

71/7A/2004

WYROK

z dnia 27 lipca 2004 r.

Sygn. akt SK 9/03*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Teresa Dębowska-Romanowska – przewodniczący

Jerzy Ciemniowski – sprawozdawca

Marian Grzybowski,

protokolant: Dorota Raczkowska-Paluch,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącej oraz Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 27 lipca 2004 r., skargi konstytucyjnej Firmy Handlowej KORONA Janina i Mieczysław Słoma Spółka jawna o zbadanie zgodności:

§ 54 ust. 5 pkt 1 i ust. 7 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 156, poz. 1024 ze zm.) z art. 20, art. 21, art. 22, art. 64, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

§ 54 ust. 5 pkt 1 i ust. 7 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 156, poz. 1024 oraz z 1998 r. Nr 153, poz. 999) jest zgodny z art. 64 ust. 2 i 3 w związku z art. 21 ust. 1 oraz z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i nie jest niezgodny z art. 20, art. 22 oraz z art. 217 Konstytucji.

UZASADNIENIE:

I

1. W skardze konstytucyjnej z 7 czerwca 2002 r. Firma Handlowa KORONA J. i M. Słoma Spółka jawna z siedzibą w Jarosławiu, wniosła o stwierdzenie, że przepisy § 54 ust. 5 pkt 1 i ust. 7 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 156, poz. 1024 ze zm.) są niezgodne z art. 20, art. 22, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. W szczególności skarżąca zarzuciła naruszenie ustanowionej w art. 20 Konstytucji wolności podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej przez nakładanie, w drodze przepisu rangi podstawowej, ciężaru publicznego ograniczającego swobodę dysponowania przez podatnika środkami finansowymi.

* Sentencja została ogłoszona dnia 2 sierpnia 2004 r. w Dz. U. Nr 170, poz. 1799.

Skarżąca firma łączy naruszenie wolności gospodarczej z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego - Ośrodek Zamiejskowy w Rzeszowie z 19 lutego 2002 r., sygn. akt SA/Rz 497/00, na mocy którego oddalono skargę na decyzję Izby Skarbowej w Rzeszowie, utrzymującą w mocy decyzję Urzędu Skarbowego w Jarosławiu w przedmiocie podatku od towarów i usług za czerwiec i lipiec 1999 r. Na mocy tej ostatniej decyzji określono kwotę różnicy podatku od towarów i usług do zwrotu na rachunek bankowy za czerwiec i lipiec 1999 r., zaległość podatkową oraz odsetki od zaległości podatkowej oraz ustalono kwotę dodatkowego zobowiązania podatkowego za ww. miesiące.

Naczelny Sąd Administracyjny oparł swoje rozstrzygnięcie na przepisach zakwestionowanych w skardze konstytucyjnej. Z przepisów tych wynika, że podatnik, który nabył towar albo usługi od kontrahenta będącego zakładem pracy chronionej, może żądać zwrotu różnicy podatku naliczonego nad należnym tylko i wyłącznie wtedy, gdy uiszcza całą należność główną objętą fakturą, w formie pieniężnej za pośrednictwem banku, chyba że kwota faktury nie przekracza określonej w rozporządzeniu wysokości. Skarżąca firma zawarła z zakładem pracy chronionej umowę sprzedaży środków trwałych. Organy podatkowe, a następnie Naczelny Sąd Administracyjny uznały, że brak wpłaty pełnej kwoty, nieuiszczonej przy tym w całości w formie pieniężnej za pośrednictwem banku, pozwala na zastosowanie przepisu § 54 ust. 5 pkt 1 w zw. z ust. 7 pkt 2 rozporządzenia z 15 grudnia 1997 r., tj. stanowi podstawę odmowy uznania prawa do zwrotu różnicy podatku naliczonego nad należnym.

W ocenie skarżącej spółki, zawarta w rozporządzeniu regulacja pozbawia podatnika uprawnienia wynikającego z art. 19 i 20 ustawy o podatku VAT, a ponadto rodzi zobowiązanie do uiszczenia podatku mimo spełnienia ustawowych przesłanek do jego zwrotu. Tymczasem, w świetle art. 22, art. 84 i art. 217 Konstytucji, ograniczenie swobody prowadzenia działalności gospodarczej poprzez nakładanie danin publicznych może nastąpić tylko na podstawie ustawy. Zastosowanie kwestionowanych przepisów rozporządzenia prowadzi do nałożenia na podatnika dodatkowego zobowiązania, nieprzewidzianego w ustawie. W konsekwencji stanowi to ograniczenie działalności gospodarczej, a także godzi w konstytucyjną zasadę równości, gdyż bezpodstawnie różnicuje kontrahentów zakładów pracy chronionej na „lepszycy”, którzy mogą żądać zwrotu podatku wyłącznie na podstawie faktury (jeżeli kwota zafakturowanej należności nie przekracza określonej wartości), oraz „gorszych”, którzy muszą najpierw, w sposób określony w rozporządzeniu, uregulować należność wynikającą z faktury.

Skarżąca zarzuca ponadto, że kwestionowane rozporządzenie nie ma charakteru wykonawczego w stosunku do ustawy, skoro żaden z przepisów upoważniających Ministra Finansów do jego wydania nie dawał podstaw do określenia przypadków, w których brak zapłaty za towar albo usługę za pośrednictwem banku uniemożliwiłby odliczenie podatku naliczonego.

