

50/6/A/2007

WYROK

z dnia 22 maja 2007 r.

Sygn. akt SK 36/06*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Teresa Liszcz – przewodniczący

Adam Jamróz

Marek Kotlinowski – sprawozdawca

Marek Mazurkiewicz

Jerzy Stępień,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącej oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 22 maja 2007 r., skargi konstytucyjnej spółki Zakład Przetwórstwa Owoców i Warzyw „Vortumnus” spółka z o.o. z siedzibą w Lisowie o zbadanie zgodności:

- 1) art. 33b ust. 4 pkt 3 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.), w brzmieniu obowiązującym przed dniem 26 marca 2002 r., w zakresie, w jakim określa zasady zwiększania u nabywcy produktów rolnych kwoty podatku naliczonego, z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3 oraz art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy powołanej w punkcie 1, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 26 marca 2002 r., z art. 32 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji,

o r z e k a:

Art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, Nr 28, poz. 127 i Nr 129, poz. 599, z 1994 r. Nr 132, poz. 670, z 1995 r. Nr 44, poz. 231 i Nr 142, poz. 702 i 703, z 1996 r. Nr 137, poz. 640, z 1997 r. Nr 111, poz. 722, Nr 123, poz. 776 i 780, Nr 137, poz. 926, Nr 141, poz. 943 i Nr 162, poz. 1104, z 1998 r. Nr 139, poz. 905 i Nr 161, poz. 1076, z 1999 r. Nr 50, poz. 499, Nr 57, poz. 596 i Nr 95, poz. 1100, z 2000 r. Nr 68, poz. 805 i Nr 105, poz. 1107, z 2001 r. Nr 12, poz. 92, Nr 39, poz. 459, Nr 56, poz. 580, Nr 63, poz. 639, Nr 80, poz. 858, Nr 90, poz. 995, Nr 106, poz. 1150 i Nr 122, poz. 1324, z 2002 r. Nr 19, poz. 185, Nr 41, poz. 365, Nr 86, poz. 794, Nr 153, poz. 1272, Nr 169, poz. 1387 i Nr 213, poz. 1800 i 1803, z 2003 r. Nr 7, poz. 79, Nr 84, poz. 774, Nr 96, poz. 874, Nr 130, poz. 1188, Nr 137, poz. 1302, Nr 199, poz. 1934 i Nr 229, poz. 2271 oraz z 2004 r. Nr 54, poz. 535) w zakresie, w jakim pozbawia podatnika dokonującego przedpłaty rolnikowi ryczałtowemu za nabywane produkty rolne przed wystawieniem faktury VAT RR uprawnień przewidzianych w tym przepisie, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

* Sentencja została ogłoszona dnia 4 czerwca 2007 r. w Dz. U. Nr 98, poz. 657.

UZASADNIENIE

I

1. W skardze konstytucyjnej z 10 stycznia 2006 r. skarżąca spółka Zakład Przetwórstwa Owoców i Warzyw „Vortumnus” spółka z o.o. z siedzibą w Lisowie (dalej: skarżąca) wniosła o stwierdzenie, że art. 33b ust. 4 pkt 3 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), w brzmieniu obowiązującym przed 26 marca 2002 r., w zakresie, w jakim określa zasady zwiększania u nabywcy produktów rolnych kwoty podatku naliczonego, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3 oraz art. 2 Konstytucji przez to, że stanowi ograniczenie konstytucyjnie chronionych praw majątkowych oraz narusza zasady przyzwoitej legislacji, a to zasadę zaufania obywatela do państwa i stosowanego prawa. Ponadto skarżąca zakwestionowała zgodność tego przepisu, w brzmieniu obowiązującym przed 26 marca 2002 r., z art. 32 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji przez to, że traktuje w sposób dyskryminujący podatników znajdujących się w podobnej sytuacji, tj. podatników dokonujących na rzecz rolnika ryczałtowego przedpłaty przed wystawieniem faktury VAT RR zawierającej w sobie podatek naliczony VAT wobec podatników dokonujących zapłaty po wystawieniu faktury VAT RR.

Skarga została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym.

Skarżąca dokonała na rzecz rolnika ryczałtowego przedpłaty obejmującej całkowitą wartość brutto nabytych produktów rolnych, zamieszczając jednocześnie na wystawionej później fakturze VAT RR dane identyfikacyjne dokumentu potwierdzającego dokonanie zapłaty. Organy podatkowe ustaliły, że skarżąca utraciła w ten sposób możliwość obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, gdyż wbrew dyspozycji art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT nie podała w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty numeru i daty wystawienia faktury potwierdzającej zakup produktów rolnych. Skarżąca wyjaśniła, że danych tych nie można było umieścić na fakturze, gdyż za produkty zapłacono w formie przedpłaty przed realizacją dostawy, a więc w dniu przelewu nie było jeszcze faktury. Organy podatkowe wyjaśnień tych nie uwzględniły i określiły skarżącemu zaległość podatkową w podatku od towarów i usług w kwocie 5701,00 zł, odsetki za zwłokę w kwocie 1624,80 zł oraz dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 1710,00 zł. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie wyrokiem z 2 września 2004 r. (sygn. akt SA/Rz 711/03) oddalił skargę na decyzję organu podatkowego, a następnie Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 15 lipca 2005 r. (sygn. akt I FSK 26/05) oddalił wniesioną przez skarżącą skargę kasacyjną. Wyrok NSA, mający charakter ostatecznego rozstrzygnięcia w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, został doręczony skarżącej 26 października 2005 r. Skarga konstytucyjna została wniesiona w ustawowym terminie 3 miesięcy od tej daty.

W uzasadnieniu skargi podniesiono, że konstrukcja podatku od towarów i usług opiera się na zasadzie „opodatkowanie – odliczenie”, zgodnie z którą podatnik z jednej strony jest zobowiązany do określenia podatku należnego, będącego wynikiem realizowanej przez niego sprzedaży opodatkowanej tym podatkiem, a z drugiej – przysługuje mu uprawnienie do odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego z tytułu realizowanych przez niego zakupów. Pozbawienie podatnika prawa do skorzystania z obniżenia podatku należnego o podatek naliczony może nastąpić jedynie w ściśle określonych przez ustawodawcę wypadkach. Zdaniem skarżącej wymagań tych nie spełnia zakwestionowany art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT, gdyż przepis ten jest niejasny i nie normuje sytuacji, gdy nabywca produktów rolnych wpłaca na rzecz i na rachunek rolnika ryczałtowego zaliczkę lub przedpłatę. Taki nabywca nie ma bowiem możliwości

wskazania na dowodzie stwierdzającym zapłatę zaliczki lub przedpłaty numeru i daty faktury VAT RR, gdyż faktura wystawiana jest dopiero później, po faktycznym dostarczeniu mu nabytych produktów rolnych. Skarżąca podkreśliła, że lukę w prawie w tym zakresie wypełniła dopiero nowelizacja ustawy o VAT, która 26 marca 2002 r. uzupełniła art. 33b o nowy ustęp 6a. Do momentu wejścia w życie tej nowelizacji nabywca produktów rolnych dokonujący przedpłaty przed wystawieniem faktury VAT RR był dyskryminowany w stosunku do nabywców produktów rolnych dokonujących zapłaty dopiero po wystawieniu takiej faktury. Skarżąca, odwołując się do poglądów doktryny, przypomniał, że VAT jest nie tylko powszechnym podatkiem konsumpcyjnym, lecz także podatkiem neutralnym cenowo w okresie, gdy towar znajduje się w obrocie. Wszelkie konsekwencje wynikające dla podatnika z koncepcji neutralności VAT są traktowane w prawie wspólnotowym jako fundamentalne prawo podatnika, nie zaś jako jego przywilej.

