

WYROK
z dnia 27 kwietnia 2004 r.
Sygn. akt K 24/03*

w imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Ewa Łętowska – przewodniczący
Wiesław Johann
Marek Mazurkiewicz
Andrzej Mączyński – sprawozdawca
Janusz Niemcewicz,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu, Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 27 kwietnia 2004 r., wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o zbadanie zgodności:

- 1) art. 32a 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.), dodanego przez art. 1 pkt 6 ustawy z dnia 4 grudnia 2002 r. zmieniającej ustawę o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, ustawę o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy oraz ustawę – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. Nr 213, poz. 1803), z art. 2 Konstytucji,
- 2) § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 27, poz. 268 ze zm.) z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,

o r z e k a:

1. Art. 32a 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.), dodany przez art. 1 pkt 6 ustawy z dnia 4 grudnia 2002 r. zmieniającej ustawę o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, ustawę o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy oraz ustawę – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. Nr 213, poz. 1803), jest niezgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

2. § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 27, poz. 268, Nr 46, poz. 438, Nr 155, poz. 1290 i Nr 216, poz. 1828 oraz z 2003 r. Nr 115, poz. 1079, Nr 152, poz. 1483, Nr 158, poz. 1534 i Nr 224, poz. 2229) jest niezgodny z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

* Sentencja została ogłoszona dnia 12 maja 2004 r. w Dz. U. Nr 109, poz. 1162.

3. Niezgodność z Konstytucją przepisów wskazanych w punktach 1 i 2 nie stanowi podstawy zwrotu podatku określonego w ostatecznej decyzji organów podatkowych lub uiszczanego w wyniku ich zastosowania.

UZASADNIENIE:

I

1. Rzecznik Praw Obywatelskich we wniosku z 25 sierpnia 2003 r. wniósł o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją art. 32a 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 od towarów i usług; ustawa o VAT) oraz § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 27, poz. 268 ze zm.; dalej: rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, rozporządzenie Ministra Finansów z 22 marca 2002 r.). Przedmiotem wniosku są następujące zarzuty: po pierwsze, że art. 32a ustawy o podatku od towarów i usług narusza zasady przyzwoitej legislacji, a więc stanowi tym samym naruszenie zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji, gdyż przerzuca obowiązki kontroli, których nie można zakwalifikować jako obowiązku samoobliczenia należności podatkowych, z organu podatkowego (organu skarbowego) na podatnika. Po drugie, że § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. narusza zasady wyrażone w art. 217 i 92 ust. 1 Konstytucji w ten sposób, że wprowadza ograniczenie określonego w ustawie prawa podatnika do skorzystania z możliwości obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych ze sprzedażą opodatkowaną, wynikającego z art. 19 ust. 1 ustawy o VAT, oraz że wprowadza te ograniczenia bez odpowiedniego, konkretnego upoważnienia ustawowego, zawierającego określenie zakresu spraw przekazanych do uregulowania w akcie podustawowym, i bez wytycznych dotyczących treści tego aktu.

Rzecznik Praw Obywatelskich oparł uzasadnienie swego wniosku na następujących argumentach:

Konstytucja w art. 217 wyraża zasadę wyłączności ustawowej w sferze prawa daninowego. Regulacja ta wyznacza bardzo szeroki zakres podatkowoprawnego stanu faktycznego, jaki winien zostać określony w ustawie. Wyłączność ustawy w sferze regulacji dotyczących podmiotu, przedmiotu i stawki podatku, a co z tego wynika, obowiązków i praw podatnika, oznacza niedopuszczalność ograniczenia tych ostatnich w akcie o charakterze podustawowym. Z art. 92 ust. 1 Konstytucji wynika dodatkowo nakaz formułowania konkretnych upoważnień ustawowych i jednocześnie zakaz wydawania rozporządzeń na podstawie nieokreślonych upoważnień blankietowych.

Minister Finansów w § 48 ust. 4 rozporządzenia w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług rozszerzył zawarty w art. 25 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług katalog ograniczeń prawa podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego, przyznanego mu w art. 19 ust. 1 tej samej ustawy, stanowiąc w § 48, że „faktury i dokumenty celne nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego, gdy nabywca posiada fakturę lub fakturę korygującą niepotwierdzoną kopią u sprzedawcy”. Tym samym naruszył on dyspozycje wskazanych norm konstytucyjnych, wkraczając w sferę regulacji zastrzeżoną dla ustawy bez stosownego upoważnienia. Ustawowe prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przy nabyciu towarów i usług jest elementem konstrukcyjnym VAT. Nie stanowi

ono ulgi podatkowej. Ustawodawca, mimo wielokrotnego nowelizowania ustawy o podatku od towarów i usług, nie wprowadził kolejnego ograniczenia wskazanego wyżej uprawnienia podatnika. Z zasady racjonalnego ustawodawcy wywieść trzeba wniosek, że nie uznał on dalszych ograniczeń za zasadne. Ponadto Minister Finansów, wydając rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, jako podstawę dla zawartych w nim regulacji wskazał 10 artykułów ustawy o podatku od towarów i usług, z których każdy zawiera upoważnienie blankietowe, a zatem nie spełniające warunków określonych w art. 92 ust. 1 Konstytucji. W szczególności, żaden z powołanych artykułów nie zawiera upoważnienia dla Ministra Finansów do stanowienia ograniczeń praw podatnika, wynikających z art. 19 ust. 1 ustawy o VAT – sam art. 19 nie przewiduje wydania rozporządzenia, którego celem miałyby być doprecyzowanie jego treści we wskazanym zakresie. Upoważnienie Ministra Finansów do wprowadzenia kwestionowanych ograniczeń praw podatnika nie wynika też z art. 23 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Po pierwsze, dlatego, że powołany przepis upoważnia wskazany w nim podmiot do określenia, w drodze rozporządzenia, m.in. przypadków, w których nabycie towarów i usług (a nie dokumentacja nabycia) nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku. Upoważnienie zaś nie może wynikać z domniemania opartego na przesłankach celowościowych, a przepis je zawierający podlega zawsze ścisłej, literalnej wykładni, nigdy zaś wykładni rozszerzającej. Po drugie, ze względu na to, że przewidziane w nim upoważnienie ma ogólnikowy, blankietowy charakter, nie określa bowiem ani zakresu spraw przekazanych do uregulowania, ani wytycznych co do treści rozporządzenia. Ponadto postanowienia § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług zostały sformułowane w sposób logicznie niejasny, a zatem legislacyjnie wadliwy. Chodzi tu o nieprecyzyjne sformułowanie „faktura niepotwierdzona kopią u sprzedawcy”. Dopiero analiza szeregu przepisów rozporządzenia prowadzi do wniosku, że termin powyższy odnosi się do przypadku, gdy sprzedawca fizycznie kopii faktury nie posiada. W konsekwencji zakwestionowany przepis obarcza kupującego odpowiedzialnością – w postaci niemożności skorzystania przez niego z uprawnienia zawartego w art. 19 ust. 1 ustawy o VAT – za czyn przestępny sprzedawcy bądź jego niedbalstwo w przechowywaniu dokumentacji. Sankcja za brak dopełnienia obowiązku przechowywania kopii faktur przez sprzedawcę dotyczy więc kupującego. Organ podatkowy winien w toku postępowania kontrolnego wyjaśnić, dlaczego sprzedawca nie posiada kopii faktury. Dopiero ustalenie, że brak kopii wynika z niewystawienia oryginału faktury prowadzić może do utraty prawa odliczenia podatku naliczonego przez odbiorcę. Ostatnim argumentem na rzecz niekonstytucyjności przepisu, powołanym przez wnioskodawcę, jest fakt, że stanowi on źródło sporów i kontrowersji, tak w doktrynie prawa podatkowego, jak w orzecznictwie. Niepokojąca jest też praktyka jego stosowania przez organy skarbowe, które ograniczając się do ustalenia, czy wystawca posiada kopię faktury, nie badają przyczyn ewentualnego braku takiej kopii i automatycznie wszczynają postępowanie podatkowe przeciwko kupującemu i określają mu zaległość podatkową. Przepis ma charakter kryminalny. Zachęca on bowiem sprzedającego do nieodprowadzenia naliczonego podatku, gdyż ewentualne tego konsekwencje poniesie kupujący.

Gdy chodzi o drugi z zakwestionowanych przepisów, tj. art. 32a ustawy o podatku od towarów i usług, to zdaniem wnioskodawcy na rzecz jego niekonstytucyjności przemawiają następujące argumenty:

Wymieniony przepis, dodany do ustawy o podatku od towarów i usług ustawą z dnia 4 grudnia 2002 r. zmieniającą ustawę o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, ustawę o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy oraz ustawę – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. Nr 213, poz. 1803; dalej: ustawa zmieniająca) ma za zadanie eliminować niedociągnięcia regulacji zawartej w § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra

Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług i umożliwić nabywcom kontrolę sprzedawców w zakresie, w jakim rozliczają się oni z VAT. Nakłada on na sprzedawcę (podatnika), który otrzymał od kupującego pisemne żądanie, obowiązki w postaci: 1) udostępnienia do wglądu nabywcy towaru bądź usługi oryginału lub uwierzytelnionego notarialnie odpisu potwierdzenia zgłoszenia rejestracyjnego; 2) umożliwienia nabywcy wglądu – w zakresie sprzedaży na jego rzecz – w dowody księgowe oraz w ewidencję sprzedaży; 3) wydania kopii deklaracji VAT w tej części, która dokumentuje jej złożenie za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy u podatnika będącego sprzedawcą oraz 4) potwierdzenia przez sprzedawcę odbioru pisemnego żądania, o którym mowa wyżej. Wszystkie wyżej wymienione obowiązki sprzedawcy i skorelowane z nimi uprawnienia nabywcy mają na celu umożliwienie temu ostatniemu czuwania nad „bytem prawnym” kopii faktury znajdującej się u sprzedawcy. Przepis ten stawia kupującego w roli kontrolera podatkowego, nie dając mu jednak skutecznych środków sprawowania kontroli. Przydatność praktyczna przepisu jest znikoma a ochrona interesów nabywcy – iluzoryczna. Uprawnienie do wglądu w oryginał zgłoszenia rejestracyjnego nie gwarantuje, że nabywcy okazany zostanie aktualny dokument. Sprzedawca może nie okazać kupującemu późniejszego zgłoszenia o zaprzestaniu działalności. Uprawnienie nabywcy do żądania wglądu w dowody księgowe, ewidencję sprzedaży oraz deklarację VAT – w zakresie sprzedaży towarów, które nabył – jest w praktyce trudne do realizacji. Jest tak dlatego, że ochrona tajemnicy handlowej sprzedawcy wymaga ograniczenia prawa wglądu nabywcy do tej części deklaracji podatkowej sprzedawcy, która zawiera potwierdzenie jej złożenia w urzędzie skarbowym. W praktyce nabywca może domagać się wyłącznie przedstawienia mu kopii pierwszej strony deklaracji podatkowej, na której zasłonięte będą wszystkie dane z wyjątkiem „prezentaty” urzędu skarbowego. Taki dokument stanowi dowód wpływu deklaracji podatnika do urzędu skarbowego, nie jest jednak wystarczający do sprawdzenia, czy wykazano w niej transakcję interesującą nabywcę. Przepis ten stanowi zatem „hipokryzję prawa”. Postanowienia art. 32a nie pozwalają na stwierdzenie, czy kontrahent rzetelnie rozlicza się z podatku. Ponadto przepis ten zakłada nieracjonalne zachowania podatników. Uzależnia on bowiem możliwość skorzystania przez podatnika (nabywcę) z prawa do odliczenia kwoty podatku naliczonego od przedłożenia przezeń, wystawionego przez sprzedawcę, pisemnego potwierdzenia wpływu żądania nabywcy udzielenia informacji odnośnie rozliczania się sprzedawcy z podatku. Wydanie takiego pisemnego potwierdzenia oznaczać będzie zazwyczaj odmowę sprzedawcy uczynienia zadość zgodnemu z prawem żądaniu kupującego. Oczywiście jest więc to, że sprzedawcy nie będą wystawiać tego rodzaju potwierdzeń, zwłaszcza wobec faktu, że niewykonanie tego obowiązku nie jest zagrożone jakąkolwiek sankcją – za taką trudno bowiem uznać ewentualne wszczęcie postępowania kontrolnego. Ponadto kwestionowany przepis nie spełnia wymagań poprawnej, precyzyjnej i jasnej konstrukcji, nie respektuje zasady określoności – szczególnie wymaganej w obszarze prawa represyjnego i daninowego – powodując niepewność adresatów zakodowanej w nim normy co do przysługujących im praw i obowiązków. Stwarza to sytuację, w której organ stosujący dany przepis zastępuje niejako ustawodawcę, będąc zmuszonym do doprecyzowania niejasnej regulacji w procesie stosowania prawa.

