ustawie terminu zwrotu nadwyżki (terminy 180-, 60-, 25-dniowe) do zakończenia postępowania wyjaśniającego w sytuacji, gdy zasadność zwrotu wymaga dodatkowego sprawdzenia. Biorąc pod uwagę cele dyrektywy (w tym w szczególności cel, jakim jest zwalczanie oszustw podatkowych), regulację umożliwiającą naczelnikowi urzędu skarbowego dokonanie niezbędnych czynności do skontrolowania, czy podatnik jest uprawniony do otrzymania zwrotu nadwyżki, należy uznać za niezbędną.

Artykuł 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT nie narusza zasady neutralności VAT. Zasada neutralności ma na celu zwolnienie podatnika z obciążeń VAT, co następuje poprzez mechanizm odliczeń oraz, w wypadku gdy kwota odliczeń przekracza kwotę podatku należnego, mechanizm zwrotu nadwyżki podatku (lub przeniesienia na następny okres rozliczeniowy). Przyjęte w ustawodawstwie polskim uregulowania dotyczące zwrotu nadwyżki VAT (w tym regulacja zawarta w art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT) są zgodne z zasadą neutralności, gdyż prawo podatnika do odliczenia oraz prawo podatnika do odzyskania całości kredytu wynikającego z tej nadwyżki w rozsądnym okresie przez wypłatę w środkach płynnych (zob. pkt. 34 cyt. wyżej wyroku w sprawie C-78/00) są zagwarantowane w tych przepisach. Innymi słowy, żaden przepis polskiego ustawodawstwa nie neguje prawa podatnika do uzyskania zwrotu (lub przeniesienia na następny okres rozliczeniowy) nadwyżki podatku na rachunek bankowy w terminie 180, 60, 25 dni albo bezpośrednio po zakończeniu postępowania wyjaśniającego.

Za uznaniem, że przedmiotowa regulacja nie neguje prawa podatnika do otrzymania zwrotu, a co za tym idzie, nie narusza zasady neutralności, przemawia również to, że w razie gdy przeprowadzone postępowanie wykaże zasadność zwrotu, urząd skarbowy wypłaca podatnikowi należną kwotę wraz z odsetkami (art. 87 ust. 2 zdanie trzecie ustawy o VAT).

Zdaniem Ministra Finansów nie sposób zgodzić się z zarzutami Rzecznika Praw Obywatelskich, który podnosi, że zaskarżona regulacja jest w zasadzie zbędna, gdyż ten sam cel (ochrona interesów Skarbu Państwa) jest możliwy do osiągnięcia dzięki przepisom ordynacji podatkowej. Art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT stanowi istotne

uzupełnienie przepisów ordynacji podatkowej, zapewnia bowiem organom podatkowym możliwość przedłużenia terminu zwrotu w sytuacji, gdy czynności kontrolne lub czynności sprawdzające nie zostaną przez organ podatkowy zakończone przed upływem terminu dokonania zwrotu, np. w razie gdy przeprowadzone czynności mogą wskazywać na nieprawidłowości powodujące konieczność przeprowadzenia dodatkowych wyjaśnień. Ponadto, wbrew twierdzeniom Rzecznika, konstrukcja ustalania przez organy uprawnione dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości 30% kwoty zniżenia zobowiązania lub zawyżenia w razie zwrotu nadwyżki podatku nie zawsze prowadzi do osiągnięcia tych samych celów, co kwestionowana regulacja art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT, ponieważ np. nie chroni interesów Skarbu Państwa przed działaniami nieuczciwych podmiotów, które po uzyskaniu dużych (i nienależnych) kwot zwrotu podatku przestają istnieć.

Odnosząc się do wyrażonych przez Rzecznika zarzutów, że zaskarżona regulacja nie określa maksymalnego terminu prowadzenia przez organ podatkowy postępowania wyjaśniającego, należy podnieść, że rodzaj czynności, które trzeba będzie podjąć w ramach dodatkowego sprawdzenia zasadności wnioskowanego zwrotu podatku w postępowaniu wyjaśniającym, zależy od okoliczności konkretnej sprawy. W zależności od stanu faktycznego i czynności, jakie trzeba podjąć, różny jest czas trwania postępowania wyjaśniającego, dłuższy np. w sytuacji, gdy w związku z prowadzonym postępowaniem organ podatkowy zmuszony będzie uzyskać od kontrahentów podatnika przedstawienia dokumentów, w zakresie objętym kontrolą, w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności, a ze względu na miejsce zamieszkania, siedziby lub miejsce wykonywania działalności kontrahenta, czynności będzie wykonywał na zlecenie organ podatkowy właściwy miejscowo dla kontrahenta (zgodnie z art. 274c ordynacji podatkowej). Dłuższy czas na przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego jest potrzebny również w sytuacji, gdy w celu sprawdzenia prawidłowości dokumentów uzasadniających zwrot podatku, konieczne jest dokonanie tzw. kontroli krzyżowych u podatników (a więc sprawdzenie dokumentów wystawionych przez inne podmioty uczestniczące w transakcji). Przeprowadzenie dodatkowych wyjaśnień może być czasochłonne w szczególności w wypadku transakcji wewnątrzwspólnotowych, które generują kwoty do zwrotu. Sprawdzenie dokonywanych transakcji w ramach istniejących procedur w Systemie Wymiany Informacji o VAT (VIES) trwa wiele miesięcy. Oszustwa podatkowe w handlu wewnątrzwspólnotowym stanowią poważny problem. W swojej opinii z 16 lutego 2005 r. w połączonych sprawach C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen Ltd. i inni Rzecznik Generalny P. Maduro w punkcie 9 stwierdza w odniesieniu do oszustw karuzelowych, że liczba tego rodzaju oszustw w handlu wewnątrzwspólnotowym zwiększyła się przez kilka ostatnich lat, co budzi obecnie poważny niepokój wśród państw członkowskich. Chociaż trudno dokładnie określić kwoty, o jakie w tym wypadku chodzi, oczywiste jest, że powoduje to znaczną stratę dochodu krajowego.

Przepisy podatkowe muszą być sformułowane w sposób na tyle elastyczny, by umożliwiały jak największą liczbę zastosowań oraz prawidłowe zakończenie sprawy, dając nie fikcyjną, lecz rzeczywistą możliwość ochrony budżetu państwa przed nadużyciami, a przede wszystkim przed wyłudzeniami kwot z budżetu. Ponadto bogactwo i złożoność życia gospodarczego oraz różnorodność zachowań podatników powodują, że przepis wymieniający sytuacje, w których organ podatkowy może przedłużyć termin dokonania zwrotu podatku, musiałby cechować się bardzo wysokim stopniem kazuistyki. Taki nieelastyczny system prawny, wykluczający jakikolwiek margines swobody decydowania przez organy stosujące prawo przy ocenie konkretnych sytuacji, nie jest pożądany.

Rzecznik twierdzi, że treść art. 87 ust. 2 ustawy o VAT nie chroni podatników przed pochopnymi i nieprzemyślanymi posunięciami organów skarbowych. Takiej argumentacji

Rzecznika nie można przyznać racji, ponieważ postępowanie wyjaśniające, o którym mowa w zaskarżonym przepisie, zawsze odbywa się w ramach procedur przewidzianych w ordynacji podatkowej, przy jednoczesnym poszanowaniu wszystkich zagwarantowanych w tym akcie prawnym praw strony postępowania. Zasada jest dokonywanie przez organy podatkowe zwrotów podatku w ustawowych terminach, a przedłużanie tych terminów następuje w sytuacjach wyjątkowych, gdy istnieją poważne przesłanki wskazujące, iż zwrot podatku się nie należy lub nie należy się w zadeklarowanej wysokości, a jednocześnie nie ma możliwości, by w przewidzianych terminach zakończone zostały wszystkie czynności, które potwierdzą (lub nie) zasadność tego zwrotu.

Jeżeli chodzi o zarzut braku precyzji, czy też braku „określoności” kwestionowanej regulacji, to interwencja Trybunału Konstytucyjnego jest niezbędna tylko wtedy, gdy ustawodawca przekroczył zakres swobody regulacyjnej w sposób na tyle drastyczny, że naruszenie zasad prawidłowej legislacji jest ewidentne.

Nie można podzielić poglądów Rzecznika, który art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT zarzuca niezgodność z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Postanowienia art. 87 ust. 2 ustawy o VAT nie są sprzeczne z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Podatnik otrzymuje zwrot różnicy podatku w każdym wypadku, gdy postępowanie wyjaśniające potwierdzi przysługujące mu prawa. Do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego nie można mówić, czy podatnik w ogóle ma prawo do otrzymania kwoty zwrotu w deklarowanej wysokości. Postępowanie to ma to dopiero wyjaśnić. Pospieszne dokonywanie zwrotu różnicy podatku bez odpowiedniego sprawdzenia mogłoby okazać się działaniem nieuzasadnionym i w takim wypadku byłoby działaniem na szkodę Skarbu Państwa.

Warunki zwrotu podatku w prawie polskim zapewniają stabilność i bezpieczeństwo systemu podatkowego, z drugiej strony gwarantują podatnikowi uzyskanie wnioskowanego zwrotu podatku (w uzasadnionych sytuacjach wraz z odsetkami). Przyjęta metoda zwrotu nie wiąże się z ryzykiem finansowym dla podatnika. Terminy zwrotu nie są nadmiernie długie, a przedłużenie terminu zwrotu, w określonych, uzasadnionych wypadkach – samo przez się – nie pozbawia podatnika prawa do zwrotu. Interesy podatnika podlegają ochronie przewidzianej prawem w każdej indywidualnej sprawie, m.in. podatnik ma prawo zaskarżenia postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatku i możliwość udziału w postępowaniu w charakterze strony.