2. W związku z zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 21 sierpnia 2002 r. skarżąca doprecyzowała skargę wskazując, że zaskarżone przepisy § 54 ust. 5 pkt 1 i ust. 7 pkt 2 rozporządzenia naruszają również konstytucyjne prawo do ochrony własności (ustanowione w art. 21 i art. 64 Konstytucji) przez to, że „w sposób sprzeczny z Konstytucją pozbawiają własności środków stanowiących materialną podstawę działalności gospodarczej”, co – stosownie do art. 22 Konstytucji – może nastąpić wyłącznie w drodze ustawy. Nałożenie na obywatela ciężaru publicznego polegającego na konieczności zapłaty kwoty pieniężnej jest wkroczeniem w sferę chronionego prawa własności, winno zatem zostać dokonane aktem prawnym rangi ustawowej, co wynika również z art. 217 Konstytucji.

Skarżąca podniosła również, że w świetle art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji doszło do zróżnicowania sytuacji prawnej podatników w zależności od tego, czy ich kontrahentami są zakłady pracy chronionej.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 5 czerwca 2003 r. wyraził pogląd, że przepisy § 54 ust. 5 pkt 1 i ust. 7 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym są zgodne z art. 20, art. 21, art. 22, art. 64 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i nie są niezgodne z art. 84 Konstytucji.

Prokurator Generalny, ustosunkowując się do skargi przypomniał, że na wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich Trybunał Konstytucyjny dokonał już szczegółowej analizy przepisów tworzących konstrukcję podatku VAT m.in. w aspekcie ich zgodności z art. 217 Konstytucji. W wyroku z 16 czerwca 1998 r. stwierdził, że § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r. nie jest niezgodny z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji (U. 9/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 51). Prokurator Generalny uznał, że stanowisko Trybunału zajęte w sprawie U. 9/97 znajduje zastosowanie także przy ocenie zaskarżonego § 54 ust. 5 pkt 1 i ust. 7 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r. Zakwestionowane przepisy zostały wydane również na podstawie art. 23 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.). Zgodnie z tym przepisem minister właściwy do spraw finansów publicznych może w drodze rozporządzenia określić listę towarów i usług lub przypadki, w których nabycie towarów lub usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w ustawie.

Rozporządzenie konkretyzuje zatem przypadki wyłączające możliwość skorzystania z prawa do obniżenia podatku oraz zwrotu różnicy podatku. W swej istocie zaskarżone przepisy spełniają podobną funkcję jak oceniany już przez Trybunał § 54 ust. 4 pkt 2 omawianego rozporządzenia. W ocenie Prokuratora Generalnego, nie można podzielić poglądu skarżącej firmy, że – ze względu na wymogi określone w art. 217 Konstytucji – regulacja prawna zawarta w przepisach, których skarga dotyczy, mogła nastąpić wyłącznie w formie normatywnym rangi ustawowej.

Prokurator Generalny wyraził ponadto przekonanie, że nieuzasadnione są również pozostałe zarzuty. Podniósł, że omawiana regulacja dotyczy kwestii związanych ze sposobem realizacji ewentualnych uprawnień do pomniejszenia zobowiązań podatkowych, nie pozostaje zatem w bezpośrednim związku z zasadą, że społeczna gospodarka rynkowa jest oparta na wolności działalności gospodarczej (art. 20 Konstytucji). Skoro tak, to nieuprawniony jest pogląd, jakoby nastąpiło ograniczenie wolności działalności gospodarczej. Tym samym wymóg, o którym mowa w art. 22 Konstytucji, nie ma zastosowania.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia prawa własności – z powołaniem się na art. 21 i art. 64 ust. 1 Konstytucji – Prokurator Generalny stwierdził, że nie może być uznane za naruszenie tego prawa uzależnienie zwrotu podatku naliczonego od zapłaty należności wynikającej z danej faktury dokonanej w określonym trybie i terminie. Podstawową zasadą konstrukcji systemu podatku od towarów i usług jest to, że odliczeniu podlegać powinien podatek, który został zapłacony. Prokurator Generalny podniósł, że omawiana regulacja ma na celu uniemożliwienie uzyskania zwrotu podatku, który wcześniej nie został uiszczony, co nie może być utożsamione z naruszeniem zasady ochrony własności. W związku z tym nie znajduje również uzasadnienia zarzut naruszenia zasady, że własność podlega równej dla wszystkich ochronie prawnej (art. 64 ust. 2 Konstytucji).

Prokurator Generalny nie dopatrywał się również naruszenia art. 84 Konstytucji. Zauważył, że zasada, że „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie” nie znajduje żadnego odniesienia do treści omawianych przepisów. Kwestie związane z ponoszeniem podatków regulują bowiem stosowne ustawy. W przedmiotowej sprawie jest to ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Natomiast z uprawnienia określonego w art. 19 tej ustawy podatnik może skorzystać przy spełnieniu pewnych warunków, o których mowa nie tylko w ustawie, ale również w przepisach wykonawczych, wydanych na podstawie upoważnienia ustawowego.

4. W pisemnym stanowisku z 9 maja 2003 r. Minister Finansów wniósł o uznanie, że skarga konstytucyjna nie jest zasadna, gdyż przepisy § 54 ust. 5 pkt 1 i ust. 7 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie są niezgodne z art. 20, art. 22, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Przede wszystkim, w ocenie Ministra Finansów zaskarżone przepisy nie odnoszą się do prowadzenia działalności gospodarczej, ale do praw podatnika w zakresie ewentualnego pomniejszania zobowiązań podatkowych. Nie ograniczają również swobody podatnika w dysponowaniu jego środkami finansowymi na cele prowadzonej działalności gospodarczej ani nie nakładają na stronę żadnego ciężaru publicznego w postaci zobowiązania podatkowego. W związku z tym nie może być mowy o naruszeniu art. 20 i art. 22 Konstytucji.

Minister Finansów wyjaśnił, że uzależnienie prawa do pomniejszania podatku należnego o podatek naliczony od spełnienia warunku zapłaty należności ma na celu ochronę budżetu państwa przed nadużyciami i w żaden sposób nie ingeruje w sposób dysponowania środkami pieniężnymi podatnika i nie ogranicza jego działalności gospodarczej.