Tym samym kwestionowana regulacja narusza wymogi prawidłowej legislacji, które w sposób funkcjonalny, nierozzerwalnie wiążą się z zasadami: pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz zaufania do państwa i prawa.

2. Minister Finansów przedstawił w piśmie z 24 listopada 2003 r. stanowisko w sprawie, wnosząc o uznanie, że 1) § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. nie jest niezgodny z art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji i 2) art. 32a ustawy o podatku od towarów i usług nie narusza art. 2 Konstytucji.

Minister Finansów oparł uzasadnienie swojego stanowiska na następujących argumentach:

Zarzuty Rzecznika Praw Obywatelskich sformułowane co do § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. są niezasadne. Po pierwsze, regulacja ta nie narusza zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego. Jest tak dlatego, że przewidziany w niej mechanizm obniżania kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego nie mieści się w katalogu tych elementów konstrukcji podatku, dla których Konstytucja w art. 217 wymaga formy ustawowej, w szczególności nie stanowi on ulgi ani zwolnienia. Ponadto kwestionowany przepis nie kształtuje jakichkolwiek zasad systemu podatkowego w sposób odmienny od określonego w ustawie, a jedynie doprecyzowuje techniczne elementy stosunku prawnopodatkowego, które nie mają zasadniczego znaczenia z punktu widzenia przyjętej na szczeblu ustawowym konstrukcji podatku od towarów i usług. Warunkowe (niesamoistne) uprawnienie podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, statutowane w art. 19 ustawy o VAT wynika z istoty tego podatku. Przepisy wskazanej ustawy rozstrzygają o tym, jakie warunki muszą być spełnione, aby podatnik mógł z tego prawa skorzystać. Podstawowym wymaganiem jest w tym zakresie uiszczenie podatku przez sprzedającego we wcześniejszej fazie obrotu. Fakt ten musi być odpowiednio udokumentowany. Z tego względu podstawą do odliczenia jest faktura albo dokument celny, a przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nakładają na sprzedawcę obowiązek przechowywania kopii faktur potwierdzających dokonanie sprzedaży. § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. nie przewiduje dodatkowych – poza wymienionymi w ustawie o podatku od towarów i usług – przypadków, w których prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego nie przysługuje, a jedynie określa przesłanki, których spełnienie warunkuje możliwość skorzystania z tego prawa. W kwestionowanym przepisie nie chodzi o braki w dokumentacji u sprzedawcy, ale o fakt zapłacenia przez niego podatku wynikającego z faktury. W konsekwencji należy stwierdzić, że ograniczenie prawa do odliczenia wynika z samej ustawy, a kwestionowany przepis stanowi jedynie doprecyzowanie jej postanowień. Po drugie, zaskarżony przepis wydany został na podstawie delegacji ustawowej zamieszczonej w art. 23 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, upoważniającej Ministra Finansów do określenia, w drodze rozporządzenia, listy towarów i usług lub przypadków, w których nabycie towarów i usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 21 ustawy. Wymienione upoważnienie spełnia wymagania określone w art. 92 Konstytucji, wskazuje: organ właściwy do wydania rozporządzenia, zakres spraw przekazanych do uregulowania w rozporządzeniu i wytyczne dotyczące jego treści, nie ma zatem charakteru blankietowego. Gdy chodzi o wytyczne, to zawarte one zostały w art. 23 ust. 2 ustawy o VAT, a pośrednio wynikają one także z całokształtu regulacji ustawy określającej konstrukcję tego podatku. Po trzecie, kwestionowany przez Rzecznika przepis jest zrozumiały i klarowny, niezasadne jest więc twierdzenie wnioskodawcy, jakoby był on sformułowany w sposób logicznie niejasny, a w konsekwencji legislacyjnie wadliwy. Powyższe stwierdzenie odnosi się w szczególności do użytego w treści przepisu zwrotu „faktura niepotwierdzona kopią u sprzedawcy”, który oznacza, że sprzedawca – wbrew ciążącemu na nim obowiązkowi – nie posiada kopii faktury wydanej nabywcy towaru lub usługi.

Niesłuszne są także przedstawione we wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich argumenty co do niekonstytucyjności przepisu art. 32a ustawy o podatku od towarów i usług. Po pierwsze, przepis ten – przyznając podatnikowi (nabywcy towaru lub usługi) szereg uprawnień wobec zbywcy – stanowi skuteczny instrument kontroli kontrahenta w zakresie wywiązywania się przez niego z obowiązku zapłaty podatku od towarów i usług. Tym samym pozwala on podatnikowi uniknąć ryzyka utraty prawa do odliczenia kwoty podatku naliczonego, pod warunkiem, że podejmie on określone czynności sprawdzające. Celem

regulacji jest także zapobieganie nadużyciom polegającym na wyłudzeniu kwot podatku z budżetu państwa. Po drugie, nieprawdziwe jest twierdzenie, że kwestionowany przepis obarczał nabywcę odpowiedzialnością za nierzetelność sprzedawcy. Art. 32a ustawy o VAT nie nakłada na podatnika żadnych obowiązków, a wręcz przeciwnie – przyznaje mu dodatkowe uprawnienia. Jego celem jest ochrona praw nabywców a zarazem dyscyplinowanie sprzedawców w zakresie wywiązywania się przez nich z obowiązków wynikających z ustawy o podatku od towarów i usług (terminowe rozliczanie podatku, przechowywanie kopii faktur). Z powyższych względów chybiony jest zarzut, jakoby przepis ten naruszał zasadę państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji). Po trzecie, wbrew stanowisku wnioskodawcy, kwestionowany przepis nie łamie zasad przyzwoitej legislacji. W szczególności nie ma on charakteru niedookreślonego, a wręcz przeciwnie, precyzyjnie określa zakres dopuszczalnej ingerencji organu skarbowego a także prawa i obowiązki sprzedawcy i nabywcy. Ponadto jego redakcja jest zwięzła, syntetyczna i zgodna z zasadami techniki prawodawczej. W konsekwencji za nieuzasadnione należy uznać stwierdzenie wnioskodawcy, że omawiany przepis powoduje niepewność adresatów zakodowanej w nim normy prawnej co do przysługujących im praw i ciążących na nich obowiązków.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 20 stycznia 2004 r., ustosunkowując się do wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich, stwierdził, że: 1) art. 32a ustawy o podatku od towarów i usług jest zgodny z art. 2 Konstytucji; 2) w pozostałej części postępowanie w sprawie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.; dalej: ustawa o TK) z uwagi na zbędność orzekania.

Prokurator Generalny oparł uzasadnienie swojego stanowiska na następujących argumentach:

Sposób wskazania art. 32a ustawy o podatku od towarów i usług we wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich budzi wątpliwość co do tego, czy wnioskodawca w istocie kwestionuje powyższy przepis jako inkorporowany do ustawy o podatku od towarów i usług, czy jako przepis ustawy zmieniającej. Wnioskodawca nie wskazał art. 1 pkt 6 ustawy zmieniającej, na podstawie którego wprowadzono kwestionowaną regulację do ustawy o podatku od towarów i usług, nie podniósł też zarzutów odnoszących się do samego sposobu wprowadzenia art. 32a, a wyłącznie zarzuty dotyczące jego treści. Dlatego przyjąć należy, że we wniosku kwestionowany jest przepis ustawy o podatku od towarów i usług, dodany na podstawie art. 1 pkt 6 ustawy zmieniającej.

Kwestionowany przepis spełnia warunki przyzwoitej legislacji, w tym m. in. wymaganie określoności przepisów prawa, w konsekwencji jest zgodny z art. 2 Konstytucji. Został on sformułowany w sposób poprawny językowo, a jego treść pozwala na precyzyjne i jednoznaczne ustalenie praw i obowiązków adresatów regulacji. Ewentualne wątpliwości interpretacyjne można rozwiązać przy zastosowaniu wykładni gramatycznej, brak jest w tym zakresie potrzeby sięgania do innych dyrektyw wykładni. Art. 32a ustawy o VAT nie daje też organom skarbowym luzu interpretacyjnego ani decyzyjnego, nie zachodzi więc obawa niejedności interpretacji tego przepisu ani uznaniowości wydawanych na jego podstawie decyzji. Kwestionowany przepis nie przerzuca obowiązków kontrolnych z organu skarbowego na podatnika, jest jedynie konsekwencją przyjęcia warunkowego, niesamoistnego charakteru prawa do obniżenia podatku, którego powstanie uzależnione jest od obowiązkowości i przestrzegania przepisów prawa przez osoby trzecie. Ponadto art. 32a ustawy o VAT wprowadza rozwiązanie korzystne dla podatnika. Pozwalając nabywcy na dokonanie czynności sprawdzających, pozwala mu zarazem uchronić się przed dodatkowym zobowiązaniem podatkowym. Na gruncie art. 32a nie jest natomiast możliwe ustosunkowanie

się do zarzutu dotyczącego podwójnego opodatkowania, ponieważ skarżony przepis nie odnosi się do tego zagadnienia, a wnioskodawca nie wskazał innych przepisów, które pozostawałyby w bezpośrednim związku z tym zarzutem.

Gdy chodzi § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, to zauważyć trzeba, że zawarta w nim regulacja stanowiła już przedmiot kontroli Trybunału Konstytucyjnego w sprawie U. 9/97 (a pogląd wyrażony w powołanym orzeczeniu został przez Trybunał podtrzymany w wyroku wydanym w sprawie SK 16/00). Treść zaskarżonego przepisu jest bowiem tożsama z brzmieniem nieobowiązującego już § 54 ust. 4 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). Identyczne są też wzorce kontroli wskazane w obu wnioskach a także sformułowane w nich zarzuty. Nie zachodzi jednak tożsamość przedmiotowa, a to dlatego, że w przedmiotowej sprawie kontrolowana jest norma zawarta w innym akcie normatywnym. Ponowne rozstrzygnięcie przez Trybunał kwestii prawa do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego byłoby niecelowe, a to przez fakt występowania w niniejszej sprawie ujemnej przesłanki procesowej *ne bis in idem*. W konsekwencji, wobec zbędności orzekania, postępowanie we wskazanym zakresie podlega umorzeniu.

II

Podczas rozprawy uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska wyrażone w pismach procesowych.

Przedstawiciel Rzecznika Praw Obywatelskich zwrócił uwagę, że rozporządzenie Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. jako podstawę swojej regulacji powołuje 10 artykułów ustawy o podatku od towarów i usług. Zaznaczył jednocześnie, że żadne z tych upoważnień nie spełnia warunków określonych w art. 92 Konstytucji. W szczególności podkreślił, że upoważnienie Ministra Finansów do wprowadzenia kwestionowanych we wniosku ograniczeń nie może być wywodzone z art. 23 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Wytyczne zawarte w ust. 2 tego przepisu są zbyt ogólne. Przedstawiciel Rzecznika Praw Obywatelskich stwierdził dodatkowo, że wyrok Trybunału Konstytucyjnego o niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów nie będzie podstawą do dochodzenia przez podatników zwrotu nadpłaconego podatku.

III

Trybunał Konstytucyjny ustalił i zważył, co następuje:

1. Rzecznik Praw Obywatelskich zakwestionował w swoim wniosku zgodność z Konstytucją dwóch ściśle związanych ze sobą przepisów prawa podatkowego.

Po pierwsze, przedmiotem wniosku jest § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r., który stanowi, że w przypadku, gdy „nabywca posiada fakturę lub fakturę korygującą nie potwierdzoną kopią u sprzedawcy, faktury te (...) nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego”. Podobne uregulowanie przewidywały przepisy poprzednio obowiązujące, tj. § 54 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 154, poz. 797 ze zm.), § 54 ust. 2 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.) oraz § 50 ust. 4 pkt 2

rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. o takim samym tytule (Dz. U. Nr 109, poz. 1245 ze zm.).

Zaskarżony przepis znajduje zastosowanie w sytuacji, gdy nabywca towaru lub usługi posiada oryginał faktury VAT, a więc należałoby założyć, że uiszczył kwotę ceny towaru lub usługi wraz z podatkiem VAT sprzedawcy (zbywcy), będącemu podatnikiem podatku VAT, ale w dokumentacji podatkowej przechowywanej przez zbywcę nie ma kopii tej faktury. Dodatkowym warunkiem zastosowania tego przepisu jest ustalenie, że sprzedawca nie ujął kwoty podatku VAT uwidocznionej w oryginale takiej faktury w złożonej deklaracji podatku VAT (§ 48 ust. 6 rozporządzenia z 22 marca 2002 r.).