2. Prokurator Generalny w piśmie z 12 grudnia 2006 r. zajął stanowisko, że art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT, w brzmieniu obowiązującym przed 26 marca 2002 r., w zakresie, w jakim pozbawia podatnika dokonującego przedpłaty za nabywane produkty rolne uprawnień przewidzianych w tym przepisie, jest niezgodny z art. 32 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji. Prokurator wniósł również o umorzenie postępowania w zakresie badania zgodności zaskarżonego przepisu z pozostałymi wzorcami kontroli z uwagi na zbędność wydania orzeczenia.

Uzasadniając swe stanowisko, Prokurator Generalny wskazał, że zgodnie z zasadą równości wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Cechą relewantną w stosunku do adresatów zaskarżonego przepisu jest niezaleganie z zapłatą za dostarczone przez rolnika ryczałtowego produkty rolne. Wszyscy nabywcy, którzy dokonali na rzecz takiego rolnika zapłaty bez opóźnienia, powinni mieć możliwość skorzystania z prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. Wbrew zasadzie równości uprawnienia tego zostali jednak pozbawieni ci nabywcy produktów rolnych, którzy dokonali zapłaty przed ich otrzymaniem, a tym samym i przed wystawieniem faktury VAT RR. Zaskarżony przepis narusza przy tym nie tylko zasadę równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji), ale również ściśle z nią związaną zasadę sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji).

Uzasadniając wniosek o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie, Prokurator Generalny przypomniał, że w świetle orzecznictwa TK w wypadku stwierdzenia sprzeczności przepisu z jednym z powołanych wzorców konstytucyjnych, bezprzedmiotowa staje się analiza konstytucyjności tego przepisu w aspekcie innych wzorców kontroli.

3. Marszałek Sejmu w piśmie z 31 stycznia 2007 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT, w brzmieniu obowiązującym przed 26 marca 2002 r., jest zgodny z art. 32 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji oraz z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji.

Uzasadniając swe stanowisko, Marszałek Sejmu stwierdził, że zaskarżony art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT jest precyzyjny i nie wymaga dodatkowej interpretacji. Przyznane podatnikowi mocą tego przepisu prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego jest uprawnieniem wynikającym z konstrukcji VAT. Podatnik nie jest zobowiązany do korzystania z tego uprawnienia, jeżeli jednak zamierza to uczynić, powinien spełnić wszystkie warunki przewidziane w tym przepisie, w tym również podać numer i datę wystawienia faktury na dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty należności. Zaskarżony przepis nie zawiera bowiem żadnych wymagań,

którym podatnik nie byłby w stanie sprostować. Ewentualne zaliczki wpłacone na poczet przyszłych dostaw produktów rolnych mogły być wykazane w dokumencie stwierdzającym zapłatę reszty należności, na którym zostałyby odnotowane numer i data wystawienia faktury. Zaskarżony przepis w jednakowym stopniu odnosi się do wszystkich podatników VAT nabywających produkty od rolników ryczałtowych, a zatem nie można twierdzić, że narusza on zapisaną w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasadę równości. Odnosząc się do zarzutu naruszenia przez art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT zasady proporcjonalności, Marszałek Sejmu wskazał, że adresatami zaskarżonego przepisu są podmioty wykonujące działalność gospodarczą, od których należy oczekiwać profesjonalizmu, także w wypadku wywiązywania się z obowiązków nałożonych na nich przez ustawy podatkowe. Przyjęta w zaskarżonym przepisie regulacja charakteryzująca się znacznym rygoryzmem pozostaje więc w adekwatnym stosunku do rodzaju przewidzianych w nim naruszeń prawa.

4. W piśmie z 18 maja 2007 r. stanowisko w niniejszej sprawie zajął Minister Finansów (dalej: MF). Wniósł on o umorzenie postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.) z uwagi na zbędność orzekania, zaś w przypadku nieuwzględnienia powyższego wniosku – o stwierdzenie, że art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3 oraz art. 2 Konstytucji, a nadto nie narusza art. 32 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji.

Uzasadniając zajęte stanowisko, MF wskazał, że zaskarżony przepis utracił moc obowiązującą 1 maja 2004 r. i stąd też postępowanie zmierzające do kontroli jego konstytucyjności powinno zostać umorzone. Uchylenie przez ustawodawcę badanego przepisu stanowi bowiem negatywną przesłankę procesową dla merytorycznego rozpoznania sprawy przez Trybunał. MF wskazał również, że zbędność wydania wyroku w niniejszej sprawie wynika z faktu, że cel kontroli konstytucyjności prawa w postaci usunięcia z systemu źródeł prawa konstytucyjnie wadliwej normy prawnej nie jest możliwy do osiągnięcia. Nawet gdyby Trybunał stwierdził niekonstytucyjność zaskarżonego przepisu i tak norma prawna w nim zawarta pozostanie w obrocie prawnym, z uwagi na jej powtórzenie w treści art. 116 ust. 6 pkt 3 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.), który nie został zaskarżony w niniejszej sprawie.

Uzasadniając wniosek alternatywny, MF wskazał, że zaskarżony art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT miał na celu uniemożliwienie dokonywania fikcyjnych odliczeń podatku powstałego przy transakcjach dokonywanych z udziałem rolników ryczałtowych. Brak tego przepisu mógłby prowadzić do sytuacji, w której nabywca produktów rolnych obniżyłby podatek należny o kwoty wypłaconego rolnikowi zryczałtowanego zwrotu podatku, podczas gdy faktyczne dostawy nie byłyby realizowane lub były realizowane na mniejszą skalę i z dużym opóźnieniem w stosunku do terminów odliczeń. Stąd też w systemie uproszczonego zwrotu realizowanego przez jednostki skupu będące podatnikami VAT musiały się pojawić odpowiednie zabezpieczenia jednoznacznie identyfikujące przepływy pieniężne z konkretnie wykonaną dostawą.

Zdaniem MF, art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT jest – wbrew twierdzeniom skarżącej – jasny i precyzyjny, a jego treść przez cały okres obowiązywania tej ustawy nie uległa zmianie. Przepis ten nie narusza zasady neutralności podatku od towarów i usług, gdyż nie pozbawia podatników prawa do odliczeń, lecz jedynie określa warunki, na jakich mogą oni prawo to zrealizować.

Zaskarżony przepis nie narusza również konstytucyjnej zasady równości i sprawiedliwości opodatkowania, gdyż wprowadza on jednolitą zasadę, że w każdym

wypadku nabycia towarów od rolnika ryczałtowego przez podatnika podatku od towarów i usług, jednym z warunków powiększenia o zryczałtowaną rekompensatę podatku naliczonego jest podanie na dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty numeru i daty wystawienia faktury potwierdzające zakup produktów rolnych.