Minister Finansów podkreślił, że zakwestionowane przepisy zostały wydane w celu wykonania przepisów ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, na podstawie delegacji zawartej w art. 23 ust. 1 oraz art. 32 ust. 5 tej ustawy. Nie określają podmiotów, przedmiotu opodatkowania ani stawek podatkowych. Elementy te zostały uregulowane w ustawie. Tym samym, zdaniem Ministra Finansów, nie ma podstaw do stwierdzenia, że doszło do naruszenia art. 84 i art. 217 Konstytucji, analogicznie jak w przypadku § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia, ocenianego przez Trybunał Konstytucyjny w sprawie U. 9/97 (wyrok z 16 czerwca 1998 r.).

Minister Finansów nie podzielił również zarzutu skarżącej firmy, że na mocy kwestionowanych przepisów zróżnicowano – w sposób bezpodstawny – podatników, których kontrahentami są zakłady pracy chronionej. Warunek zapłaty za pośrednictwem banku nie może bowiem dotyczyć tych transakcji, które w świetle odrębnych przepisów nie muszą być rozliczane w ten sposób. Przepis § 54 ust. 7 pkt 2 uwzględnia to rozwiązanie i w związku z tym nie może być uznany za niezgodny z art. 32 ust. 1 Konstytucji, do którego zresztą skarżąca nie odwołuje się w *petitum* skargi.

W piśmie z 23 października 2003 r. Minister Finansów odniósł się do sformułowanego przez skarżącą zarzutu naruszenia art. 21 i art. 64 Konstytucji. Zdaniem Ministra Finansów zarzuty te wynikają z błędnej interpretacji treści i sensu przepisu § 54 ust. 5 pkt 1 rozporządzenia. Przepis ten, wbrew twierdzeniom skarżącej nie stanowi o nałożeniu na obywatela ciężaru publicznego, polegającego na obowiązku zapłaty na rzecz fiskusa określonej kwoty pieniężnej. W ocenie Ministra Finansów, prawo do zwrotu naliczonego podatku VAT, o którym mowa w art. 21 ustawy z 8 stycznia 1993 r., nie może być utożsamiane z prawem własności kwoty pieniężnej, stanowiącej równowartość niezwróconego podatku.

5. Prezes Rady Ministrów w pisemnym stanowisku z 30 lipca 2003 r. poinformował, że z uwagi na brak odpowiednich statystyk skutki wiążące się z nakładami finansowymi nieprzewidywanymi w ustawach, o których mowa w art. 44 ustawy z 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, są trudne do oszacowania. Nie znane są bowiem statystyki rozliczeń kontrahentów zakładów pracy chronionej z budżetem z tytułu VAT, zarówno za pośrednictwem konta bankowego, jak i z naruszeniem tej zasady.

Na rozprawie w dniu 27 lipca 2004 r. uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska zajęte na piśmie i zawartą w nich argumentację.

III

Trybunał Konstytucyjny ustalił i zważył, co następuje:

1. Przed merytoryczną oceną przepisów § 54 ust. 5 pkt 1 i ust. 7 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 156, poz. 1024 ze zm.) należy zaznaczyć, że kwestionowana regulacja utraciła moc obowiązującą na podstawie przepisów ustawy z dnia 20 maja 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 57, poz. 596). Powołana ustawa zmieniła treść szeregu upoważnień do wydania aktów wykonawczych, zawartych w ustawie 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 tym treść upoważnienia, na podstawie którego wydane zostało rozporządzenie z 15 grudnia 1997 r. W zasadzie z chwilą wejścia w życie ustawy zmieniającej treść przepisu upoważniającego akt wykonawczy traci moc obowiązującą (§ 32 ust. 2 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”; Dz. U. Nr 100, poz. 908). Jednakże – na mocy przepisów przejściowych ustawy zmieniającej z 20 maja 1999 r. – dotychczasowe akty wykonawcze zachowywały moc obowiązującą do czasu wydania nowych, ale nie dłużej niż do 31 grudnia 1999 r. (art. 2 ustawy zmieniającej). Z dniem 1 stycznia 2000 r. weszło w życie nowe rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 109, poz. 1245), co nie oznacza, że wcześniejsze rozporządzenie Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r. nie znajduje już zastosowania.

Zgodnie z regulacją intertemporalną, miarodajną dla spraw podatkowych, zakwestionowane w skardze konstytucyjnej przepisy mogą być nadal stosowane do stanów faktycznych zrealizowanych w okresie ich obowiązywania, a zatem stanowią podstawę prawną rozstrzygnięć dotyczących podatku od towarów i usług za odpowiednie lata. Zgodnie z linią orzeczniczą Trybunału Konstytucyjnego przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej, zachowuje moc obowiązującą w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym dopóty, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa, utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym następuje dopiero wówczas, gdy dany przepis nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (zob. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 31 stycznia 2001 r., P. 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5; wyrok z 11 grudnia 2001 r., SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257). Z tego punktu widzenia zakwestionowane przepisy rozporządzenia, obowiązujące w roku 1999, są nadal wyposażone w moc obowiązującą, mają bowiem zastosowanie do stanu faktycznego będącego tłem skargi konstytucyjnej.

Z uwagi na stan faktyczny sprawy, obejmujący rok 1999, Trybunał Konstytucyjny w dalszych rozważaniach odwołuje się również do innych, uchylonych już przepisów, w szczególności do przepisów ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 41, poz. 324 ze zm.), uchylonej na podstawie ustawy z dnia 19 listopada 1999 r. – Prawo działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 101, poz. 1178 ze zm.) oraz do 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 podatku VAT), która utraciła moc obowiązującą na podstawie art. 175 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535).