4. Prokurator Generalny w piśmie z 22 września 2008 r. zajął stanowisko, że art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT jest zgodny z art. 2 i art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Uzasadnienie stanowiska Prokurator Generalny oparł na następujących argumentach:

Zasadniczy zarzut sformułowany we wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich dotyczy nieprecyzyjności treści normatywnej kwestionowanego przepisu. Pozostałe zarzuty stanowią w istocie następstwo owej niedostatecznej „określoności”.

Motywy działania ustawodawcy przy uchwalaniu ustawy o VAT był dominujący w prawie podatkowym interes publiczny, który wymaga eliminacji możliwości uszczuplania należności państwa przez wprowadzenie regulacji pozwalających na dokładną i szczegółową analizę sposobu realizacji przez podatników obowiązku podatkowego, w tym także dokonywania przez nich rozliczeń z tytułu podatku od towarów i usług. Analiza przebiegu prac parlamentarnych nad projektem ustawy o VAT, w tym ekspertyz i opinii zaprezentowanych w toku procesu legislacyjnego, a także opinii komentatorów omawianego przepisu, uprawnia stwierdzenie, iż ustalona przez

ustawodawcę treść normatywna regulacji zakwestionowanej wnioskiem Rzecznika Praw Obywatelskich nie była dotychczas kwestionowana.

Kompleks przepisów działu IX zatytułowanego „Odliczenie i zwrot podatku. Odliczanie częściowe” ustawy o VAT, w skład którego wchodzi także omawiany art. 87, reguluje zagadnienia o charakterze fundamentalnym dla konstrukcji całego systemu podatku od towarów i usług, jako podatku od wartości dodanej, opartego o formułę podatku naliczonego. Celem tej konstrukcji jest przede wszystkim zapewnienie neutralności podatku wobec podatników – polegającej na tym, że podatek, ujęty w cenie towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika dla potrzeb działalności opodatkowanej, ostatecznie nie obciąża tego podatnika – i spowodowanie, że podatek ów obciąży dopiero konsumenta.

Zasada neutralności podatku od wartości dodanej wprowadzona została w prawie wspólnotowym. W Pierwszej Dyrektywie Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (67/227/EWG, Dz. Urz. WE L 71 z 14.04.1967, s. 1301) neutralność podatku stała się podłożem obecnego wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej i jest w istocie jego podstawową zasadą konstrukcyjną (art. 2).

Podatek naliczony jest podstawowym narzędziem, za pomocą którego zasada neutralności jest realizowana (art. 17 Szóstej Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, 77/388/EWG, Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1).

O tym, że podatek od towarów i usług w Polsce ma charakter podatku od wartości dodanej, przesądza właśnie treść art. 86 ustawy o VAT, a także art. 87 tej ustawy. W art. 86 ustawy o VAT wyrażona została fundamentalna zasada, którą rządzi się podatek od towarów i usług, polegająca na przyznaniu podatnikom tego podatku prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane przez tych podatników do wykonywania czynności opodatkowanych. Owo prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony nie jest żadną ulgą podatkową ani przywilejem podatnika.

Z kolei treść normatywna art. 87 ust. 1 ustawy o VAT, dotyczącego realizacji zasady obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w razie stwierdzenia nadwyżki pomiędzy podatkiem naliczonym a podatkiem należnym, określając tryb uzyskania przez podatnika zwrotu tej różnicy, wskazuje, że przepis ten stanowi jedno z najważniejszych unormowań o charakterze materialnym w zakresie podatku od towarów i usług, determinujące charakter tego świadczenia. Ustalenia znaczenia treści normatywnej art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT należy zatem dokonywać, odwołując się do treści przepisu ust. 1 tego artykułu. Zakwestionowany przez Rzecznika Praw Obywatelskich przepis ust. 2 określa jedynie techniczny sposób przekazania nadwyżki podatku naliczonego nad należnym i nie stanowi materialnoprawnej podstawy zwrotu tego podatku.

Z punktu widzenia założeń ustawowych dotyczących VAT zasada odliczania tego podatku jest ściśle powiązana z zasadą nakładania tego podatku, a więc stanowi jego istotny element. Celem wprowadzenia do konstrukcji podatku od towarów i usług obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony nie było zmniejszenie ciężaru podatkowego dla jakiegokolwiek kategorii podatników, lecz zapobieżenie wielokrotnemu opodatkowaniu tego samego towaru czy usługi w różnych fazach obrotu i uniknięcie dzięki temu wzrostu udziału podatku w cenie towaru lub usługi w kolejnych fazach obrotu, a także zapewnienie w ten sposób neutralności tego podatku.

Ustawa o podatku VAT nie przewiduje sytuacji, w której nabywca może odebrać od budżetu państwa wprost podatek, który jedynie został naliczony na fakturze. Następuje to

zawsze po weryfikacji dokumentów złożonych przez podatnika – deklaracji i faktur, a w razie zaistnienia jakichkolwiek wątpliwości – po zastosowaniu mechanizmu dodatkowego sprawdzenia, mającego na celu – jak uznaje się w orzecznictwie sądów administracyjnych – ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności deklaracji ze stanem faktycznym.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 14 października 2005 r. (sygn. akt I FSK 781/05) orzekł, że owo dodatkowe sprawdzenie, przeprowadzone w formie postępowania wyjaśniającego, „nie jest tożsame z postępowaniem podatkowym w związku z czym należy go zaliczać do czynności sprawdzających uregulowanych przepisami Działu V ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa”.

W razie wdrożenia dodatkowego sprawdzenia organ administracji podatkowej (naczelnik urzędu skarbowego), przedłużając termin zwrotu różnicy podatku na rachunek podatnika, określony na 60 dni, o dalszy okres do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego, dokonuje zatem tej czynności w ramach czynności sprawdzających przewidzianych przepisami ordynacji podatkowej, w formie postanowienia. W uchwale z 22 kwietnia 2002 r. (sygn. akt FPS 5/02, ONSA nr 4/2002, poz. 137), a więc także zapadłej jeszcze pod rządami ustawy o VAT z 1993 r., NSA stwierdził: „Przedłużenie terminu zwrotu różnicy podatku od towarów i usług (...) następuje w ramach czynności sprawdzających w formie postanowienia, które – jako rozstrzygające o istocie sprawy – podlega zaskarżeniu do Naczelnego Sądu Administracyjnego, w związku z czym musi zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne”. W kwestii tej panuje zgodność poglądów judykatury i doktryny.

Jeśli przeprowadzone postępowanie wyjaśniające wykaże zasadność zwrotu nadwyżki podatku, urząd skarbowy wypłaca podatnikowi należną kwotę powiększoną o odsetki w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia terminu płatności podatku lub jego rozłożenia na raty (stopa odsetek odpowiada wtedy podstawowej stopie oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim, i jednocześnie jest dwukrotnie niższa od stopy odsetek za zwłokę). W razie zaś stwierdzenia zasadności zwrotu w wysokości odmiennej niż zgłoszona w deklaracji podatkowej, podatnikowi przysługują odsetki ustalone od właściwej kwoty zwrotu. Stwierdzenie niezasadności zwrotu powoduje niewypłacenie odsetek, albowiem odsetki przysługują wyłącznie wtedy, gdy zwrot jest niepodważalnie zasadny.

Dokonanie zwrotu nadwyżki podatku, zarówno bez dodatkowego sprawdzenia, jak i po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego, nie oznacza potwierdzenia przez organ podatkowy poprawności rozliczeń VAT przez podatnika.

W związku z tym możliwe jest przeprowadzenie w tym zakresie postępowania podatkowego czy też kontroli podatkowej, które nie oznaczają naruszenia zasady *ne bis in idem* wyrażonej w art. 282a ordynacji podatkowej.

Kwestia zbliżona co do *meritum* do zagadnienia przedstawionego przez Rzecznika Praw Obywatelskich była w przeszłości przedmiotem zainteresowania ETS (zob. uzasadnienie orzeczenia z 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych: [C-286/94] Garage Molenheide BVBA, [C-340/95] Peter Schepens, [C-401/95] Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) oraz [C-47/96] Sanders BVBA przeciwko Belgii – punkty 41, 45 i 47). Wyrok ten potwierdza tezę o potrzebie funkcjonowania w konstrukcji prawnej zwrotu nadwyżki VAT procedury, o której mowa w niniejszej sprawie. Ocena zaś sposobu stosowania środka w postaci dodatkowego sprawdzenia zasadności zwrotu powinna należeć i należy do sądu, który kontroluje, czy w ten sposób doszło do nieuzasadnionego podważenia prawa do odliczenia podatku, będącego fundamentalną zasadą systemu VAT. Praktyka organów podatkowych, polegająca na nadużywaniu

omawianego środka, w sposób prowadzący do systematycznego kwestionowania uprawnień podatnika, oznaczałaby sprzeczność z zasadą proporcjonalności.

Podstawy, kryteria i granice podejmowanych przez organ podatkowy działań poprzedzających zwrot podatku, a także warunki, pod jakimi to może nastąpić, określono przepisami rangi ustawowej, a więc w zgodzie z zasadniczymi elementami konstrukcji obowiązku daninowego, wyznaczonymi standardami konstytucyjnymi.

Do podstawowych standardów konstruowania norm prawa dotyczącego danin publicznych należy takie ich ukształtowanie, by zawartość normatywna stymulowała podmioty zobowiązane do świadczeń do rzetelnego wykonywania obowiązków w tym zakresie, a w konsekwencji sprzyjała ochronie interesów finansowych państwa.

Treść normatywna kwestionowanego przepisu spełnia te wymogi, albowiem zachęca podatników do większej staranności przy kompletowaniu dokumentacji niezbędnej do uzyskania zwrotu podatku, tak by postępowanie w sprawie zwrotu podatku nie wymagało prowadzenia dodatkowych „sprawdzeń”, lecz prowadziło do niejako automatycznego odzyskania przez podatnika wykazanej kwoty.

