

Warszawa, 18 grudnia 2013 r.

Adres do korespondencji:
Klub Poselski Twój Ruch
Ul. Wiejska 4/6/8
00-902 Warszawa

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCLARIA	
wpl. dnia	19. 12. 2013
L.dz.	3527
L.zal.	28

Trybunał Konstytucyjny
Al. Szucha 12 A
00-918 Warszawa


Wniosek

*grupy posłów Sejmu RP VII Kadencji
według załączonej listy*

reprezentowanych przez Łukasza Gibała - Posła na Sejm RP

Działając na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 188 pkt 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz na podstawie art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. z 1997 r. Nr 102, poz. 643 z późn. zm.) wnosimy o zbadanie zgodności art. 105a-105c ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, a w szczególności z art. 2 Konstytucji RP oraz z art. 20 i 22 Konstytucji RP w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

W imieniu wnioskodawców:



Łukasz Gibała

Poseł na Sejm RP

UZASADNIENIE

Uchwalona przez Sejm RP w dniu 26 lipca 2013 r. ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2013 r. poz. 1027) wprowadziła do polskiego prawa podatkowego mechanizm tzw. „solidarnej odpowiedzialności za podatek VAT”, który w opinii wnioskodawców narusza normy konstytucyjne.

Przedmiot kontroli

Wspomniany mechanizm polega na tym, iż w przypadku dostawy określonych kategorii towarów, w opisanych w ustawie sytuacjach, nabywca dóbr ponosi odpowiedzialność z tytułu nieuregulowanej przez zbywcę należności podatkowej. Szczegółowe zasady określające zakres podmiotowy i przedmiotowy stosowania instytucji solidarnej odpowiedzialności za podatek VAT zostały opisane w Dziale Xa ustawy o podatku od towarów i usług, zatytułowanym „odpowiedzialność podatkowa nabywcy w szczególnych przypadkach”, obejmującym artykuły od 105a do 105c ww. ustawy.

Zgodnie z art. 105a ustawy o podatku od towarów i usług nabywca dóbr należących do kategorii towarów określonych w załączniku nr 13 do ustawy odpowiada solidarnie wraz z podmiotem dokonującym na jego rzecz dostawy towarów za jego zaległości podatkowe w części proporcjonalnie przypadającej na tę dostawę, w przypadku, gdy ziszczą się dwie kumulatywne przesłanki, zdefiniowane odpowiednio w pkt 1 i 2 art. 105a ustawy o VAT. Zgodnie z tymi przepisami warunki zastosowania mechanizmu „solidarnej odpowiedzialności” za zobowiązania podatkowe są następujące:

- 1) wartość towarów, o których mowa w załączniku nr 13 do ustawy, nabywanych od jednego podmiotu dokonującego ich dostawy, bez kwoty podatku powinna przekroczyć w danym miesiącu kwotę 50 000 zł;
- 2) w momencie dokonania dostawy towarów ich nabywca powinien wiedzieć lub mieć „uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę tych towarów lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego”.

W art. 105a ust. 2 ustawy o VAT przyjęto domniemanie określające w jakich sytuacjach należy uznać, iż nabywca towarów miał *„uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać”*, iż dostawca nie odprowadził całości lub części należnego podatku VAT. Otóż w świetle przywołanego przepisu, takie domniemanie należy przyjąć wówczas, gdy okoliczności towarzyszące dostawie towarów *„lub warunki, na jakich została ona dokonana, odbiegały od okoliczności lub warunków zwykle występujących w obrocie tymi towarami, a w szczególności jeżeli cena za dostarczone podatnikowi towary była bez uzasadnienia ekonomicznego niższa od ich wartości rynkowej”*.

Należy przy tym zaznaczyć, iż w kolejnych przepisach ustawy o podatku VAT (tj. w art. 105a ust. 3 i w art. 105a ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług) określono tzw. okoliczności egzoneracyjne pozwalające podatnikowi nabywającemu określone kategorie towarów wyłączyć się od odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe swojego kontrahenta. Ustawodawca przewidział cztery rodzaje okoliczności, które stanowią wyjątek od zasady solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe nabywcy i dostawcy dóbr należących do kategorii towarów określonych w załączniku nr 13 do ustawy.

Po pierwsze, zgodnie z art. 105a ust. 3 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, przepisów dotyczących solidarnej odpowiedzialności za podatek VAT nie stosuje się w przypadku nabycia benzyny, oleju napędowego lub gazów przeznaczonych do napędu silników spalinowych wtedy, gdy nabycie to *„jest dokonywane na stacjach paliw lub stacjach gazu płynnego, do standardowych zbiorników pojazdów używanych przez podatników nabywających te towary, do napędu tych pojazdów”* lub w przypadku, gdy *„dostawy tych towarów dokonuje podatnik dostarczający gaz przewodowy za pośrednictwem własnych sieci przesyłowych lub dystrybucyjnych”*.

Kolejną okolicznością egzoneracyjną zdefiniowaną w art. 105a ust. 3 pkt 2 zaskarżanej ustawy jest sytuacja, w której powstanie zaległości podatkowych dostawcy towarów nie wiązało się z jego uczestnictwem w *„nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej”*.

Po trzecie, przepisów dotyczących solidarnej odpowiedzialności nie stosuje się w przypadku złożenia przez podmiot dokonujący dostawy towarów tzw. kaucji

gwarancyjnej, której zasady wniesienia, rejestracji i zwrotu szczegółowo uregulowano w art. 105b-105c ustawy o podatku od towarów i usług.

Wreszcie, po czwarte i ostatnie, podatnik może wyłączyć się od odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe nieuczciwego kontrahenta, jeżeli – tak jak wskazano w art. 105a ust. 4 ustawy o podatku VAT – wykaze, że szczególne warunki dostawy towaru *„nie miały wpływu na niezapłacenie podatku”* przez nieuczciwego kontrahenta.

Oczywiście, wszystkie przywołane okoliczności stanowią jedynie wyjątek od ogólnej zasady obowiązującej w przypadku rozliczeń podatkowych z tytułu dostaw towarów należących do kategorii dóbr ujętych w załączniku nr 13 do ustawy o VAT, którą pozostaje solidarna odpowiedzialność nabywcy i zbywcy za nieuregulowane przez tego drugiego zobowiązania podatkowe.

Sformułowanie zarzutów niekonstytucyjności zaskarżanych przepisów

W ocenie wnioskodawców zasada odpowiedzialności podatkowej nabywcy w szczególnych przypadkach określonych w Dziale Xa ustawy o podatku od towarów i usług jest sprzeczna z art. 2 Konstytucji RP oraz z art. 20 i 22 Konstytucji w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji, a nieliczne wyjątki od zasady solidarnej odpowiedzialności za VAT w żaden sposób nie eliminują jej podstawowych mankamentów świadczących o jej niekonstytucyjności.

Niezgodność zaskarżanych przepisów z art. 2 Konstytucji

Zgodnie z art. 2 Konstytucji RP, stanowiącym wzorzec kontroli dla zaskarżanych przepisów, „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawa urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. Przepis ten ujęty w rozdziale określającym podstawowe zasady ustrojowe państwa polskiego ustanawia m.in. rudymenarną w polskim porządku konstytucyjnym zasadę „demokratycznego państwa prawnego”.