Nawiązując do dotychczasowych ustaleń należy dodatkowo stwierdzić, że umorzenie postępowania w niniejszej sprawie, z powodu uchylenia zaskarżonych przepisów, byłoby niedopuszczalne z uwagi na obowiązywanie art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. Dopuszczalność merytorycznego rozpatrzenia niniejszej sprawy uzasadnia bowiem oczywisty związek między zakwestionowaną regulacją i ochroną konstytucyjnych wolności i praw wskazanych przez skarżącą spółkę.

2. W skierowanej do Trybunału Konstytucyjnego skardze wskazano na naruszenie szeregu wolności i praw konstytucyjnych (art. 20, art. 21, art. 22, art. 64, art. 84 i art. 217 Konstytucji). Ponadto w uzasadnieniu skargi skarżąca firma podniosła zarzut naruszenia konstytucyjnej zasady równości wobec prawa (art. 32 ust. 1) oraz niezgodności kwestionowanych przepisów rozporządzenia z art. 92 ust. 1 Konstytucji jako wydanych bez upoważnienia ustawowego.

Nie wszystkie spośród powołanych wzorców konstytucyjnych kształtują w sposób bezpośredni podmiotowe prawa i wolności, a właśnie naruszenie konstytucyjnych praw lub wolności, w świetle art. 79 ust. 1 Konstytucji, stanowi warunek wszczęcia postępowania zainicjowanego wniesieniem skargi konstytucyjnej. Trybunał Konstytucyjny nie wyklucza jednak, że chronione za pomocą skargi wolności i prawa mogą mieć oparcie w przepisach Konstytucji zamieszczonych poza jej rozdziałem II, o ile skarżący sformułuje i uzasadni zarzut naruszenia przepisu konstytucyjnego dotyczącego przysługujących skarżącemu wolności lub praw albo obowiązków, o których wcześniej orzekł sąd lub organ administracji publicznej, wydając ostateczne rozstrzygnięcie oparte na zakwestionowanym w skardze konstytucyjnej przepisie.

Należy zgodzić się z poglądem, że użycie w art. 20 i art. 22 Konstytucji zwrotu „wolność działalności gospodarczej” świadczy wyraźnie o tym, że przepisy te można uważać także za podstawę prawa podmiotowego o randze konstytucyjnej, a nie tylko i wyłącznie za normę prawa w znaczeniu przedmiotowym i zasadę ustroju państwa. „Wolność działalności gospodarczej – choć niewątpliwie ma charakter szczególny, inny niż wolności i prawa wskazane w rozdziale II Konstytucji – może stanowić podstawę uprawnień jednostek wobec państwa i organów władzy publicznej, które winny i mogą być chronione w trybie skargi konstytucyjnej” (wyrok TK z 29 kwietnia 2003 r., SK 24/02, OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 33 s. 457).

3. Skarżąca stawia zarzut naruszenia zasad określonych w art. 20 i art. 22 Konstytucji przez przepisy kwestionowanego rozporządzenia dowodząc, że określenie w decyzji urzędu skarbowego kwoty różnicy podatku od towarów i usług do zwrotu na rachunek bankowy za czerwiec i lipiec 1999 r., zaległości podatkowej wraz z odsetkami oraz ustalenie kwoty dodatkowego zobowiązania podatkowego za ww. miesiące doprowadziło do ograniczenia swobody dysponowania przez podatnika środkami finansowymi na cele prowadzonej działalności, a tym samym wkracza w swobodę prowadzenia tej działalności i ogranicza, na mocy aktu podustawowego, wolność prowadzenia działalności gospodarczej.

Kwestionowane przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym przewidują, że w przypadku, gdy nabywca nie zapłacił podatnikom (m.in. zakładom pracy chronionej) bezpośrednio w formie pieniężnej za pośrednictwem banku należności wynikającej z faktury (faktury korygującej), wystawionej przez tych podatników, faktury te nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego (§ 54 ust. 5 pkt 1 rozporządzenia). Zgodnie z § 54 ust. 7 pkt 2 rozporządzenia, powyższy przepis nie ma zastosowania m.in. w przypadku, gdy należność wynikająca z faktury (faktury korygującej) nie przekracza kwot wymienionych w art. 3 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 41, poz. 324 ze zm.).

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, pogląd skarżącej, że powołana regulacja, dotycząca warunków realizacji uprawnień do zmniejszenia zobowiązań podatkowych, stanowi ograniczenie w prowadzeniu działalności gospodarczej, nie znajduje uzasadnienia.

Jak bowiem wywiódł Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 29 kwietnia 2003 r. (SK 24/02) „wolność działalności gospodarczej (wolność gospodarcza) obejmuje możliwość podejmowania i prowadzenia działalności, której zasadniczym celem jest osiągnięcie zysku. Chodzi tu więc o działalność, która ma z założenia zarobkowy charakter. Dodatkowym elementem jest pewna ciągłość czynności, gdyż działalność gospodarcza nie polega tylko na jednorazowej, ściśle ograniczonej w czasie aktywności. Wolność działalności gospodarczej polega na możliwości samodzielnego podejmowania decyzji gospodarczych, w tym przede wszystkim wyboru rodzaju (przedmiotu) działalności, i wyboru prawnych form ich realizacji” (*tamże*, s. 460).

Z tego punktu widzenia, nieuprawnione jest przekonanie skarżącej o niemożności prowadzenia działalności gospodarczej na skutek zastosowania przez organy podatkowe kwestionowanej regulacji. Określone w decyzji organów podatkowych zobowiązanie jest konsekwencją niespełnienia przez podatnika wymogu określonego w rozporządzeniu.