Postępowanie wyjaśniające, przeprowadzone w związku z koniecznością dodatkowego sprawdzenia zasadności zwrotu różnicy VAT bez zbędnej zwłoki, a więc bez naruszania standardów określonych w art. 139 § 1 ordynacji podatkowej, a także nieuchybające standardom konstytucyjnym, nakazującym ukształtowanie postępowania sądowego i administracyjnego w taki sposób, aby zapewnić stronom uzyskanie rozstrzygnięcia w rozsądnym terminie, należy uznać za niezbędny środek ochrony interesów budżetowych przed nadużyciami związanymi z rozliczeniami tego podatku.

Stosownie do treści powołanego wzorca konstytucyjnego (art. 31 ust. 3) ograniczenia wolności i praw obywatelskich nigdy nie mogą naruszać ich istoty i są dopuszczalne 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. Stąd też ograniczenie prawa do wolności majątkowej gwarantowanego w art. 64 Konstytucji (oraz – pośrednio – art. 31 ust. 1), aby pozostawało w zgodności zarówno z tym wzorcem, jak i z art. 31 ust. 3, powinno być wprowadzone w akcie prawnym rangi ustawy, a wprowadzenie ustawowego ograniczenia musiałoby być konieczne dla spełnienia którejś z przesłanek wymienionych w tym wzorcu kontroli.

Realizacja obowiązków podatkowych łączy się z ingerencją w prawo własności, a ograniczenie tego prawa wymaga formy ustawowej. Dlatego też norma art. 64 Konstytucji może stanowić adekwatny wzorzec kontroli przepisów z dziedziny prawa daninowego. Nie każde jednakże oddziaływanie ustawodawcy na sytuację majątkową jednostki należy traktować jako równoznaczne z ingerowaniem w sferę prawa własności. Nie jest zatem naruszeniem standardów konstytucyjnych wprowadzenie w kwestionowanym przepisie pozornego ograniczenia dysponowania środkami finansowymi przez podatnika, zwłaszcza że owo ograniczenie własności nie stanowi jakiegokolwiek formy konfiskaty, nie narusza istoty prawa własności. Krótkotrwałe ograniczenie odzyskania poniesionych kosztów wynikających z różnicy podatku, spowodowane potrzebą zabezpieczenia interesów budżetowych państwa w drodze eliminowania, a przynajmniej redukowania, możliwych nadużyć w obszarze wywiązywania się z obowiązków podatkowych, przez co zabezpieczające także interesy samych podatników, nie uzasadnia zarzutu przekroczenia przewidzianych w przepisie art. 31 ust. 3 Konstytucji barier dozwolonego ich limitowania w demokratycznym państwie w zakresie prawa obywatelskiego gwarantowanego przepisem art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Nie można przy tym pominąć, wynikającego z treści zdania trzeciego art. 87 ustawy o VAT, ciężącego na organie administracji podatkowej obowiązku wypłaty podatnikowi

należnej z tytułu różnicy podatku kwoty wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej, o czym była wyżej mowa. Interesy finansowe podatnika stają się w ten sposób dostatecznie zabezpieczone. Czasowego ograniczenia prawa dysponowania przez podatnika środkami pieniężnymi, pochodzącymi ze zwrotu różnicy VAT, nie należy traktować zatem jako wyłomu w konstytucyjnej zasadzie równej ochrony prawnej wszelkich praw majątkowych, o której mowa w konstytucyjnej normie art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Odnosząc się natomiast do zarzutu wnioskodawcy o niedostatecznej „określoności” przesłanek odroczenia przez organ podatkowy zwrotu różnicy podatku naliczonego i należnego, przyznać trzeba, że kwestionowana regulacja zawiera określenia należące do pewnego rodzaju pojęć niedookreślonych, takie jak: „zasadność” czy „dodatkowe sprawdzenie”, ale jednocześnie są to terminy powszechnie stosowane, które nie wymagają definicji w akcie normatywnym. Ich wyjaśnienie czy też wypełnienie treści normatywnej odbywa się najczęściej w praktyce orzeczniczej – sądowej czy administracyjnej. Nie narusza zatem wartości i reguł ustrojowych demokratycznego państwa prawnego.

Potwierdzają to nie tylko wypowiedzi przedstawicieli doktryny prawa podatkowego, ale przede wszystkim jednolite orzecznictwo sądów administracyjnych.

Ochronie interesów podatników w ich relacjach z organami administracji podatkowej i zabezpieczeniu ich praw służy szereg instrumentów prawnych funkcjonujących w przepisach różnych aktów normatywnych, zarówno norm materialnych, jak i regulujących postępowanie wymienionych organów. Dotyczy to zarówno wskazanych wyżej regulacji ordynacji podatkowej czy ustawy o VAT, ale także innych ustaw. Obowiązujące przepisy o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, zawarte w ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270, ze zm.; dalej: p.p.s.a.), przewidują możliwość wniesienia skargi na bezczynność organu co do czynności z zakresu administracji publicznej, dotyczących uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa (art. 3 § 2 pkt 8 w związku z pkt 4 p.p.s.a.). Tak więc w razie bezczynności organu podatkowego, która będzie miała miejsce wtedy, gdy organ podatkowy nie rozpozna w żaden sposób wniosku podatnika o zwrot nadwyżki podatku w ustawowym terminie, podatnik będzie mógł wystąpić ze skargą do wojewódzkiego sądu administracyjnego. Ochronie tej służy także ugruntowany kierunek orzecznictwa sądów administracyjnych.

Trybunał Konstytucyjny wyrażał pogląd, że nie jest powołany do kontrolowania celowości, racjonalności lub skuteczności rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę. Wybór wartości ukierunkowujących określone rozwiązania legislacyjne należy do ustawodawcy, z tym że granice swobody tego wyboru określają standardy konstytucyjne. Trybunał Konstytucyjny interweniuje jedynie wówczas, gdy ustawodawca przekroczy zakres swobody regulacyjnej w sposób na tyle drastyczny, że naruszenie klauzul konstytucyjnych staje się ewidentne.

Dokonując oceny kwestionowanej przez Rzecznika Praw Obywatelskich regulacji, należy stwierdzić, że taka sytuacja nie występuje.

II

Podczas rozprawy uczestnicy postępowania podtrzymali swoje pisemne stanowiska.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Kwestionowany przepis (zakres wniosku RPO) i jego otoczenie normatywne.

1.1. Przedmiot wniosku RPO.

Kwestionowany przez Rzecznika Praw Obywatelskich art. 87 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.; dalej: ustawa o VAT) jest częścią działu IX ustawy o VAT „Odliczenie i zwrot podatku. Odliczanie częściowe” i został zamieszczony w rozdziale I „Odliczenie i zwrot podatku”. Przepis ten dotyczy prawa podatnika do zwrotu nadwyżki VAT (różnicy kwoty podatku należnego i kwoty podatku naliczonego) i wiąże się ściśle z art. 86 ustawy o VAT statuującym prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego (prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego). Prawo to jest jednym z elementów konstrukcji VAT i zapewnia neutralność tego podatku dla podatnika.

Zgodnie z ust. 1 art. 87 ustawy o VAT w przypadku gdy kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy. Ust. 2 stanowi, że (z zastrzeżeniem ust. 3 i 3a), zwrot różnicy podatku następuje na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju wskazanym w zgłoszeniu identyfikacyjnym, o którym mowa w odrębnych przepisach, w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika. Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego sprawdzenia, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego. Jeżeli przeprowadzone postępowanie wykaże zasadność zwrotu, o którym mowa w zdaniu poprzednim, urząd skarbowy wypłaca podatnikowi należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty.

Na zasadach określonych w tym przepisie podlega zwrotowi ta część nadwyżki, która nie przekracza wartości podatku naliczonego związanego z nabyciem towarów lub usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i prawa wieczystego użytkowania gruntów, a także odpowiada wielkości 22% obrotu podatnika opodatkowanego stawkami niższymi niż stawka podstawowa (tj. stawką 7%, stawką 3% albo stawką 0%). Od 1 czerwca 2005 r. dotyczy to także tej części nadwyżki, która odpowiada 22% obrotu podatnika z tytułu wykonywania poza granicami kraju czynności dających prawo do odliczenia (zob. art. 87 ust. 3 i 3a ustawy o VAT, przewidujące termin 180-dniowy).

Rzecznik Praw Obywatelskich nie kwestionuje całego uregulowania zawartego w art. 87 ust. 2 ustawy o VAT, a jedynie tę jego część, która wynika ze zdania drugiego i dotyczy tzw. postępowania wyjaśniającego. Zdaniem Rzecznika ustawa o VAT nie wskazuje jasnych przesłanek wszczęcia postępowania wyjaśniającego ani maksymalnego terminu jego prowadzenia przez organ podatkowy.

1.2. Charakter postępowania wyjaśniającego.

Analiza treści normatywnej art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT wymaga uwzględniania otoczenia normatywnego, w jakim przepis ten funkcjonuje. Chodzi tu m.in. o regulacje zawarte w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa), w szczególności o regulacje dotyczące czynności sprawdzających i terminów załatwiania spraw.