II

W rozprawie, która odbyła się 22 maja 2007 r., wzięli udział przedstawiciele skarżącej spółki, Sejmu oraz Prokuratora Generalnego. Przedstawiciel Sejmu zmodyfikował stanowisko Sejmu przedstawione wcześniej na piśmie, wnosząc bądź o umorzenie postępowania, bądź o stwierdzenie, że zaskarżony przepis jest zgodny z art. 32 ust. 1 w związku z art. 2 oraz z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji. Pozostali uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska wyrażone w pisemnych wystąpieniach oraz przytoczoną w nich argumentację.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Art. 33b ust. 4 pkt 3 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), którego konstytucyjność skarżąca kwestionuje w niniejszym postępowaniu, został dodany do ustawy o VAT 4 września 2000 r. przez art. 1 pkt 14 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i ustawy o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 68, poz. 805). Przepis ten miał następujące brzmienie: „Zryczałtowany zwrot podatku zwiększa u nabywcy produktów rolnych podatek naliczony, o którym mowa w art. 19 ust. 2 i 2a, w rozliczeniu za miesiąc, w którym dokonano zapłaty, pod warunkiem że (...) w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty (...) zostaną podane numer i data wystawienia faktury potwierdzającej zakup produktów rolnych”. Ustawa o VAT, w której treści zamieszczony był ów przepis, została uchylona z dniem 1 maja 2004 r. na podstawie art. 175 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535). Skarga konstytucyjna dotyczy zdarzeń prawnych zaistniałych w sierpniu i wrześniu 2001 r.

W związku z powyższym Trybunał postanowił w pierwszej kolejności zbadać, czy nie ma podstaw do umorzenia postępowania w niniejszej sprawie.

W świetle art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) utrata mocy obowiązującej zaskarżonego aktu normatywnego stanowi przyczynę umorzenia postępowania. Od tej zasady ustawodawca wprowadził jednak wyjątek wyrażony w art. 39 ust. 3 ustawy o TK, zgodnie z którym postępowanie nie ulega umorzeniu, jeżeli wydanie orzeczenia o akcie normatywnym, który wcześniej utracił moc obowiązującą, jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego tego rodzaju konieczny związek między zakwestionowaną regulacją i ochroną konstytucyjnych wolności i praw skarżącego zachodzi wówczas, gdy spełnione są trzy przesłanki: po pierwsze – przepis będący przedmiotem oceny zawiera treści normatywne odnoszące się do sfery chronionych konstytucyjnie wolności i praw; po drugie – nie istnieje żaden alternatywny instrument prawny (poza ewentualnym uznaniem przepisu za niekonstytucyjny), który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej ukształtowanej definitywnie, zanim zakwestionowany przepis utracił moc obowiązującą; po trzecie – pozbawienie danego

przepisu mocy obowiązującej stanowić może skuteczny środek dla przywrócenia ochrony praw naruszonych zastosowaniem kwestionowanej regulacji prawnej (zob. wyrok TK z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; a także wyrok z 21 maja 2001 r., sygn. SK 15/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 85). Wszystkie te trzy przesłanki występują na tle niniejszej skargi konstytucyjnej. W konkretnym wypadku skarżąca podnosi zarzut naruszenia konstytucyjnego prawa własności w związku z zasadą proporcjonalności. Brak jest także alternatywnych środków ochrony naruszonego interesu z uwagi na ostateczny i prawomocny charakter wyroku NSA. Natomiast przy hipotetycznym stwierdzeniu niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu dla skarżącej otwierałaby się droga do skorzystania z możliwości wskazanej w art. 190 ust. 4 Konstytucji. W konsekwencji należy uznać, że norma prawna zakwestionowana skargą może być przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego.

2. Dla ustalenia znaczenia zaskarżonej w niniejszym postępowaniu normy prawnej niezbędne jest odniesienie się do pozostałych regulacji zawartych w art. 33b ustawy o VAT. Przepis ten dotyczył technicznych aspektów dokonywania rozliczeń pomiędzy rolnikiem ryczałtowym, korzystającym ze zwolnienia, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT, a podatnikiem VAT nabywającym od tego rolnika produkty rolne. Szczególnym rozwiązaniem przyjętym przez analizowaną regulację było obciążenie nabywcy tych produktów, a nie jak to zwykle ma miejsce – sprzedawcy, obowiązkiem wystawienia faktury VAT RR dokumentującej zakup produktów rolnych. Nabywca mógł następnie obniżyć wynikającą z wystawionej przez niego faktury VAT RR kwotę podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za miesiąc, w którym dokonano zapłaty. Aby jednak skorzystać z tego uprawnienia, musiał on spełnić kilka warunków wymienionych w art. 33b ust. 4 ustawy o VAT.

Po pierwsze, zakup produktów rolnych musiał być związany ze sprzedażą opodatkowaną, co oznaczało, że zakupione towary nie mogły być następnie sprzedane jako zwolnione od VAT lub spożytkowane na cele, które nie podlegają VAT.

Po drugie, zapłata należności za zakupione produkty rolne, w tym kwoty zryczałtowanego podatku, musiała nastąpić na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego, przy czym w wyniku nowelizacji, która weszła w życie 3 września 2001 r. (Dz. U. Nr 90, poz. 995) zapłata taka powinna nastąpić nie później niż 14 dnia od dnia zakupu, z wyjątkiem wypadku, gdy rolnik miał zawartą umowę z podmiotem nabywającym produkty rolne na dłuższy termin płatności.

Po trzecie, trzeba było podać w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty na rachunek bankowy rolnika numer i datę wystawienia faktury potwierdzającej zakupienie od tego rolnika produktów rolnych. Skarżąca kwestionuje w niniejszym postępowaniu konstytucyjność art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT zawierającego właśnie ów trzeci warunek odliczenia podatku naliczonego. Zdaniem skarżącej, przepis ten uniemożliwiał dokonanie odliczenia podatnikowi, który za zakupione produkty rolne płacił przed wystawieniem faktury VAT RR i w związku z tym w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty nie mógł podać numeru i daty wystawienia tej faktury.

Już pobieżna analiza opisanych warunków odliczenia podatku naliczonego wskazanych w art. 33b ust. 4 ustawy o VAT prowadzi do wniosku, że – wbrew stanowisku Marszałka Sejmu i Ministra Finansów – nie można uznać zaskarżonego przepisu za jasny i precyzyjny. Z jednej strony bowiem formułuje on w punkcie 2 wymóg dokonania zapłaty zasadniczo „nie później niż 14 dni od dnia zakupu”, a zatem wydaje się dopuszczać dokonanie zapłaty w formie przedpłaty przed dostarczeniem towaru i wystawieniem faktury, a z drugiej strony w punkcie 3 wprowadza wymóg dokonania zapłaty dopiero po

wystawieniu faktury, pozbawiając tym samym możliwości dokonania odliczenia podatnika, który w tej sekwencji czasowej obu czynności nie dokonał.

3. Zaskarżony przepis w niezmienionym brzmieniu obowiązywał do chwili uchylenia ustawy o VAT, tj. do 1 maja 2004 r. Mimo to skarżąca żąda, by przepis ten poddać kontroli w brzmieniu obowiązującym przed 26 marca 2002 r. Z tym dniem weszła w życie ustawa z dnia 15 lutego 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, o zmianie ustawy o Policji oraz o zmianie ustawy – Kodeks wykroczeń (Dz. U. Nr 19, poz. 185), która dodała do ustawy o VAT nowy przepis, tj. art. 33b ust. 6a. Zdaniem skarżącego, przepis ten zmodyfikował brzmienie art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT.