Znaczenie tej zasady było wielokrotnie wyjaśniane w licznych publikacjach naukowych z zakresu prawa konstytucyjnego, jak również w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Jest bezsporne, iż z zasadą demokratycznego państwa prawa wiąże się konieczność zapewnienia pewności i „określoności prawa”, polegającej przede

wszystkim na tym, iż adresaci norm prawnych powinni móc przewidzieć, jakie obowiązki będą wiązały się z podjęciem przez nich konkretnych działań. Zasada demokratycznego państwa prawnego wymaga także tego, by w polskim prawodawstwie nie było przepisów stwarzających mechanizmy rażąco niesprawiedliwe, tj. takich, które nie byłyby w żaden sposób dopuszczalne w państwie o ugruntowanych standardach demokratycznych. Wreszcie, wydaje się oczywiste, iż w demokratycznym państwie prawa, organy władzy publicznej nie powinny bez przyczyny wymuszać na jednostkach zachowań nieracjonalnych, których te samodzielnie nie podjęłyby w braku przymusu państwowego.

W dalszej części uzasadnienia niniejszego wniosku zostanie wykazane, iż zaskarżane przepisy stoją w sprzeczności z zasadą „pewności prawa”, stwarzają mechanizmy rażąco niesprawiedliwe, wreszcie zmuszają podatników do podejmowania działań całkowicie sprzecznych ze zdrowym rozsądkiem. Wykazanie choćby jednego z powyższych zarzutów będzie w ocenie wnioskodawców wystarczające do stwierdzenia, iż przepisy Działu Xa ustawy o podatku od towarów i usług są sprzeczne z zasadą demokratycznego państwa prawnego ustanowioną w art. 2 Konstytucji RP.

Analizę przedstawionych wyżej zarzutów należy rozpocząć od wykazania, iż art. 105a-105c ustawy o podatku od towarów i usług naruszają zasadę pewności i określoności prawa. Wynikający z art. 2 Konstytucji wymóg określoności prawa był wielokrotnie wskazywany w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, między innymi wyrokach z: 10 października 1998 r. (sygn. K 39/37), 13 lutego 2001 r. (sygn. K 19/99), z 22 maja 2002 r. (sygn. K 6/02), z 20 listopada 2002 r. (sygn. K 41/02), do których to wyroków Trybunał bezpośrednio odwołał się w orzeczeniu z dnia 11 maja 2004 r. (sygn. K 04/03). Zgodnie z ustaleniami wielokrotnie przywoływanymi w wyrokach Trybunału Konstytucyjnego zasada określoności prawa oznacza, iż przepisy prawne powinny być tak sformułowane, by ich adresaci mieli pewność w zakresie tego, jakie dokładnie są ich prawa i obowiązki. Oznacza to, że w każdym konkretnym stanie faktycznym, do którego odnosi się dana regulacja, adresaci przepisów prawnych powinni być świadomi swoich uprawnień oraz tego, jakie obowiązki zostaną na nich nałożone w przypadku podjęcia takich, a nie innych działań. Jak słusznie stwierdzono w przywołanym wyżej wyroku Trybunału Konstytucyjnego z

dnia 22 maja 2002 r. „*jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Powoduje ono bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie zagadnień uregulowanych w sposób niejasny i nieprecyzyjny.*” Trybunał Konstytucyjny zwrócił więc uwagę, iż jeśli z treści samych przepisów trudno jest wywnioskować zakres praw i obowiązków adresatów norm prawnych, to wówczas istnieje poważne zagrożenie, iż ten zakres będzie ustalany przez organy władzy wykonawczej, które dysponując nadmiernym luzem decyzyjnym w praktyce przejmą funkcję ustawodawcy, co byłoby w oczywisty sposób niedopuszczalne w państwie demokratycznym, respektującym zasadę podziału władz.

Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego można również wywnioskować, iż nadmierna swoboda decyzyjna organów państwowych wynikająca z braku określoności przepisów jest szczególnie niebezpieczna w pewnych dziedzinach prawa. Oprócz naturalnie narzucającego się w tym kontekście prawa karnego, należy także wspomnieć o bezwzględnej konieczności zachowania określoności i precyzji przepisów podatkowych. W wyroku z dnia 13 lutego 2001 r. Trybunał Konstytucyjny, referując swoje dotychczasowe ustalenia, potwierdził, iż „*od dawna także w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ugruntowane jest stanowisko, że dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest – obok prawa karnego – także dziedzina prawa podatkowego*”. Znaczenie przejrzystości przepisów podatkowych zostało także podkreślone w wyroku z dnia 11 maja 2004 r., w którym wskazano, iż wymóg określoności prawa „*nabiera ogromnego znaczenia w sferze stosunków daninowych, w których obywatel ze szczególną wyrazistością narażony jest na zetknięcie się z władczym działaniem organów władzy publicznej*”, które to organy mają możliwość nałożenia na obywatela określonej sankcji (najczęściej o charakterze finansowym), w przypadku zakwalifikowanego zachowania podatnika przez dany organ jako bezprawnego. Warto też dodać, iż – jak orzekł Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 listopada 2002 r. – „*ogólne zasady wynikające z art. 2 Konstytucji powinny być przestrzegane szczególnie restryktywnie, gdy chodzi o akty prawne (...) nakładające obowiązki wobec państwa*”. Przyznanie w drodze aktu normatywnego organom podatkowym daleko idącego luzu decyzyjnego

w zakresie rozstrzygnięcia o obowiązkach nakładanych na podatników, co może narazić ich na dotkliwe straty finansowe, powinno być więc szczególnie restryktywnie badane pod kątem spełnienia wymogu określoności prawa, stanowiącego element zasady demokratycznego państwa prawnego.

Mając na uwadze powyższe rozważania dotyczące doniosłości zasady określoności prawa, należy skonstatować, iż zaskarżane przepisy Działu Xa ustawy o podatku od towarów i usług nie definiują w sposób dostatecznie precyzyjny tego, w jakich sytuacjach adresat tych norm (którym jest podatnik) może się spodziewać, iż nałożony zostanie na niego obowiązek uiszczenia zapłaty za nieuregulowane zobowiązania podatkowe jego nieuczciwego kontrahenta.

Z pozoru wydaje się, iż przedsiębiorca będący nabywcą określonych kategorii towarów może spodziewać się nałożenia na niego ciężaru podatkowego wówczas, gdy – tak jak stanowi art. 105a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług – „wiedział lub miał uzasadnione podstawy, by przypuszczać”, iż dostawca określonych towarów o ściśle określonej wartości nie odprowadził należnego podatku VAT z tytułu dokonanej transakcji. Przewidywalność stosowania zaskarżonych przepisów jest jednak – jak słusznie stwierdzono – jedynie pozorna. Dokładna egzegeza przywołanego przepisu wymaga rozważenia dwóch odrębnych hipotez zastosowania normy prawnej, nakładającej na podatnika będącego nabywcą towarów obowiązek zapłaty należności podatkowej nieuregulowanej przez jego nieuczciwego kontrahenta. Należy więc w pierwszej kolejności przeanalizować sytuację, w której według przepisów ustawy nabywca dóbr „wiedział” o nieuiszczonej przez dostawcę należności publicznoprawnej, a następnie sytuację, w której nabywca „miał uzasadnione podstawy do tego, by przypuszczać”, iż jego kontrahent nie dopełni obowiązku zapłaty podatku.

Jeśli chodzi o pierwszą z hipotez, to jest oczywiste, iż każdy podatnik sam doskonale zna swój stan wiedzy, a więc może ocenić, czy wiedział o zaległościach podatkowych swojego kontrahenta, lub o ryzyku ich wystąpienia. Problem tkwi jednak w tym, iż takiej oceny nie będzie dokonywał podatnik, lecz właściwy urząd skarbowy. Hipotezą zastosowania normy prawnej nie jest więc w praktyce sytuacja, w której podatnik wiedział o należnościach podatkowych swojego kontrahenta, ale sytuacja w której urząd skarbowy uzna, iż podatnik taką wiedzę mógł posiadać. O ile

podatnik może z łatwością ocenić stan swojej wiedzy i świadomości, o tyle z niemożliwością graniczy ustalenie przez podatnika, w jaki sposób stan jego wiedzy oceni urząd skarbowy, a właśnie od takiej arbitralnej oceny organu podatkowego zależy nałożenie ciężaru podatkowego. Powstanie po stronie nabywcy towarów obowiązku podatkowego jest więc zależne od ziszczenia się przesłanki, której spełnienia podatnik w żaden sposób nie jest w stanie przewidzieć.