Już pod rządami ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.; dalej: ustawa o VAT z 1993 r.), która w art. 21 ust. 6 zawierała regulację analogiczną do kwestionowanej, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że postępowanie wyjaśniające mieści się w ramach czynności sprawdzających (zob. uchwała z 22 kwietnia 2002 r., sygn. akt FPS 1/02, ONSA nr 4/2002, poz. 135, i uchwała z tego samego dnia, sygn. akt FPS 5/02, ONSA nr 4/2002, poz. 137). Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że od wejścia w życie ordynacji podatkowej jakiegokolwiek czynności organów podatkowych, podejmowane w stosunku do podatników, muszą mieścić się w reżimie tej ustawy jako regulującej kompleksowo postępowanie podatkowe, czynności sprawdzające i kontrolę podatkową. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że przedłużenie terminu zwrotu różnicy podatku od towarów i usług nie następuje w drodze decyzji podatkowej, gdyż nie rozstrzyga samodzielnie sprawy podatkowej w rozumieniu tej ustawy. Kwestia terminu zwrotu różnicy podatku jest niejako wtórna czy też odrębna w stosunku do samego prawa do zwrotu i jego wysokości, a zatem wymaga oddzielnego rozpatrzenia, jednak w trybie określonym przepisami ordynacji podatkowej. Przedłużenie tego terminu nie jest fragmentem sprawy podatkowej, utożsamianej z możliwością konkretyzacji wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty zwrotu różnicy podatku lub kwoty zwrotu podatku naliczonego. W sytuacji gdy zasadność zwrotu różnicy podatku wywołuje wątpliwości i stwarza konieczność dodatkowego sprawdzenia, ujmowanie sprawy terminu tego zwrotu jako nadającej się do rozstrzygnięcia decyzją jest niedopuszczalne. Dopiero wyniki dodatkowego, uznanego za niezbędne, sprawdzenia mogą stworzyć podstawę do wszczęcia postępowania podatkowego w trybie przepisów działu IV ordynacji podatkowej. Ustaliwszy, że przedłużenie terminu zwrotu różnicy podatku od towarów i usług nie następuje w drodze decyzji, sąd wskazał, że czynność przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku od towarów i usług jest objęta reżimem czynności sprawdzających, uregulowanych przepisami działu V ordynacji podatkowej. Rozstrzygając o kwestiach znaczących dla badania (sprawdzenia) stanu rzeczy, organy podatkowe są obowiązane nadawać swojemu stanowisku postać postanowienia. Postanowienie wydane na podstawie art. 21 ust. 6 zdanie drugie ustawy, odpowiadające ogólnej przesłance z art. 272 pkt 3 ordynacji podatkowej, rozstrzyga o istocie sprawy dotyczącej przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku. Jest to odrębna, mająca samodzielny byt prawny, sprawa w sensie materialnym i procesowym. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego tylko taka kwalifikacja postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu różnicy podatku od towarów i usług zapewnia podatnikom należyte gwarancje ochrony ich praw i interesów oraz umożliwia kontrolę poczynąń organów stosujących przepis art. 21 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 2 *in fine* ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368, ze zm.) na postanowienia wydawane w postępowaniu administracyjnym, rozstrzygające sprawę co do istoty, służy skarga do sądu administracyjnego. Z gwarancją tą sprzężone jest inne rozwiązanie, niezwykle ważne dla kontroli przestrzegania praw podatników składających deklaracje, mianowicie obowiązek formułowania uzasadnień faktycznych i prawnych wzmiankowanej kategorii postanowień (art. 217 § 2 ordynacji podatkowej).

Dnia 1 stycznia 2003 r. weszła w życie ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387, ze zm.), która w art. 1 pkt 188, po art. 274 dodała do ordynacji podatkowej art. 274a i art. 274b. Zgodnie z art. 274b § 1 ordynacji podatkowej, jeżeli przeprowadzenie czynności sprawdzających zasadność zwrotu podatku wymaga przedłużenia terminu zwrotu podatku wynikającego z odrębnych przepisów, organ podatkowy może postanowić o przedłużeniu tego terminu do czasu zakończenia czynności sprawdzających. Na

postanowienie to służy zażalenie (art. 274b § 2 ordynacji podatkowej). Pojęcie „zwrotu podatku” jest przy tym definiowane w art. 3 pkt 7 ordynacji podatkowej, który stanowi, że przez zwrot podatku rozumie się zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, a także inne formy zwrotu podatku przewidziane w przepisach prawa podatkowego. Minister Finansów wskazał, że w praktyce w postanowieniu o przedłużeniu terminu zwrotu podatku są powoływane oba przepisy, tj. art. 274b § 1 ordynacji podatkowej i art. 87 ust. 2 ustawy o VAT.

Z punktu widzenia gwarancji praw podatnika ważna jest nie tylko możliwość zaskarżenia postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatku, ale także to, że postanowienie powinno zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne, jeżeli służy na nie zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego oraz gdy wydane zostało na skutek zażalenia na postanowienie (art. 280 w związku z art. 217 ordynacji podatkowej).

Aktualność wyżej zaprezentowanego stanowiska NSA znajduje potwierdzenie w nowszym orzecznictwie, zgodnie z którym postępowanie wyjaśniające należy zaliczyć do czynności sprawdzających w rozumieniu przepisów ordynacji podatkowej. Istotne jest tu, że postępowanie wyjaśniające kończy się z momentem zaistnienia jednego z dwóch zdarzeń. Pierwszym jest czynność materialno-techniczna, polegająca na dokonaniu zwrotu nadwyżki podatku. Drugim jest czynność procesowa, polegająca na wszczęciu w sprawie postępowania podatkowego. Postępowanie wyjaśniające prowadzone jest w ramach przepisów działu V ordynacji podatkowej, które jest trybem konkurencyjnym dla postępowania uregulowanego w dziale IV tej ustawy (postępowanie podatkowe). Zdaniem NSA wymienione postępowania mają odrębny charakter, nie są wobec siebie konkurencyjne i nie do przyjęcia jest sytuacja równoległego prowadzenia w sprawie zasadności zwrotu czynności sprawdzających i kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego (zob. np. wyrok NSA z 14 grudnia 2006 r., sygn. akt I FSK 315/06, Lex 285315).

Dodatkowo należy zaznaczyć, że skuteczne przedłużenie terminu możliwe jest jedynie przed jego wyekspirowaniem. Próba przedłużenia terminu po upływie terminu przedłużenia nie będzie skuteczna. Jeśli bowiem termin już upłynął, to nie ma czego przedłużać (zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 737, 738 i powołany tam wyrok NSA z 9 stycznia 2001 r., sygn. akt III SA 2803/99, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 10, s. 63). W związku z tym ewentualne wydanie postanowienia przedłużającego termin już po jego upływie nie będzie wywierać żadnych skutków prawnych. W szczególności zwrócenie w takiej sytuacji nadwyżki podatku po terminie (niezależnie od tego, czy podejmowano skuteczne próby jego przedłużania, czy też nie) powodować będzie, że podatnikowi przysługiwać będą odsetki za zwłokę, a nie w wysokości jak dla opłaty prolongacyjnej za okres od dnia następującego po upływie terminu do dnia faktycznego dokonania zwrotu. Chwilą przedłużenia terminu jest data skutecznego wprowadzenia do obrotu prawnego postanowienia przedłużającego termin, czyli odpowiednio data jego doręczenia tudzież (ewentualnie) ogłoszenia. Nie jest wystarczające samo tylko sporządzenie (napiśanie) i podpisanie postanowienia przedłużającego termin. Musi ono zostać skutecznie wprowadzone do obrotu prawnego, tak aby było wiążące zarówno dla organu, jak i jego adresata.

Minister Finansów w piśmie skierowanym do Trybunału Konstytucyjnego stwierdził, że postępowanie wyjaśniające, o którym mowa w art. 87 ust. 2 ustawy o VAT, oznacza wszelkie działania (w ramach określonych prawem procedur), jakie organy podatkowe podejmują w celu potwierdzenia zasadności zwrotu podatku. Działania te mogą zatem ograniczyć się tylko do czynności sprawdzających, jednak w niektórych wypadkach niezbędne są czynności wykonywane w ramach kontroli podatkowej, a także postępowania podatkowego. Takie stwierdzenie nie pozostaje w sprzeczności z wyżej opisanymi tezami

z orzecznictwa sądowego, gdyż z pisma Ministerstwa Finansów wynika jednoznacznie, że czynności sprawdzające nie mogą być prowadzone jednocześnie z kontrolą podatkową (postępowaniem podatkowym). Te są wszczynane wtedy, gdy czynności sprawdzające nie doprowadzą do wyjaśnienia wątpliwości i są prowadzone zgodnie z właściwymi dla nich przepisami ordynacji podatkowej.

1.3. Zastosowanie przepisów ordynacji podatkowej dotyczących terminów.

Ani art. 87 ust. 2 ustawy o VAT, ani art. 274b ordynacji podatkowej nie przewidują *expressis verbis* terminu, w którym czynności sprawdzające (postępowanie wyjaśniające) powinny nastąpić.

Sejm w swym stanowisku – powołując *nota bene* wymienione w pkt 1.2 uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego – wskazał, że art. 280 ordynacji podatkowej odsyła w zakresie nieuregulowanym w rozdziale dotyczącym czynności sprawdzających do niektórych przepisów działu IV ordynacji podatkowej. Brak jednak odesłania do art. 139 ordynacji podatkowej, bez jednoczesnego normowania w sposób szczególny okresu przeprowadzania czynności sprawdzających. W związku z brakiem unormowania tej kwestii w rozdziale dotyczącym czynności sprawdzających – zdaniem Sejmu – uzasadnione jest twierdzenie o występowaniu luki w prawie. A zatem pomimo braku wyraźnego odesłania do art. 139 ordynacji podatkowej, należy – zdaniem Sejmu – sięgnąć właśnie do tego przepisu. Zgodnie z tym przepisem załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca od dnia wszczęcia postępowania, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Podobny pogląd jest prezentowany w literaturze (zob. C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2007, s. 894).

Art. 280 ordynacji podatkowej odsyła wyraźnie do działu IV „Postępowanie podatkowe”, art. 143 (delegacja dla innego organu podatkowego do załatwienia sprawy) oraz rozdziałów: 1-3 (Zasady ogólne, Wyłączenie pracownika oraz organu podatkowego, Strona), 5 (Doręczenia), 6 (Wezwania), 9 (Protokoły i adnotacje), 10 (Udostępnianie akt), 14 (Postanowienia), 16 (Zażalenia) oraz 23 (Koszty postępowania). Jeżeli nawet założyć, że brak odesłania do art. 139 ordynacji podatkowej powoduje niemożność jego zastosowania do czynności sprawdzających, to aktualne jest odesłanie do art. 125 ordynacji podatkowej, zamieszczonego w rozdziale I działu IV, zgodnie z którym organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia (§ 1), a sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie (§ 2). Taką interpretację przyjmuje Minister Finansów wskazując właśnie na te przepisy ogólne ordynacji podatkowej.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego pogląd Sejmu o istnieniu luki w zakresie odesłania nie jest trafny w zakresie, w jakim problem terminowego działania organów podatkowych jest uregulowany dzięki istniejącemu odesłaniu do art. 125 ordynacji podatkowej. Natomiast co do samej zasady może budzić wątpliwości w zakresie działania prawa daninowego dopuszczalność analogii – za czym opowiedziano się w stanowisku Sejmu. Kolejną wątpliwość może budzić dopuszczalność analogii w sytuacji, gdy odesłanie w art. 280 ordynacji ma charakter enumeratywny. Zastosowanie rozumowania opartego o tę właśnie metodę wnioskowania jest nieprawidłowe (reguła ścisłej interpretacji przepisów enumeratywnych).