Trybunał stwierdza jednak, że dodanie do ustawy o VAT art. 33b ust. 6a nie miało wpływu na treść zaskarżonego w niniejszym postępowaniu art. 33b ust. 4 pkt 3, lecz służyło zdefiniowaniu występującego w art. 33b ust. 6 pojęcia należności za towary i usługi sprzedawane rolnikowi ryczałtowemu. Zgodnie z art. 33b ust. 6 ustawy o VAT wymóg zapłaty należności za produkty rolne na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego dotyczy również tej części zapłaty, która stanowi różnicę między kwotą należności za sprzedane produkty rolne a kwotą należności za towary i usługi sprzedane rolnikowi ryczałtowemu przez nabywcę tych produktów rolnych. Pojęcie należności za towary i usługi sprzedane rolnikowi ryczałtowemu, o których mowa w art. 33b ust. 6, zostało z kolei zdefiniowane w dodanym przez ustawodawcę art. 33b ust. 6a. Zgodnie z tym ostatnim przepisem przez pojęcie należności za towary i usługi sprzedane rolnikowi ryczałtowemu rozumie się również potrącenia z tytułu spłat rat pożyczek i zaliczek udzielanych rolnikowi ryczałtowemu dostarczającemu produkty rolne, dokonane przez podatnika nabywającego te produkty, pod warunkiem że zaliczka została przekazana na rachunek bankowy rolnika, a na fakturze potwierdzającej zakup produktów rolnych podano dane identyfikacyjne dokumentu potwierdzającego dokonanie tej wpłaty, a nadto raty i pożyczki wynikają z umów zawartych w formie pisemnej. O ile zatem zaskarżony art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT odnosi się do sytuacji, gdy sprzedającym jest rolnik ryczałtowy, a kupującym podatnik VAT (sprzedaż jednostronna), o tyle art. 33b ust. 6a dotyczy sytuacji, gdzie obie strony występują w charakterze sprzedających i kupujących (sprzedaż dwustronna, wzajemna). Fakt ten jednoznacznie został przyznany przez sądy obu instancji orzekające w sprawie skarżącej.

Mając powyższe na uwadze, Trybunał postanowił dokonać kontroli konstytucyjności zaskarżonego art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT w pełnym zakresie czasowym jego obowiązywania, a nie – jak tego żądała skarżąca – w zakresie, w jakim przepis ten obowiązywał przed 26 marca 2002 r. Brzmienie zaskarżonego przepisu nie zmieniło się bowiem od chwili wprowadzenia go do ustawy o VAT do momentu uchylenia tej ustawy. Zmiany brzmienia tego przepisu nie dokonała również nowela, która weszła w życie 26 marca 2002 r., a którą skarżąca w swojej skardze konstytucyjnej przywołuje. Skoro zatem art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT przez cały okres obowiązywania miał to samo brzmienie, nie było podstaw, by ograniczyć kontrolę jego konstytucyjności tylko do zakresu czasowego wskazanego przez skarżącą. Trybunał, precyzując w ten sposób przedmiot kontroli, nie wyszedł poza granice skargi konstytucyjnej, albowiem granice te wyznacza nie tylko żądanie skarżącej, lecz również podstawa prawna ostatecznego rozstrzygnięcia wydanego w jej sprawie, w ramach której żądanie to musi się mieścić. Skoro żaden z sądów orzekających w sprawie skarżącej nie oparł się na brzmieniu art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT obowiązującym przed 26 marca 2002 r., lecz przeciwnie – oba sądy administracyjne w uzasadnieniach swych wyroków podkreśliły, że brzmienie przepisu – wbrew twierdzeniu skarżącej – nie zmieniło się od tego dnia, to również w ten

właśnie sposób należało skorygować wskazany przez skarżącą przedmiot kontroli, co Trybunał niniejszym uczynił.

Zdaniem Trybunału, nowelizacja, na którą skarżąca się powołuje, a która dodała wspomniany ustęp 6a do art. 33b ustawy o VAT, choć nie zmodyfikowała brzmienia przepisu zaskarżonego w niniejszym postępowaniu, to jednak ma duże znaczenie dla oceny jego konstytucyjności. W przypadku sprzedaży wzajemnej, tj. sprzedaży przez rolnika ryczałtowego podatnikowi VAT produktów rolnych połączonej z równoczesną sprzedażą przez podatnika VAT rolnikowi ryczałtowemu towarów i usług, ustawodawca dopuścił możliwość odliczenia przez podatnika VAT podatku naliczonego, mimo że w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty zaliczki udzielonej rolnikowi nie podano numeru i daty wystawienia faktury VAT. Rozliczenie takiej zaliczki wymagało spełnienia jedynie dwóch warunków, a mianowicie, aby zaliczka została przekazana na rachunek bankowy rolnika, a na fakturze potwierdzającej zakup produktów rolnych podano dane identyfikacyjne dokumentu potwierdzającego dokonanie tej wpłaty. W wypadku skarżącej spełnienie tych dwóch warunków nie pozwoliło jej na odliczenie podatku naliczonego, tylko dlatego że łączyła go z rolnikiem ryczałtowym umowa o sprzedaży jednostronnej. Gdyby skarżąca po wejściu w życie art. 33b ust. 6a ustawy o VAT równocześnie z zakupem produktów rolnych, za które zapłaciła przed wystawieniem faktury, sprzedała rolnikowi jakiegokolwiek towar lub usługę, choćby znikomej wartości, miałyby możliwość odliczenia podatku naliczonego. Tym samym należałoby dojść do wniosku, że dodając do art. 33b ustęp 6a, ustawodawca stworzył furtkę umożliwiającą w praktyce skuteczne obejście ograniczenia wskazanego w art. 33b ust. 4 pkt 3 poprzez zawarcie między stronami umowy o zakup produktów rolnych dodatkowej umowy sprzedaży jakiegokolwiek towaru lub usługi. Już sam ten fakt wzbudza wątpliwości co do konstytucyjności zaskarżonego art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT.

4. Istota konstrukcji podatku od towarów i usług opiera się na zasadzie „opodatkowanie – odliczenie”, w ramach której podatnik z jednej strony jest zobowiązany do określenia podatku należnego będącego wynikiem realizowanej przez niego sprzedaży opodatkowanej tym podatkiem, a z drugiej – przysługuje mu uprawnienie do odliczania od podatku należnego podatku naliczonego z tytułu realizowanych przez niego zakupów. Mechanizm ten wyrażał w ustawie art. 19 ust. 1. Także w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zwracano uwagę, że „prawo odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego jest istotnym elementem konstrukcyjnym przedmiotu i podstawy podatku, charakteryzującym podatek od towarów i usług” (wyrok z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00 oraz wyrok z 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94).

W komentarzu do szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z 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) podkreślano, że do fundamentalnych cech podatku od wartości dodanej należy zaliczyć zasadę neutralności podatku dla podatników. Neutralność podatku wyraża się m.in. dążeniem do poszukiwania, wdrażania i ochrony rozwiązań legislacyjnych zapewniających stan prawny, w którym wartość podatku zapłaconego przez podatnika w cenie zakupywanych przez niego towarów i usług wykorzystywanych do celów działalności opodatkowanej nie będzie stanowić dla podatnika ostatecznego kosztu. Podatnik musi mieć zapewnioną możliwość odzyskania podatku naliczonego. Wszelkie korzystne dla podatnika konsekwencje wynikające z koncepcji neutralności 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, pod red. K. Sachsa, Warszawa – Poznań 2003, s. 417).

Takie rozumienie zasady neutralności potwierdza orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, z którego wynika, że prawo do odliczenia podatku naliczonego w zasadzie nie może być ograniczone ani pod względem czasu, ani też pod względem zakresu przedmiotowego (por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, Kraków – Warszawa 2004, s. 766-770).

Pozbawienie podatnika prawa do skorzystania z obniżenia podatku należnego o podatek naliczony – jako decydujące o zachowaniu konstrukcji tegoż podatku – może następować jedynie w ściśle określonych przez ustawodawcę przypadkach, wyraźnie w tym zakresie wyartykułowanych (zob. wyrok TK z 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03). Każdy wypadek, w którym ustawodawca pozbawia podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego, powoduje, że podatnik zostaje obciążony podatkiem należnym, będąc jednocześnie obciążony pod względem ekonomicznym podatkiem naliczonym z tytułu dokonanych zakupów, bez możliwości jego odliczenia (por. wyrok NSA z 28 października 2002 r., sygn. akt I SA/Wr 809/00, „Monitor Podatkowy” nr 5/2003, s. 31).

Zaskarżony w niniejszym postępowaniu art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT nie pozbawia *expressis verbis* podatnika VAT dokonującego przedpłaty za nabywane produkty rolne uprawnienia do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu tych produktów. Z przebiegu prac legislacyjnych towarzyszących wprowadzeniu do ustawy o VAT tego przepisu nie wynika również, by taka była intencja ustawodawcy. Przepis ten ustanawiał jednak warunek, którego podatnik nie mógł spełnić w sytuacji, gdy w momencie dokonywania zapłaty nie dysponował numerem i datą wystawienia faktury VAT RR, tj. konieczność umieszczenia w dokumencie stwierdzającym zapłatę numeru i daty wystawienia faktury VAT RR. W ten właśnie sposób art. 33b ust. 4 ustawy o VAT był również odczytywany w orzecznictwie sądowym. Sądy administracyjne wielokrotnie podkreślały, że w świetle tego przepisu brak numeru bądź daty wystawienia faktury na dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty powoduje, że nabywca produktów rolnych traci uprawnienie do zwiększenia podatku naliczonego (zob. wyrok NSA z 13 kwietnia 2005 r., sygn. akt FSK 1652/04, publ. Lex nr 166048; wyrok NSA z 13 kwietnia 2005 r., sygn. akt FSK 1681/04, ONSA i WSA nr 1/2006, poz. 35). W orzecznictwie podkreślano również, że art. 33b ust. 4 ustawy o VAT uniemożliwia zastąpienie w treści dokumentu stwierdzającego zapłatę numeru i daty faktury poprzez podanie danych wierzyciela oraz zapłaconej kwoty, i to nawet wówczas, gdy te ostatnie dane można zestawić z dokumentami faktur o tożsamych danych (zob. wyrok NSA – Ośrodka Zamiejscowego w Bydgoszczy z 13 marca 2003 r., sygn. akt SA/Bd 467/03, POP nr 6/2003, poz. 169).

5. Zdaniem skarżącej art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT narusza jej konstytucyjnie chronione prawa podmiotowe wyrażone w art. 64 ust. 1 w związku z art. 21 ust. 1 Konstytucji. Ten pierwszy przepis gwarantuje każdemu prawo do własności oraz innych praw majątkowych, a zatem prawo do nabywania mienia, jego zachowania oraz dysponowania nim. Prawo własności należy więc niewątpliwie do konstytucyjnych praw podmiotowych o charakterze powszechnym. Z kolei art. 21 ust. 1 Konstytucji, do którego skarżąca odwołuje się dla wzmocnienia swej argumentacji, formułuje zasadę ustrojową ochrony własności. Przepis ten wyraźnie nawiązuje do poprzedzającego go art. 20, który uznaje własność prywatną za jeden z „filarów”, na których opiera się społeczna gospodarka rynkowa, stanowiąca podstawę ustroju gospodarczego RP. Prawo własności nie ma jednak charakteru absolutnego i choć stanowi najpełniejsze z praw majątkowych, nie może być traktowane jako *ius infinitum* i może podlegać ograniczeniom (zob. wyrok

TK z 12 stycznia 2000 r., sygn. P 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3). Zakres dopuszczalnych ograniczeń prawa własności wskazuje art. 64 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym „własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności”. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie przy tym podkreślał, że immanentną granicą ingerencji podatkowej jest istota prawa własności. Konstytucja zakazuje bowiem kształtowania obowiązków podatkowych w taki sposób, żeby stały się one instrumentem konfiskaty mienia (zob. wyroki z: 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64).

Realizacja obowiązków podatkowych łączy się 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. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, o którym mowa w art. 84 Konstytucji, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji, chociaż jego zakres i treść mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją (zob. wyrok TK z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 22).

Skarżąca nie kwestionuje samego obowiązku podatkowego wynikającego z ustawy o VAT, ale kwestionuje pozbawienie jej prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu przez nią produktów rolnych. Pozbawienie tego uprawnienia, stanowiące niewątpliwie ograniczenie przysługującego skarżącej prawa własności, jest konsekwencją faktycznej niemożności zrealizowania przez podatnika VAT płacącego rolnikowi ryczałtowemu zaliczkę za dostarczone produkty jednego z warunków wymienionych w art. 33b ust. 4 ustawy o VAT. Podatnik, który nie wystawił faktury VAT RR, nie może bowiem podać w dokumencie zapłaty numeru i daty wystawienia tej faktury.

Trybunał nie podziela poglądu wyrażonego przez Marszałka Sejmu, że art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT „nie zawiera wymagań, którym podatnik nie byłby w stanie sprostać. Ewentualne zaliczki wpłacone na poczet przyszłych dostaw produktów rolnych mogły być wykazane w dokumencie stwierdzającym zapłatę reszty należności, na którym zostałyby odnotowane numer i data wystawienia faktury”. Zdaniem Marszałka Sejmu jest to „kwestia organizacyjno-techniczna, która nie może stanowić przesłanki niekonstytucyjności przepisu”. Wbrew stanowisku Marszałka Sejmu, należy jednak zauważyć, że przepisy prawa podatkowego muszą być formułowane w sposób jasny i precyzyjny, zwłaszcza tam, gdzie mowa o wymogach, których podatnik powinien dopełnić, by uzyskać zwrot nadpłaconego podatku. Ustawodawca nie może stawiać podatnika przed koniecznością poszukiwania dróg obejścia przepisów podatkowych, a do tego faktycznie sprowadzałoby się stwierdzenie, że pomimo jednoznacznej treści art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT podatnik, dokonujący zapłaty przed wystawieniem faktury VAT RR, postępując w określony, proponowany przez Marszałka sposób, może uzyskać zwrot podatku. Należy również zauważyć, że proponowane przez Marszałka rozwiązanie „kwestii organizacyjno-technicznej” w postaci odpowiedniego zastosowania art. 6 ust. 8 ustawy o VAT, nie przystaje do sytuacji, w której znalazła się skarżąca spółka w sprawie stanowiącej tło niniejszej skargi konstytucyjnej. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi pobrano co najmniej połowę ceny (przedpłata, zaliczka, zadatek, rata) obowiązek podatkowy powstaje z chwilą przyjęcia zapłaty. W takiej sytuacji podatnik, na mocy przepisów wykonawczych do ustawy o VAT, zobowiązany był wystawić fakturę najpóźniej 7 dnia, licząc od dnia otrzymania od

nabywcy kwoty wynoszącej co najmniej 50% ceny towaru lub usługi. Regulacja powyższa w żaden sposób nie uchyla wymogu, o którym mowa w art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT, jak również nie stanowi *lex specialis* w stosunku do tego ostatniego przepisu. Kontrowersyjne jest również, czy w ogóle mogłaby znaleźć zastosowanie do rozliczeń pomiędzy rolnikiem ryczałtowym a podatnikiem VAT. Przypomnieć bowiem należy, że obowiązek wystawienia faktury VAT RR spoczywa tu na podatniku VAT, a ten ostatni nie może wystawić faktury „najpóźniej 7 dnia licząc od dnia otrzymania od nabywcy kwoty wynoszącej co najmniej 50% ceny towaru lub usługi”, gdyż sam jest nabywcą dokonującym zapłaty. Brak natomiast w ustawie o VAT przepisu zezwalającego na stosowanie tej regulacji w sposób odpowiedni, tj. z uwzględnieniem specyfiki rozliczeń pomiędzy rolnikiem ryczałtowym a podatnikiem VAT.

6. Przystępując do oceny wprowadzonego w art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT ograniczenia konstytucyjnego prawa własności, trzeba stwierdzić na wstępie, że nie budzi wątpliwości dopełnienie przez prawodawcę przesłanki formalnej, sprowadzającej się do wymogu zachowania ustawowej formy ograniczenia. Wobec tego główny ciężar rozważań spoczywa na materialnej stronie zagadnienia, w szczególności na przesłance konieczności wprowadzanego ograniczenia z punktu widzenia wartości wyliczonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Ograniczenie prawa własności musi również spełniać postulat – którego respektowanie zostało w przepisach konstytucji szczególnie podkreślone – zachowania istoty prawa własności.

Przesłanka „konieczności ograniczenia w demokratycznym państwie”, sformułowana w art. 31 ust. 3, stanowi w pewnym sensie odpowiednik wypowiedianych w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego postulatów kształtujących treść zasady proporcjonalności. Z jednej strony stawia ona przed prawodawcą każdorazowo wymóg stwierdzenia rzeczywistej potrzeby dokonania w danym stanie faktycznym ingerencji w zakres prawa bądź wolności jednostki. Z drugiej zaś winna ona być rozumiana jako wymóg stosowania takich środków prawnych, które będą skuteczne, a więc rzeczywiście będą służyły realizacji zamierzonych przez prawodawcę celów. Ponadto chodzi tu o środki niezbędne, w tym sensie, że chronić będą określone wartości w sposób bądź w stopniu, który nie mógłby być osiągnięty przy zastosowaniu innych środków. Niezbędność to również skorzystanie ze środków jak najmniej uciążliwych dla podmiotów, których prawa lub wolności ulegną ograniczeniu. Ingerencja w sferę statusu jednostki musi więc pozostawać w racjonalnej i odpowiedniej proporcji do celów, których ochrona uzasadnia dokonane ograniczenie. Tak też treść zasady proporcjonalności była formułowana w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (zob. m.in. orzeczenia: z 26 stycznia 1993 r., sygn. U 10/92, OTK w 1993 r., cz. I, poz. 2; z 26 kwietnia 1995 r., sygn. K 11/94, OTK w 1995 r., cz. I, poz. 12 oraz wyrok z 12 stycznia 1999 r., sygn. P 2/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 2).

Celem regulacji zawartej w zaskarżonym art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT było powiązanie zapłaty dokonywanej przez podatnika VAT na rachunek rolnika ryczałtowego z konkretną transakcją zakupu produktów rolnych. Dla osiągnięcia tego celu wprowadzono wymóg, by w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty zostały podane numer i data wystawienia faktury potwierdzającej zakup produktów rolnych. Regulacja taka mogła jednak skutecznie zniechęcać podatników VAT do wcześniejszego (przed wystawieniem faktury VAT RR) regulowania należności za zakupione produkty rolne. Tymczasem kolejne nowelizacje art. 33b ustawy o VAT prowadzą do wniosku, że intencją ustawodawcy było zagwarantowanie rolnikom ryczałtowym jak najszybszej zapłaty należności za produkty rolne. Stąd też z dniem 3 września 2001 r. uzupełniono treść art. 33b ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT poprzez dodanie, że zapłata powinna nastąpić „nie później

niż 14 dni od dnia zakupu, z wyjątkiem przypadku, gdy rolnik ma zawartą umowę z podmiotem nabywającym produkty rolne na dłuższy termin płatności”. Ów termin liczony miał być zatem od dnia zawarcia umowy sprzedaży, a nie od dnia wystawienia lub doręczenia faktury VAT RR. W kolejnej nowelizacji dodającej ustęp 6a do art. 33b ustawy o VAT, która weszła w życie 26 marca 2002 r., ustawodawca wyraźnie dopuścił już sytuację, gdy zapłata za produkty rolne zostanie dokonana wcześniej aniżeli wystawienie faktury VAT. Z przyczyn trudnych do racjonalnego wyjaśnienia ustawodawca zastrzegł jednak w takim przypadku możliwość odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu produktów rolnych tylko dla takiego podatnika – nabywcy tych produktów, którego z rolnikiem ryczałtowym łączyła sprzedaż wzajemna. Podatnik – nabywca produktów rolnych, który nie sprzedawał rolnikowi towaru lub usługi, nie miał możliwości odliczenia podatku naliczonego, gdyż obowiązywał go wymóg wskazany w art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT, którego nie mógł spełnić. Osiągnięcie celu tego ostatniego przepisu, tj. powiązanie zapłaty dokonywanej przez podatnika VAT na rachunek rolnika ryczałtowego z konkretną transakcją zakupu produktów rolnych, możliwe było w sposób analogiczny do opisanego w art. 33b ust. 6a, tj. poprzez wprowadzenie wymogu ujawnienia na fakturze potwierdzającej zakup produktów rolnych danych identyfikacyjnych dokumentu potwierdzającego dokonanie zapłaty. Regulacja taka pozwalałaby na szybsze regulowanie należności za produkty rolne oraz nie pozbawiałaby podatnika – nabywcy tych produktów prawa do odliczenia podatku naliczonego. Zastosowany przez ustawodawcę w art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT środek prawny nie był zatem niezbędny, gdyż cel, dla którego go wprowadzono, można było osiągnąć w inny sposób, mniej uciążliwy dla podatników – nabywców produktów rolnych. Regulacja zamieszczona w kwestionowanym przepisie była więc zbyt rygorystyczna. Trybunał nie podziela przy tym obaw wyrażonych w toku niniejszego postępowania przez Ministra Finansów, iż brak ograniczenia, o którym mowa w art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT, umożliwiłaby dokonywanie fikcyjnych odliczeń podatku powstałego przy transakcjach dokonywanych z udziałem rolników ryczałtowych. Skoro ustawodawca stwierdził, że ryzyko takie nie występuje w wypadku regulacji zamieszczonej w art. 33b ust. 6a ustawy o VAT, to analogicznie problem ten należałoby rozstrzygnąć w wypadku zaskarżonej regulacji.

Europejski Trybunał Sprawiedliwości wielokrotnie wypowiadał się co do konieczności uwzględniania w przepisach o charakterze technicznym zasady proporcjonalności (współmierności). W wyroku w sprawie 123 Lea Orion, Trybunał stwierdził: „art. 18 ust. 1 lit. a) oraz art. 22 ust. 3 lit. a i b) szóstej dyrektywy Rady (77/388/EWG) z dnia 17 maja 1977 r. pozwalają Państwu Członkowskiemu uzależnić prawo do odliczenia od posiadania faktury, która musi zawierać określone dane, konieczne dla zapewnienia poboru podatku od wartości dodanej i umożliwienia nadzoru ze strony organów skarbowych. Takie dane nie mogą, z powodu ich ilości lub technicznego charakteru, sprawiać, by wykonywanie prawa do odliczenia było praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione” (J. Martini, Ł. Karpiesiuk, *VAT w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2005).

Podobnie w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych podkreśla się, że formalizm, który jest konieczny w prawie podatkowym, powinien być jednocześnie racjonalny i w żadnym razie nie może paraliżować obrotu gospodarczego. W wyroku z 22 kwietnia 1997 r., sygn. akt III SA 1859/95 („Glosa” nr 7/98, s. 31), Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że „(...) wymogi formalne stawiane fakturom VAT nie mogą być celem samym w sobie, zwłaszcza w sytuacji, gdy organy podatkowe nie mają wątpliwości co do tego, że kwestionowane faktury odzwierciedlają rzeczywiste zdarzenia gospodarcze i ujęte zostały w ewidencji zakupu”. Podobnie w wyroku z 9 lutego 2000 r., sygn. akt I SA/Wr 1885/99 („Gazeta Prawna” nr 223/02, s. 7), NSA – Ośrodek

Zamiejscowego we Wrocławiu wskazał, że „W prawie podatkowym ma (...) pierwszorzędne znaczenie rzeczywistość gospodarcza, a nie tylko jej przejawy uwidocznione na fakturach. Dlatego też w sytuacji, gdy materiał dowodowy sprawy wskazuje jednoznacznie, że dana faktura wystawiona została przez usługodawcę z tytułu rzeczywiście zrealizowanych przez niego czynności, stanowiąc wezwanie do zapłaty z tytułu ich wykonania, a jej wadliwość polega jedynie na błędnym określeniu tytułu jej wystawienia przez wskazanie na niej innych czynności aniżeli te, które były przez niego wykonywane, faktura taka, mimo że jest dotknięta wadliwością formalną, daje podstawę do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony”.

Zaskarżony w niniejszym postępowaniu art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT jest właśnie przejawem tego rodzaju nadmiernego formalizmu prawnego ograniczającego swobodę kształtowania warunków umowy sprzedaży. W sprawie skarżącej nie było bowiem wątpliwości, że wcześniejsza zapłata została dokonana za konkretną, wystawioną później fakturę VAT RR, gdyż w treści tej faktury zamieszczono szczegółowe informacje identyfikujące dokonany przelew. Mimo to skarżąca została pozbawiona prawa do odliczenia podatku naliczonego tylko dlatego, że nie podała w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty numeru i daty wystawienia faktury VAT RR. Tym samym skarżąca, która w uzgodnieniu z rolnikiem zapłaciła przed odbiorem towaru i wystawieniem faktury, została przez ustawodawcę za takie działanie niejako ukarana. Taką regulację prawną należy uznać za sprzeczną z zasadą demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej. Ustawodawca przekroczył bowiem w tym wypadku konieczny i racjonalny pułap wymagań formalnych stawianych podatnikowi, który pragnie skorzystać z obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Pozbawiając podatnika owego uprawnienia, naruszył tym samym istotę konstytucyjnego prawa własności.

7. Skarżąca w swojej skardze konstytucyjnej sformułowała również zarzut niezgodności art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT z art. 32 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji. Trybunał wielokrotnie wyrażał w swym orzecznictwie pogląd, że prawo do równego traktowania wyrażone w art. 32 ust. 1 Konstytucji ma charakter niejako prawa „drugiego stopnia” („metaprawa”), tzn. przysługuje ono w związku z konkretnymi normami prawnymi lub innymi działaniami organów władzy publicznej, a nie w oderwaniu od nich – niejako „samoistnie”. Jeżeli te normy lub działania nie mają odniesienia do konkretnych określonych w Konstytucji wolności i praw, prawo do równego traktowania nie ma w pełni charakteru prawa konstytucyjnego, a to sprawia, że nie może ono być chronione za pomocą skargi konstytucyjnej (zob. postanowienie TK z 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225).

Z uzasadnienia skargi konstytucyjnej inicjującej postępowanie w niniejszej sprawie wynika, że skarżąca formułuje zarzut naruszenia zasady równości w związku z konstytucyjnym prawem do własności. Jej zdaniem, art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT traktuje w sposób dyskryminujący podatników znajdujących się w podobnej sytuacji, tj. podatników dokonujących na rzecz rolnika ryczałtowego przedpłaty przez wystawieniem faktury VAT RR wobec podatników dokonujących zapłaty po wystawieniu takiej faktury. Ci drudzy mogą bowiem dokonać następnie obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, podczas gdy ci pierwsi takiego uprawnienia zostali pozbawieni. Zdaniem skarżącej regulacja taka narusza dodatkowo zasadę sprawiedliwości podatkowej wyrażoną w art. 2 Konstytucji.

Zasada równości oznacza, że wszystkie podmioty charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relevantną) powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących

(wyrok TK z 5 listopada 1997 r., sygn. K. 22/97, OTK ZU nr 3-4/1997, poz. 41). Jeżeli prawodawca różnicuje podmioty prawa, które charakteryzują się wspólną cechą istotną, to wprowadza odstępstwo od zasady równości. Takie odstępstwo nie musi jednak oznaczać naruszenia art. 32 Konstytucji. Jest ono dopuszczalne, jeżeli zostały spełnione następujące warunki: 1) kryterium różnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji; 2) waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego zróżnicowania; 3) kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

Podstawowe znaczenie dla rozważania zasady równości ma zatem w pierwszym rzędzie ustalenie „cechy istotnej”, która przesądza o uznaniu porównywalnych podmiotów za podobne lub odmienne. Uznanie owego podobieństwa pozwala na podjęcia badania, czy podmioty podobne są traktowane podobnie przez przepisy prawa. Dopiero zaś stwierdzenie, że prawo nie traktuje podmiotów podobnych w sposób podobny (a więc wprowadza zróżnicowanie), prowadzi do postawienia pytania, czy takie zróżnicowanie jest dopuszczalne w świetle zasady równości.

W niniejszej sprawie taką wspólną cechą istotną obu wskazanych kategorii podatników VAT jest fakt dokonania zapłaty za dostarczone im przez rolnika ryczałtowego produkty rolne w terminie płatności, tj. w terminie 14 dni od dnia zakupu lub dłuższym terminie płatności wynikającym z umowy zawartej pomiędzy rolnikiem ryczałtowym a podmiotem nabywającym od niego produkty rolne. Terminowa zapłata powinna być premiovana przez ustawodawcę w jednakowy sposób, tj. poprzez przyznanie tym podatnikom prawa do odliczenia podatku naliczonego. Tymczasem okazuje się, że te dwie kategorie podmiotów, choć mają wskazaną cechę wspólną, nie są traktowane podobnie przez przepisy prawa. Podatnicy, którzy dokonali zapłaty przez wystawienie faktury VAT RR, tracą uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego, w przeciwieństwie do podatników, którzy dokonali takiej zapłaty po wystawieniu tejże faktury. Ci pierwsi nie są bowiem w stanie zrealizować warunku odliczenia wskazanego w art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT, tj. nie mogą w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty podać numeru i daty wystawienia faktury VAT RR.

Stwierdzenie, że prawo nie traktuje podmiotów podobnych w analogiczny sposób (a więc wprowadza zróżnicowanie), rodzi konieczność postawienia pytania, czy takie zróżnicowanie jest dopuszczalne w świetle zasady równości. W tym celu należy zbadać, czy kryterium zróżnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji, a także z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych, oraz czy waga interesu, któremu zróżnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego zróżnicowania.

W niniejszej sprawie kryterium decydującym o zróżnicowaniu sytuacji prawnej obu wskazanych wyżej kategorii podatników była sekwencja czasowa wykonania dwóch czynności, tj. czynności wystawienia faktury VAT RR oraz czynności dokonania zapłaty na rzecz rolnika ryczałtowego. Podatnicy, którzy najpierw wystawili fakturę, a następnie dokonali zapłaty, mogli skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego. Z kolei podatnicy, którzy najpierw dokonali zapłaty, a dopiero później wystawili fakturę VAT RR, takiego uprawnienia *de facto* zostali pozbawieni. Kryterium sekwencji czasowej obu czynności nie pozostaje jednak w związku z celem i treścią regulacji zamieszczonej w art. 33b ust. 4 ustawy o VAT, a nawet pozostaje z tą regulacją w sprzeczności. Z treści art. 33b ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT wynika bowiem wyraźnie, że instytucja odliczenia podatku naliczonego miała być swoistą premią dla tych podatników VAT, którzy terminowo

dokonywali zapłaty za dostarczone im produkty rolne. Z możliwości takiej powinni zatem skorzystać również ci, którzy dokonywali takiej zapłaty w formie przedpłaty, gdyż z całą pewnością przedpłatę uznać należy za zapłatę terminową, a nawet przedterminową. Również inne wartości, zasady czy normy konstytucyjne nie uzasadniały gorszego traktowania tej ostatniej kategorii podatników, w szczególności poprzez pozbawienie ich prawa do odliczenia podatku naliczonego. Zróżnicowanie to miało zapewne służyć pewności obrotu poprzez powiązanie zapłaty dokonywanej przez podatnika VAT na rachunek rolnika ryczałtowego z konkretną transakcją zakupu produktów rolnych, jednakże – jak wyżej wskazano – cel ten można było osiągnąć w sposób korzystniejszy dla podatników dokonujących przedpłaty, tj. poprzez wprowadzenie możliwości skorzystania z odliczenia podatku naliczonego po ujawnienia na fakturze potwierdzającej zakup produktów rolnych danych identyfikacyjnych dokumentu potwierdzającego dokonanie zapłaty. Pozbawienie przez ustawodawcę tej grupy podatników prawa do odliczenia podatku naliczonego stanowiło nie tylko naruszenie zasady równości wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji, ale również zasady sprawiedliwości podatkowej wyrażonej w art. 2 Konstytucji.

Mając na uwadze wszystkie poczynione wyżej ustalenia, Trybunał stwierdza, że art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT w zakresie, w jakim pozbawia podatnika dokonującego przedpłaty rolnikowi ryczałtowemu za nabywane produkty rolne przed wystawieniem faktury VAT RR uprawnień przewidzianych w tym przepisie, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji.

8. Niniejszy wyrok, stwierdzający zakresową niekonstytucyjność art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT, stanowi podstawę do zwrotu podatku uiszczanego przez podatnika, który przed wystawieniem faktury VAT RR dokonał na rzecz rolnika ryczałtowego przedpłaty za nabywane produkty rolne, a następnie został pozbawiony uprawnień przewidzianych w tym przepisie przez organy stosujące prawo. Podatnikowi takiemu przysługiwało bowiem prawo do odliczenia podatku naliczonego w rozliczeniu za miesiąc, w którym dokonał zapłaty, zaś prawa tego nie mógł skutecznie zrealizować tylko i wyłącznie z uwagi na błędną wykładnię art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT przyjmowaną przez organy stosujące prawo. Niniejszy wyrok eliminuje ową niekonstytucyjną normę prawną wyprowadzaną z treści zaskarżonego przepisu, otwierając tym samym drogę do żądania zwrotu uiszczanego podatku.

9. Na marginesie niniejszych rozważań Trybunał pragnie zauważyć, że obowiązująca obecnie ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535; dalej: ustawa z 11 marca 2004 r.) zawiera w art. 116 ust. 6 pkt 3 regulację analogiczną do tej zamieszczonej w treści kwestionowanego w niniejszym postępowaniu art. 33b ust. 4 pkt 3 poprzedniej ustawy o VAT. Trybunał podziela pogląd wyrażony w wyroku z 9 listopada 2005 r., sygn. P 11/05 (OTK ZU nr 10/A/2005, poz. 113), zgodnie z którym „Merytoryczne rozstrzygnięcie przez Trybunał Konstytucyjny problemu zgodności z Konstytucją zaskarżonej treści normatywnej, jest (...) zawsze orzeczeniem o zgodności albo niezgodności z Konstytucją konkretnego, wskazanego we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej, przepisu prawnego względnie całego aktu normatywnego. Nie odnosi się zatem i nie wywiera skutku w stosunku do innych przepisów prawnych zawartych w tym samym lub innym akcie normatywnym, których normatywna treść jest zbliżona lub wręcz tożsama z tą, która była bezpośrednio przedmiotem oceny, wyrażonej w sentencji wyroku”. To znaczy, że regulacja konstytucyjnie wadliwa zamieszczona w art. 116 ust. 6 pkt 3 ustawy z 11 marca 2004 r. pozostaje w porządku prawnym, czemu Trybunał Konstytucyjny, związany granicami skargi konstytucyjnej (art. 66 ustawy o TK),

zapobiec obecnie nie może. Działania naprawcze w tym zakresie, zmierzające do usunięcia niekonstytucyjnej normy z systemu prawnego, powinien niezwłocznie podjąć ustawodawca.

Stwierdzenie przez Trybunał niekonstytucyjności normy prawnej zawartej w art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT nie pozostaje jednak bez znaczenia dla stosowania normy tożsamej zamieszczonej w art. 116 ust. 6 pkt 3 ustawy z 11 marca 2004 r. Niniejszy wyrok obala bowiem domniemanie konstytucyjności tej normy i choć nie deroguje obecnie obowiązującego przepisu, w którym jest ona zamieszczona, to jednak wymusza nowy sposób interpretowania jego treści. Do momentu nowelizacji art. 116 ust. 6 pkt 3 ustawy z 11 marca 2004 r. organy stosujące ten przepis powinny – zgodnie z ogólną zasadą wykładni i stosowania prawa w sposób zapewniający urzeczywistnienie gwarancji konstytucyjnych (por. wyrok TK z 18 maja 2004 r., sygn. SK 38/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 45) – uwzględniać prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługujące podatnikowi VAT, który dokonał na rzecz rolnika ryczałtowego przedpłaty za nabywane produkty rolne przed wystawieniem faktury VAT RR.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.