4. Kwestionowany przepis wymienia jeden z przypadków, kiedy faktury i dokumenty celne nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego. Faktura wystawiona przez zakład pracy chronionej, w której określona należność (cena brutto) przekracza kwoty wymienione w art. 3 ust. 3 pkt 1 ustawy z 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (tj. 3000 ECU lub 1000 ECU – w zależności od obrotów między kontrahentami w poprzednim miesiącu), stanowi podstawę do odliczenia wskazanego na niej podatku tylko wtedy, gdy należność z niej wynikająca została przez podatnika zapłacona zakładowi pracy chronionej bezpośrednio w formie pieniężnej za pośrednictwem banku. W przypadku niespełnienia tego wymogu faktura taka, mimo fizycznego jej posiadania przez podatnika, nie stanowi podstawy do obniżenia podatku (J. Zubrzycki, *Leksykon VAT 1999*, Wrocław 1999, s. 440). Przepisy rozporządzenia nie ograniczają zatem prawa do obniżenia podatku, ale konstruują techniczne zasady co do sposobu płatności należności wynikającej z faktury wystawionej przez zakład pracy chronionej.

Jak wyjaśnił Minister Finansów, kwestionowana regulacja miała na celu „niedopuszczenie do nadużyć związanych z wyłudzeniem kwot podatku z budżetu państwa przy transakcjach zawieranych z podmiotami mającymi status zakładów pracy chronionej”. Nałożony wymóg uregulowania należności z faktury za pośrednictwem banku miał zapobiegać zawieraniu fikcyjnych umów. W stanie prawnym obowiązującym w 1999 r. art. 14a ustawy o podatku VAT zwalniał zakłady pracy chronionej od wpłat do urzędu skarbowego należności w zakresie działalności tego zakładu, z tytułu podatku od towarów i usług w określonym zakresie. Regulacja zawarta w § 54 ust. 5 pkt 1 i ust. 6 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r. w powiązaniu z art. 14a ustawy o podatku VAT wypełnia „filozofię” podatku od wartości dodanej, warunkując prawo odliczenia podatku naliczonego przy zakupie od zakładu pracy chronionej – od zapłaty przez nabywcę, bezpośrednio w formie pieniężnej za pośrednictwem banku, należności wynikającej z faktury wystawionej przez taki zakład. Przepis ten zapobiega sytuacji, by budżet państwa nie wypłacał nabywcy kwot, które do budżetu nie wpłynęły (por. wyrok NSA z 5 lipca 2000 r., SA/Sz 1367/99, niepubl.).

Wspomniana regulacja ustawowa została zresztą zmieniona, na podstawie ustawy z 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 95, poz. 1100). Trybunał Konstytucyjny badał przepisy nowelizujące w sprawie K 45/01 (wyrok z 25 czerwca 2002 r., OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 46). W toku postępowania podnoszono m.in. kwestię nieprawidłowości związanych z transakcjami zawieranymi z zakładami pracy chronionej, na które zwracała uwagę Rada Ministrów w uzasadnieniu projektu

nowelizacji (*tamże*, s. 682). Ustawa z 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym zmieniła m.in. powołany wyżej art. 14a ustawy. Przepis ten, w nowym brzmieniu przewidywał, że prowadzący zakład pracy chronionej lub zakład aktywności zawodowej ma prawo w zakresie działalności tego zakładu do otrzymania częściowego lub całkowitego zwrotu wpłaconej kwoty podatku od towarów i usług według zasad określonych w tym artykule. Zmiana pociągała za sobą konieczność podjęcia dodatkowych czynności przez osoby zainteresowane – zapłaty należnej kwoty oraz złożenia stosownego wniosku o zwrot podatku. W ocenie Trybunału zmiana ta, podobnie jak przesunięcie terminu, w którym prowadzący zakład pracy chronionej uzyskuje daną kwotę, „stanowi pewną niedogodność dla prowadzącego zakład pracy chronionej, ale nie narusza sama w sobie istoty uprawnienia wynikającego z dotychczasowych przepisów i nie zmienia sytuacji prawnej zainteresowanych”. Ponadto „wprowadzone rozwiązania umożliwiają skuteczniejszą kontrolę przestrzegania prawa przez podatników i ułatwiają przeciwdziałanie nadużyciom” (*tamże*, s. 683).

Ten sam cel miała regulacja rozporządzenia badana w niniejszej sprawie. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego nie naruszała ona istoty uprawnienia do obniżenia podatku VAT. Wymóg zapłacenia należności z faktury nie powinien budzić sprzeciwu podmiotu nabywającego towar czy usługę, ciążący po stronie podatnika obowiązek pokrycia należności z faktury za pośrednictwem banku nie może być oceniany jako ograniczenie prowadzenia działalności gospodarczej. Należy bowiem podkreślić, że obowiązek dokonywania płatności za pośrednictwem banku (przy określonych kwotach) wynikał nie z rozporządzenia, lecz z ustawy o działalności gospodarczej. Wymóg rozporządzenia traktować można co najwyżej jako przepis stwarzający, w odniesieniu do zwrotu podatku, środek wymuszający przestrzeganie obowiązku ustanowionego w obowiązującym wówczas art. 3 ust. 3 pkt 1 ustawy z 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej. Przepis rozporządzenia nie wykluczał natomiast możliwości samodzielnego podejmowania decyzji gospodarczych, w tym przede wszystkim wyboru rodzaju (przedmiotu) działalności, i wyboru prawnych form ich realizacji. Tym samym należy uznać, że kwestionowane przepisy nie są niezgodne z art. 20 i 22 Konstytucji.