Wątpliwości budzi także okoliczność, że brak ścisłego określenia terminu dokonania czynności sprawdzających utrudnia korzystanie z gwarancji (właściwych dla

postępowania kończącego się wydaniem decyzji), wynikających z art. 140 ordynacji podatkowej (informowanie strony o każdym wypadku niezłażenia sprawy w terminie) i art. 141 (ponaglenia), co ma konsekwencje dla ewentualnej skargi na bezczynność (art. 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270, ze zm.; dalej: p.p.s.a.). W obecnie obowiązującym stanie prawnym dokonanie zwrotu nadwyżki podatku stanowi tzw. czynność materialno-techniczną administracji. Obowiązujące przepisy o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, zawarte w p.p.s.a., przewidują jednak możliwość wniesienia skargi na bezczynność organu co do czynności z zakresu administracji publicznej dotyczących uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa (art. 3 § 2 pkt 8 w związku z pkt 4 p.p.s.a.). Tak więc w wypadku bezczynności organu podatkowego – mianowicie, gdy organ podatkowy nie rozpozna w żaden sposób wniosku podatnika o zwrot nadwyżki podatku w ustawowym terminie – podatnik będzie mógł wystąpić ze skargą do wojewódzkiego sądu administracyjnego. Oczywiście kwestia efektywności tego rodzaju środka zależeć będzie od ukształtowania się praktyki sądowej, co jednak wykracza poza granice kontroli przeprowadzanej przez Trybunał Konstytucyjny.

Zachowuje w związku z tym aktualność – odniesiony do obecnego stanu prawnego w zakresie wnoszenia skarg do wojewódzkich sądów administracyjnych – wyrok NSA z 15 lutego 2000 r. (sygn. akt III SA 8344/98, Lex nr 40396), w którym stwierdzono: „Dopuszczyć można skargę na bezczynność co do materialno-technicznej czynności zwrotu różnicy podatku (...), jako iż zwrot ten jest czynnością z zakresu administracji publicznej dotyczącą uznania uprawnienia wynikającego z przepisu prawa”.

Jak wcześniej wskazano, praktyka orzecznicza NSA uznaje postępowanie wyjaśniające prowadzone przez organy podatkowe za dokonywane w trybie reżimu prawnego działu V ordynacji podatkowej. W powoływanej uchwale NSA o sygn. akt FPS 1/02 podkreślono konieczność systemowego ujmowania wszelkich czynności organów podatkowych, podejmowanych w stosunku do podatników w ramach proceduralnych (niedopuszczalny byłby wniosek o istnieniu czynności niemieszczących się w ramach jakiegokolwiek procedury). Tę trafną – z punktu widzenia zasad konstytucyjnych – konstatację NSA można wesprzeć rozumowaniem dotyczącym wskazania relacji między dwoma reżimami proceduralnymi, mającymi znaczenie gwarancyjne dla obywatela. Ordynacja podatkowa jest ustawą regulującą kompleksowo postępowanie podatkowe, czynności sprawdzające, kontrolę podatkową. Nie zapewnia to jednak pełności reżimu prawnego odnoszącego się do relacji organy podatkowe – podatnicy. Zgodnie z art. 3 § 1 k.p.a. przepisów tego kodeksu nie stosuje się (m.in.) do: „spraw uregulowanych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (...) z wyjątkiem przepisów działów IV, V i VIII” k.p.a. (przy czym odesłanie do działu V k.p.a. jest odesłaniem pustym). Odesłanie do stosownych, pominiętych w tekście ordynacji podatkowej, instytucji wskazuje na to, że ustawodawca dążył do skonstruowania procedury zapewniającej ramy dla wszelkich postępowań toczących się już to wedle reguł ordynacji, już to ordynacji uzupełnionych o zasady k.p.a. w kwestiach w samej ordynacji nieuregulowanych (por. wniosek w kwestii znaczenia art. 3 k.p.a. dla reżimu prawnego ordynacji podatkowej, [w:] G. Łaszczyca, A. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, t. I., Warszawa 2007). O ile więc uregulowanie jakiejś kwestii w ordynacji podatkowej zamyka drogę do jej oceny w świetle reżimu prawnego k.p.a., o tyle brak regulacji jakiejś kwestii bynajmniej nie uzasadnia automatycznego rozumowania *a contrario*, prowadzącego do konstatacji luki. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego – istniejąca sytuacja otwiera drogę do rozważenia (zarówno w postępowaniu administracyjnym, jak i – co bardziej prawdopodobne – sądowoadministracyjnym) zastosowania wobec postępowania wyjaśniającego tych zasad ogólnego postępowania

administracyjnego, które dyscyplinują organy administracji (w tym wypadku podatkowej), jeśli chodzi o terminowość załatwiania spraw. Zastrzec przy tym należy, że nie byłoby to stosowanie wynikające z analogii, lecz będące konsekwencją systemowego uzupełniania się ordynacji podatkowej i k.p.a., bliższego subsydiarności niż rozłączności. Nie można zatem twierdzić – jak to uczyniono we wniosku – iż w postępowaniu sprawdzającym w ogóle brak jest gwarancji odnoszących się do terminu zakończenia postępowania.

2. Regulacje wspólnotowe dotyczące prawa do zwrotu podatku.

Analiza treści normatywnej art. 87 ust. 2 ustawy o VAT nie może abstrahować od regulacji wspólnotowych dotyczących podatków pośrednich. Z uwagi na zasadę interpretacji prawa wewnętrznego w sposób umożliwiający sprawne funkcjonowanie gospodarki w ramach integracji europejskiej, oczekuje się interpretacji prawa wewnętrznego zgodnej z prawem europejskim (por. wyrok TS z 13 listopada 1990 r. w sprawie C-106/89, *Marleasing SA przeciwko Comercial International de Alimentacion SA*). Jest to obowiązek wynikający z art. 5 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2, ze zm.); dotyczy on wszystkich państw UE. Obowiązek ten ma na celu zapewnienie kompatybilności prawa wewnętrznego i prawa europejskiego. To powoduje, że nie mogą być aprobowane wyniki interpretacji przepisów prawa wewnętrznego w kierunku prowadzącym do rezultatu odmiennego niż wynikający z prawa wspólnotowego (zob. wyrok TK z 21 września 2004 r., sygn. K 34/03, OTK ZU nr 8/A/2004, poz. 84).

Na tle niniejszej sprawy zasadnicze znaczenie ma art. 183 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.). Poprzednio był to art. 18 (Szczegółowe zasady wykonywania prawa do odliczenia) szóstej dyrektywy Rady 77/388 z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1; dalej: VI dyrektywa).

Zgodnie z regulacjami wspólnotowymi powstała nadwyżka podatku podlegającego odliczeniu nad podatkiem należnym, co do zasady podlega zwrotowi na rzecz podatnika. Jest to fundamentalne prawo podatnika wypływające wprost z zasady prawa do odliczenia podatku zapłaconego w poprzedniej fazie obrotu. Prawo i orzecznictwo wspólnotowe potwierdza, że z zasady neutralności VAT wynika, że podatnik musi mieć zapewnioną efektywną możliwość odzyskania podatku naliczonego związanego ze swą działalnością. Wszelkie korzystne dla podatnika konsekwencje wynikające z koncepcji neutralności podatku są traktowane w doktrynie wspólnego systemu VAT jako fundamentalne prawo podatnika, nie zaś jako jego przywilej (zob. *VI Dyrektywa VAT. Komentarz do Dyrektyw Rady Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, red. K. Sachs, Warszawa 2003, s. 417 i nast.).

Zgodnie z art. 18 VI dyrektywy:

„1. W celu wykonania prawa do odliczeń, podatnik musi: a) w odniesieniu do odliczeń określonych w art. 17 ust. 2 lit. a, posiadać fakturę, sporządzoną zgodnie z art. 22 ust. 3; b) w odniesieniu do odliczeń określonych w art. 17 ust. 2 lit. b, posiadać dokument przywzowowy, określający go jako odbiorcę lub importera, oraz określający kwotę należnego podatku, lub pozwalający na jego wyliczenie; c) w odniesieniu do odliczeń podatkowych określonych w art. 17 ust. 2 lit. c, dopełnić formalności ustanowionych przez każde Państwo Członkowskie; d) jeśli jest on zobowiązany do zapłaty podatku jako klient lub odbiorca, w przypadku stosowania przepisów art. 21 ust. 1, powinien dopełnić formalności ustanowionych przez każde Państwo Członkowskie.

2. Podatnik zastosuje odliczenie od podatku poprzez odjęcie od całkowitej kwoty należnego podatku od wartości dodanej za dany okres rozliczeniowy całkowitej kwoty podatku w stosunku, do którego w tym samym okresie, zaistniało prawo do odliczenia i może być wykonane na podstawie przepisów ust. 1. Jednakże Państwa Członkowskie mogą zażądać od podatników, dokonujących okazjnie transakcji wymienionych w art. 4 ust. 3, wykonania prawa do odliczeń wyłącznie w momencie dostawy.

3. Państwa Członkowskie ustalają warunki i procedury, według których podatnik może zostać upoważniony do dokonania odliczenia, którego nie dokonał zgodnie z przepisami ust. 1 i 2.