Warunku dostatecznej określoności nie spełnia również druga spośród wskazanych wyżej hipotez normy prawnej określającej przesłanki zastosowania solidarnej odpowiedzialności za podatek VAT, a więc sytuacja, w której podatnik *„miał uzasadnione podstawy do tego, by przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę (...) towarów lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego”*. Pozornie mogłoby się wydawać, iż ziszczenie się tej hipotezy normy prawnej można ustalić z większą łatwością aniżeli okoliczności ziszczenia się poprzednio analizowanej hipotezy, a to dlatego, że w art. 105a ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług przyjęto domniemanie określające w jakich sytuacjach należy uznać, iż podatnik miał uzasadnione podstawy do sformułowania przypuszczenia o nierzetelnym prowadzeniu rozliczeń podatkowych przez jego kontrahenta. Otóż podatnik będący nabywcą towarów takie przypuszczenie powinien przyjąć wówczas, gdy *„okoliczności towarzyszące (...) dostawie towarów lub warunki, na jakich została ona dokonana, odbiegały od okoliczności lub warunków zwykle występujących w obrocie tymi towarami”*. Jednakże ustawodawca najwyraźniej nie uwzględnił oczywistego faktu, iż różni dostawcy oferują różne warunki dostawy towarów, a więc z samej istoty konkurencji rynkowej pomiędzy różnymi dostawcami wynika, iż oferta każdego pojedynczego dostawcy jest inna. Tym samym warunki dostawy towarów oferowane przez jednego dostawcę siłą rzeczy muszą odbiegać od warunków ich dostawy oferowanych przez innego przedsiębiorcę. A zatem, to od arbitralnej oceny urzędu skarbowego będzie zależała kwalifikacja tego, czy warunki dostawy towarów na tyle odbiegały od bliżej nieznanego standardu, by można było stwierdzić, iż podatnik mógł mieć uzasadnione podstawy do tego, by przypuszczać, iż dostawca towarów nie odprowadził należnego podatku VAT. Wspomniany standard został doprecyzowany tylko w zakresie jednego z „warunków dostawy” towarów, jakim jest ich cena, która

nie powinna być „bez uzasadnienia ekonomicznego niższa od ich wartości rynkowej”. Jednak nawet to kryterium wydaje się niedookreślone, choćby dlatego, że nie daje podatnikowi pewności co do tego, jaka dokładnie cena towarów może zostać uznana przez urząd skarbowy za nadmiernie zaniżoną. Wiadome jest bowiem, iż nabywca towarów stara się dokonać zakupu dóbr po możliwie najniższej cenie, przy czym trudno jest określić jak duża różnica w stosunku do wartości rynkowej ma „swoje uzasadnienie ekonomiczne”, a jaka różnica jest tego uzasadnienia pozbawiona. O tym jednak, podobnie zresztą jak o pozostałych okolicznościach dostawy towaru, czy o stanie wiedzy podatnika dotyczącej zobowiązań publicznoprawnych jego kontrahenta, będzie decydował już w sposób władczy urząd skarbowy. Dodać należy, iż – co jest szczególnie karygodne – ciężar dowodowy w zakresie wykazania wpływu szczególnych okoliczności lub warunków dostawy na niezapłacenie podatku przez dostawcę towarów nie spoczywa na organie administracji podatkowej, ale na nabywcy towarów. Urząd Skarbowy nakładając na nabywcę towarów obowiązek zapłaty podatku nieuregulowanego przez zbywcę w ogóle nie jest zobowiązany do tego, aby zbadać, czy okoliczności, które w jego arbitralnej ocenie mają charakter „szczególny” miały wpływ na nieuiszczenie podatku przez dostawcę towaru. W świetle art. 105a ust. 4 ustawy o VAT, to na uczciwym kontrahencie nierzetelnego dostawcy towarów ciąży powinność udowodnienia, iż szczególne okoliczności towarzyszące dostawie towarów nie miały wpływu na nieuregulowanie należności publicznoprawnej dostawcy. Jest to oczywiście dla nabywcy towarów, okoliczność niezwykle trudna do ustalenia, choćby ze względu na to, iż przeciętny podatnik nie posiada takich instrumentów dowodowych, jakimi dysponują organy skarbowe.

Podsumowując dotychczasowe rozważania dotyczące określoności kwestionowanych przepisów ustawy o VAT, można stwierdzić, iż nałożenie obowiązku zapłaty podatku na nabywcę towarów z tytułu należności podatkowych nieopłaconych przez dostawcę zależy od ziszczenia się przesłanek nieprzewidywalnych przez podatnika, tj. od tego jak urząd skarbowy oceni jego stan wiedzy, ewentualnie jak dalece w ocenie Urzędu Skarbowego okoliczności lub warunki dostawy towarów odbiegają od okoliczności zwykle występujących w obrocie danymi kategoriami towarów. Wyłączenie się od tej odpowiedzialności jest z kolei możliwe w przypadku udowodnienia okoliczności, których wykazanie przez podatnika

(z uwagi na brak posiadania przez niego odpowiednich narzędzi dowodowych) graniczy z niemożliwością. Tym samym nałożenie ciężarów podatkowych nie będzie zależne od ziszczenia się określonych w przepisach podatkowych obiektywnych przesłanek, ale od subiektywnej oceny organów administracji skarbowej podjętej w ramach niezwykle szeroko przyznanej im swobody decyzyjnej. Taki stan rzeczy jest ewidentnie sprzeczny z wymogiem pewności i określoności prawa, gdyż – jak słusznie stwierdził Trybunał Konstytucyjny w cytowanym wcześniej wyroku z dnia 22 maja 2002 r. – *„ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu (...) przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych praw i wolności”*.

W ocenie wnioskodawców można więc jednoznacznie stwierdzić, iż zaskarżane przepisy regulujące instytucję odpowiedzialności podatkowej nabywcy w szczególnych przypadkach są niedookreślone, zaś zakres przedmiotowy sytuacji, w których znalazłyby zastosowanie zależy od władczych decyzji organów podatkowych, co samo w sobie jest wystarczające do stwierdzenia, iż przepisy te stoją w sprzeczności z zasadą demokratycznego państwa prawa wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP. Jak bowiem wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 22 maja 2002 r. *„przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych może stanowić samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności (...) z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego”*

Poszanowanie zasady demokratycznego państwa prawnego doznaje jednak uszczerbku nie tylko w przypadku niedookreśloności przepisów, ale także w sytuacji ich rażącej niesprawiedliwości. Jest oczywiste, iż w państwie spełniającym standardy demokracji zachodnich niedopuszczalne jest funkcjonowanie w obrocie prawnym rozwiązań sprzecznych z elementarnym poczuciem sprawiedliwości. Innymi słowy odwołując się do często spotykanej w doktrynie formuły, prawo nie może tak regulować stosunków pomiędzy podmiotami, aby było czymś w rodzaju „legalnego bezprawia”. Jak bowiem słusznie przyznano w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 kwietnia 1995 r. (sygn. K 11/94) *„jeżeli (...) konstytucja nakłada na ustawodawcę obowiązek stanowienia prawa zgodnego z wymaganiami o tak generalnym charakterze, jak demokratyczne państwo prawne, czy zaufanie obywatela do państwa, to nakazuje Trybunałowi Konstytucyjnemu interweniować w*

tych wszystkich przypadkach, gdy ustawodawca przekroczy zakres swej swobody regulacyjnej w sposób na tyle drastyczny, że naruszenie wspomnianych klauzul konstytucyjnych stanie się ewidentne". Niewątpliwie uchwalenie norm rażąco niesprawiedliwych, nakładających nieuzasadnione w żaden sposób obowiązki na podmioty prawne przekracza swobodę regulacyjną ustawodawcy, i w konsekwencji – w ocenie autorów niniejszego wniosku – powinno być przedmiotem kontroli ze strony Trybunału Konstytucyjnego.