Jeśli natomiast chodzi o podmioty, które na mocy ustawy o działalności gospodarczej były zwolnione z obowiązku rozliczeń za pośrednictwem banku, to przewidziany przez rozporządzenie wymóg dokonywania zapłaty należności „bezpośrednio w formie pieniężnej za pośrednictwem banku” nie ma charakteru obowiązku materialnoprawnego o charakterze podatkowym, lecz stanowi formalno-techniczny warunek gwarantujący właściwą formę dokumentowania rozliczeń z zakładami pracy chronionej, z uwagi na korzystanie przez te zakłady ze szczególnych przywilejów podatkowych.

5. Analiza treści skargi z punktu widzenia konstytucyjnych praw i wolności, wskazuje, że zasadniczym zarzutem sformułowanym w skardze konstytucyjnej jest zarzut niezgodności § 54 ust. 5 pkt 1 i ust. 7 pkt 2 rozporządzenia z 1997 r. z art. 64 Konstytucji. Wśród wskazanych przez skarżącą przepisów jest on bowiem jedynym zamieszczonym w rozdziale II Konstytucji, obejmującym podstawowe przepisy określające wolności i prawa podlegające ochronie na podstawie skargi konstytucyjnej. Dla wzmocnienia swej argumentacji skarżąca przywołała również zasadę ochrony własności wyrażoną w art. 21 Konstytucji.

Niewątpliwie, jak starała się wykazać skarżąca, realizacja obowiązków podatkowych łączy się z ingerencją w prawa majątkowe. 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 orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ustalił się pogląd, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych „muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych, nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną

konstytucyjną, a w szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałyby się on instrumentem konfiskaty mienia” (zob. wyroki: z 7 czerwca 1999 r., K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95, z 5 stycznia 1999 r., K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1, z 25 listopada 1997 r., K. 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64). Jednakże przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe, wynikające z nałożenia podatku lub innej daniny publicznej, stanowi niedopuszczalne ograniczenie własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności (zob. wyrok z 30 stycznia 2001 r., K. 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4). Tak daleko idąca ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji (wyrok z 11 grudnia 2001 r., SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, s. 1355).

Trudno odnieść do tak rozumianej zasady ochrony własności zarzuty sformułowane w skardze, albowiem zakwestionowane przepisy nie stanowiły podstawy do nałożenia zobowiązania podatkowego. Określały przypadki, kiedy faktury wystawione przez zakład pracy chronionej nie mogą być uznane za podstawę do odliczenia podatku VAT. Obowiązek zwrotu kwoty różnicy podatku, zapłacenia odsetek i dodatkowego zobowiązania pieniężnego opierał się na przepisach ustawy – Ordynacja podatkowa i ustawy o podatku VAT (decyzja Urzędu Skarbowego z 9 listopada 1999 r.). Jednakże – zdaniem skarżącej – przyczyną „uszczerplenia” środków finansowych firmy jest regulacja zawarta w rozporządzeniu, przez co jest niezgodna z art. 64 Konstytucji.

Przyjmując, że regulacje podatkowe muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych i nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną, Trybunał Konstytucyjny skupił się na badaniu, czy rzeczywiście kwestionowana regulacja dotknięta jest wadliwością polegająca na tym, że została zamieszczona w rozporządzeniu. Zdaniem skarżącej doszło do naruszenia art. 217 Konstytucji przez zamieszczenie w rozporządzeniu treści należących do materii ustawowej. Dodatkowo w uzasadnieniu skargi, odwołano się do art. 92 ust. 1 Konstytucji podnosząc, że przepis rozporządzenia został wydany bez upoważnienia ustawowego.

6. Jak już stwierdzono wcześniej, kwestionowany przepis wymienia jeden z przypadków, w którym faktura (faktura korygująca) nie stanowi podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego. Dotyczy to sytuacji, gdy nabywca nie zapłacił bezpośrednio w formie pieniężnej za pośrednictwem banku należności wynikającej z faktury wystawionej przez zakład pracy chronionej. Wymóg zapłaty należności za pośrednictwem banku warunkuje możliwość obniżenia podatku, jednakże nie może być utożsamiany z ograniczeniami, o których była mowa w art. 25 ustawy o podatku VAT. Przepis art. 25 ustawy formułował odstępstwa od podstawowej zasady podatku od towarów i usług, jaką jest prawo do obniżenia kwoty podatku należnego. Trybunał Konstytucyjny podziela pogląd wyrażony w wyroku z 2 lipca 2003 r., że regulacje stanowiące wyłom w wynikającym z ustawy uprawnieniu do żądania zwrotu różnicy podatku powinny również wynikać z ustawy, gdyż wchodzą w zakres materii ustawowej, o której mowa w art. 217 Konstytucji (P. 27/02, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 59). Jednakże w kategoriach tych odstępstw nie mieści się przesłanka określona w kwestionowanej regulacji. Dodatkowy wymóg dotyczący formy zapłaty należności wynikającej z faktury nie może być utożsamiany z przypadkami, w których – z uwagi na przedmiot opodatkowania – obniżenie podatku jest niedopuszczalne. Ponadto należy zaznaczyć, że ustalony w rozporządzeniu wymóg co do formy płatności nie miał zastosowania w przypadku, gdy należność określona w fakturze nie przekraczała kwot wymienionych w art. 3 ust. 3 pkt 1 ustawy z 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej.

W ocenie skarżącej spółki regulacja zawarta w kwestionowanych przepisach rozporządzenia powinna stanowić materię ustawową. Należy jednak podkreślić, że obowiązująca Konstytucja nie formułuje w istocie zasady zupełności ustawowej w dziedzinie prawa

podatkowego, ale zasadę wyłączności ustawy dla normowania istotnych elementów stosunku podatkowego. Zasada ta wymaga, aby ustawa określała podmioty, przedmiot opodatkowania i stawki podatkowe, a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków. Natomiast w powszechnie obowiązujących aktach wykonawczych mogą zostać uregulowane takie elementy, które nie mają istotnego znaczenia z punktu widzenia konstrukcji tego stosunku (por. wyrok z 11 grudnia 2001 r., SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257, s. 1356).

Trybunał Konstytucyjny podziela poglądy doktryny i orzecznictwa, że zasada obniżania podatku należnego o podatek naliczony należy do zasad konstrukcyjnych podatku od towarów i usług. Stąd też uprawnienie do korzystania z odliczenia podatku VAT regulował akt prawny rangi ustawowej (art. 19 i 20 ustawy o podatku VAT). Należy przy tym zaznaczyć, że art. 19 ust. 1 ustawy kształtował określone uprawnienie, nie nakładał natomiast na obywateli nowych obowiązków podatkowych, bo te wynikały z art. 2 omawianej ustawy. Na mocy tego przepisu, opodatkowaniu podlegała sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jak również eksport i import towarów lub usług. Art. 19 ust. 1 ustawy o podatku VAT pozwalał podatnikowi na obniżenie kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Z kolei art. 25 ustawy stanowił, kiedy obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego „nie stosuje się”. Natomiast kwestionowane w skardze konstytucyjnej przepisy rozporządzenia nie kształtowały nowych wyłączeń przedmiotowych czy podmiotowych, ale ustanawiały wymóg, który podatnik musiał spełnić, aby faktura wystawiona przez zakład pracy chronionej mogła stanowić podstawę do obniżenia podatku VAT. Skoro zatem w akcie normatywnym niebędącym ustawą nie wprowadzono w istocie nowego rodzajowo świadczenia, to zarzut niezgodności badanych przepisów rozporządzenia z art. 84 Konstytucji nie może być uwzględniony.

W świetle ustalonej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasady, że sprawy istotne z punktu widzenia założeń ustawy nie mogą być przekazywane do uregulowania w aktach wykonawczych, należy przyjąć, że konstytucyjne wyliczenie spraw z zakresu prawa daninowego zastrzeżonych dla ustawy nie ma charakteru wyczerpującego. Wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie. Natomiast do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny (wyrok z 16 czerwca 1998 r., U. 9/97, OTK w 1998, s. 313). Z tego względu, samo uprawnienie do obniżenia podatku, jak i przypadki kiedy obniżenia nie stosuje się, powinny wynikać z ustawy. Natomiast sposób realizacji płatności, choć nie mieści się – zdaniem Trybunału – w wyliczeniu zawartym w art. 217 Konstytucji, to wynika nie z przepisu rozporządzenia, lecz z ogólnej normy ustawy o działalności gospodarczej.

Przyjmując, że obniżanie podatku należnego o podatek naliczony jest mechanizmem stanowiącym cechę konstrukcyjną podatku od towarów i usług, samo zaś prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego jest publicznym prawem podmiotowym podatnika, nie zaś jego szczególnym przywilejem, należy uznać za uzasadnione twierdzenie, że regulacja prawa podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego zalicza się do sfery wyłączności ustawowej. W konsekwencji zarówno przypadki, w których to prawo przysługuje podatnikowi, jak i przypadki, w których nabycie towaru lub usługi nie uprawnia do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego, powinny być określone w ustawie podatkowej (wyrok z 2 lipca 2003 r., P. 27/02, OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 59). Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w art. 19 ustanawiała prawo podatnika, zaś w art. 25 wyliczała enumeratywnie przypadki, w których nie stosuje się obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, czyli przypadki, w których prawo to nie przysługuje podatnikowi. Co prawda w tym kontekście sposób sformułowania upoważnienia ustawowego zawartego w art. 23 ust. 1 ustawy o podatku VAT (stanowiącego także podstawę badanego rozporządzenia) może budzić wątpliwości, to jednak

wyraźnie należy podkreślić, że kwestionowana w skardze regulacja została zamieszczona w rozdziale 13 rozporządzenia zatytułowanym: „Zasady wystawiania i przechowywania faktur, rachunków uproszczonych i not korygujących”. Przypadki, w których nabycie towaru lub usługi nie uprawnia do obniżenia podatku, określał rozdział 7 rozporządzenia (§ 12 tego rozdziału badał Trybunał Konstytucyjny w sprawie P. 27/02).

Kwestionowany przepis, jak już podkreślano wcześniej, nie wyłączał uprawnień wynikającego z art. 19 ust. 1 ustawy o podatku VAT, ale stawiał pewne warunki techniczne płatności, zbieżne zresztą z obowiązującymi wówczas przepisami ustawy o działalności gospodarczej. Realizacja uprawnień wynikającego z art. 19 ust. 1 ustawy o podatku VAT zależy w tym wypadku od spełnienia dodatkowej przesłanki, która nie może być jednak oceniana jak ograniczenia czy pozbawienia prawa do odliczenia albo wkroczenie w zakres podmiotowy czy przedmiotowy stosunku podatkowego (por. wyrok P. 27/02). W istocie powoduje przesunięcie realizacji uprawnień w czasie, ale nie pozbawia go. „Późniejsza zapłata należności wynikających z faktur ZPChr stwarza możliwość dokonania korekty rozliczenia za właściwy miesiąc. Dopiero bowiem po spełnieniu warunku zapłaty należności z tej faktury za pośrednictwem banku, podatnik uzyskuje prawo do odliczenia wykazanego na niej podatku naliczonego – lecz w rozliczeniu za miesiąc jej otrzymania (lub następny), stosownie do art. 19 ust. 3 ustawy o VAT” (J. Zubrzycki, *op.cit.*, s. 439 i 444). Podobne stanowisko zajął Minister Finansów w piśmie z 24 września 1998 r. (PP1-7207/22/98/SK). „W orzecznictwie, jak i piśmiennictwie nie budzi wątpliwości to, że wydając rozporządzenie z 15 grudnia 1997 r., a w szczególności omawiany przepis (§ 54), Minister Finansów nie został upoważniony do określenia innego terminu skorzystania przez podatnika z prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, o jakim mowa w art. 19 ust. 3” (wyrok NSA z 15 maja 2002 r. SA/Rz 1121/00 i powołane tam orzeczenia, Monitor Podatkowy z. 2/2003).

Takie rozumienie kwestionowanej regulacji pozwala uznać ją za zgodną z przepisami Konstytucji. Przyjęcie założenia, że w akcie podustawowym ustanowiono odmienne zasady korzystania z uprawnień do obniżenia podatku VAT (konieczność zapłaty, inne terminy), prowadziłby do stwierdzenia sprzeczności z regulacją ustawową, a tym samym naruszenia norm konstytucyjnych. W wyroku z 27 marca 1998 r. Naczelny Sąd Administracyjny, dokonując oceny stanu faktycznego na tle regulacji zastąpionej później badanymi w niniejszej sprawie przepisami, stwierdził, że „§ 35 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z 8 grudnia 1994 r. nie zawiera warunku zapłaty faktury, lecz wprowadza wymóg zapłaty za pośrednictwem banku. Nie można zatem przyjąć interpretacji tego przepisu zaproponowanej przez organy podatkowe, gdyż prowadziłaby ona do uzupełnienia przez przepis rozporządzenia wykonawczego – przepisu art. 19 ustawy o podatku od towarów usług, który to przepis nie wprowadza konieczności zapłaty faktury” (I SA/Wr 192/96, niepubl.).

W świetle powyższych rozważań dotyczących ustawowej regulacji podatku od towarów i usług, zaskarżony przepis rozporządzenia Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r. nie jest niezgodny z art. 217 Konstytucji.

7. Wobec stwierdzenia, że kwestionowana regulacja nie jest niezgodna z art. 217 Konstytucji, należy stwierdzić, że w konsekwencji nie znajduje uzasadnienia zarzut, iż kwestionowana regulacja stanowi pozaustawową ingerencję w prawo własności skarżącej.

Trybunał Konstytucyjny nie podziela też stanowiska skarżącej spółki w kwestii naruszenia zasady równości dla wszystkich ochrony prawa własności (art. 64 ust. 2 Konstytucji), spowodowanego pozaustawowym zróżnicowaniem sytuacji podatników, w zależności od tego, czy są kontrahentami zakładów pracy chronionej. Jak słusznie zauważył Prokurator Generalny, badana regulacja ma na celu uniemożliwienie zwrotu podatku, który wcześniej nie został uiszczony, co nie może być utożsamiane z naruszeniem zasady ochrony własności. W związku z tym nie znajduje również uzasadnienia zarzut naruszenia art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Jak już wspomniano wcześniej, celem wprowadzenia kwestionowanej regulacji było zapobieganie działaniom zmierzającym do nadużyć związanych z wyłudzeniem kwot podatku z budżetu państwa, w związku ze szczególną sytuacją zakładów pracy chronionej, zwolnionych wówczas z wpłaty podatku. Jednocześnie należy mieć na względzie, że podstawową cechą konstrukcji systemu podatku od towarów i usług jest także to, że odliczeniu podlegać powinien, co do zasady podatek, który został zapłacony. W sytuacji, gdy kontrahent – w tym przypadku zakład pracy chronionej – zwolniony jest z wpłaty podatku, podatnik, który nie uregulował należności z faktury, uzyskiwałby zwrot podatku, jaki nigdy do budżetu nie został odprowadzony. Co istotne, wprowadzenie wymogu zapłaty w formie pieniężnej za pośrednictwem banku dotyczy transakcji, które zgodnie z zasadami określonymi w art. 3 ust. 3 ustawy z 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej powinny być rozliczane w tej formie. W przypadku gdy wysokość kwoty należnej nie powoduje ustawowego obowiązku rozliczenia bezgotówkowego za pośrednictwem banku, podatnik otrzymujący fakturę VAT od zakładu pracy chronionej może – lecz nie musi – dokonać zapłaty za pośrednictwem banku. W zasadzie więc formę płatności należności z faktury zakładu pracy chronionej nie determinuje podmiot będący kontrahentem podatnika, ale kwota należności wynikająca z faktury. Ten wymóg z kolei skorelowany był z przepisami ustawy o działalności gospodarczej. Ponadto warunek płatności za pośrednictwem banku nie musiał być spełniony, gdy zapłata należności wynikającej z faktury (faktury korygującej) następowała w formie wzajemnych potrąceń należności i zobowiązań, potwierdzonych przez właściwy dla nabywcy urząd skarbowy, na podstawie dokumentów przedstawionych przez nabywcę (§ 54 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia z 15 grudnia 1997 r.). Na marginesie należy zaznaczyć, że obowiązek dokonywania lub przyjmowania płatności za pośrednictwem rachunku bankowego przedsiębiorcy w każdym przypadku, gdy stroną transakcji jest inny przedsiębiorca, przewiduje także ustawa z dnia 19 listopada 1999 r. – Prawo działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 101, poz. 1178 ze zm.). W art. 13 ust. 1 pkt 1 tej ustawy określono wartość należności lub zobowiązań (w euro), które powinny być regulowane za pośrednictwem banku. Podobne uregulowanie zawiera art. 22 uchwalonej 2 lipca 2004 r. ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

W konkluzji Trybunał Konstytucyjny uznał, że nie ma podstaw do stwierdzenia, iż przepisy § 54 ust. 5 pkt 1 i ust. 7 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 156, poz. 1024 ze zm.) stanowią nieuzasadnione zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników podatku VAT.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł, jak w sentencji.