4. W przypadkach, gdy za określony okres rozliczeniowy kwota dozwolonych odliczeń przekracza kwotę należnego podatku, Państwa Członkowskie mogą albo zwrócić nadpłatę albo przenieść nadpłatę na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez nich warunki. Państwa Członkowskie mogą odmówić zwrotu lub przeniesienia, jeśli wysokość nadpłaty jest nieznaczna”.

Artykuł 18 ust. 4 VI dyrektywy wskazuje na swobodę państwa członkowskiego określania sposobów rozliczania powstałej nadwyżki podatku. Niemniej jednak w orzeczeniu w sprawie C-78/00 (Komisja Europejska przeciwko Republice Włoskiej z 25 października 2001 r.) ETS wskazał, że zwrot nadwyżki VAT jest jednym z najważniejszych czynników gwarantujących zachowanie zasady neutralności wspólnego systemu VAT, warunki określone przez państwa członkowskie nie mogą podważać tej zasady poprzez „zmuszenie” podatnika do ponoszenia całościowego lub częściowego ciężaru VAT. Zdaniem ETS wynika z tego, że warunki uzyskania zwrotu nadwyżki VAT określone przez państwo członkowskie muszą umożliwiać podatnikowi w stosownych warunkach uzyskanie zwrotu całości nadpłaty wynikającej z tej nadwyżki. To znaczy, że zwrot dokonywany jest w możliwym do przyjęcia czasie poprzez dokonanie płatności w środkach płynnych lub ich odpowiednikach. W żadnym wypadku przyjęta metoda zwrotu nie może wiązać się z jakimkolwiek ryzykiem finansowym dla podatnika.

W literaturze można znaleźć stanowisko, zgodnie z którym powyższy wniosek wynika także ze zdania drugiego przepisu art. 18 ust. 4 VI dyrektywy. Przez „odmowę zwrotu” należałoby rozumieć takie regulacje, które prowadzić będą do tego, że kwota nadwyżki w praktyce nigdy nie zostanie odzyskana przez podatnika (np. przez przenoszenie jej na kolejne okresy rozliczeniowe). Zdaniem komentatorów ustawy o VAT tego rodzaju regulacje również będą „odmową zwrotu”. Istotny jest bowiem ich skutek, a nie wyrazne brzmienie danej regulacji prawnej (typu: „nie podlega zwrotowi” czy też „nie zwraca się”). Skoro więc wprowadzenie tego rodzaju regulacji możliwe jest tylko w odniesieniu do wypadków, gdy kwota mająca podlegać zwrotowi jest niewielka, to nie można tworzyć tego rodzaju regulacji o charakterze generalnym, odnoszących się do każdej nadwyżki podatku (zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op.cit.*, s. 729).

Dla niniejszej sprawy zasadnicze znaczenie ma orzeczenie ETS w połączonych sprawach C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96 (Garage Molenheide BVBA [C-286/94], Peter Schepens [C-340/95], Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) [C-401/95] oraz Sanders BVBA [C-47/96] przeciwko Belgii z 18 grudnia 1997 r.). Krajowe prawo belgijskie zawierało przepisy, które umożliwiały władzom skarbowym wstrzymanie się ze zwrotem nadwyżki podatku w wypadku, gdy istniały wątpliwości co do wysokości tego zwrotu, względnie gdy przeciwko podatnikowi toczyło się inne postępowanie dotyczące zaległości podatkowych. Zgodność tych przepisów z prawem wspólnotowym została zakwestionowana. ETS stwierdził, że stosowanie tego rodzaju środków przez państwo członkowskie co do zasady nie jest wykluczone. Z uzasadnienia orzeczenia wynika, że takie środki mogą być stosowane nie tylko jako środki specjalne (a zatem dla ich wprowadzenia w prawie krajowym nie jest konieczne zachowanie

szczegółowej procedury przewidzianej dla stosowania środków specjalnych). Trybunał podkreślił w uzasadnieniu orzeczenia, że choć stosowanie tego rodzaju środków – które mają na celu zapewnienie możliwie najskuteczniejszej ochrony interesów budżetu (Skarbu Państwa) – jest dopuszczalne, to jednak nie mogą one iść dalej, niż jest to konieczne dla osiągnięcia tego celu (ochrony interesów budżetowych). Dlatego też środki te nie mogą być stosowane w taki sposób, który prowadziłby do systematycznego podważania prawa do odliczenia podatku, które to prawo jest fundamentalną zasadą wspólnego systemu VAT. Sprzeczne byłoby to bowiem z zasadą proporcjonalności. Trybunał wskazał następnie, że zasadniczo jest sprawą sądu krajowego badać, czy w konkretnej sytuacji dane regulacje naruszają zasadę proporcjonalności.

Wynika z tego, że co do zasady dopuszczalne jest wprowadzenie w polskiej ustawie VAT postępowania sprawdzającego (wyjaśniającego).

Należy pamiętać, że regulacje dyrektywy mogą być powoływane przed sądami krajowymi jako podstawa prawna uprawnienia do odliczenia, w wypadku gdyby stosowane przepisy krajowe były z nimi niezgodne. Co więcej, możliwe jest żądanie zwrotu podatku zapłaconego nienależnie (w związku z niemożnością skorzystania z prawa do odliczenia), począwszy od okresu, w którym weszły w życie przepisy prawa krajowego, niezgodne z postanowieniami prawa wspólnotowego. W sprawie C-150/99 (orzeczenie Szwecja przeciwko Stockholm Lindöpark AB oraz Stockholm Lindöpark AB przeciwko Szwecji z 18 stycznia 2001 r.) ETS stwierdził, że postanowienia art. 17 ust. 1 oraz art. 17 ust. 2 w związku z art. 2, art. 6 ust. 1 oraz art. 13 (B) lit. b VI dyrektywy są wystarczająco jasne, precyzyjne i bezwarunkowe, aby podatnik mógł się na nie powoływać przed sądem krajowym.

Tak więc także prawo wspólnotowe dostarcza podatnikowi bezpośrednich instrumentów ochronnych na wypadek, gdyby wadliwa praktyka krajowych organów podatkowych naruszała *de facto* zasadę neutralności VAT, na skutek nieproporcjonalnego odwleczenia w czasie momentu uzyskania zwrotu podatku.

3. Zarzut naruszenia art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

3.1. Art. 64 (w związku z art. 31 ust. 3) Konstytucji jako wzorzec kontroli regulacji VAT.

Zarzut naruszenia prawa własności Rzecznik Praw Obywatelskich opiera na założeniu, że prawo do dysponowania kwotą różnicy podatku naliczonego i należnego jest jednym z przejawów konstytucyjnego prawa własności i jako takie podlega ochronie. Z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji wnioskodawca wywodzi prawo do wolności majątkowej, mające charakter publicznoprawnego prawa podmiotowego, rozumianego jako prawo jednostki do pozyskiwania i korzystania z dóbr świata zewnętrznego mających wartość ekonomiczną, do zatrzymania ich dla siebie albo dysponowania na rzecz innych, a także do pozostawiania swoim następcom, zgodnie ze swoją wolą i własnym interesem.

Powołanie nie tylko art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, ale także art. 31 ust. 3 Konstytucji, jako wzorca kontroli konstytucyjności regulacji z dziedziny prawa podatkowego, wymaga uwzględniania specyfiki dopuszczalnych materialnoprawnych konstytucyjnych ograniczeń swobody ustawodawcy nakładającego obciążenia podatkowe. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie rozważał, czy art. 64 Konstytucji może stanowić adekwatny wzorzec kontroli przepisów z dziedziny prawa daninowego, przyjmując konsekwentnie, że nie jest ingerowaniem w sferę prawa własności (nie jest ograniczeniem prawa własności w rozumieniu art. 64 ust. 3 Konstytucji) zobowiązanie odpowiednich podmiotów do ponoszenia określonych ciężarów finansowych (danin) na cele publiczne. Przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe, w tym nałożenie np.

podatku czy innej daniny, zawsze jest ograniczeniem prawa własności (art. 64 ust. 3) – prowadziłoby do wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności. Trybunał Konstytucyjny wziął pod uwagę, że ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, a mianowicie w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego (jednostek samorządu terytorialnego) można traktować jako funkcjonujące „równolegle” i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od treści tych przepisów. Przeciwnie – należy uznać, że przepisy Konstytucji, gwarantujące lub przyznające określone wolności i prawa, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile zachodzi rzeczywisty związek pomiędzy realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki proklamowanych przez Konstytucję. Nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadzącą nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Jednakże z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony. Wprowadzenie obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji, ale mimo to jego zakres i treść mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją (por. np. wyroki z: 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166; 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 27 lipca 2004 r., sygn. SK 9/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 71; 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94; 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110).

Trybunał Konstytucyjny wskazywał także, że konfrontacja przepisów dotyczących prawa własności zawartych w rozdziale II Konstytucji z art. 84 Konstytucji pozwala określić zakres konstytucyjnego rozumienia prawa własności. Zawarte w Konstytucji ograniczenia, w tym ustanawiające obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych, kształtują ramy konstytucyjnego pojmowania prawa własności. Treść normatywna pojęcia własności zawiera w sobie obowiązki, które wynikają z konieczności ponoszenia ciężarów publicznych, bez których nie byłoby możliwe ukształtowanie normatywnego układu odniesienia umożliwiającego zabezpieczenie tychże praw (zob. wyrok z 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26).

W świetle powyższych ustaleń Trybunału Konstytucyjnego dla potrzeb niniejszej sprawy trzeba wyraźnie rozróżnić samo nałożenie obowiązku podatkowego od sposobu jego realizacji. Rzecznik Praw Obywatelskich nie kwestionuje samego nałożenia podatku VAT, ale sposób realizacji zwrotu różnicy podatku naliczonego i należnego. Nie mamy tu do czynienia z zarzutem ingerencji polegającej na nałożeniu podatku, ale z zarzutem ingerencji w prawa majątkowe przysługujące podatnikowi, który – ogólnie rzecz ujmując – już zrealizował swój obowiązek podatkowy, w wyniku czego powstała „nadpłata”

należnego podatku. Konsekwencją kwestionowanej przez Rzecznika Praw Obywatelskich regulacji jest zmniejszenie wielkości środków finansowych pozostających w dyspozycji podatnika.