W opinii wnioskodawców mechanizm solidarnej odpowiedzialności nabywcy za zobowiązania podatkowe dostawcy towarów, w formie jakiej został on uregulowany w art. 105a-105c ustawy o podatku od towarów i usług, jest rozwiązaniem rażąco sprzecznym z podstawowym poczuciem sprawiedliwości. Rażąco niesprawiedliwe jest bowiem nakładanie sankcji finansowej na nabywcę towarów, stanowiącej formę kary za nieodprowadzenie podatku przez dostawcę, w sytuacji gdy nabywcą towarów może okazać się podmiot gospodarczy prowadzący swoją działalność w sposób rzetelny, zgodny z zasadami prawa i etyki handlowej. Obecnie obowiązujące przepisy rodzą tymczasem poważne zagrożenie, iż na uczciwego przedsiębiorcę zostanie nałożona sankcja jedynie z tego tytułu, iż w subiektywnym odczuciu organu administracji skarbowej (niekoniecznie zgodnym z rzeczywistością) ów przedsiębiorca „wiedział” lub „miał uzasadnione podstawy do tego, by przypuszczać”, iż jego kontrahent nie odprowadzi należności podatkowej. Pominąwszy już fakt, iż uczciwy przedsiębiorca może być obciążony zobowiązaniem nieuczciwego kontrahenta, co samo w sobie wydaje się naruszać pewne powszechne odczucie odnoszące się do tego, jak sprawiedliwe rozkładać ciężary publiczne, to należy przede wszystkim zwrócić uwagę, iż na skutek wykazanej wcześniej niedookreśloności przepisów, może dojść do sytuacji, w której uczciwy przedsiębiorca zostanie obciążony obowiązkiem zapłaty nieuregulowanej należności podatkowej swojego kontrahenta nawet wtedy, gdy o tej należności nie wiedział. Takie rozwiązanie, wydaje się rzecz jasna niedopuszczalne w państwie określającym się jako demokratyczne, a więc respektującym te wartości, które współcześnie uznaje się za immanentnie związane z ustrojem demokratycznym, wśród których znajduje się dokonywanie podziału ciężarów publicznych zgodnie z zasadą sprawiedliwości, w ramach której oczywiście nie mieści się instytucja karania uczciwych, rzetelnie działających

podmiotów gospodarczych za nieopłacone zobowiązania publicznoprawne ich nieuczciwych kontrahentów.

Wydaje się również, iż w państwie uznającym się za demokratyczne, organy władzy publicznej nie powinny bez uzasadnionych powodów wymuszać na adresatach norm prawnych zachowań nieracjonalnych. Jeśli bowiem celem stanowionego prawa, jak również organów władzy wykonawczej powołanych do jego realizacji, stałoby się wymuszenie na obywatelach działań całkowicie sprzecznych z ich interesami, to w naturalny sposób znacząco osłabione zostałyby zaufanie obywateli do organów państwowych i do norm prawnych.

Odnosząc te uwagi do treści zaskarżanych przepisów należy stwierdzić, iż kwestionowane regulacje mają na celu skłonić przedsiębiorców (a więc adresatów norm określonych w Dziale Xa ustawy o VAT) do działania sprzecznego z zasadą racjonalności. Naturalne jest bowiem, iż rolą przedsiębiorców jest dążenie do maksymalizacji zysków, w związku z czym dokonując zakupów towarów na potrzeby swojej działalności gospodarczej starają się tak przeprowadzić transakcje gospodarcze, by uzyskać możliwie najniższą cenę. Tymczasem, zgodnie z art. 105a ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, zakup dóbr po cenie odbiegającej od ceny rynkowej może być uznany za szczególną okoliczność towarzyszącą dostawie towarów, która może być podstawą do uznania przez organ podatkowy, iż nabywca dóbr mógł mieć „uzasadnione podstawy do tego, by przypuszczać”, że jego kontrahent nie odprowadzi należności publicznoprawnych, co z kolei wiązało się z nałożeniem ciężaru podatkowego na nabywcę towarów. Każdy przedsiębiorca dokonujący zakupów towarów po okazyjnej cenie od legalnie działającego kontrahenta musiałby liczyć się z tym, iż może się zdarzyć, że na skutek dokonania odpowiedniej kwalifikacji okoliczności danej transakcji przez urząd skarbowy, ów przedsiębiorca będzie musiał ponieść sankcję finansową z powodu podjęcia racjonalnego ekonomicznie działania, jakim jest zakup towaru po korzystnej cenie. Taki podmiot gospodarczy, który byłby w świetle prawa karany przez organy państwowe za zachowania naturalne z punktu widzenia prowadzonej działalności gospodarczej z pewnością utraciłby zaufanie co do tego, że polskie prawo jest właściwym regulatorem stosunków społecznych oraz co do tego, iż organy administracji państwowej kierują się zasadą sprawiedliwości i praworządności.

W ocenie wnioskodawców oczywista nieracjonalność przepisów ustanawiających mechanizm odpowiedzialności nabywcy za zobowiązania podatkowe zbywcy jest nie tylko przyczyną ich merytorycznej niezasadności, ale także może być przesłanką do stwierdzenia ich sprzeczności z zasadą demokratycznego państwa prawnego określoną w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Niezgodność zaskarżanych przepisów z art. 20 i 22 Konstytucji w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji

Oprócz zarzutu niezgodności art. 105a-105c ustawy o podatku od towarów i usług z art. 2 Konstytucji, który został postawiony z uwagi na niedookreśloność zaskarżanych przepisów, ich rażąca niesprawiedliwość oraz ze względu na fakt, iż kwestionowane przepisy zmuszają ich adresatów do podejmowania nieracjonalnych działań, wnioskodawcy formułują również zarzut niezgodności przepisów Działu Xa ustawy o podatku od towarów i usług z art. 20 i 22 Konstytucji w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Wyjaśnienie tego zarzutu wymaga starannego nakreślenia wzorca kontroli, a następnie dokonania subsumpcji poprzez sprawdzenie, czy opisany na pierwszych stronach niniejszego wniosku przedmiot kontroli jest zgodny z tym wzorcem.

Należy więc w pierwszej kolejności przywołać treść przepisów konstytucyjnych stanowiących wzorzec kontroli. Zgodnie z art. 20 Konstytucji *„społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej”*. Z kolei w art. 22 Konstytucji postanowiono, iż *„ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny”*. Analizując łącznie dwa przywołane wyżej przepisy rangi konstytucyjnej można stwierdzić, iż ustrojodawca wyraźnie zaakcentował konieczność respektowania przez organy władzy publicznej *„wolności działalności gospodarczej”*. Swoboda podejmowania działalności gospodarczej (definiowanej w ustawodawstwie jako *„zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa wykonywana w sposób zarobkowy i ciągły”* - por. art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r.

o swobodzie działalności gospodarczej, Dz. U z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 z późn. zm.) przez adresatów praw konstytucyjnych jest powiązana z obowiązkiem występującym po stronie władz państwowych polegającym na powstrzymaniu się od ingerencji w sferę wykonywania tej wolności. Ingerencja państwa w zakres wykonywania wolności działalności gospodarczej jest wprowadzie w szczególnych przypadkach dopuszczalna, jednak może mieć ona miejsce tylko i wyłącznie wtedy, gdy takie działanie organów władzy publicznej jest legitymizowane „ważnym interesem publicznym”. Ponadto wydaje się oczywiste, iż ustawodawca ingerując w konstytucyjnie chronioną wolność działalności gospodarczej powinien wypełnić wymogi stawiane w art. 31 ust. 3 Konstytucji, który określa ogólne zasady dopuszczalności ograniczeń konstytucyjnych praw i wolności.