Po drugie, Rzecznik Praw Obywatelskich kwestionuje zgodność z Konstytucją art. 32a ustawy o podatku od towarów i usług dodanego ustawą zmieniającą i obowiązującego od 1 stycznia 2003 r. Przepis ten upoważnia nabywcę towaru lub usługi do żądania udostępnienia mu przez podatnika VAT (sprzedawcę) oryginału zgłoszenia rejestracyjnego (podatnika podatku VAT), wglądu w dowody księgowe oraz ewidencję, a także kopii deklaracji dla podatku od towarów i usług, w tej części, która dokumentuje jej złożenie za okres, w którym powstał po stronie podatnika VAT (sprzedawcy) obowiązek podatkowy (art. 32a ust. 1). Podatnik ma obowiązek pisemnego potwierdzenia otrzymania takiego żądania (art. 32a ust. 2). Jeżeli nabywca ma potwierdzenie, że złożył takie żądanie, a nie uzyska od podatnika (sprzedawcy) wskazanych wyżej informacji oraz zawiadomi o tym naczelnika urzędu skarbowego, to odliczenie podatku z faktur niepotwierdzonych kopią u sprzedawcy powoduje, że wobec nabywcy nie stosuje się art. 27 ust. 5-8 ustawy o VAT w części dotyczącej ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Przepis ten jest więc bardzo ściśle, wręcz – nierozdzielnie, związany z zaskarżonym przepisem rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r., przede wszystkim z uwagi na to, że w art. 32a ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług mowa o „fakturach wystawionych przez podatnika podatku VAT niepotwierdzonych kopią”. Co prawda, art. 32a ust. 3 ustawy o VAT, w odróżnieniu od § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. nie mówi o kopii faktury VAT znajdującej się „u sprzedawcy”, ale analiza całej treści art. 32a ustawy o podatku od towarów i usług w związku z innymi przepisami rozporządzenia z 22 marca 2002 r., które jest aktem wcześniejszym niż ustawa zmieniająca, pozwala przyjąć, że również w tym przepisie chodzi o tylko o taką, a nie jakąkolwiek inną kopię.

Poza tym *ratio legis* art. 32a ustawy o podatku od towarów i usług rysuje się jasno dopiero przy uwzględnieniu treści § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. Celem art. 32a jest – co podkreślali uczestnicy postępowania – złagodzenie niektórych najbardziej rygorystycznych skutków (a konkretnie – konieczności uiszczenia dodatkowego zobowiązania podatkowego) wymagania potwierdzenia oryginału faktury VAT znajdującego się u nabywcy kopią przechowywaną przez sprzedawcę. Można powiedzieć, że art. 32a ustawy o VAT w istocie wprowadza odstępstwo od zasady wyrażonej w § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. w związku art. 27 ust. 5 i ust. 6 ustawy o VAT. Chodzi mianowicie o to, że po spełnieniu warunków wskazanych w art. 32a ustawy o podatku od towarów i usług potraktowanie przez podatnika faktur niepotwierdzonych kopią u sprzedawcy jako podstawy obniżenia podatku VAT lub żądania zwrotu podatku VAT uprawnia organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej do określenia wysokości zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości lub kwoty zwrotu prawidłowej wysokości, nie powoduje natomiast ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia lub zawyżenia. Inaczej mówiąc, podatnik unika w takiej sytuacji sankcji podatkowej. Należy podkreślić, że regulacja przewidziana w art. 32a ustawy o VAT nie miała odpowiednika we wcześniej obowiązujących przepisach.

2. Pierwsza proceduralna kwestia wstępna występująca w niniejszej sprawie wiąże się ze wskazywaną przez Prokuratora Generalnego szczególną sytuacją procesową, polegającą na tym, że Trybunał Konstytucyjny w przeszłości zajmował się już – i to nawet dwukrotnie – przepisami o treści analogicznej jak zakwestionowany przez Rzecznika Praw Obywatelskich § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. W wyroku z 16 czerwca 1998 r. (U. 9/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 51), jak również w wyroku z 11 grudnia 2001 r. (SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257) Trybunał nie dopatrzyl się niezgodności regulacji o treści analogicznej z kwestionowanym w niniejszej sprawie przepisem rozporządzenia z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji, a w wyroku z 11 grudnia 2001 r. – również z art. 32, 64 i 84 Konstytucji.

Z tego powodu Prokurator Generalny wniósł o umorzenie postępowania w tej części na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z uwagi na zbędność orzekania. Trybunał Konstytucyjny uznał ten wniosek za nieuzasadniony. Co prawda, rzeczywiście zarówno treść zaskarżonego przepisu rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r., jak i wskazane wzorce konstytucyjne są identyczne jak we wskazanych wyżej sprawach (a dokładniej rzecz biorąc – takie same jak w sprawie U. 9/97 i „węższe” niż w sprawie SK 16/00), ale nie przesądza to o tożsamości sprawy. Po pierwsze, w powołanym wyżej wyroku z 11 grudnia 2001 r. Trybunał wyraźnie stwierdził, iż jeżeli z formalnego punktu widzenia przedmiotem postępowania są inne (w domyśle – inaczej oznaczone i będące częścią innego aktu normatywnego) przepisy niż przepisy będące przedmiotem postępowania wcześniej zakończonego wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego, to nie występuje przesłanka umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK. Stanowisko takie należy zatem zająć również w niniejszej sprawie. Po drugie – i co istotniejsze – zdaniem Trybunału Konstytucyjnego stan prawny obowiązujący w chwili orzekania przez Trybunał we wskazanych wyżej dwóch sprawach różni się w zasadniczym stopniu od stanu prawnego obowiązującego w chwili orzekania w rozpatrywanej obecnie sprawie. W istotny sposób uległ bowiem zmianie „kontekst normatywny” zaskarżonego przepisu rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. w porównaniu z przepisami kwestionowanymi we wspomnianych wyżej postępowaniach. Jego „pełna” treść normatywna uległa ważkim przemianom z chwilą wejścia w życie – zakwestionowanego również we wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich – art. 32a ustawy o podatku od towarów i usług. Należy podkreślić, iż chodzi tu nie tylko o zmiany obowiązujących norm prawnych, które mogą być wywodzone z § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r., ale przede wszystkim o zmianę sposobu regulacji polegającą na tym, że skutki analogicznej w istocie sytuacji faktycznej uregulowane są częściowo w przepisach ustawy, a częściowo w przepisach aktu wykonawczego (rozporządzenia wydanego na podstawie innego przepisu tej samej ustawy). Trybunał Konstytucyjny podtrzymuje stanowisko wyrażone w wyroku z 3 kwietnia 2001 r. (K. 32/99, OTK ZU nr 3/2001, poz. 53), zgodnie z którym przedmiotem oceny z punktu widzenia zgodności z Konstytucją nie mogą być przepisy wyrwane z kontekstu, a to dlatego że treść konkretnej jednostki redakcyjnej tekstu prawnego, jaką jest przepis, nie zawsze zawiera wszystkie elementy niezbędne dla skonstruowania normy prawnej. Z tych względów Trybunał Konstytucyjny, wzięwszy pod uwagę zmianę „otoczenia normatywnego” zakwestionowanego przepisu rozporządzenia Ministra Finansów stwierdził, iż przedmiotem kontroli nie jest taka sama norma prawna, jaka była poprzednio przedmiotem oceny Trybunału. Nie zachodzi zatem sytuacja, o której mowa w art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK.

3. Patrząc na sprawę pod względem proceduralnym zwraca poza tym uwagę, że w jednym wniosku zakwestionowano przepis rozporządzenia i przepis ustawy. Problem, który pojawia się w tej sytuacji, dotyczy określenia składu Trybunału Konstytucyjnego właściwego

do rozpatrzenia takiego wniosku. Zgodnie bowiem z ustawą o TK w sprawach zgodności ustaw z Konstytucją Trybunał Konstytucyjny orzeka w składzie pięciu sędziów (art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK), a w sprawach zgodności aktów normatywnych innych niż ustawy i ratyfikowane umowy międzynarodowe w składzie trzech sędziów (art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK). Postawić należy zatem pytanie, jaki (jak liczny) skład właściwy jest do rozpatrzenia przedmiotowej sprawy i czy wniosku nie należałoby „rozdzielić” na dwie odrębne sprawy.

Skład orzekający Trybunału Konstytucyjnego stwierdził po pierwsze, że jest z urzędu upoważniony do badania tej kwestii, niezależnie od uprawnień Prezesa Trybunału Konstytucyjnego wynikających z art. 25 ust. 3 ustawy o TK. Po drugie, skład orzekający doszedł do przekonania, że dopuszczalne jest żądanie w jednym wniosku stwierdzenia niezgodności z Konstytucją kilku przepisów (norm), o ile zachodzą przesłanki dopuszczalności wyrokowania przez Trybunał co do każdego z tych przepisów. Jednocześnie, jeżeli zakwestionowane przez wnioskodawcę pozostają w tak ścisłym związku, że rozstrzygnięcie zgodności jednego z nich z Konstytucją oddziałuje na ocenę drugiego, to istotnie nie jest uzasadnione „rozdzielanie” poszczególnych żądań do odrębnego rozstrzygnięcia (analogia do art. 218 k.p.c.).

Kwestia liczebności składu orzekającego w sytuacji wniosku dotyczącego różnych aktów normatywnych, których zgodność z Konstytucją podlegałaby rozpatrzeniu przez różniące się co do liczebności składu orzekające Trybunały, nie została uregulowana w ustawie o TK. Zatem występuje tutaj luka, którą należałoby wypełnić odwołując się do odpowiedniego zastosowania przepisów kodeksu postępowania cywilnego (art. 20 ustawy o TK). Problem polega na tym, że również k.p.c. nie reguluje wprost tego rodzaju sytuacji. W takiej sytuacji można odwołać się w drodze „dalszej” analogii do przepisów dotyczących podziału właściwości pomiędzy sądy okręgowe i rejonowe, a w szczególności do art. 17 pkt 1 k.p.c. Zgodnie z nim sąd okręgowy właściwy jest w sprawach o prawa niemajątkowe i łącznie z nimi dochodzone roszczenia majątkowe, niezależnie od tego, czy rozstrzygnięcie o tych roszczeniach majątkowych należałoby z uwagi na wartość przedmiotu sporu do sądu okręgowego czy rejonowego. Można więc stwierdzić, że k.p.c. przewiduje sytuację, gdy w jednym pozwie zawarte są żądania, które dochodzone osobno należałyby do właściwości różnych sądów, a więc różnych składów orzekających. Przyjęcie w takiej sytuacji właściwości sądu okręgowego oznacza, że ustawodawca „preferuje” skład bardziej „kwalifikowany”. Biorąc to pod uwagę, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że właściwym do rozpatrzenia sprawy z wniosku, w którym zarzut niezgodności z Konstytucją postawiono zarówno przepisom ustawy, jak i rozporządzenia, a przepisy te pozostają w ścisłym związku treściowym, jest skład orzekający, o którym mowa w art. 25 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK. Stanowisko takie w pełni odpowiada ustalonej dotychczas praktyce orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego.

4. Analizując zasadność wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich Trybunał Konstytucyjny doszedł do przekonania, że zakwestionowane przepisy stanowią naruszenie wskazanych we wniosku przepisów Konstytucji. Nie oznacza to jednak, że Trybunał podzielił w całości argumentację wnioskodawcy. Należy podkreślić, że związanie Trybunału Konstytucyjnego granicami wniosku, pytania prawnego lub skargi konstytucyjnej (art. 66 ustawy o TK), odnoszące się do wskazania przedmiotu zaskarżenia, nie oznacza, że Trybunał jest związany także motywacją poszczególnych zarzutów zawartych w uzasadnieniu wniosku, pytania prawnego lub skargi konstytucyjnej.

W pierwszej kolejności Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. stanowi naruszenie art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji. Podstawą tego stwierdzenia jest naruszenie zasady prymatu ustawy wobec aktów wykonawczych, w tym w szczególności wobec rozporządzeń. Zasada ta wynika wprost

z art. 92 ust. 1 Konstytucji, a wobec treści art. 217 Konstytucji ma w dziedzinie prawa podatkowego odrębne, „dalej idące” konsekwencje niż w innych gałęziach prawa. Art. 217 Konstytucji pozostaje w integralnym związku z art. 92 Konstytucji w tym znaczeniu, iż – nie uchylając zastosowania tego ostatniego przepisu w zakresie prawa daninowego – ustanawia dodatkowe warunki dopuszczalności wydawania aktów wykonawczych w tej dziedzinie (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 20 czerwca 2002 r., K 33/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 44). Z zasady prymatu ustawy wynika zakaz powtarzania lub przekształcania w rozporządzeniu treści wyrażonych w samej ustawie upoważniającej i w innych ustawach. Stanowisko takie, wyrażone przez Trybunał Konstytucyjny jeszcze w orzeczeniu z 5 listopada 1986 r. (U 5/86, OTK w latach 1986-1995, t. I, poz. 1) jest w pełni aktualne również pod rządami Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r.