Artykuł 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT nie normuje sfery nakładania obowiązku podatkowego, ale sferę realizacji tego obowiązku. Dlatego też przepis ten może być oceniany z punktu widzenia art. 64 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

3.2. Ocena art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT.

3.2.1. Rzecznik Praw Obywatelskich stwierdził, że art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT wprowadza niespełniające standardu konstytucyjnego ograniczenie prawa do dysponowania kwotą różnicy podatku naliczonego nad należnym. Istotę tego zarzutu Rzecznik wiąże z brakiem określenia maksymalnego terminu prowadzenia postępowania wyjaśniającego.

Oceniając zasadność tak sformułowanego zarzutu Trybunał Konstytucyjny wziął pod uwagę nie tylko ustalenia dotyczące stanu prawnego (pkt 1.3 części III niniejszego uzasadnienia), ale także praktykę stosowania kwestionowanego przepisu, przedstawioną w piśmie Ministra Finansów.

Minister Finansów wskazał, że przedłużenie terminu dokonania zwrotu różnicy podatku następuje w praktyce wtedy, gdy kwota zwrotu wymaga dodatkowego sprawdzenia ponad to, co było możliwe do sprawdzenia w terminie dokonania zwrotu.

Minister Finansów podkreślił, że w wypadkach powzięcia wątpliwości co do rzetelności wykazywanej przez podatnika kwoty zwrotu, prowadzenie przez organy podatkowe czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej nie oznacza „automatycznego” przedłużenia terminu zwrotu. Wątpliwości mogą być wyjaśnione także przed upływem ustawowego terminu dokonania zwrotu. Mimo że przepisy działu V ordynacji podatkowej nie przewidują ograniczeń czasowych dokonywania czynności sprawdzających, nie oznacza to pełnej dowolności organów podatkowych. Istotnym czynnikiem wpływającym na czas dokonywania tych czynności, poza stopniem skomplikowania sprawy i ilością kwestii, które wymagają dodatkowego wyjaśnienia, jest m.in. właśnie ustawowy termin zwrotu podatku oraz konsekwencje dla organu podatkowego w postaci wypłaty odsetek w wypadku, gdyby kwota zwrotu była wykazana przez podatnika prawidłowo. Zasadność zwrotu podatku jest każdorazowo poddawana weryfikacji, początkowo przez analizę informacji wynikających z baz danych urzędu skarbowego, pochodzących od innych organów i instytucji, z przeprowadzonych postępowań. Minister Finansów zaznaczył, że analiza tych informacji następuje w trakcie ustawowych terminów zwrotu podatku.

Innymi słowy – według Ministra Finansów – w praktyce zasadą jest dokonywanie przez organy podatkowe zwrotów podatku w ustawowych terminach, a przedłużanie tych terminów następuje w sytuacjach wyjątkowych, gdy istnieją poważne przesłanki wskazujące, iż zwrot podatku się nie należy lub nie należy się w zadeklarowanej wysokości, a jednocześnie nie ma możliwości, by w przewidzianych terminach zakończone zostały wszystkie czynności, które potwierdzą (lub nie) zasadność tego zwrotu.

Artykuł 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT nie stwarza zatem – stosowany zgodnie z *ratio* i odpowiednimi przepisami ordynacji podatkowej, które mają charakter gwarancyjny (zob. pkt 1.2 i 1.3 części III niniejszego uzasadnienia) – ryzyka naruszenia praw podatnika, który w prawidłowy i rzetelny sposób korzysta z przysługującego mu prawa do uzyskania zwrotu różnicy podatku.

Kwestionowana przez Rzecznika Praw Obywatelskich regulacja w założeniu ma uniemożliwić zwrot podatku w sytuacji, w której podatnik nie spełnił przesłanek skuteczności tego zwrotu (ponieważ sposób złożenia rozliczenia uzasadniać ma inicjowanie procedury sprawdzającej). Tym samym – procedura sprawdzająca – stosowana zgodnie z *ratio legis* przepisów uzasadniających jej wprowadzenie – może pośrednio uchronić podatnika przed bardziej dolegliwą ingerencją w jego prawa majątkowe.

Nie można też tracić z pola widzenia okoliczności, że w wypadku gdy postępowanie wyjaśniające wykaże zasadność zwrotu, kwestionowany przepis zapewnia podatnikowi zwrot różnicy podatku należnego i naliczonego wraz z odsetkami – w wysokości odpowiadającej opłacie stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty.

3.2.2. W ramach zarzutu nieproporcjonalnego ograniczenia prawa własności Rzecznik Praw Obywatelskich wskazał na niespełnienie wymagania „konieczności” ograniczenia. Zarzut oparł na twierdzeniu, że wprowadzona w art. 87 ust. 2 ustawy o VAT regulacja nie jest jedynym środkiem, który może doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków, czyli zbadania zasadności zwrotu nadpłaty. W przepisach ordynacji podatkowej ustawodawca przewidział bowiem uprawnienie do przeprowadzenia przez organy podatkowe kontroli podatkowej, określając czas trwania wszystkich kontroli u przedsiębiorcy w roku kalendarzowym. Zdaniem Rzecznika środki kontrolne uregulowane w ordynacji podatkowej nakładają mniejsze ograniczenia na prawa i wolności jednostki.

Ustosunkowując się do tak sformułowanego zarzutu, należy wziąć pod uwagę, że przewidziane w art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT postępowanie wyjaśniające mieści się w ramach czynności sprawdzających, uregulowanych w dziale V ordynacji podatkowej. Postępowanie wyjaśniające oraz postępowanie podatkowe (kontrola podatkowa) mają odrębny charakter, nie są wobec siebie konkurencyjne i nie do przyjęcia jest sytuacja równoległego prowadzenia w sprawie zasadności zwrotu czynności sprawdzających i kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego (zob. pkt 1.2 część III niniejszego uzasadnienia). Zgodnie z art. 272 ordynacji podatkowej czynności sprawdzające mają na celu: 1) sprawdzenie terminowości składania deklaracji i wpłacania zadeklarowanych podatków, w tym również pobieranych przez płatników i inkasentów; 2) stwierdzenie formalnej poprawności dokumentów wymienionych w pkt 1; 3) ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Do cech charakteryzujących czynności sprawdzające należy m.in. ograniczenie uprawnień organu dokonującego tych czynności wobec podmiotu sprawdzanego do wezwania do złożenia wyjaśnień oraz skorygowania deklaracji podatkowej (art. 274 ordynacji podatkowej), wezwania do okazania dokumentów, złożenia kopii dokumentów, sporządzenia i przekazania informacji (art. 275 ordynacji podatkowej) oraz przeprowadzenia oględzin lokalu mieszkalnego (art. 276 ordynacji podatkowej). Czynności sprawdzające są porównywane do kontroli wstępnej, której istota polega na weryfikowaniu oraz konfrontowaniu informacji pochodzących z różnych źródeł (zob. pismo Ministra Finansów w niniejszej sprawie oraz C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *op.cit.*, s. 890). Czynności sprawdzające dotyczą zatem trzech okoliczności: terminowości, formalnej poprawności dokumentów oraz ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. To znaczy, że w stosunku do potrzeb związanych z płatnością podatków i jej kontrolą, czynności sprawdzające mają charakter formalny i wstępny. Czynności sprawdzające pozwalają ograniczyć ryzyko związane z samoobliczeniem podatku oraz obliczaniem zobowiązań podatkowych przez podatników. Dają możliwość skorygowania

deklaracji podatkowej i zapobieżenia stosowaniu sankcji karnych skarbowych (zob. tamże, s. 891).

Informacje przedstawione w niniejszej sprawie przez Ministra Finansów potwierdzają, że w praktyce stosowania kwestionowanego przepisu organy podatkowe dążą do wyjaśniania wątpliwości właśnie na etapie czynności sprawdzających, w innym wypadku – wszczynają kontrolę podatkową (ewentualnie postępowanie podatkowe). Ważną rolę odgrywa tu regulacja zawarta w art. 274a § 2 ordynacji podatkowej, zgodnie z którą w razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać podatnika do udzielenia niezbędnych wyjaśnień lub złożenia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych. Podatnik już na tym etapie jest informowany o ewentualnych wątpliwościach organu podatkowego i przez swą aktywność może potwierdzić rzetelność złożonej przez niego deklaracji.

3.2.3. Nie bez znaczenia dla oceny kwestionowanego przepisu jest także uwzględnienie celu jego wprowadzenia do porządku prawnego. Przyjęta regulacja jest traktowana jako środek zapobiegawczy zapewniający możliwość kontroli przez organy podatkowe, że wykazywana przez podatnika nadwyżka podatku naliczonego nad należnym jest zgodna z rzeczywistością. Regulacja ta ma służyć zwalczaniu oszustw podatkowych i nadużyć. Kwestionowany przepis powinien być traktowany jako jeden z instrumentów równoważenia praw podatnika i interesów Skarbu Państwa. Takie założenie powinno wpływać także na jego stosowanie. Trybunał Konstytucyjny nie może *ad hoc* zakładać, że organy podatkowe nie przestrzegają zasady wynikającej z art. 7 Konstytucji, która nakazuje im działanie na podstawie i w granicach prawa.

3.2.4. Analiza wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich dowodzi, że wnioskodawca, formułując swój zarzut, nie wziął pod uwagę wskazanych wyżej argumentów. Jednocześnie nie wykazał, że praktyka stosowania kwestionowanego przepisu doprowadziła w istocie do nadania mu niekonstytucyjnej treści.