Wspomniany art. 31 ust. 3 Konstytucji formułuje zarówno formalne, jak i materialne przesłanki dopuszczalności limitowania konstytucyjnych praw i wolności. Formalnym warunkiem stawianym przepisom ograniczającym konstytucyjne wolności i prawa jest ich umiejscowienie w akcie normatywnym rangi ustawowej. Warunek ten został zresztą określony nie tylko w samym art. 31 ust. 3 Konstytucji, ale także powtórzony w niektórych przepisach definiujących poszczególne prawa konstytucyjne, w tym art. 22 Konstytucji, określającym prawo do nieskrępowanego prowadzenia działalności gospodarczej, w którym również wskazano, iż ograniczenie swobody działalności gospodarczej jest dopuszczalne wyłącznie „w drodze ustawy”.

Jeśli chodzi o przesłanki materialnej dopuszczalności ograniczania praw jednostki, to w pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na fakt, iż konstytucyjne wolności mogą być ograniczane tylko ze względu na konieczność ochrony wartości wyszczególnionych w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Te wartości to: bezpieczeństwo publiczne, porządek publiczny, ochrona zdrowia, ochrona środowiska, moralność publiczna oraz ochrona praw i wolności innych osób. W przypadku wolności działalności gospodarczej, w katalogu wartości uzasadniających dopuszczalność jej ograniczania należy – zgodnie z treścią art. 22 Konstytucji – umieścić także „*ważny interes publiczny*”.

Należy dodać, iż ograniczanie praw i wolności konstytucyjnych z uwagi na konieczność zapewnienia realizacji pewnych nadrzędnych wartości może mieć miejsce tylko wtedy, gdy jest ono dokonywane w sposób proporcjonalny.

Przedstawiciele doktryny prawa konstytucyjnego są zgodni co do tego, iż oceniając proporcjonalność ograniczeń należy odwołać się do trzelementowego „testu proporcjonalności”, na który składa się wymóg przydatności wprowadzanego ograniczenia, jego niezbędności i tzw. „*proporcjonalności sensu stricto*”. Ten trójelementowy test po raz pierwszy zdefiniowany w orzecznictwie sądu konstytucyjnego Republiki Federalnej Niemiec, był niejednokrotnie przywoływany także w orzeczeniach polskiego Trybunału Konstytucyjnego. W najbardziej przejrzysty sposób test ten został opisany w orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 kwietnia 1995 r. (sygn. K 11/94), w którym stwierdzono, iż wszelkie rozważania dotyczące spełnienia warunku proporcjonalności przez wprowadzone ustawą ograniczenia konstytucyjnych praw i wolności *„powinny (...) udzielać odpowiedzi na trzy pytania: 1) czy wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków; 2) czy regulacja ta jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana; 3) czy efekty wprowadzanej regulacji pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych na obywatela”*.

Należy więc uznać, iż zgodnie z linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego oceniając proporcjonalność wprowadzanych ograniczeń konstytucyjnych praw i wolności należy w pierwszej kolejności sprawdzić, czy dana regulacja faktycznie przyczyni się do zapewnienia, iż jedna z wartości wyszczególnionych w art. 31 ust. 3 Konstytucji będzie podlegać większej ochronie (kryterium przydatności). Następnie należy zweryfikować, czy wprowadzane ograniczenie jest konieczne dla ochrony interesu publicznego, którego realizacji ma w założeniu służyć, a więc należy zbadać, czy nie ma innych, mniej dotkliwych dla obywatela sposobów osiągnięcia danego celu (kryterium konieczności). Wreszcie należy sprawdzić, czy ciężary związane z wprowadzeniem danego rozwiązania nie są nadmierne, jeśli porówna się je do korzyści jakie można dzięki danemu rozwiązaniu osiągnąć (kryterium proporcjonalności sensu stricto). Niespełnienie przez regulację prawną choćby jednego elementu „testu proporcjonalności” jest wystarczające do przyjęcia tezy, iż dane przepisy naruszają wymóg proporcjonalności stawiany przez art. 31 ust. 3 Konstytucji, a tym samym stanowią niedopuszczalną formę ingerencji państwowej w sferę praw i wolności jednostki.

Oprócz opisanego wyżej wymogu proporcjonalności ograniczania konstytucyjnych praw i wolności, w art. 31 ust. 3 Konstytucji sformułowano również zakaz limitowania wolności obywatelskich w sposób „naruszający istotę danego prawa lub wolności”. Oznacza to, iż dane ograniczenie nie może powodować, iż wykonywanie danego prawa konstytucyjnego stanie się w pewnych przypadkach całkowicie niemożliwe. Ograniczenie konstytucyjnego prawa lub wolności nie może bowiem – jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 10 kwietnia 2002 r. (sygn. K 26/00) – całkowicie uniemożliwiać „realizowania funkcji, jakie ma ono [tj. dane prawo konstytucyjne] spełniać w porządku prawnym”.

Do wyżej wymienionych przesłanek dopuszczalności ograniczania zakresu swobody korzystania przez obywateli ze swoich praw, doktryna prawa konstytucyjnego dodaje jeszcze jeden wymóg, pośrednio wynikający z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Przesłanką tą jest konieczność zapewnienia zgodności wprowadzanych ograniczeń z zasadami przyjętymi w demokratycznym państwie prawnym.

Reasumując powyższe rozważania opisujące wzorzec kontroli, wyznaczony przez art. 20 i 22 Konstytucji w powiązaniu z art. 31 ust. 3 Konstytucji, należy stwierdzić, iż w celu zbadania, czy zaskarżone przepisy ustawy o podatku od towarów i usług są zgodne z przywołanymi przepisami Konstytucji, należy wpieryw ustalić, czy kwestionowane przepisy ustawy o VAT stanowią ograniczenie wolności działalności gospodarczej, zaś w przypadku pozytywnej odpowiedzi na to pytanie, konieczne jest udzielenie odpowiedzi na następujące pytania:

- 1) czy ograniczenie wolności działalności gospodarczej zostało wprowadzone w drodze ustawy;
- 2) czy zaskarżona regulacja służy realizacji jednej z siedmiu wartości, do których należą: „bezpieczeństwo publiczne”, „porządek publiczny”, „ochrona zdrowia”, „ochrona środowiska”, „moralność publiczna”, „wolności i prawa innych osób” oraz inny „ważny interes publiczny”;
- 3) czy wprowadzone ograniczenie ma charakter proporcjonalny, tj.:
 - 3.1) czy wprowadzona regulacja jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków;
 - 3.2) czy regulacja ta jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego z którym jest powiązana;

- 3.3) czy efekty wprowadzanej regulacji pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela;
- 4) czy zaskarżone przepisy nie naruszają istoty wolności działalności gospodarczej;
- 5) czy kwestionowane przepisy wprowadzają ograniczenia, które są do pogodzenia z zasadami przyjętymi w państwie demokratycznym.