O ile przed wejściem w życie art. 32a ustawy o podatku od towarów i usług kwestia skutków braku potwierdzenia faktury kopią nie była w żaden sposób wprost uregulowana w przepisach ustawowych, o tyle po tej dacie sytuacja uległa istotnej zmianie. Z art. 32a ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług wynika bowiem, że po dokonaniu określonych czynności (które mogą być umownie nazwane „aktami staranności” lub *sui generis* czynnościami sprawdzającymi) co do podatnika, który „odliczył z podatku VAT kwoty wynikające z faktur niepotwierdzonych kopią” nie stosuje się w określonym zakresie przepisów art. 27 ust. 5-8. Tak więc obecnie to przepis ustawy reguluje skutki odliczenia podatku z faktur niepotwierdzonych kopią u sprzedawcy. Z przepisu tego wyprowadzić można *a contrario* wniosek, że w sytuacji, gdy podatnik nie dopełni wskazanych w art. 32a aktów staranności, a dokona opisanego w tym przepisie odliczenia, to zastosowanie znajdują wobec niego przepisy dotyczące skutków wykazania w deklaracji podatku VAT kwoty niższej niż należna lub kwoty zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższej niż należna. Nie może to oznaczać nic innego jak tylko przyjęcie, że – przy braku innych uregulowań ustawowych – odliczenie podatku (tj. obniżenie kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług w myśl art. 19 i 21 ust. 1 ustawy o VAT lub zwrotu różnicy podatku zgodnie z art. 21 ust. 2 ustawy o VAT) na podstawie faktury niepotwierdzonej kopią jest z mocy ustawy przypadkiem, w którym nabycie towarów i usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku. W przeciwnym razie art. 32a byłby pozbawiony sensu. Prowadzi to wniosku, że § 48 ust. 4 pkt 2 dotyczy pewnej kategorii sytuacji faktycznych, która została uregulowana już w samej ustawie, a zatem – niezależnie od treściowej zgodności rozporządzenia z ustawą w określonym momencie – powtórzenie treści wyrażonych w ustawie uznane być musi niezgodne z Konstytucją, w szczególności z jej art. 92 ust. 1.

Poza tym porównanie treści art. 32a ustawy o podatku od towarów i usług i § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. prowadzi do wniosku, że w istocie art. 32a ustanawia odstępstwo od zasady, która wyrażona jest wprost w treści rozporządzenia. Do dnia wejścia w życie art. 32a ustawy o VAT treść § 48 ust. 4 pkt 2 w zw. z § 48 ust. 6 i odpowiadających mu przepisów z poprzednio obowiązujących aktów wykonawczych do ustawy o podatku od towarów i usług uzasadniana była nie tyle przez odwołanie się do konkretnych przepisów ustawy, bo one tej kwestii wprost nie poruszały, ale przede wszystkim ogólnie do konstrukcji prawa do odliczenia jako prawa warunkowego (wyrok NSA z 19 września 2000 r., III SA 1520/99), sensu i celu ustawy o VAT (wyrok NSA z 17 lipca 2000 r., SA/Ka 270/99) czy nawet „filozofii” podatku VAT (wyrok NSA z 7 marca 1997 r., III SA 762/96 cytowany przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 16 czerwca 1998 r. oraz powołany wyżej wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 11 grudnia 2001 r.). Stąd przepisy rozporządzenia wydanego na podstawie upoważnienia do określenia przypadków, w których nabycie towarów lub usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku (art. 23 pkt 1 *in fine* ustawy o VAT), uważane były za „doprecyzowanie”

zasad wynikających z ustawy, ale w niej wprost nie wyrażonych (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 11 grudnia 2001 r. oraz wyrok NSA z 5 września 2001 r., SA/Sz 1356/2000).

Sytuacja, która ma miejsce w dacie wyrokowania, jest zupełnie inna, ponieważ ustawodawca uregulował w ustawie – choć fragmentarycznie – problematykę skutków posłużenia się przez podatnika dla celów „rozliczenia się z właściwym urzędem skarbowym” w zakresie podatku VAT fakturą niepotwierdzoną kopią. Powoduje to – patrząc ze ściśle formalnego punktu widzenia – znaczne komplikacje dotyczące skutków prawnych takiego działania. Niezależnie od tego, czy przyjąć, że § 48 ust. 4 pkt 2 tylko „powtarza” („precyzuje”) normy wynikające z ustawy o podatku od towarów i usług, zauważyć należy, że oznacza on, iż wobec podatnika, który za podstawę obniżenia podatku, zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego przyjął fakturę niepotwierdzoną kopią, winno zostać wszczęte postępowanie w trybie art. 27 ustawy o VAT. Takie działanie podatnika prowadzi bowiem do wykazania w deklaracji podatkowej niższej niż należna kwoty zobowiązania podatkowego lub wyższej niż należna kwoty zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego. To z kolei oznaczałoby, że na podstawie § 48 ust. 4 pkt 2 w związku z art. 27 ust. 5 i 6 ustawy o VAT na podatnika może zostać nie tylko nałożony obowiązek uiszczenia podatku w prawidłowej (a więc bez uwzględnienia kwot podatku VAT wynikających z faktur niepotwierdzonych kopią) wysokości względnie kwoty zwrotu w prawidłowej wysokości, ale również dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia lub zawyżenia. Art. 32a przynosi możliwość częściowego odstępstwa (wyjątku) od tak sformułowanej normy prawnej. Jest to nie tylko odstępstwo od art. 27 ustawy o VAT, ale również od § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2 marca 2002 r. Taka sytuacja jest niezgodna z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji. Sprzeczna z zasadą prymatu ustawy, szczególnie w zakresie prawa podatkowego, jest regulacja polegająca na tym, że norma ogólna sformułowana została w rozporządzeniu, a tylko odstępstwa od niej w ustawie. W takiej sytuacji nie powinna mieć zastosowania reguła *lex specialis derogat legi generali*, ale stwierdzić należy, że rozporządzenie jest w pewnym zakresie sprzeczne z ustawą zawierającą przepis upoważniający, a zatem i niezgodne z art. 92 ust. 1 i – jeśli dotyczy prawa podatkowego – także z art. 217 Konstytucji.

5. W uzasadnieniu wniosku, a także w wypowiedzi umocowanego przedstawiciela wnioskodawcy podczas rozprawy, pojawił się wątek dotyczący braku upoważnienia ustawowego do wydania rozporządzenia rozszerzającego ustawowe wyliczenie sytuacji, w których nie jest dopuszczalne obniżenie podatku należnego (zwrot różnicy podatku) na sytuacje, o których mowa w zaskarżonym § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r., a nawet – wadliwości przepisów ustawy o podatku od towarów i usług upoważniających do wydania tego rozporządzenia. Ponadto wnioskodawca zwrócił uwagę, że wytyczne zamieszczone w art. 23 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług mają zbyt ogólny charakter i nie zawierają wskazań determinujących treść rozporządzenia, a przez to nie odpowiadają wymaganiom ustalonym w art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Z uwagi na omówiony już wcześniej związek między treścią art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji, ustanowione w ostatnim z tych przepisów wymagania dotyczące określenia zakresu spraw, które mają być unormowane w rozporządzeniu oraz poprawnego ujęcia wytycznych co do jego treści muszą być w dziedzinie prawa daninowego przestrzegane szczególnie rygorystycznie.

Jednakże problem ten mógłby być rozpatrywany przez Trybunał Konstytucyjny w razie, gdyby przedmiotem zaskarżenia był przepis ustawy upoważniający do wydania rozporządzenia, a nie tylko – przepis zamieszczony w rozporządzeniu. Ocena konstytucyjności norm wyrażonych w każdym z tych przepisów może w konkretnej sprawie

przedstawiać się odmiennie, niezależnie od obowiązywania nie budzącej wątpliwości zasady, w myśl której stwierdzenie niezgodności z Konstytucją przepisu upoważniającego do wydania rozporządzenia (a także – zawierającego wytyczne co do treści rozporządzenia) pociąga za sobą także utratę mocy obowiązującej rozporządzenia.

W niniejszej sprawie nie zachodziła potrzeba rozstrzygnięcia o zgodności z Konstytucją przepisu, na podstawie którego wydane zostało rozporządzenie Ministra Finansów z 22 marca 2002 r., jak również rozstrzygnięcia o zgodności z tym przepisem zaskarżonego przepisu rozporządzenia, ponieważ zaskarżony § 48 ust. 4 pkt 2 tego rozporządzenia został uznany za niezgodny ze wskazanymi przez wnioskodawcę wzorcami konstytucyjnymi.

6. Przechodząc z kolei do analizy zgodności art. 32a ustawy o podatku od towarów i usług z art. 2 Konstytucji Trybunał Konstytucyjny uznał, że zaskarżony przepis winien być poddany ocenie z dwóch różnych punktów widzenia. Po pierwsze – jak to już wcześniej wskazano – wyraźnie wychodzi on z założenia, że faktura niepotwierdzoną kopią stanowi podstawę do – mówiąc w pewnym uproszczeniu – konieczności obciążenia go powinnością uiszczenia zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości, tj. bez uwzględnienia podatku VAT uwidocznionego na niepotwierdzonej kopii fakturze. Ustawodawca wskazał bowiem, że po spełnieniu dodatkowych aktów staranności wobec takiego podatnika nie stosuje się art. 27 ust. 5-8 ustawy o podatku od towarów i usług tylko w części dotyczącej ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego. Oznacza to, że wobec takiego podatnika stosuje się przepisy o określeniu wysokości zobowiązania z tytułu podatku VAT w prawidłowej wysokości (a więc bez uwzględnienia kwoty podatku wskazanej na niepotwierdzonej kopii fakturze).

Odpowiedzi wymaga więc w istocie pytanie, czy art. 32a ust. 3 *in fine* ustawy o podatku od towarów i usług, rozumiany w ten sposób, że odliczenie podatku na podstawie faktury niepotwierdzonej kopią stanowi działanie traktowane jako zaniżenie kwoty należnego lub zawyżenie kwoty zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku należnego, jest zgodny z art. 2 Konstytucji i wyrażoną w nim zasadą państwa prawnego. Należy tu podkreślić, iż w całym praktycznie uzasadnieniu wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich przewija się bardzo silnie podkreślany wątek sprzeczności takiego założenia z zasadą państwa prawnego

Drugą odrębną kwestią jest stwierdzenie, czy nałożenie na podatnika podatku VAT powinności wykonania aktów staranności, o których mowa w art. 32a ustawy o podatku od towarów i usług, nie jest nadmiernie (nieproporcjonalnie) uciążliwe w stosunku do faktycznych możliwości działania i skutków, jakie można w ten sposób osiągnąć.

7. Jeżeli chodzi o odpowiedź na pierwsze z postawionych wyżej pytań, to zauważyć należy, że tej kwestii nie przesądził Trybunał Konstytucyjny w żadnym z powołanych wyżej wyroków, ponieważ art. 2 Konstytucji nie został wówczas powołany jako wzorzec kontroli konstytucyjności prawa. Należy tu również ponownie podkreślić, że art. 32a ustawy o podatku od towarów i usług dokonał istotnej modyfikacji samej zasady traktowania faktur niepotwierdzonych kopią nie tylko w sensie technicznolegislacyjnym, ale również materialnoprawnym.

Zakwestionowana regulacja nie może być analizowana w oderwaniu od sytuacji faktycznych, w której znajduje swoje zastosowanie. *Prima facie* z pewnością wydawać się może nieuzasadnione, aby nabywca, który raz uiszczył podatek razem z ceną towaru lub usługi, musiał uiszczać podatek drugi raz tylko dlatego, że sprzedawca nie ma (nie przechowuje) kopii faktury VAT ani nie ujął kwoty podatku w deklaracji podatku VAT. Prowadzić to może w pewnym sensie do podwójnego opodatkowania, a ściślej rzecz biorąc do konieczności uiszczenia przez nabywcę dwa razy tej samej kwoty: raz zbywcy, który nie ma kopii faktury, a kwoty w niej wskazanej nie wykazał w deklaracji podatku VAT, i drugi raz, później na

podstawie decyzji podjętej na podstawie art. 27 ustawy o VAT wraz z dodatkowym zobowiązaniem podatkowym bezpośrednio organom podatkowym. Formułowane jest przy tym stwierdzenie, że podatnik w ten sposób „jest karany” nie za własne zachowanie, ale za działanie (brak działania) swojego kontrahenta, przy czym nie ma on możliwości „wymuszenia” na sprzedawcy zapłaty organom podatkowym podatku VAT uiszczanego mu razem z ceną lub co najmniej wykazania jej przez sprzedawcę w deklaracji podatku VAT. Uczestnicy postępowania wskazują na negatywne skutki takiego założenia dla obrotu gospodarczego.

Sprawa jest jednak bardziej zawiła, ponieważ z drugiej strony – jak podkreślano w powołanych wyżej wyrokach Trybunału Konstytucyjnego – nie ma mamy tutaj w pełni do czynienia z podwójnym opodatkowaniem, skoro kwota uiszczona tytułem podatku VAT nie wpłynęła do właściwej *statio fisci*, ani nie została „rozliczona” (wykazana) w deklaracji podatku VAT przez sprzedawcę. Dopiero zaś to oznacza, że podatek został „uiszczony” (zapłacony). Nie można zaprzeczyć, że „mechanizm” podatku VAT powinien polegać – mówiąc w pewnym uproszczeniu – na tym, że tylko taka kwota, która została „uiszczona” organom podatkowym tytułem podatku VAT (w szczególności została wpłacona na ich konto lub wykazana w deklaracji podatku VAT) może być podstawą odliczenia dokonanego w następnym stadium obrotu gospodarczego. Sytuacja, w której sprzedawca pobiera wraz ceną towaru lub usługi odpowiednią kwotę tytułem podatku VAT, a następnie „nie rozlicza” jej w ogóle z organami podatkowymi, natomiast nabywca – biorąc za podstawę otrzymany oryginał faktury VAT – „odlicza sobie” na ogólnych zasadach tę kwotę od „swojego” zobowiązania podatkowego, z pewnością nie odpowiada konstrukcji podatku VAT. W tym zakresie Trybunał Konstytucyjny podziela więc stanowisko Ministra Finansów. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług (art. 19 ustawy o VAT) – niezależnie od tego, czy określane być pod powinno jako „prawo warunkowe” – nie może dotyczyć kwot, których podatnik faktycznie nie uiścił sprzedawcy tytułem podatku VAT związanego z określoną transakcją. Art. 19 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług stwierdza, że kwotę podatku naliczonego, która określa wysokość obniżenia podatku, stanowi zasadniczo suma kwot podatku określonego w fakturach stwierdzających nabycie towarów i usług. Jednakże nie można przyjąć, że każda kwota określona w fakturze VAT „automatycznie” i bezwarunkowo uprawnia do odpowiedniego obniżenia podatku VAT. Założenie takie byłoby przede wszystkim sprzeczne z art. 17 ust. 1 ustawy o VAT, który stanowi, że podstawą opodatkowania jest obrót, czyli co do zasady kwoty należne z tytułu sprzedaży towarów i usług. Jeżeli zatem obrót taki nie miał miejsca, ale z różnych przyczyn doszło do wystawienia faktury (lub tylko oryginału faktury) nie można dokumentu takiego traktować jako podstawy obniżenia podatku VAT. Prowadziłoby to bowiem w pierwszej kolejności do tego, że uszczupleniu uległby majątek Skarbu Państwa, musiałby on bowiem przynajmniej tymczasowo pokrywać kwoty zwrotu różnicy podatku i zwrotu podatku naliczonego przez nabywcę, pomimo że kwoty, z których wcześniejszym zapłaceniem związany byłby ten zwrot, nie wpłynęły do właściwej *statio fisci*. Byłoby tak również w sytuacji, gdy w momencie zwrotu nie byłoby bezpośrednich podstaw w postaci deklaracji podatkowej do obciążenia nimi sprzedawcy. Co więcej, w toku postępowania podatkowego mogłoby okazać się, że w ogóle nie ma podmiotu, którego obowiązkiem takim należałoby obciążyć. W tym więc zakresie Trybunał Konstytucyjny podtrzymuje swoje stanowisko zawarte w uzasadnieniu wyroku z 16 czerwca 1998 r.

Argumentacja ta nie przesądza jednak o zgodności rozważanej regulacji z art. 2 Konstytucji. Można ją bowiem podważyć przez stwierdzenie, że państwo „powierzyło” rolę *statio fisci* sprzedawcy towarów i usług, bowiem nabywca nie ma żadnej innej możliwości uiszczenia podatku VAT, jak tylko przez przekazanie stosownej kwoty sprzedawcy. A zatem skutki nierzetelności sprzedawcy powinno w pierwszej kolejności ponosić państwo, ponieważ

sprzedawca działa w tym przypadku w jego imieniu. Nie tylko pobiera on od nabywcy cenę towaru lub usługi i następnie samodzielnie jako płatnik „odprowadza” (w stosownej formie) od tej kwoty należny podatek, ale również poprzez wydanie nabywcy faktury VAT potwierdza, że konkretną kwotę otrzymał od niego jako kwotę podatku. Istotne zatem jest pytanie, czy skutki niewykonania przez sprzedawcę jego obowiązków wobec państwa mogą obciążać nabywcę, który uiszczył kwotę podatku właściwemu podmiotowi, pobierającemu obligatoryjnie pewną kwotę w imieniu państwa jako podatek.

Nie można z kolei zaprzeczyć, że istotnym celem zakwestionowanego rozwiązania jest eliminacja jednego ze sposobów nieuczciwego unikania opodatkowania przez przedstawianie jako podstawy obniżenia podatku VAT oryginałów faktur wystawionych przez podmioty nieistniejące lub takich, które zgodnie z porozumieniem kontrahentów nie będą uwzględniały tych faktur w rozliczeniach z urzędami skarbowymi i nie będą przechowywały kopii faktur. W pierwszej sytuacji byłoby bardzo trudno ustalić, czy podatnik-nabywca został oszukany przez nieuczciwego kontrahenta, czy też sam świadomie zachował się w sposób mający na celu uszczuplenie należności podatkowych. Jeśli chodzi o drugi mechanizm, to polegałby on na tym, że to nabywca nie uiszczałby sprzedawcy kwoty stanowiącej podatek VAT (co nie wyklucza, że nabywca uiszczałby faktycznie części tej sumy pieniężnej), ale otrzymałby od sprzedawcy oryginał faktury VAT, którą traktowałby jako podstawę do swoich rozliczeń z organami podatkowymi. Inaczej mówiąc, sytuację taką określić można jako wystawienie „fikcyjnej faktury” VAT (a dokładniej fikcyjnego oryginału faktury VAT). Nie można również wykluczyć prób uniknięcia opodatkowania przez fałszowanie oryginałów faktur. W takiej sytuacji, organy podatkowe miałyby w praktyce znaczne problemy z ustaleniem, czy podatek faktycznie został zapłacony i która ze stron, czy też one obie, zachowały się w sposób mający na celu uniknięcie opodatkowania. Byłoby tak w szczególności w sytuacji, gdyby podmiot, który wystawił oryginał faktury niepotwierdzony kopią, zakończył istnienie przed wszczęciem postępowania podatkowego albo byłby to podmiot, który wystawiał tylko jedną fakturę, a więc brak materiału porównawczego do ustalenia, czy była to istotnie faktura fikcyjna. Jest to więc – co szczególnie podkreśla Minister Finansów – przepis o charakterze prewencyjnym, opisane wyżej działania czyni dla sprzedawcy z góry ekonomicznie nieopłacalnymi.

Trybunał Konstytucyjny dostrzega w pełni wagę wszelkich działań, zarówno o charakterze prewencyjnym jak represyjnym, mających na celu zapewnienie przestrzegania prawa podatkowego i należytego wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych wobec państwa. Oczywiście jednak jest, że w państwie prawnym działania te muszą odpowiadać pewnym standardom, a przede wszystkim uwzględniać również założenie ochrony praw i uzasadnione interesy podatników. Musi być zatem zachowana proporcja pomiędzy rygoryzmem regulacji prawnopodatkowej oraz uprawnieniami podatników, w szczególności w sferze proceduralnej. Istota zagadnienia sprowadza się więc do odpowiedzi na pytanie, czy zakwestionowana regulacja prowadzi w założeniu do skutków, polegających na tym, że w sytuacji, gdy podatnik – nabywca uiszczył sprzedawcy ściśle określoną kwotę tytułem podatku VAT, to nie powinien ponosić konsekwencji niewywiązania się przez tegoż sprzedawcę z jego obowiązków wobec organów podatkowych, natomiast jeżeli kwoty takiej faktycznie nie uiszczył, to nawet posiadanie oryginału faktury nie upoważnia go do obniżenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

Omawiane zagadnienie należy inaczej traktować na płaszczyźnie materialnoprawnej i proceduralnej. Z punktu widzenia prawa materialnego uzasadniona jest teza, w myśl której w sytuacji, gdy dana osoba w sposób przewidziany w ustawie podatkowej uiszcza określoną kwotę osobie lub instytucji, która została zgodnie z ustawą uprawniona (lub zobowiązana) do pobierania podatków pewnego rodzaju, to nie ma podstaw do obciążania jej ponownie obowiązkiem uiszczenia tej kwoty tylko i wyłącznie z tego powodu, że osoba lub instytucja,

która w imieniu i na rzecz państwa przyjęła tę kwotę, nie przekazała jej właściwej *statio fisci*. Jeżeli określona osoba zachowała się w sposób zgodny z ustawą podatkową, nie można obciążać jej skutkami działań lub zaniechań innych osób, na które nie miała ona wpływu. Jeżeli formułuje się pewne uprawnienia w postaci tzw. praw warunkowych, to nie można wprowadzać takich warunków, które nie zależą w żaden sposób od zachowania podatnika oraz nie ma on prawnych możliwości ustalenia, czy warunki te są spełnione. Odmienne ujęcie oznaczałoby istotnie przenoszenie na podatnika ryzyka skutków nieprawidłowości, których dopuściła się osoba, która w określonym zakresie działała na rzecz państwa i „w zastępstwie” jego organów. Takie unormowanie naruszałoby wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadę państwa prawnego, w szczególności zaś zasadę ochrony zaufania do państwa i prawa.

Natomiast z proceduralnego punktu widzenia problem leży w tym, w jaki sposób (za pomocą jakich środków dowodowych) należy wykazać, że określona osoba istotnie wpłaciła w sposób określony w ustawie daną kwotę właśnie tytułem podatku VAT danemu sprzedawcy i na kim spoczywać powinien ciężar wykazania tego faktu. Analizując wynikające przede wszystkim z art. 32 ustawy o podatku od towarów i usług pojęcie faktury stwierdzić należy, iż z proceduralnego punktu widzenia jest ona dokumentem prywatnym sporządzonym w formie pisemnej, zawierającym ściśle określone elementy (dokumentem o ściśle określonej treści). Jako dokument prywatny faktura stanowi potwierdzenie pewnych faktów pochodzące od osoby, która ją sporządziła i podpisała. Ustawa nadaje fakturom szczególne znaczenie, są to bowiem nie tylko dowody określonych faktów, ale czasem dowody wyłączne w tym sensie, że tylko posiadanie faktury upoważnia do określonych działań, niezależnie od wcześniej dokonanych czynności. Inaczej mówiąc – osoba, która nie posiada faktury VAT, nie może dokonać np. obniżenia podatku należnego, choćby „podatek naliczony” faktycznie zapłaciła.

Jednak zauważyć należy po pierwsze, że oryginał faktury VAT nie musi z samej istoty – niezależnie od rozstrzygnięć ustawodawcy – stanowić (choć tak być powinno) jedyne i absolutnie wyłącznego dowodu faktycznego uiszczenia przez nabywcę towaru lub usługi sprzedawcy określonej kwoty pieniężnej tytułem związanego z określoną umową (transakcją) podatku VAT. Oryginał faktury VAT traktować należy jako wyłączny dowód zapłaty podatku VAT tylko w tym sensie, że jego brak uniemożliwia posłużenie się innymi środkami dowodowymi. Jego istnienie nie wyklucza natomiast możliwości ustalenia, że podatek faktycznie nie został zapłacony, a wystawienie faktury (oryginału) faktury miało charakter pozorny. Poza tym przyjąć trzeba, że dowodem jest tylko faktura VAT odpowiadająca w pełni wymogom formalnym, wynikającym ze stosownych przepisów. Zgodnie z zasadami wystawiania faktur określonymi w rozporządzeniu Ministra Finansów z 22 marca 2002 r., wydanego zgodnie z upoważnieniem do określenia szczegółowych zasad wystawiania faktur, są one wystawiane w co najmniej dwóch – odrębnie oznaczonych słowami „oryginał” i „kopia” – egzemplarzach, z których jeden (kopia) zatrzymuje sprzedawca (§ 48 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r.). W tym stanie rzeczy przyjąć należy, że istnienie egzemplarza faktury oznaczonego jako oryginał i jednocześnie brak drugiego egzemplarza oznaczonego jako kopia (który powinien zostać zatrzymany i przechowywany przez sprzedawcę) nie pozwala na bezwarunkowe przyjęcie, iż istniejący oryginał faktury stanowi dowód uiszczenia kwoty należnej z tytułu podatku VAT podmiotowi, który figuruje w tym dokumencie jako sprzedawca towaru lub usługi.

Zasady państwa prawnego nie wykluczają przyjęcia przez prawodawcę regulacji odmawiającej mocy dowodowej dokumentom, których forma nie odpowiada obowiązującym przepisom, a wprost przeciwnie – bezwarunkowe uznanie tego rodzaju „ułamnych” dokumentów za dowody byłoby z tymi zasadami w kolizji. Tak więc zdaniem Trybunału Konstytucyjnego przyjęcie przez prawodawcę założenia, zgodnie z którym oryginał faktury VAT, którego kopia nie jest przechowywana przez sprzedawcę (lub jego następcę prawnego),

sam nie stanowi podstawy obniżenia kwoty podatku należnego, nie narusza zasady państwa prawnego z uwagi na uzasadnione podejrzenie, że oryginał taki ma charakter dokumentu, który nasuwa wątpliwości co do prawdziwości faktów w nich stwierdzonych.

Wziąć tu należy pod uwagę, iż podatek VAT wpłacany jest zasadniczo w wyniku tzw. samoobliczenia. W takiej sytuacji prawodawca jest upoważniony do stosowania rozwiązań zakładających daleko posunięty rygoryzm, również w zakresie norm proceduralnych. Należy także podkreślić, iż o wskazanych przez wnioskodawcę: „efekcie obojętności podatku VAT” i „wymogu neutralności” można mówić tylko wówczas, jeżeli zostanie stwierdzone, iż podatnik faktycznie, a nie „tylko pozornie” (dokumentacyjnie) podatek zapłacił, a co podkreślał Minister Finansów. Zwrócić tu tylko należy uwagę, że „pozorności” faktury VAT nie należy mylić z pozornością czynności prawnej, związanej z powstaniem obowiązku uiszczenia podatku VAT.

Zestawienie wskazanych wyżej aspektów: materialnoprawnego i proceduralnego prowadzi do wniosku, iż przyjęcie przez ustawodawcę ogólnego założenia, zgodnie z którym oryginał faktury VAT, którego kopia nie znajduje się w posiadaniu sprzedawcy (i w tym znaczeniu jest to faktura niepotwierdzona kopią), nie stanowi bezwarunkowej przesłanki obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub podatku naliczonego, nie powinna być uznana za naruszenie zasady państwa prawnego. Oryginał taki nie jest bowiem w pełni dokumentem określanym jako faktura VAT. Natomiast sprzeczny z zasadami państwa prawnego jest nadmierny rygoryzm i formalizm przyjętej regulacji. Przyjęcie, iż faktura VAT (oryginał faktury) niepotwierdzona kopią nie może stanowić podstawy obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego – nawet przy uwzględnieniu wyjątku w postaci sytuacji, gdy sprzedawca „ujął” otrzymany VAT w deklaracji podatku VAT – stanowi właśnie nadmierny rygoryzm i formalizm.

Podatnik winien mieć po pierwsze choćby możliwość wykazania, że faktycznie w sposób zgodny z przepisami tę konkretnie kwotę ujętą w posiadanym oryginale faktury VAT uiścił sprzedawcy, który z kolei otrzymanej z tytułu podatku VAT kwoty nie tylko nie wykazał w swojej deklaracji podatku VAT, ale również poprzez brak kopii faktury VAT stworzył pewnego rodzaju domniemanie faktyczne, iż kwoty tej faktycznie w ogóle nie otrzymał. Tak więc wprowadzone przez prawodawcę domniemanie faktyczne, zakładające, iż faktura niepotwierdzona kopią to faktura „pozorna”, powinno być możliwe do obalenia nie tylko w wyniku pewnych działań sprzedawcy (zapłaty podatku, złożenia prawidłowej deklaracji podatku od towarów i usług), ale również przedłożenia przez nabywcę określonych środków dowodowych. Prawodawca może ograniczyć tutaj dopuszczalne środki dowodowe, ale wykluczenie przeciwdowodu – tak jak to miało w istocie miejsce w zakwestionowanych przepisach – oznacza przyjęcie prymatu zasady prawdy formalnej w takim zakresie, jaki jest nie do pogodzenia z zasadą państwa prawnego. Tytułem przykładu stwierdzić można, iż formalnie rzecz biorąc nawet dane jednoznacznie wynikające z prowadzonej przez sprzedawcę ewidencji, o której mowa w art. 27 ust. 1 i 4 ustawy o podatku od towarów i usług, potwierdzające i w pełni zgodne z danymi zawartymi w oryginale faktury nie stanowią podstawy do uwzględnienia takiego oryginału jako podstawy obniżenia podatku VAT.

Po drugie, stwierdzić należy, że w sytuacji tak znacznego rygoryzmu przepisów i uzależnienia zakresu praw podatnika od działań lub braku działań osób trzecich, na które nie ma on wpływu, pożądana jest regulacja, która umożliwiałaby podatnikowi uniezależnienie się od skutków takich działań lub zaniechań. Pewną możliwością jest wprowadzenie wymogu dokonania w tym celu pewnych aktów staranności (czynności sprawdzających), które miałyby przede wszystkim na celu ustalenie, czy określona osoba trzecia swój obowiązek wykonała, oraz wyraźne wskazanie, że to ta osoba ponosi odpowiedzialność za powstałe nieprawidłowości. Trybunał Konstytucyjny nie jest powołany do zastępowania prawodawcy i ustalania, jaka postać takich aktów staranności byłaby najbardziej adekwatna do istniejącej

sytuacji. Istotne jest tylko stwierdzenie, iż wprowadzenie tego rodzaju instytucji nie byłoby co do zasady sprzeczne z Konstytucją.

Należy przy tym zwrócić uwagę, iż posiadanie oryginału faktury VAT może być dowodem uiszczenia podatku VAT sprzedawcy, ale w sytuacji, gdy dokument ten nie jest wystawiony zgodnie z przepisami, nie może być uznany za dowód wyłączny również z uwagi na sytuację prawną sprzedawcy. Jeżeli bowiem traktować bezwarunkowo oryginał faktury VAT – nawet niepotwierdzony kopią u sprzedawcy – za podstawę obniżenia przez nabywcę podatku należnego albo zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego, oznaczałoby to konieczność przyjęcia, że sprzedawca nie posiadający kopii odpowiedniej faktury powinien być „automatycznie” i bezwarunkowo zobowiązany do uiszczenia kwoty, którą zgodnie z treścią oryginału otrzymał. Oznaczałoby więc konieczność przyjęcia, że to sprzedawca zaniedbał dopełnienia swoich obowiązków. Rozwiązanie takie stanowiłoby więc również rodzaj „fikcji prawnej” i nie uwzględniało wspomnianego już zjawiska „faktur fikcyjnych”. Nie do przyjęcia byłaby również sytuacja, gdy oryginał faktury jest podstawą do obliczenia wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu podatku VAT, ale nie ma osoby, którą można obciążyć obowiązkiem zapłaty stosownej kwoty uiszczonej przez podatnika na wcześniejszych etapach procesu gospodarczego.

Trybunał Konstytucyjny, biorąc pod uwagę różnorodność możliwych sytuacji faktycznych, w których pojawiać się mogą oryginały faktur VAT przy braku ich kopii u sprzedawcy i różnorodność przyczyn takiego stanu rzeczy, podziela stanowisko wnioskodawcy, który wskazuje, że regulacja w tej materii wynikająca z art. 32a ustawy o podatku od towarów i usług nie odzwierciedla skomplikowania życia społecznego i nie odpowiada różnym możliwym sytuacjom faktycznym. Stanowi nadmierną i nieuzasadnioną ingerencję w działania podatników i ich skutki. Nie chodzi tu o przyjęcie samego założenia, w myśl którego faktura niepotwierdzona kopią nie stanowi podstawy odliczenia podatku VAT, ale o uniemożliwienie wykazania przez podatnika, że mimo braku kopii u sprzedawcy faktycznie zapłacił on w sposób prawem przewidziany kwotę podatku do rąk osoby upoważnionej, a więc że posiadany oryginał jest – mimo pewnej „ułomności” – dokumentem wiarygodnym. Nie wyklucza to jednak w takiej sytuacji wprowadzenia przez prawodawcę określonych domniemań prawnych, obciążenia podatnika ciężarem dowodu, a nawet przyjęcia wyłączności środków dowodowych, służących wykazaniu określonych faktów. Nie wyklucza również wprowadzenia rozwiązań uzasadnionych wymogami prewencyjnymi. Należy tu podkreślić, iż specyfika podatków uiszczanych w drodze tzw. samoobliczenia, a nie w drodze rozstrzygnięć (decyzji) organów podatkowych polega m. in. na tym, że to na podatnika przeniesiony być może (co nie znaczy, że musi) ciężar wykazania, że w sposób prawidłowy i rzetelny wywiązał się ze swoich obowiązków, np. w formie zobowiązania go do przedstawiania dokumentów, na podstawie których dokonał obliczenia wysokości podatku, i uprawnieniu organów podatkowych do przyjęcia domniemania, że brak tego rodzaju dokumentów (lub ich nieprzedstawienie w stosownym czasie) oznacza błędne obliczenie wysokości podatku. Dalsze rozwijanie rozważań w tej materii wykracza poza granice niniejszej sprawy.

8. Rozważając drugą z postawionych wyżej kwestii, Trybunał Konstytucyjny stwierdził przede wszystkim, iż podziela pogląd wnioskodawcy, że regulacja prawna powinna odpowiadać założeniu nienakładania na podatników powinności dokonania aktów staranności nadmiernie uciążliwych i nie pozostających w odpowiedniej proporcji do korzyści, które wiążą się z ich dokonaniem. Powinności takie mogą bowiem znajdować również swoje uzasadnienie z punktu widzenia sprawności działania organów podatkowych, która również jest wartością konstytucyjną wymienioną we wstępie do Konstytucji (tzw. preambule), ale musi to być współmierne do stopnia realizacji tego celu i nie może być dla podatników

nadmiernie uciążliwe. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego zasada proporcjonalności wiąże ustawodawcę nie tylko wtedy, gdy ustanawia on ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności lub praw, ale i wtedy, gdy nakłada obowiązki na obywateli lub na inne podmioty znajdujące się pod jego władzą. Ustawodawca postępuje w zgodzie z zasadą proporcjonalności, gdy spośród możliwych środków działania wybiera możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być one zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż to jest niezbędne wobec założonego i usprawiedliwionego konstytucyjnie celu.

Oprócz tego, zasada poprawnej legislacji wymaga pewnego stopnia precyzji i „dopasowania” regulacji prawnej do sytuacji faktycznych, których ma ona dotyczyć, aby z góry prowadzić do tworzenia „fikcji prawnej”.

Art. 32a ustawy o podatku od towarów i usług wskazanych wyżej wymagań nie spełnia. Po pierwsze, przepis ten nakłada na podatnika powinność dokonania aktów staranności, które – choć nie są niemożliwe do spełnienia – uznane być mogą za bardzo uciążliwe. Chodzi tu zwłaszcza o konieczność zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego przed rozpoczęciem kontroli podatkowej o tym, że inny podatnik nie wypełnił swych ustawowych obowiązków. Sytuacja, w której jeden podatnik „kontroluje” drugiego podatnika, a wyniki tej „kontroli” przedstawia organom podatkowym, budzi poważne wątpliwości z tego punktu widzenia. Poza tym podatnik może być w niektórych sytuacjach zmuszony do wnikliwej analizy, czy istotnie uzyskał te informacje, o których mowa w art. 32a ust. 1 pkt 2 lit. a) i b) ustawy o podatku od towarów i usług. Oprócz tego, w praktyce uciążliwe może być uzyskanie potwierdzenia odbioru pisemnego żądania, o którym mowa w art. 32a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, jeśli np. określony podatnik odmawia jego dokonania lub uniemożliwia faktyczne odebranie żądania zgłoszonego za pośrednictwem poczty. Art. 32a ust. 2 nie precyzuje przy tym również, czy potwierdzenie odbioru przesyłki pocztowej jest traktowane jako potwierdzenie odbioru żądania, o którym mowa w art. 32a ust. 2 ustawy. Należy tu zaznaczyć, że przepis ten nakłada również bezpośrednio obowiązki na sprzedawcę, które mogą być uciążliwe z uwagi na to, że ustawa wymaga nie tylko umożliwienia nabywcy wglądu w dowody księgowe oraz ewidencję sprzedaży za dany dzień, co budzi wątpliwości z uwagi na tzw. tajemnicę handlową, ale również nakłada na sprzedawcę obowiązek przekazania nabywcy kopii deklaracji dla podatku od towarów i usług, a dokładniej tylko tej jej części, która „dokumentuje jej złożenie za określony okres”. Wymagać to może operacji polegających na konieczności odnalezienia i pewnej selekcji dokumentów nawet z okresu sprzed kilku lat, ale również przygotowania takiej kopii, która dokumentowałaby jedynie złożenie faktury.

Wskazane wyżej akty staranności („czynności sprawdzające”), których dokonanie należy do sprzedawcy, umożliwiają jednak nabywcy wyłącznie uniknięcie sankcji podatkowej w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego, natomiast nie chronią go przed określeniem zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości, tj. bez uwzględnienia niepotwierdzonych kopią faktur, lub analogicznymi orzeczeniami organów podatkowych wydanych na podstawie art. 27 ust. 6 ustawy o VAT. Wobec „wysokich”, a przede wszystkim kłopotliwych do wykonania w praktyce – w szczególności przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą i związany na trwałe z innymi konkretnymi przedsiębiorcami lub „duży” podmiot gospodarczy wchodzący w stosunki umowne z innymi bardzo licznymi przedsiębiorcami – wymagań (zawiadomienie naczelnika urzędu skarbowego), „korzyści” i polepszenie własnej sytuacji prawnej nie wydaje się współmierne.

Poza tym stwierdzić należy, iż to, czy określony podatnik posiada zgłoszenie rejestracyjne, o którym mowa w art. 9 ustawy o podatku od towarów i usług, oraz posiada dowody księgowe oraz czy prowadził (prowadzi) ewidencję sprzedaży za dany dzień i złożył deklarację dla podatku od towarów i usług, nie przesądza, że sprzedawca istotnie „przekazał”

kwotę, którą tytułem podatku VAT otrzymał od nabywcy, organom podatkowym lub w inny sposób (przez ujęcie w deklaracji podatku VAT lub przymusowe ściągnięcie) „rozliczył” ją z *fiscusem*. Nie „przesądza” również, czy sprzedawca posiada kopię faktury VAT, której oryginał otrzymał od niego nabywca. Tak więc celem wskazanych wyżej czynności sprawdzających jest w istocie w większym stopniu sprawdzenie rzetelności podatnika-sprzedawcy i wypełniania przez niego podstawowych obowiązków wynikających z ustawy o podatku od towarów i usług w pewnym ograniczonym czasowo okresie, aniżeli upewnienie się przez podatnika nabywcę co do tego, że faktycznie przysługuje mu prawo potraktowania posiadanego oryginału faktury VAT jako podstawy danych wykazywanych w deklaracji podatku VAT.

Dlatego przyjąć należy, że na podatnika nałożono w art. 32a ustawy o podatku od towarów i usług ciężar dokonania aktów staranności, które służyć mają nie tylko ustaleniu, czy inny podatnik wykonał obowiązki związane z zakresem jego praw i obowiązków, ale stwierdzeniu „ogólnej rzetelności” określonego podatnika i to „pod rygorem” zawiadomienia organów podatkowych o tej nierzetelności. Oznacza to, że sposób określenia i zakres aktów staranności „oferowanych” do wykorzystania podatnikowi powoduje, że służą one faktycznie temu, aby ułatwić organom podatkowym ogólną kontrolę przestrzegania prawa podatkowego. Przez zawiadomienia, o których mowa w art. 32a ust. 3 ustawy o VAT, naczelnicy urzędów skarbowych mogą bowiem otrzymać istotne informacje, które mogą stać podstawą wszczęcia postępowania podatkowego albo nawet postępowania karno-skarbowego, a które nie będą w żaden sposób związane z wywiązaniem się przez określonego podatnika z obowiązku podatkowego związanego z sprzedażą składającemu zawiadomienie określonego towaru lub usługi objętej opodatkowaniem podatkiem VAT.

Wykracza to poza kwestie usprawnienia postępowania podatkowego w tylko określonej kategorii spraw, z czym mogłyby łączyć się dodatkowe powinności podatników, w tym zobowiązanie ich do dokonania pewnych aktów staranności, zwłaszcza adresowane do podatników, których dotyczyć mogą negatywne skutki rygoryzmu określonych rozwiązań. Art. 32a ustawy o podatku od towarów i usług sformułowany został w ten sposób, że podatnik, który nie uzyska od innego podatnika informacji (o których mowa w tym przepisie) i zawiadomi o tym naczelnika urzędu skarbowego, może doprowadzić do tego, że jego sytuacja prawna nie ulegnie zmianie, ponieważ np. w wyniku przeprowadzonej kontroli podatkowej okaże się, że podatnik-sprzedawca posiada jednak kopię stosownej faktury, natomiast tylko i wyłącznie pogorszeniu ulegnie sytuacja podatnika-sprzedawcy, ponieważ w wyniku kontroli podatkowej ustalone zostanie naruszenie przez niego innych norm prawa podatkowego.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny przychylił się do stanowiska wnioskodawcy i stwierdził, że nałożenie na podatnika podatku VAT powinności wykonania aktów staranności, o których mowa w art. 32a ustawy o podatku od towarów i usług, jest nadmiernie (nieproporcjonalnie) uciążliwe i skomplikowane w stosunku do faktycznych skutków (korzyści), jakie można w ten sposób osiągnąć. Analogiczny efekt można było osiągnąć stosując rozwiązania w mniejszym stopniu sformalizowane. Również z tego punktu jest to zatem sprzeczne z zasadą proporcjonalności, opartą – w tym zakresie – na art. 2 Konstytucji.

9. Trybunał Konstytucyjny, nawiązując do stanowiska zajętego wcześniej w wyrokach z 6 marca 2002 r. (P 7/00, OTK ZU nr 2A/2002, poz. 13) i 10 grudnia 2002 r. (P 6/02, OTK ZU nr 7A/2002, poz. 91) ustalił jednocześnie, iż stwierdzenie niezgodności § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. nie stanowi podstawy zwrotu podatku uiszczonego na skutek zastosowania tego przepisu. Wskazać tu w pierwszej kolejności należy, iż przepis ten nie stanowił w ścisłym tego słowa znaczeniu prawnej podstawy uiszczenia podatku VAT, a stanowił jedynie jedną z podstaw określenia wysokości

zobowiązania podatkowego, względnie określenia kwoty zwrotu podatku VAT, jak również określenia wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego. Stąd sformułowanie użyte w punkcie 3 sentencji niniejszego wyroku.

Trybunał Konstytucyjny uprawniony jest nie tylko do orzekania o niezgodności z Konstytucją aktów normatywnych wskazanych w art. 188, a także – w art. 79 i art. 193 Konstytucji, ale również władny jest określić czasowe ramy takiej sprzeczności, w szczególności granice czasowe wstecznego zasięgu skutków wyroku stwierdzającego niezgodność określonego przepisu (normy prawnej) z Konstytucją. Argumentem jest tu z przewidziana w art. 190 ust. 3 Konstytucji możliwość odroczenia terminu utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego. Z przepisu tego można wyprowadzić wniosek, że Trybunał Konstytucyjny tym bardziej jest władny określić zakres wstecznego zasięgu skutków swego orzeczenia. Można tu również dodać, iż niezależnie od treści art. 74 ustawy o TK, Trybunał Konstytucyjny jest z istoty rzeczy powołany do wyjaśniania wątpliwości co do swoich orzeczeń. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego jako akt powszechnie obowiązujący (art. 190 ust. 1 Konstytucji) winno być sformułowane w sposób, który wykluczy wątpliwości co do istotnych elementów treściowych, których brak mógłby podważać moc orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Istotnym uzupełnieniem tych argumentów dogmatycznych są względy celowościowe. Określenie przez Trybunał Konstytucyjny granic czasowych wstecznego zasięgu skutków swego orzeczenia, podobnie jak odroczenie terminu utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego, związane jest z koniecznością rozważenia różnych, nieraz kolidujących ze sobą wartości konstytucyjnych. W szczególności zwrócić należy tu uwagę, że przewidziane w art. 190 ust. 4 Konstytucji możliwości wznowienia postępowania lub uchylenia indywidualnego rozstrzygnięcia w innym trybie prowadzą do odstępstwa od zasady prawomocności orzeczeń sądowych i stabilności decyzji administracyjnych. Może to powodować również odstępstwa od zasady niedziałania prawa wstecz albo ochrony praw nabytych. Dlatego za uzasadnione uznać należy stanowisko, w myśl którego kolizje tego rodzaju powinien rozstrzygać Trybunał Konstytucyjny jako organ konstytucyjnie umocowany do kontroli konstytucyjności prawa. Poza tym istniejące wątpliwości co do czasowego zasięgu skutków wyroków Trybunału Konstytucyjnego, spowodowane brakiem wyraźnego i jednoznacznego rozstrzygnięcia tej kwestii w tekście przepisów Konstytucji i ustawy o TK, mogłyby prowadzić w praktyce do rozbieżnych orzeczeń organów stosujących prawo, co również nie jest obojętne z konstytucyjnego punktu widzenia. Trybunał Konstytucyjny w swojej działalności ma obowiązek z urzędu brać pod uwagę skutki swoich rozstrzygnięć i zobowiązany jest do przeciwdziałania powstawaniu w wyniku jego orzeczeń stanu prawnego, który również byłby niezgodny z normami konstytucyjnymi.

Należy tu również wyraźnie podkreślić, iż uprawnienie Trybunału Konstytucyjnego do określania zasięgu czasowego i skutków wstecznych orzeczeń stwierdzających niezgodność aktu normatywnego lub jego części z Konstytucją – choć niewyrażone *expressis verbis* w obowiązujących przepisach – jest uznawane przez inne konstytucyjne organy państwa, w tym przede wszystkim przez Sąd Najwyższy (zob. wyrok SN 9 listopada 2003 r., I CK 150/02, niepubl.).

Posłużenie się w punkcie trzecim sentencji niniejszego wyroku tym specyficznym rozwiązaniem, ograniczającym retroaktywne działanie wyroku stwierdzającego niezgodność aktu normatywnego z Konstytucją, przyjętym już wcześniej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, uzasadniają szczególne okoliczności niniejszej sprawy. Po pierwsze, uwzględnić tu należy, iż przepis o brzmieniu analogicznym jak § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r., zamieszczony w dwóch obowiązujących poprzednio rozporządzeniach tegoż ministra, został przez Trybunał Konstytucyjny dwukrotnie uznany za zgodny z Konstytucją. W takiej sytuacji uznanie, że niniejszy wyrok rodzi skutki prawne, o których mowa w art. 190 ust. 4 Konstytucji, mogłoby

być ocenione jako naruszające zasadę równości wobec prawa, ponieważ do sytuacji faktycznych, powstałych pod rządami dwóch wcześniejszych rozporządzeń niniejszy wyrok nie mógłby mieć zastosowania. Po drugie, szczególny charakter niniejszej sprawy polega na tym, że podstawą stwierdzenia niezgodności § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. była analiza stanu prawnego, który powstał po wejściu w życie art. 32a ustawy o podatku od towarów i usług, obowiązującego w dacie wyrokowania, i stwierdzenie, że jego niezgodność ze wskazanymi we wniosku przepisami Konstytucji ma charakter następczy, tj. w istocie powstała ona od 1 stycznia 2003 r. Trybunał Konstytucyjny nie miał w niniejszej sprawie dostatecznych podstaw, aby analizować zgodność z Konstytucją wskazanego przepisu rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. we wcześniejszym okresie, powinien bowiem brać pod uwagę stan prawny obowiązujący w dniu wydania wyroku, chyba że w postępowaniu wszczętym w wyniku przedstawienia pytania prawnego lub wniesienia skargi konstytucyjnej chodzi o stwierdzenie zgodności z Konstytucją określonych przepisów w takim wymiarze czasowym, jaki jest konieczny dla udzielenia właściwej odpowiedzi na pytanie prawne lub rozstrzygnięcia o konstytucyjności przepisów, które stanowiły podstawę indywidualnego orzeczenia w sprawie będącej podstawą skargi konstytucyjnej. Po czwarte, jak była mowa powyżej, Trybunał nie stwierdził, że zgodny z Konstytucją byłby taki stan prawny, w którym faktury (oryginały faktur) niepotwierdzone kopią u sprzedawcy byłyby bezwarunkowo podstawą obniżenia podatku należnego lub zwrotu różnicy podatku (albo podatku naliczonego). Sytuacja w tym zakresie jest bardziej skomplikowana i wymaga zróżnicowanej regulacji prawnej. Przyjęcie więc, że stwierdzenie niezgodności § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. z Konstytucją prowadzi do możliwości materialnoprawnej weryfikacji rozstrzygnięć organów podatkowych i zgłaszania pod ich adresem żądań stwierdzenia i zwrotu nadpłaty, a przy rozpatrywaniu tego rodzaju spraw organy podatkowego miałyby „uwzględnić” z zasady wszystkie oryginały faktur niepotwierdzone kopią u nabywcy jako podstawę takiej weryfikacji, względnie stwierdzenia nadpłaty, tworzyłoby również stan niezgodny z Konstytucją. Po piąte, Trybunał Konstytucyjny wziął pod uwagę wyrażone podczas rozprawy stanowisko umocowanego przedstawiciela wnioskodawcy, który wyraźnie przyznał, iż nie dąży on do powstania w wyniku wyroku Trybunału Konstytucyjnego unormowania nakazującego zwrot podatku. Wynika z tego jednoznacznie, że w istocie granicami wniosku nie było objęte rozstrzygnięcie o wstecznym zasięgu oddziaływania skutków wyroku Trybunału Konstytucyjnego.

Kierując się natomiast zasadą ochrony praw nabytych Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż mimo to, że art. 32a ustawy o podatku od towarów i usług uznany został za niezgodny z Konstytucją, to jeżeli podatnik w okresie jego obowiązywania dostosował się do jego treści, spełniając wszystkie warunki, o którym w nim była mowa, nie może ponosić ujemnych skutków związanych ze stwierdzeniem jego niekonstytucyjności. Zatem podkreślenia wymaga nakaz stosowania tego przepisu w odniesieniu do sytuacji faktycznych powstałych w okresie jego obowiązywania, mimo że utraci on moc obowiązującą na podstawie niniejszego wyroku.

Zważywszy powyższe okoliczności Trybunał Konstytucyjny orzekł, jak w sentencji.

Zdanie odrębne
sędziego TK Marka Mazurkiewicza
do wyroku Trybunału Konstytucyjnego
z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie K 24/03.

I. Na podstawie art. 68 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) zgłaszam zdanie odrębne do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 27 kwietnia 2004 r. w sprawie K 24/03.

Zdanie odrębne odnosi się do pkt 2 wyroku, w którym stwierdzono, iż przepis § 48 ust 4 pkt 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 27, poz. 268 ze zm.) jest niezgodny z art. 92 ust 1 i art. 217 Konstytucji RP. Wyrażam przekonanie, że przepis ten jest zgodny z art. 92 ust. 1 i nie jest niezgodny z art. 217 Konstytucji.

II. W uzasadnieniu wyroku wskazano, że § 48 ust. 4 pkt 2 powołanego Rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. stanowi, iż w przypadku gdy nabywca posiada fakturę lub fakturę korygującą nie potwierdzoną kopią u sprzedawcy, faktury te ... nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego.

Dodatkowym warunkiem zastosowania tego przepisu jest zgodnie z § 48 ust. 6 Rozporządzenia ustalenie, że zbywca, od którego pochodzi faktura, nie ujął kwoty podatku od towarów i usług uwidocznionej w oryginale faktury w złożonej organowi podatkowemu deklaracji podatku.

Przepisy o identycznej treści, co zaskarżony przepis § 48 ust. 4 pkt 2, zawarte w uprzednio obowiązujących przepisach § 35 ust. 4 pkt 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. (Dz. U. Nr 133, poz. 688 ze zm.) oraz § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. (Dz. U. Nr 154, poz. 797 ze zm.), obydwu w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, były przedmiotem kontroli ich konstytucyjności ze strony Trybunału Konstytucyjnego, który wyrokiem z 11 grudnia 2001 r., w sprawie SK 16/00 orzekł, że przepisy te są zgodne z art. 32 ust. 1, art. 64, art. 84 i art. 92 oraz nie są niezgodne z art. 217 Konstytucji.

Przedmiotem kontroli konstytucyjności był również przepis § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r. o identycznym brzmieniu co zaskarżony przepis § 48 ust. 4 pkt 2 Rozporządzenia z 22 marca 2002 r. Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z 16 czerwca 1998 r. w sprawie U. 9/97 orzekł wówczas, że przepis ten jest zgodny z art. 92 oraz nie jest niezgodny z art. 217 Konstytucji, ponieważ „regulacja ta jedynie doprecyzowuje postanowienia ustawy, a nie wprowadza żadnych od nich odstępstw”, i ponieważ „zaskarżony przepis oparty o delegację ustawy wydanej przed wejściem w życie Konstytucji nie jest sprzeczny z art. 217 Konstytucji, gdyż nie wchodzi w zakres objęty zasadą wyłączności ustawy”.

Rozpoznając w postępowaniu w sprawie SK 16/00 skargę konstytucyjną dotyczącą przepisów o treści zasadniczo zbieżnej z przepisem będącym przedmiotem sprawy U. 9/97, Trybunał Konstytucyjny nie znalazł podstaw do odstąpienia od założeń uzasadniających rozstrzygnięcie zawarte w kończącym tę sprawę wyroku z 16 czerwca 1998 r. Nie ma podstaw do odstąpienia od ustalonej w sprawie U. 9/97 i SK 16/00 linii orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego także i dzisiaj.

Przepis art. 32a ustawy o podatku od towarów i usług, którego niezgodność z art. 2 Konstytucji orzeczono obecnym orzeczeniem Trybunału, nie ma w istocie bezpośredniego

wplywu na regulację § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. w zakresie objętym przedmiotem wniosku w sprawie, której dotyczy zdanie odrębne. Dotyczy on stosowania sankcji przewidzianej w innym przepisie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

III. W uzasadnieniu zasadności zgłoszenia zdania odrębnego w niniejszej sprawie pozwałam sobie przywołać fragmenty uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie SK 16/00. Trybunał powołując się tam na orzecznictwo NSA, stwierdził w wyroku z 16 czerwca 1998 r., co potwierdził w wyroku z 11 grudnia 2001 r., że „założeniem podatku od towarów i usług jest możliwość „potrącenia” przez nabywcę tylko podatku uiszczanego przez zbywcę, zaś w zaskarżonym przepisie nie chodzi w istocie o braki w dokumentacji, ale o zapłacenie lub potwierdzenie przez sprzedawcę podatku, wynikającego z tej faktury. Prawo odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego jest istotnym elementem konstrukcyjnym przedmiotu i podstawy podatku, charakteryzującym podatek od towarów i usług. Podatek naliczony nie jest ostatecznym określeniem wysokości daniny należnej od podatnika, ale tylko istotnym elementem konstrukcyjnym, wyjściowym dla obliczenia wysokości jego podatku. Dlatego zrozumiałe jest, że podatnik może pomniejszać podatek należny tylko wówczas, gdy został on uiszczony lub wykazany w sposób przewidziany w przepisach – co zostało odpowiednio uwidocznione w dokumentach (fakturach), stwierdzających nabycie towarów i usług związanych ze sprzedażą opodatkowaną u podatnika”. Trybunał stwierdził, że „trudno podważyć przyjęte w orzecznictwie NSA i akceptowane przez Trybunał Konstytucyjny założenie, iż istotną cechą charakteryzującą podatek VAT jest możliwość potrącenia przez nabywcę podatku uiszczanego przez zbywcę. Podstawowe znaczenie ma kwota podatku należnego, to ona wyznacza zakres obowiązku podatkowego nabywcy i jednocześnie stanowi łączną sumę, jaką budżet państwa powinien na danym etapie obrotu uzyskać. Jeżeli – co jest zasadą – budżet uzyskał już pewne sumy od kolejnych zbywców (lub z uwagi na istnienie u zbywcy kopii faktury VAT lub złożenie deklaracji podatku VAT, uzasadnione jest założenie, że kwotę tę on uiszczy) – zwraca ją nabywcy. VAT zakłada istotnie pewnego rodzaju „łączną” odpowiedzialność „łańcucha” kontrahentów. Taka konstrukcja podatku VAT jest „korzystna” dla budżetu państwa, a może też mieć niekorzystne skutki dla podatnika”.

IV. Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku w sprawie SK 16/00 poddał analizie także praktyczne znaczenie zaskarżonych przepisów i ich skutki. Przepisy te, wg oceny Trybunału dotyczyć mogą czterech sytuacji faktycznych: w pierwszej podatnik dokonuje obliczenia podatku od towarów i usług przy uwzględnieniu otrzymanej faktury VAT i wskazanego w niej podatku VAT, podlegającego zapłaceniu przez zbywcę, nie wiedząc, że miał do czynienia z kontrahentem nierzetelnym, który ciężącego na nim obowiązku nie wypełnił, a kopię faktury ukrył lub zniszczył. W drugiej sytuacji podatnik-zbywca wystawia w porozumieniu z nabywcą fikcyjną fakturę VAT, która dla nabywcy stanowić ma podstawę obniżenia podatku należnego oraz zwrotu podatku lub zwrotu podatku naliczonego, a następnie niszczyć lub w ogóle nie sporządzając kopii faktury świadomie nie uiszcza podatku. Trzecia z potencjalnych sytuacji obejmuje przypadki, gdy podatnik nabywca fałszuje fakturę VAT, a więc siłą rzeczy nie ma jej w ogóle u zbywcy. Czwarta sytuacja ma miejsce, gdy podatnik-zbywca wystawia fakturę VAT, a następnie jej kopia ginie lub ulega zniszczeniu, jednak podatnik wypełnił związane z transakcją zobowiązanie podatkowe, a przynajmniej ujął zaistniałą transakcję w deklaracji podatku od towarów i usług.

Po przeanalizowaniu tych sytuacji Trybunał stwierdził w konkluzji wyroku SK 16/00: „cel zaskarżonej regulacji rysuje się wyraziście. Chodzi o to, by z punktu widzenia nabywcy pozbawić ekonomicznego sensu wszelkie działania polegające na fałszowaniu faktur VAT lub

wchodzeniu w porozumienie ze zbywcą, który miałby niszczyć kopie faktur i nie płacić wynikających z nich zobowiązań. Regulację taką uznać należy za powiązaną racjonalnie z wskazanym wyżej celem. Jeżeli bowiem podatnik-zbywca dysponuje kopią faktury, to stanowi to z jednej strony potwierdzenie zaistniałej transakcji i potwierdzenie zgodności jej podatkowo istotnych elementów niejako przez obie strony. Z drugiej strony posiadanie kopii faktury – nawet w sytuacji niezapłacenia podatku – stanowi potwierdzenie przez zbywcę podatku i podstawę do obciążenia go zobowiązaniem podatkowym. Zaskarżona regulacja ma więc znaczenie prewencyjne, ma czynić z góry nieopłacalnymi próby wyłudzenia we wskazany wyżej sposób zwrotu podatku VAT oraz znaczenie porządkujące. Przyjęte rozwiązanie – stwierdza Trybunał – jest potwierdzone przez logiczny i znajdujący swoje potwierdzenie w zasadach doświadczenia życiowego związek właściwej ewidencji i przechowywania dokumentów podatkowych oraz wywiązywania się ze zobowiązań na rzecz budżetu państwa. Przyjęte przez prawodawcę kryterium różnicujące jest uzasadnione w zaistniałej sytuacji. Jest to kryterium obiektywne, racjonalnie powiązane z celem i przedmiotem regulacji prawnej, zaś w świetle przedstawionej wyżej konstrukcji podatku od towarów i usług nie może być ono uznane za nieuzasadnione”.

V. Skoro:

- poddana kontroli konstytucyjności regulacja § 48 ust 4 pkt 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 27 poz. 268 ze zm.) jest jednym z instrumentów zapewniających należyte wykonywanie przez podatników ciążącego na nich obowiązku konstytucyjnego określonego w art. 84 Konstytucji, zapobiegając „legalizacji” malwersacji podatkowych i destrukcji finansów publicznych:

- skoro regulacja ta nie wykracza – jak to stwierdził Trybunał Konstytucyjny w sprawach U. 9/97 i SK 16/00 – poza ramy delegacji zawartej w art. 23 ust. 2 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.),

- skoro wreszcie zaskarżony przepis nie jest sprzeczny z art. 217 Konstytucji, ponieważ – jak to stwierdził Trybunał w cytowanych orzeczeniach – nie wchodzi w zakres objęty zasadą wyłączności ustawy

zgłoszenie zdania odrębnego do pkt 2 wyroku w sprawie K 24/03 było konieczne.

Zgłoszenie zdania odrębnego do pkt. 2 wyroku było tym bardziej niezbędne, że Trybunał Konstytucyjny w przedostatnim akapicie uzasadnienia tego wyroku formułuje tezę: „przyjęcie więc, że stwierdzenie niezgodności § 48 ust. 4 pkt 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. z Konstytucją prowadzi do możliwości materialno-prawnej weryfikacji rozstrzygnięć organów podatkowych i zgłaszania pod ich adresem żądań stwierdzenia i zwrotu nadpłaty... stworzyłoby również stan niezgodny z Konstytucją”. Konstatacja ta doprowadziła do rozstrzygnięcia Trybunału w pkt 3 omawianego wyroku o odmowie podatnikom prawa do zwrotu podatku uiszczanego w wyniku zastosowania przepisu, którego niezgodność z Konstytucją w pkt 2 wyroku orzekł Trybunał.