Trybunał Konstytucyjny, uwzględniając kontekst systemowy kwestionowanego przepisu, możliwe jego interpretacje oraz informacje Ministra Finansów uznał, że nie ma dostatecznych podstaw do stwierdzenia, że art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT narusza konstytucyjnie gwarantowane prawa majątkowe podatników.

4. Zarzut naruszenia zasady określoności (art. 2 Konstytucji).

4.1. Zasada określoności – uwagi ogólne.

Rzecznik Praw Obywatelskich stwierdził, że art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT narusza zasadę określoności przepisów prawnych, gdyż nie określa przesłanek wszczęcia oraz maksymalnego okresu prowadzenia postępowania wyjaśniającego. Zdaniem Rzecznika zastosowane w tym przepisie pojęcie „zasadność” nie cechuje się dostateczną precyzją. Kwestionowany przepis pozostawia organom podatkowym „całkowitą” dowolność.

Ocena zasadności tak sformułowanego zarzutu wymaga omówienia niektórych aspektów zasady określoności.

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat tej zasady (zob. np. wyroki z: 15 września 1999 r., sygn. K. 11/99, OTK ZU nr 6/1999, poz. 116; 11 stycznia 2000 r., sygn. K. 7/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 2; 21 marca 2001 r., sygn. K. 24/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 51; 30 października 2001 r., sygn. K. 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217; 22 maja 2002 r., sygn.

K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83; 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90; 29 października 2003 r., sygn. K 53/02, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 83; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103), konsekwentnie reprezentując stanowisko, że jest ona związana funkcjonalnie z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie.

Trybunał Konstytucyjny podkreślał przy tym, że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody ustalania ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewność co do ciążących na nich obowiązków. Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy założenia. Po pierwsze – każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie – przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewnione były jego jednolite wykładnia i stosowanie. Po trzecie – przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw.

Jednocześnie w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału podkreślano, że z tak rozumianej zasady określoności nie wynika skierowany do ustawodawcy nakaz jednostkowego wskazywania desygnatów tych pojęć, których zakres znaczeniowy wskazać można jedynie przez egemplifikację. To na organach stosujących prawo ciąży obowiązek identyfikacji treści pojęć nieostrych, z uwzględnieniem podstawowych zasad prawa, ogólnosystemowych wartości i standardów konstytucyjnie chronionych. Ilekroć ustawodawca posługuje się pojęciem nieostrym, należy założyć, iż ma świadomość, że istnieją prawem dopuszczalne możliwości jego określenia w praktyce stosowania prawa oraz że w ramach obowiązującego prawa jest możliwa identyfikacja podstawowych wyznaczników tego pojęcia.

Należy podkreślić, że i historycznie, i porównawczo nie można wyobrazić sobie prawidłowo działającego systemu prawnego i społecznego, który by eliminował istnienie wyrażeń i zwrotów niedookreślonych w prawie. Taki system musiałby charakteryzować się nie tylko bardzo wysokim stopniem kazuistyki, za którą byłby odpowiedzialny ustawodawca, ale zarazem wykluczałby jakikolwiek margines swobody decydowania przy ocenie konkretnych wypadków stosowania prawa. System taki, jako nieelastyczny, musiałby prowadzić do rozstrzygnięć niesprawiedliwych.

Dlatego dla stwierdzenia niezgodności z Konstytucją nie wystarcza tylko i wyłącznie abstrakcyjne stwierdzenie niejasności tekstu prawa, wynikającej z posłużenia się przez ustawodawcę wyrażeniem czy zwrotem niedookreślonym. Nie w każdym wypadku nieprecyzyjne brzmienie lub niejednoznaczna treść przepisu uzasadniają bowiem tak daleko idącą ingerencję w system prawny, jaką jest wyeliminowanie z niego tego przepisu w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Do wyjątków należą sytuacje, gdy dany przepis jest w takim stopniu wadliwy, że w żaden sposób, przyjmując różne metody wykładni, nie daje się interpretować w sposób racjonalny i zgodny z Konstytucją. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego

niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające.

4.2. Ocena art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT.

Jak wykazano we wcześniejszych punktach niniejszego uzasadniania, art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT, odczytywany przez pryzmat treści przepisów ordynacji podatkowej, określa zarówno przesłanki wszczęcia postępowania sprawdzającego, jak i wyznacza ramy czasowe jego prowadzenia.

Ponadto informacje przedstawione Trybunałowi Konstytucyjnemu przez Ministra Finansów potwierdzają, że bogactwo i złożoność życia gospodarczego oraz indywidualne zachowania podatników powodują, że stworzenie zamkniętego katalogu przesłanek, których wystąpienie uzasadnia przedłużenie terminu dokonania zwrotu podatku, jest niemożliwe. Minister Finansów wskazał jednocześnie listę przykładowych przesłanek wszczęcia postępowania. Jej analiza dowodzi, że w praktyce postępowanie wyjaśniające jest wszczynane wtedy, gdy z już prowadzonych postępowań kontrolnych wynika, że dotychczasowe nieprawidłowości w rozliczeniach mogą mieć wpływ na bieżące rozliczenia podatnika, gdy brak aktywności samego podatnika lub jego celowe działania uniemożliwiają potwierdzenie zasadności zwrotu oraz w wypadku konieczności ustaleń wymagających współpracy z innymi organami. Istnienie marginesu swobody oceny, kiedy istniejąca sytuacja uzasadnia wszczęcie postępowania wyjaśniającego, jest konieczne wówczas, gdy to postępowanie ma na celu wyjaśnienie okoliczności faktycznych, niepoddających się typizacji w ramach abstrakcyjnie ujętych przepisów prawa. W wypadku gdy ustawodawca odwołuje się do zwrotów niedookreślonych (co występuje nawet na tle regulacji prawa karnego), niezbędne jest jednak, aby istniał jednocześnie system gwarancji zapewniających minimalizację arbitralności, która mogłaby wystąpić przy korzystaniu ze wspomnianego marginesu swobody. Zarzut braku określoności art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT trzeba zatem analizować także w świetle wcześniej dokonanych ustaleń dotyczących środków gwarancyjnych danych przez ustawodawcę do dyspozycji podatnika, tj. m.in. możliwości zaskarżenia nie tylko postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu, ale także bezczynności organu podatkowego. Gwarancje takie istnieją: przede wszystkim przedłużenie terminu zwrotu kwot nadpłaconego VAT następuje w ramach procedury czynności sprawdzających, a zatem dokonuje się postanowieniem, zaskarżalnym w toku instancji i podlegającym kontroli sądu administracyjnego. To powoduje, że postanowienie o przedłużeniu jest opatrzone uzasadnieniem faktycznym i prawnym. Postępowanie wyjaśniające dokonywane w ramach działu V ordynacji podatkowej korzysta także z gwarancji proceduralnych wynikających z poddania tego postępowania zasadom ordynacji podatkowej i – w zakresach nieuregulowanych tam wyraźnie – w k.p.a. oraz podlega kontroli wynikającej z art. 3 p.p.s.a., co umożliwia poddanie postępowania o zwrot VAT dyscyplinie stosowania terminów, instrumentów i procedur (np. w zakresie zbyt opieszałego prowadzenia postępowania wyjaśniającego), właściwych dla każdego z wchodzących w grę reżimów prawnych. Nadto w sytuacji gdy postępowanie wyjaśniające okaże się niezasadne, zwrot VAT następuje wraz z odsetkami właściwymi dla wypadku prolongaty zapłaty podatku. To także stanowi środek dyscyplinujący organy finansowe i zniechęcający do podejmowania postępowania wyjaśniającego „na wszelki wypadek”, ze względów asekuracyjnych,

oportunistycznych (np. postanowienie o wszczęciu takiego postępowania jako kamuflaż ukrywający nieterminowość przygotowania operacji zwrotu należnego podatku – o czym w czasie rozprawy wspominał przedstawiciel Rzecznika Praw Obywatelskich jako o możliwej hipotezie, nie dysponując jednak w tym zakresie faktografią).

Mając powyższe na uwadze, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że kwestionowany przepis jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

4.3. Ocena konstytucyjności kwestionowanego przepisu a praktyka jego stosowania.

Oczywiście Trybunał Konstytucyjny dostrzega, że w praktyce stosowania kwestionowanego przepisu mogą zaistnieć sytuacje, w których inicjowanie postępowania sprawdzającego może następować także wówczas, gdy nie jest to zasadne, lub nawet być traktowane jako środek uzasadniający opóźnianie wypłaty środków pieniężnych stanowiących równowartość należnego zwrotu podatku przez fiskus, a nawet jako szykana wobec podatnika. Tym samym nie można wykluczyć sytuacji, gdy przedłużenie terminu zwrotu podatku wynikające z prowadzenia postępowania wyjaśniającego może prowadzić do sytuacji patologicznych. Ewentualne odsetki należne w razie braku zasadności tego postępowania, nalicza się w wysokości odpowiadającej opłacie stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty, co jest stopą niższą niż w wypadku zwłoki. W takich sytuacjach może dojść do naruszenia praw podatnika, jednak problem proporcjonalności korzystania z instrumentu przewidzianego w art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT leży wówczas na płaszczyźnie stosowania prawa i na tej płaszczyźnie winna podlegać kontroli za pomocą właściwych dla niej środków kontroli, w tym także już sygnalizowanych wyżej instrumentów ogólnego postępowania administracyjnego i postępowania sądowoadministracyjnego. W niniejszym postępowaniu nie zostało wykazane, że niewłaściwa praktyka stosowania kwestionowanego przepisu (dotycząca terminu prowadzenia działań sprawdzających) ma charakter praktyki utrwalonej, bo tylko wówczas rzutowałoby to na ocenę jego konstytucyjności. Problem wysokości należnych odsetek (zwłaszcza gdyby w praktyce doszło do patologicznego wykorzystania instytucji postępowania wyjaśniającego) leżał poza granicami kontroli konstytucyjności, wyznaczonej ramami zaskarżenia.

5. Zważywszy powyższe okoliczności Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.