Negatywna odpowiedź na choćby jedno z pytań wymienionych w pięciu powyższych punktach w zupełności wystarczy do przyjęcia stwierdzenia, iż zaskarżana regulacja jest sprzeczna z art. 20 i 22 Konstytucji w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Odnosząc opisany wyżej wzorzec kontroli do przedmiotu kontroli, który stanowią zaskarżane art. 105a-105c ustawy o podatku od towarów i usług, należy w pierwszej kolejności stwierdzić, iż kwestionowane przepisy w oczywisty sposób ograniczają swobodę działalności gospodarczej. W gospodarce rynkowej każda aktywność, do której zmuszany jest przedsiębiorca, która jest czasochłonna lub związana z obciążeniem finansowym, a przy tym nie przyczynia się do wygenerowania zysku przez przedsiębiorstwo, powinna zostać zakwalifikowana jako bariera w prowadzeniu działalności gospodarczej.

W ocenie wnioskodawców przepisy Działu Xa ustawy o podatku od towarów i usług tworzą barierę w prowadzeniu działalności gospodarczej, w związku z tym, iż wprowadzają liczne obciążenia czasowe i finansowe wobec osób prowadzących działalność gospodarczą.

Jeśli chodzi o obciążenia czasowe przedsiębiorców, to należy zwrócić uwagę na dodatkowe czynności, które w świetle zaskarżonych przepisów nabywca towaru powinien wykonać wybierając swojego kontrahenta. W normalnych okolicznościach, przedsiębiorca wybierając jedną z ofert przedstawianych przez dostawców, swoją decyzję podejmuje przede wszystkim w oparciu o kryterium ceny, terminowości dostawy i jakości dostarczanych dóbr. Jednakże w związku z tym, iż przepisy wprowadzające w szczególnych przypadkach solidarną odpowiedzialność nabywcy i zbywcy za zobowiązania podatkowe niejako przerzucają odpowiedzialność za walkę z nadużyciami podatkowymi na podatników będących nabywcami towarów, przedsiębiorcy obciążani są dodatkowym obowiązkiem, jakim jest weryfikacja

rzetelności rozliczeń podatkowych swoich kontrahentów. Jeżeli bowiem dostawca towarów nie uiszcza swoich należności podatkowych, to urząd skarbowy może – kierując się dość swobodnym uznaniem – stwierdzić, iż nabywca dóbr „wiedział” lub „miał uzasadnione podstawy do tego, by przypuszczać”, iż jego kontrahent nie uiszczył należnego podatku VAT, co będzie wiązało się z nałożeniem ciężaru podatkowego na podatnika, który w ocenie urzędu skarbowego nie dokonał właściwej weryfikacji swojego kontrahenta.

Warto przy tej okazji wspomnieć, iż konieczność dokładnego kontrolowania przez podatników swoich kontrahentów nie jest jedynie nieprzewidzianym skutkiem obowiązywania przepisów Działu Xa ustawy o podatku od towarów i usług, ale stanowi rezultat intencjonalnego zabiegu prawodawcy, który w uzasadnieniu projektu ustawy wprowadzającej do ustawy o podatku VAT kwestionowane przepisy wyraźnie potwierdził, iż zasadne jest *„dokładniejsze kontrolowanie przez podatników swoich kontrahentów”*.

Oprócz kuriozalnego obowiązku zastępowania przez przedsiębiorców organów podatkowych i organów kontroli skarbowej w badaniu rzetelności działalności podmiotów gospodarczych, jaki w praktyce ma miejsce w obecnym stanie prawnym, mechanizm solidarnej odpowiedzialności za podatek VAT w formie określonej w art. 105a – 105c ustawy o podatku od towarów i usług nakłada na przedsiębiorców także realne ciężary finansowe, jakie muszą ponosić oni w związku z samym prowadzeniem działalności gospodarczej.

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, iż na skutek obowiązywania przepisów działu Xa ustawy o podatku od towarów i usług przedsiębiorcy siłą rzeczy rzadziej decydują się na zakup po okazyjnej cenie towaru należącego do kategorii towarów ujętych w załączniku nr 13 do ustawy. Każdy zakup towarów po możliwie najniższej cenie może zostać bowiem arbitralnie uznany przez właściwy organ podatkowy za zakup dokonany za cenę „bez uzasadnienia ekonomicznego” niższą od ceny rynkowej, co stanowi przesłankę do stwierdzenia przez urząd skarbowy, iż zakup towarów dokonał się w okolicznościach lub warunkach *„odbiegających od okoliczności lub warunków zwykle występujących w obrocie danymi towarami”*, co z kolei jest równoznaczne ze stwierdzeniem przez organ administracji skarbowej, iż nabywca towarów *„miał uzasadnione podstawy do tego, by przypuszczać”*, że jego

kontrahent nie uiszcza należności podatkowej z tytułu dokonanej transakcji, a taka kwalifikacja dokonana przez organ podatkowy wiąże się z nałożeniem ciężaru podatkowego na nabywcę towarów, który musi uiścić podatek VAT nieuregulowany przez jego nieuczciwego kontrahenta sprzedającego towary po atrakcyjnej cenie. Naturalne jest więc, iż przedsiębiorca w obawie przed poniesieniem sankcji finansowej jaka może zostać nałożona na niego przez organ administracji podatkowej, będzie unikał dokonywania zakupu towarów po atrakcyjnych cenach, pomimo tego, iż dążenie do minimalizacji strat przy zakupie towarów jest oczywiste dla każdego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą.

Oprócz tego, że obowiązujące przepisy wywierają presję na przedsiębiorców, by nie dokonywali zakupu towarów po możliwie najniższych cenach, to ich stosowanie wiąże się z dodatkowym obciążeniem finansowym, za które należy uznać sam obowiązek zapłaty podatku z tytułu nieuregulowanych należności podatkowych nieuczciwego kontrahenta, który to obowiązek może być – jak wykazano w części niniejszego wniosku odnoszącej się do zarzutu niezgodności zaskarżanych przepisów z art. 2 Konstytucji – nałożony także na uczciwych i rzetelnych przedsiębiorców dokonujących transakcji w okolicznościach, które urząd skarbowy, na podstawie jedynie własnej oceny, uzna za okoliczności odbiegające od okoliczności zazwyczaj towarzyszących dostawie określonych towarów.

Wnioskodawcy stwierdzają więc z całą stanowczością, iż przepisy Działu Xa ustawy o podatku od towarów i usług znacząco ograniczają wolność działalności gospodarczej, o której mowa w art. 20 i 22 Konstytucji RP. Oczywiście – jak ustalono wcześniej – takie ograniczenie może być mimo wszystko uznane za dopuszczalne w sytuacji, gdy spełnia ono wszystkie formalne i materialne wymagania stawiane przez art. 31 ust. 3 Konstytucji. W przedmiotowym przypadku – co zostanie wykazane w dalszej części wniosku – taka sytuacja nie ma jednak miejsca.

Jeśli chodzi o formalny wymóg wprowadzenia regulacji ograniczającej prawa i wolności jednostki w drodze ustawy, to faktycznie należy uznać, że ta przesłanka została zrealizowana. Zaskarżane przepisy ustawy o podatku od towarów i usług znajdują się w akcie rangi ustawowej i zostały wprowadzone do niej w drodze ustawy, a ściślej rzecz biorąc w drodze przyjętej przez Sejm RP w dniu 26 lipca 2013

r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, której art. 1 pkt 4 przewidywał dodanie do ustawy o VAT Działu Xa.

Autorzy niniejszego wniosku nie kwestionują również tego, iż zaskarżone przepisy mają na celu realizację jednej z wartości wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz w art. 22 Konstytucji, a więc przynajmniej w założeniach przepisy te winny realizować ważny interes publiczny. W uzasadnieniu ustawy, która wprowadziła kwestionowane przepisy do porządku prawnego stwierdzono, iż *„podstawowym celem projektowanych zmian w VAT jest zwiększenie skuteczności walki z oszustami, której oczekują przede wszystkim uczciwi przedsiębiorcy doświadczający nieuczciwej konkurencji ze strony podmiotów uczestniczących w procedurze wyłudzeń podatkowych”*.

Autorzy projektu ustawy, który wprowadzał do prawa podatkowego zaskarżane przepisy powołali się więc na ważny interes publiczny, jakim jest *„zwiększenie skuteczności walki z oszustami”*, a także na konieczność ochrony praw i wolności innych osób, jakimi są uczciwi podatnicy, którzy doświadczają *„nieuczciwej konkurencji ze strony podmiotów uczestniczących w procedurze wyłudzeń podatkowych”*.

O ile prawdą jest, iż w założeniu ustawodawcy przepisy art. 105a-105c ustawy o podatku od towarów i usług służą realizacji istotnych, wyszczególnionych przez ustrojodawcę konstytucyjnych wartości, o tyle należy również stwierdzić, iż zaskarżana regulacja narusza konstytucyjny nakaz, aby ograniczenia podstawowych praw i wolności (wśród których mieści się ograniczana wolność działalności gospodarczej) były wprowadzane w sposób respektujący zasadę proporcjonalności.

Analizę tego, czy mechanizm solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe uregulowany w formie przyjętej w art. 105a-105c ustawy o podatku od towarów i usług ogranicza wolność działalności gospodarczej w sposób proporcjonalny należy rozpocząć od oceny przydatności tego rozwiązania z punktu widzenia osiągnięcia projektowanych celów. Konieczne jest więc zbadanie tego, czy dzięki możliwości obciążenia nabywcy towarów za zobowiązania podatkowe dostawcy, fatycznie wyeliminowane zostaną oszustwa podatkowe, oraz czy na istnieniu obecnych przepisów zyskują uczciwi podatnicy doświadczający nieuczciwej konkurencji.

W ocenie wnioskodawców, wskutek stosowania przepisów działu Xa ustawy o podatku od towarów i usług formułowane przez ustawodawcę cele tych uregulowań mogą zostać osiągnięte w bardzo niewielkim stopniu. Owszem, teoretycznie możliwe jest, iż w związku z tym, że nabywcy towarów będą starali się sprawdzać, czy ich kontrahenci są rzetelnymi podatnikami, to ci spośród dostawców towarów, którzy nie regulują swoich zobowiązań podatkowych będą mieć mniej klientów, w następstwie czego ich działalność stanie się nieopłacalna i ostatecznie zostaną wyeliminowani z gry rynkowej. Jednakże prawdą jest również to, iż przedsiębiorcy nie posiadają takich instrumentów dokonywania kontroli rzetelności zeznań podatkowych innych podatników, jakie mają urzędy skarbowe. Jest więc wysoce prawdopodobne, iż podjęty przez nabywców towarów wysiłek służący zbadaniu rzetelności rozliczeń podatkowych ich dostawców nie przyniesie takich rezultatów, jakie przyniosłaby kontrola dokonana przez organy kontroli skarbowej. Jeśli chodzi o drugi ze stawianych celów, czyli „ochronę uczciwych podatników”, to skoro istnieje jedynie niewielkie prawdopodobieństwo, iż reguły określone w art. 105a-105c ustawy o VAT przyczynią się do wyeliminowania oszustw podatkowych, to tym samym również niewielką korzyść z tego tytułu osiągnie grupa uczciwych dostawców towarów, którzy są ofiarami nieuczciwych konkurentów. Z drugiej zaś strony, można wskazać znaczną grupę uczciwych podatników, będących nabywcami dóbr i usług, którzy w wyniku obowiązywania art. 105a-105c ustawy o podatku od towarów i usług mogą ponieść dotkliwe straty finansowe. Jak bowiem wykazano w części wniosku opisującej zarzut niezgodności projektowanych przepisów z art. 2 Konstytucji, prawdopodobna jest sytuacja, w której na skutek arbitralnych decyzji organów skarbowych uczciwi, rzetelni i dopełniający wszystkich obowiązków podatnicy poniosą odpowiedzialność finansową za nieetyczne i bezprawne działania swoich kontrahentów. Tym samym, w praktyce, przepisy Działu Xa ustawy o podatku od towarów i usług wbrew intencji prawodawcy zamiast tworzyć mechanizmy ochrony uczciwych podatników, mogą być podstawą do nakładania na rzetelnych podatników dodatkowych sankcji finansowych z powodu zachowań, za które odpowiedzialność powinny ponosić podmioty gospodarcze łamiące przepisy prawne.

Podsumowując dotychczasowe rozważania dotyczące „przydatności” zaskarżanych przepisów, należy wskazać, iż jedynie w znikomym stopniu przyczynią

się one do wyeliminowania oszustw podatkowych, a tym samym jedynie w znikomym stopniu mogą chronić interesy dostawców towarów, ponoszących straty na skutek nieuczciwej konkurencji. Jednocześnie istnieje spora grupa uczciwych podatników wśród nabywców towarów, którzy nie tylko nie będą chronieni przez organy podatkowe stosujące przepisy ustawy o VAT dotyczące tzw. solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe, ale mogą być nadto narażeni na dotkliwie straty finansowe stanowiące konsekwencję arbitralnych decyzji organów podatkowych.

W ocenie wnioskodawców przydatność zaskarżanych przepisów z punktu widzenia realizacji celów, którym mają służyć jest niewielka, a tym samym trudno mówić o tym, by spełnione było pierwsze z trzech kryteriów nakreślonego wcześniej testu proporcjonalności.

Jeśli chodzi o kolejny element tego testu, a więc wymóg niezbędności przedmiotowej regulacji, to można z łatwością stwierdzić, iż obecność w porządku prawnym zaskarżanych przepisów nie jest niezbędna do tego, by prowadzić skuteczną walkę z oszustwami podatkowymi.

Pośrednio przyznali to zresztą sami twórcy zaskarżanych przepisów, którzy zakres ich stosowania ograniczyli tylko do transakcji przewyższających określoną kwotę oraz tylko do handlu towarami należącymi do kategorii dóbr ujętych w załączniku nr 13 do ustawy. Oczywiście jest, iż fakt zawężenia regulacji dotyczącej stosowania solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe nie oznacza, iż w przypadkach, gdy nie znajduje ona zastosowania nie istnieją żadne instrumenty prawne pozwalające ścigać oszustów podatkowych. Takie narzędzia jak najbardziej istnieją i są stosowane wobec wszystkich podmiotów, których nie obejmuje regulacja dotycząca solidarnej odpowiedzialności. Jeśli więc mechanizm solidarnej odpowiedzialności za VAT byłby rzeczywiście absolutnie niezbędny, by zapewnić skuteczną walkę z przedsiębiorcami dokonującymi oszustw podatkowych, to wówczas dotyczyłby on wszystkich kategorii transakcji i wszystkich towarów. Ustawodawca zawężając zakres podmiotowy zastosowania tego mechanizmu sam więc uznał, iż wobec podmiotów handlujących innymi towarami niż te ujęte w załączniku nr 13 do ustawy można stosować odpowiednie środki kontrolne służące weryfikacji rozliczeń

podatkowych oraz środki karne służące temu, by osoby łamiące przepisy prawa podatkowego ponosiły stosowne konsekwencje.

Należy więc przypomnieć, iż w polskim prawie podatkowym oraz w ustawach karnych przewidziano szereg instytucji służących wykrywaniu oszustw podatkowych. Tytułem przykładu można przywołać przepisy działu VI ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749, 1101, 1342, 1529, z 2013 r. poz. 35, poz. 985) szczegółowo opisujące zasady kontroli podatkowej, a także w zasadzie wszystkie przepisy ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214, Nr 53, poz. 273, Nr 230, poz. 1371, z 2012 r. poz. 362, 1544, z 2013 r. poz. 628) określające zasady przeprowadzania weryfikacji rzetelności składanych rozliczeń podatkowych przez organy kontroli skarbowej. Sankcje karne wobec sprawców przestępstw skarbowych przewidziane są z kolei w odpowiednich przepisach ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r. poz. 186).

Istnieją więc obecnie w polskim prawie podatkowym regulacje odnoszące się do wykrywania przestępstw podatkowych, jak również wiele jest przepisów, które mogą stanowić podstawę prawną dla nakładania kary na ich sprawców. Sam ustawodawca zawężając zakres podmiotowy stosowania Działu Xa ustawy o podatku od towarów i usług uznał, iż jest możliwe ściganie oszustw podatkowych popełnianych przez niektórych podatników bez konieczności stosowania instytucji tak drastycznie ograniczającej wolność działalności gospodarczej jaką jest solidarna odpowiedzialność podatkowa nabywcy w szczególnych przypadkach. Tym samym wprowadzenie instytucji solidarnej odpowiedzialności za VAT nie jest niezbędne do tego, by organy administracji podatkowej oraz organy ścigania prowadziły skuteczną walkę z przestępstwami podatkowymi.

Już sam fakt nieprzydatności art. 105a-105c ustawy o VAT z punktu widzenia projektowanych celów jest wystarczający do stwierdzenia nieproporcjonalności tego rozwiązania i tym samym uznania, iż powinno być ono uznane za niedopuszczalną formę ograniczenia konstytucyjnej wolności działalności gospodarczej. Dokonane następnie stwierdzenie braku niezbędności zaskarżanych przepisów dodatkowo uwydatnia niekonstytucyjność zaskarżanych przepisów. Argumentacja odnosząca się do nieproporcjonalności kwestionowanej regulacji może być jeszcze wzmocniona

poprzez wykazanie, iż niespełniona jest trzecia i ostatnia przesłanka „testu proporcjonalności”, określana jako warunek tzw. „*proporcjonalności sensu stricto*”. Nie nasuwa bowiem jakichkolwiek trudności udowodnienie, iż efekty wprowadzonej regulacji nie pozostają we właściwej proporcji w stosunku do ciężarów nakładanych na podatnika. Jak bowiem wykazano, omawiając przydatność zaskarżonych przepisów, ich cel, jakim jest wyeliminowanie oszustw podatkowych może zostać spełniony jedynie w znikomym stopniu, zaś zamiast projektowanej „ochrony uczciwych podatników”, znaczna grupa rzetelnych przedsiębiorców, będących nabywcami towarów poniosłaby dotkliwe sankcje. Tak niewielkim efektem regulacji (często nawet przeciwnym do zamierzonych) towarzyszą jednocześnie daleko idące ciężary nakładane na podatników, którzy nie mając odpowiedniej wiedzy i doświadczenia w zakresie prowadzenia kontroli podatkowej, byłiby zmuszeni przejąć funkcję, którą tradycyjnie pełnią organy skarbowe, organy kontroli skarbowej oraz organy ścigania. Przerzucenie na przedsiębiorców obowiązku weryfikacji rozliczeń podatkowych innych podatników, który to obowiązek powinien być w pierwszej kolejności wykonywany przez służby państwowe, musi być uznane za nałożenie daleko idących ciężarów na podmioty prowadzące działalność gospodarczą. Ponadto, należy wskazać, iż zaskarżana regulacja wiąże się z ponoszeniem znacznych strat finansowych przez nabywców towarów. Po pierwsze, w związku z ryzykiem uznania przez urząd skarbowy okoliczności transakcji „za okoliczności uzasadniające przypuszczenie, iż dostawca nie odprowadzi należnego podatku”, nabywcy towarów wbrew zasadom gospodarki rynkowej nie dokonywaliby zakupów towarów po atrakcyjnych cenach, co w oczywisty sposób wiąże się ze wzrostem kosztów prowadzonej przez nich działalności gospodarczej. Dodatkowym obciążeniem finansowym jest sama należność publicznoprawna, jaką – na skutek niedookreśloności zaskarżanych przepisów – organy podatkowe mogłyby nakładać nawet na rzetelnych przedsiębiorców, którym choćby nieświadomie zdarzyło się wejść w relacje handlowe z nieuczciwym kontrahentem.

Przepisy działu Xa ustawy o podatku od towarów i usług nakładają więc znaczne ciężary na nabywców towarów, przy jednocześnie znikomych pozytywnych efektach, jakie może przynieść kwestionowana regulacja. Należy zatem jednoznacznie stwierdzić, iż zaskarżane przepisy stanowią nieproporcjonalne

ograniczenie wolności działalności gospodarczej, a tym samym są sprzeczne z art. 20 i 22 Konstytucji w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Wnioskodawcy nie podnoszą przy tym zarzutu naruszenia przez zaskarżane przepisy ustawy o podatku od towarów i usług zakazu ingerencji w samą istotę wolności gospodarczej. Prowadzenie działalności gospodarczej jest oczywiście obecnie możliwe, chociaż faktycznie może się wiązać z bardzo poważnymi uciążliwościami. Ciężary wprowadzone przez zaskarżone przepisy mogą zniechęcić przedsiębiorców do prowadzenia działalności w zakresie handlu towarami ujętymi w załączniku nr 13 do ustawy o podatku od towarów i usług, a także mogą spowodować, iż przedsiębiorcy zamrożą środki finansowe, które przeznaczyliby na rozwój swojej działalności, z tego względu, iż muszą liczyć się z tym, iż urząd skarbowy w każdej chwili może nałożyć na nich obowiązek zapłaty należności publicznoprawnych nieuregulowanych przez ich nieuczciwych kontrahentów. Opisane wyżej bariery dla przedsiębiorców, które zostały wprowadzone przez przepisy działu Xa ustawy o podatku od towarów i usług, znacząco utrudniają prowadzenie i rozwój działalności gospodarczej, ale w związku z tym, iż nie uniemożliwiają całkowicie jej wykonywania, wnioskodawcy nie podnoszą zarzutu naruszenia samej istoty wolności, o której mowa w art. 20 i 22 Konstytucji.

O ile jednak zaskarżane przepisy nie naruszają w ewidentny sposób istoty wolności działalności gospodarczej, o tyle ich sprzeczność z zasadami demokratycznego państwa prawnego (co stanowi ostatni element „testu dopuszczalności ograniczeń konstytucyjnych praw i wolności”) jest niewątpliwa, co zresztą zostało wykazane w części niniejszego wniosku opisującego zarzut niezgodności art. 105a-105c ustawy o VAT z art. 2 Konstytucji.

Wnioskodawcy podtrzymują swoje stwierdzenie, iż zaskarżane przepisy są nie do pogodzenia z art. 2 Konstytucji RP ustanawiającym zasadę demokratycznego państwa prawnego, a przez to, jak również przez nieproporcjonalność wprowadzanego ograniczenia wolności gospodarczej, stanowią również naruszenie art. 20 i 22 Konstytucji RP w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Autorzy niniejszego wniosku liczą na to, iż Trybunał Konstytucyjny podzieli ich opinię, co będzie skutkowało stwierdzeniem niezgodności

przepisów Działu Xa ustawy o podatku od towarów i usług z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej.