

WYROK*
z dnia 16 czerwca 1998 r.
Sygn. U. 9/97

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Jadwiga Skórzewska-Łosiak – przewodnicząca
Krzysztof Kolasiński – sprawozdawca
Andrzej Mączyński

Joanna Szymczak – protokolant

po rozpoznaniu 2 i 16 czerwca 1998 r. sprawy z wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich, z udziałem umocowanych przedstawicieli uczestników postępowania: wnioskodawcy, Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, o stwierdzenie, że:

1. § 54 ust. 4 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; zm.: z 1996 r. Nr 107, poz. 506, Nr 157, poz. 805) w zakresie w jakim ma on nadal zastosowanie do wymiaru przez organy skarbowe podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego,

2. § 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)

– zostały ustanowione przez Ministra Finansów z przekroczeniem upoważnienia ustawowego zawartego w art. 23 i art. 32 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z dnia 8 stycznia 1993 r. (Dz.U. Nr 11, poz. 50; zm.: Nr 28, poz. 127, Nr 129, poz. 599; z 1994 r. Nr 132, poz. 670; z 1995 r. Nr 44, poz. 231, Nr 142, poz. 702 i 703; z 1996 r. Nr 137, poz. 640; z 1997 r. Nr 44, poz. 431, Nr 111, poz. 722, Nr 123, poz. 776 i 780, Nr 137, poz. 926, Nr 141, poz. 943, Nr 162, poz. 1104), co narusza art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 84, poz. 426; zm.: z 1995 r. Nr 38, poz. 184, Nr 150, poz. 729; z 1996 r. Nr 106, poz. 488), a po wejściu w życie 17 października 1997 r. Konstytucji z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483), narusza art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP

* Tekst sentencji został opublikowany w Dz.U. Nr 76, poz. 506

o r z e k a:

§ 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 156, poz. 1024) nie jest niezgodny z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Ponadto postanawia umorzyć postępowanie w części dotyczącej pkt. 1 wniosku wskutek jego cofnięcia.

Uzasadnienie:

I

1. Rzecznik Praw Obywatelskich wnioskiem z 30 maja 1997 r. wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie, że przepis § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 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), zwanego dalej "rozporządzeniem", przewidujący zakaz obniżania podatku należnego oraz zakaz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego na podstawie dokumentów celnych, w przypadku gdy nabywca posiada fakturę lub fakturę korygującą nie potwierdzoną kopią u sprzedawcy, został ustanowiony z przekroczeniem upoważnienia ustawowego zawartego w art. 23 i art. 32 ust. 5 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.), zwaną dalej "ustawą", co narusza art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej z 17 października 1992 r.

Rzecznik Praw Obywatelskich dokonując w uzasadnieniu wniosku analizy logicznej i semantycznej art. 23 ustawy stwierdza, że na mocy tego przepisu Minister Finansów uzyskał upoważnienie do:

1) "sporządzenia listy towarów i usług lub przypadków, w których nabycie towarów lub usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku" - a zatem - wykazu takich szczegółowo określonych towarów i usług, których nabycie nie będzie powodowało prawa przewidzianego w art. 19 ust. 1 i 2 ustawy w postaci "... prawa podatnika do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług przy czym za kwotę podatku naliczonego uważa się sumę kwot podatku określonych w fakturach stwierdzających nabycie towarów lub usług". Zdaniem wnioskodawcy Minister Finansów nie skorzystał z tej delegacji;

2) "określenia przypadków w których nabycie towarów lub usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku". Tę delegację Minister Finansów - zdaniem wnioskodawcy - wykorzystał m.in.:

– w rozdziale 7 rozporządzenia zatytułowanym "Przypadki w których nabycie towarów lub usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku" - § 12,

– w rozdziale 13 rozporządzenia zatytułowanym "Zasady wystawiania i przechowywania faktur, rachunków uproszczonych i not korygujących" w § 54 ust. 1 i 3 co nie jest kwestionowane oraz w zaskarżonym § 54 ust. 4 pkt 2, który stanowi, że w przypadku gdy nabywca posiada fakturę korygującą nie potwierdzoną kopią u sprzedawcy - faktura ta nie stanowi podstawy do obniżenia kwoty podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego.

W innym miejscu uzasadnienia wniosku, na str. 6 i 7, wnioskodawca stwierdza: “skoro (...) art. 23 pkt 1 *expressis verbis* upoważnia Ministra Finansów do określenia listy towarów i usług lub przypadków, w których nabycie towarów i usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku - to swoboda Ministra w zakresie regulacji istnieje jedynie co do wyboru spośród całości towarów i usług lub tych przypadków. Przypadki o których stanowi ten przepis należy wiązać z kontekstem całego przepisu - a więc z towarami i usługami. Chodzi więc o inne przypadki obrotu, nie będące ani towarami ani usługą, a nie o zasady przechowywania kopii dokumentów tego obrotu, gdyż o tym stanowi art. 32 ust. 5 ustawy.

Zdaniem wnioskodawcy ustalenie przez Ministra Finansów w zaskarżonym przepisie § 54 ust. 4 pkt 2, że braki w dokumentacji u jednego kontrahenta mogą powodować brak możliwości obniżenia kwoty podatku u drugiej strony umowy oraz sankcje podatkowe, stanowi niedopuszczalne dookreślenie ustawy aktem niższego rzędu. Na nabywcę towarów i usług żaden z przepisów ustawy nie nakłada obowiązku sprawdzania, czy wystawca faktury zawierającej wszystkie dane, o których mowa w art. 32 ustawy, przechowuje kopie faktur, a jeśli nie, to z jakich powodów. W stosunku do nabywcy towarów i usług została zastosowana niedopuszczalna “odpowiedzialność zbiorowa”. Jeśli bowiem można się zgodzić, że nabywca powinien kontrolować aby sprzedawca przekazał mu wystawione w sposób prawidłowy faktury i rachunki posiadające kopie, to brak jest jakiegokolwiek uzasadnienia do nakładania na nabywcę bardzo dotkliwych sankcji podatkowych za nieprzechowywanie przez sprzedawcę kopii faktur lub rachunków.

Sankcje podatkowe i sankcje karne mogłyby być nałożone na nabywcę towarów i usług za działanie w zмовie ze sprzedawcą, mające na celu uszczuplenie należnych Skarbowi Państwa podatków, przy czym ciężar udowodnienia takiego uszczuplenia, zgodnie z ogólną regułą dowodową w państwie prawa, spoczywać musi na organie skarbowym, a nie na podatniku, który wykazuje się posiadaniem oryginalnego i prawidłowo wystawionego dokumentu (m.in. z zaznaczeniem, że wystawiono go w dwóch egzemplarzach).

Odnosząc się do zarzutu przekroczenia upoważnienia ustawowego wynikającego z art. 32 ust. 5 ustawy wnioskodawca stwierdza, że przepis ten upoważnia Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia zasad wystawiania faktur, rachunków uproszczonych, danych które powinny zawierać oraz sposobu i okresu ich przechowywania, a także zawiera upoważnienie do określenia wzoru tych rachunków dla wszystkich lub niektórych rodzajów czynności. Zgodnie z tym przepisem na uczestnikach obrotu towarowego ciąży obowiązek związane z ich rolą w obrocie. Do obowiązków sprzedającego, a nie kupującego towar lub usługę, należy przechowywanie odpisów faktur i rachunków uproszczonych, które wystawił zgodnie z przeprowadzoną transakcją. Dlatego - w ocenie wnioskodawcy - postanowienia § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia ustanawiając sankcje podatkowe przekraczają upoważnienie ustawowe z art. 32 ust. 5. Sankcje takie może ustanowić tylko ustawa.

Zdaniem wnioskodawcy zaskarżony przepis nie może pozbawiać nabywcy działającego w dobrej wierze, możliwości skorzystania z uprawnień systemowych ustalonych w ustawie, gdyż nie można nakładać na nabywców sankcji mających swą podstawę w przepisach nie mających rangi ustawowej. Regulacje prawne tworzące ogół praw i obowiązków obywateli, muszą być w sposób wyraźny i jednoznaczny określone w przepisach ustawowych, a w żadnym razie nie mogą być “dookreślane” rozporządzeniem wykonawczym do ustawy.

Wnioskodawca, powołując się na bogate w tym przedmiocie orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, skonstatował, że “upoważnienie ustawowe podlega zawsze ścisłej i literalnej wykładni. Sejm, upoważniając w drodze ustawy określone organy państwowe do

wydawania aktów prawnych, upoważnia je jednocześnie do wydawania tych aktów w określonym zakresie podmiotowym i przedmiotowym. Żadne domniemanie ani wykładnia rozszerzająca treść upoważnienia ustawowego nie może wchodzić w rachubę. Granice dopuszczalnej regulacji zasad w rozporządzeniu wyznaczają postanowienia ustawy determinujące wykonawczy charakter tej regulacji. Normy wykonawcze nie są izolowanymi i zamkniętymi w sobie całościami. W układzie przyczynowo-skutkowym są w założeniu następcze i nie mogą pozostawać w sprzeczności nie tylko z ustawą na podstawie której zostały wydane ale i z normą ustawy”. Nieprecyzyjność upoważnienia ustawowego musi być interpretowana jako nieudzielenie w danym zakresie kompetencji normodawczej. Upoważnienie ustawowe nie może opierać się na domniemaniu objęcia swym zakresem materii w nim nie wymienionej, nie podlega też wykładni rozszerzającej ani celowościowej.

W związku z zastąpieniem zaskarżonego we wniosku rozporządzenia Ministra Finansów przez rozporządzenie z dnia 15 grudnia 1997 r. (Dz.U. Nr 156, poz. 1024) zawierającym identycznie sformułowane przepisy, jak zaskarżonego pierwotnie rozporządzenia, Rzecznik Praw Obywatelskich pismem z 27 maja 1998 r. wskazał, iż przedmiotem zaskarżenia jest § 54 ust. 4 pkt 2 tego rozporządzenia

2. Prokurator Generalny w pisemnym stanowisku z 7 lipca 1997 r. stwierdził, że przepis § 54 ust. 4 pkt 2, łącznie z końcowym zdaniem powołanego ust. 4, jest niezgodny z przepisem art. 32 ust. 5 ustawy oraz z art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. Odnosząc się do wniosku Prokurator Generalny przeprowadził analizę upoważnień zawartych w ustawie, w celu identyfikacji, które upoważnienie stanowi podstawę wydania zaskarżonego przepisu.

Zdaniem Prokuratora Generalnego zarzut wnioskodawcy, że zaskarżonym przepisem naruszono upoważnienia zawarte w art. 23 i art. 32 ust. 5 ustawy, jest wątpliwy zarówno ze względu na konkretne uregulowanie prawne jak i z przyczyn natury ogólnej. Na tle zaskarżonego przepisu wyłania się problem, czy kilka upoważnień może stanowić podstawę wydania jednego przepisu o jednolitej treści oraz czy jeden taki przepis może naruszać kilka upoważnień jako upoważnień, nie zaś przepisów wyższej rangi, a co za tym idzie, czy wzorcem do badania przepisu wykonawczego mogą być jednocześnie różne upoważnienia.

Prokurator Generalny konstatuje, że z punktu widzenia racjonalnego ustawodawcy oraz zasad nakazujących jasne i precyzyjne określanie przepisów prawa, podstawą wydania konkretnego przepisu wykonawczego, nie stanowiącego rozbudowanej normy prawnej, może być jedno upoważnienie. W przeciwnym razie groziłoby to powstaniem chaosu legislacyjnego i zasadniczych trudności w zakresie ustalania zgodności aktu wykonawczego z upoważnieniem. Nie podważa to ogólnej zasady badania zgodności aktu wykonawczego z innymi przepisami ustawy, w tym także z upoważnieniami, ale nie jako wzorcami upoważniającymi do wydania kontrolowanego aktu, a tylko jako przepisami wyższej rangi.

Wychodząc z tych przesłanek Prokurator Generalny uważa, że wzorcem badania legalności zaskarżonego przepisu jest art. 32 ust. 5 ustawy, który najbliższy jest materii regulowanej zaskarżonym przepisem.

Zarazem analiza tego upoważnienia prowadzi Prokuratora Generalnego do wniosku, że zaskarżony przepis wykracza poza jego granice. Głównym celem upoważnienia jest określenie w rozporządzeniu swego rodzaju warunków technicznych dotyczących wystawiania dokumentów finansowych i ich przechowywania, nie zaś skutków prawnych niezachowania tych warunków. Te bowiem wynikają z innych przepisów prawa.

Sprzeczność zaskarżonego przepisu z upoważnieniem, konkluduje Prokurator Generalny, wynika także z ogólnych zasad demokratycznego państwa prawa, według których prawa i obowiązki daninowe powinny wynikać z ustawy, a nie z aktu wykonawczego.

Zauważa przy tym, że kolizja zaskarżonego przepisu z upoważnieniem ustawowym obejmuje nie tylko § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia, ale także końcowe zdanie znajdujące się w ust. 4, które łącznie z pkt. 2 stanowią normę prawną.

3. Minister Finansów w piśmie z 10 lipca 1997 r. wyjaśnił, że przepis § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia - mimo, że został umieszczony w rozdziale "Zasady wystawiania i przechowywania faktur, rachunków uproszczonych i not korygujących" - nie został wydany na podstawie art. 32 ust. 5, ale art. 23 pkt 1 ustawy. Przepis art. 23 pkt 1 ustawy upoważnia Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia listy towarów i usług lub przypadków, w których nabycie towarów lub usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Zaskarżany przepis § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia określa przypadek, w którym nie można skorzystać z omawianego uprawnienia.

Minister Finansów nie zgodził się ze stanowiskiem wnioskodawcy, że w przepisie art. 23 pkt 1 ustawy chodzi o inne przypadki obrotu, nie będące ani towarem ani usługą, bowiem - napisano w nim "przypadki, w których nabycie towarów i usług", a więc nie może być mowy o innych przypadkach obrotu, niż towarami i usługami.

Rozporządzenie zostało podzielone na rozdziały ze względu na swoją obszerność, dla ułatwienia odszukania właściwego przepisu. Ponieważ zaskarżony przepis wiąże się ściśle z zasadami wystawiania faktur - został on umieszczony w rozdziale "Zasady wystawiania i przechowywania faktur, rachunków uproszczonych i not korygujących".

Minister Finansów podkreślił, że w kwestionowanym przepisie nie chodzi o braki w dokumentacji u sprzedawcy, a o fakt zapłacenia przez sprzedającego podatku wynikającego z tej faktury, dlatego też ustanowiono przepis - § 54 ust. 8 rozporządzenia - że w przypadku, gdy wystawca faktury uwzględnił wykazaną w niej sprzedaż i należny podatek w deklaracji dla podatku od towarów i usług, nie stosuje się zaskarżonego przepisu § 54 ust. 4 pkt 2.

Konieczność stosowania zaskarżonego przepisu - wyjaśnił Minister Finansów - wynika z konstrukcji podatku VAT polegającej na tym, że sprzedawca wystawia fakturę i płaci do budżetu podatek z niej wynikający, a nabywca ma prawo do potrącenia ze swego podatku kwoty zapłaconej przez sprzedawcę. Gdyby nie było przepisu zabraniającego odliczenie podatku wynikającego z oryginału faktury nie potwierdzonej kopią u wystawcy, podatnicy powszechnie podrabialiby faktury, podając jako wystawcę istniejący podmiot, podczas gdy w rzeczywistości podmiot ten nie dokonywał sprzedaży w podrobionej fakturze. Byłaby zatem możliwość odliczenia podatku którego nikt nigdy nie zapłacił, a nie należy zapominać - wyjaśnia Minister Finansów - że każda luka w prawie podatkowym jest bezwzględnie wykorzystywana przez podatników.

Minister Finansów stwierdził, iż podatnik który otrzymał fakturę nie potwierdzoną kopią u sprzedawcy, ma prawo domagać się od tego sprzedawcy odszkodowania za poniesione straty na drodze cywilnoprawnej. Przyjęcie innego rozwiązania w przepisach o podatku od towarów i usług mogłoby spowodować, że podatnik byłby zainteresowany uzyskaniem prawa do odliczeń (zwrotu) kosztem budżetu państwa, a nie dochodzeniem swoich roszczeń na drodze sądowej. Powstałyby również warunki sprzyjające rozwojowi tzw. szarej strefy i nie sprawdzania wiarygodności partnerów w obrocie handlowym, co leży nie tylko w interesie budżetu państwa. Znane są bowiem przypadki wyłudzenia

towaru bez zapłaty, pobierania zaliczek na dostawę towaru, który nigdy nie zostanie dostarczony itp.

Minister Finansów wyjaśnił, że zaskarżone przepisy rozporządzenia nie nakładają sankcji na podatnika, a jedynie określają przypadki, w których podatnik nie ma prawa do obniżenia podatku należnego lub otrzymania zwrotu podatku naliczonego wynikającego z posiadanej faktury. W przypadku stwierdzenia przez kontrolę tego typu przypadku, określone jest - na podstawie art. 27 ust. 5 ustawy - zobowiązanie podatkowe w prawidłowej wysokości i ustalane dodatkowe zobowiązania podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia tego zobowiązania. Jest to ustawą określony sposób naliczania zobowiązania podatkowego w konkretnych przypadkach.

W konkluzji Minister Finansów stwierdził, że przepis § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia nie narusza praw obywateli, a wręcz przeciwnie - zapewnia płacenie podatku VAT w prawidłowej wysokości. Zrezygnowanie z tego przepisu doprowadziłoby do powszechnych nadużyć, ograniczenia wpływów budżetowych i w konsekwencji braku możliwości zrealizowania wydatków budżetowych umożliwiających realizację praw obywateli zagwarantowanych konstytucją.

Odnosząc się do stanowiska wnioskodawcy, że zaskarżone, zawarte w rozporządzeniu rozwiązania, powinny być uregulowane w akcie prawnym w randze ustawy Minister Finansów stwierdził, iż tego rodzaju przepis jest zawarty w art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., a zgodnie z jej art. 236 Rada Ministrów została zobowiązana do przedstawienia Sejmowi w ciągu dwóch lat projektów niezbędnych do stosowania konstytucji. Natomiast w przepisach konstytucyjnych obowiązujących do dnia wejścia w życie Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. nie ma przepisu, który uzasadniałby tezę wnioskodawcy.

II

Na rozprawie 2 czerwca 1998 r. przedstawiciel Ministra Finansów wniósł o odroczenie rozpoznania sprawy z uwagi na zmianę wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich. Trybunał Konstytucyjny przychylił się do tego wniosku i wyznaczył termin kolejnej rozprawy na 16 czerwca 1998 r., zobowiązując uczestników postępowania do ustosunkowania się na piśmie do zmienionego wniosku. Na rozprawie 16 czerwca przedstawiciele wnioskodawcy, Prokuratora Generalnego i Ministra Finansów podtrzymały stanowiska złożone na piśmie.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Postępowanie w sprawie wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o zbadanie konstytucyjności § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym zostało umorzone na podstawie art. 39 ust. 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. Nr 102, poz. 643). W piśmie z 27 maja 1997 r. RPO dokonał zmiany w treści pierwotnego wniosku w ten sposób, że zamiast § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonywania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 154, poz. 797 ze zm.) zaskarżył § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonywania przepisów ustawy o podatku od towarów i

usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 156, poz. 1024). Tym samym doszło do skutecznego cofnięcia wniosku. Wprawdzie w kolejnym piśmie doszło do kolejnego zmodyfikowania wniosku przez objęcie zarzutem § 54 ust. 4 pkt 2 zarówno uchylonego, jak i obowiązującego rozporządzenia Ministra Finansów, ale zgodnie z art. 39 ust. 2 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, Trybunał nie mógł uwzględnić tej modyfikacji wniosku.

Wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich o stwierdzenie, że § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym pozbawiający podatników prawa do skorzystania z możliwości obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego narusza art. 92 i art. 217 konstytucji zawiera dwa zarzuty: 1) przekroczenia granic upoważnienia ustawowego, 2) uregulowania, aktem wykonawczym do ustawy materii zastrzeżonej do regulacji ustawowej.

Ustalenie podstawy upoważnienia ustawowego do regulacji przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia przedmiotu unormowania § 54 ust. 4 pkt 2 zaskarżonego rozporządzenia budzi trudności już dlatego, że rozporządzenie to zostało wydane na podstawie jedenastu upoważnień ustawowych: dziesięciu zawartych w ustawie z 8 stycznia 1993 r. ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i jednego z ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926). Zbiorcze uregulowanie w jednym rozporządzeniu zagadnień ustawowo przekazanych do unormowania temu samemu organowi, w drodze aktu wykonawczego, do ustawy zawartych w kilkunastu delegacjach ustawowych i to w różnych ustawach nie jest wskazane. Może bowiem stworzyć trudności w ustaleniu podstaw ustawowych, poszczególnych postanowień aktu wykonawczego; zwłaszcza wtedy, gdy systematyka przedmiotu regulacji rozporządzeniem nie jest przejrzysta.

Z sytuacją taką mamy do czynienia w rozpoznawanej sprawie - zaskarżony § 54 ust. 4 pkt 2 wskazanego rozporządzenia, dotyczący podstawy obniżenia przez nabywcę kwoty podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego został umieszczony w rozdziale 13 tego rozporządzenia, zatytułowanym “Zasady wystawiania i przechowywania faktur, rachunków uproszczonych i not korygujących”.

Wykładnia systemowa tego rozporządzenia legła u podstaw stanowiska wnioskodawcy, które podzielił także Prokurator Generalny, iż to właśnie art. 32 ust. 5 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatkach od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym stanowi podstawę ustawową tej regulacji tj. § 54 ust. 4 pkt 2 zaskarżonego rozporządzenia. W tymże to bowiem art. 32 ust. 5 wskazanej ustawy Minister Finansów został upoważniony do określenia w drodze rozporządzenia zasad wystawiania faktur, rachunków uproszczonych, danych, które powinny zawierać oraz sposobu i okresu ich przechowywania.

Prostą konsekwencją przypisania tej podstawy upoważnienia ustawowego § 54 ust. 4 pkt 2 zaskarżonego rozporządzenia jest sformułowany we wniosku RPO zarzut, do którego przychylił się Prokurator Generalny, iż przypis ten wykracza poza ramy delegacji ustawowej, a co więcej dotyczy przedmiotu zastrzeżonego do regulacji ustawowej.

Według Ministra Finansów zaskarżony przepis, mimo jego zamieszczenia w rozdziale rozporządzenia zatytułowanym “zasady wystawiania i przechowywania faktur...” wydany został na podstawie delegacji z art. 23 ustawy. Przepis ten upoważnia Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia listy towarów i usług lub przypadków, w których nabycie towarów lub usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku naliczonego od podatku należnego. Wnioskodawca dostrzega także możliwość przyjęcia za podstawę upoważnienia ustawowego do wydania zaskarżonego przepisu rozporządzenia tegoż art. 23 omawianej ustawy. Stąd właśnie wniosek zarzuca ,

iż zaskarżony przepis wykracza poza ramy delegacji udzielonej nie tylko w art. 32 ust. 5, ale i w art. 23 tejże ustawy.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego podstawą wydania zaskarżonego przepisu jest art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Przedmiot opodatkowania podatkiem od towarów i usług określa art. 2 omawianej ustawy, który nie wymienia innych przedmiotów opodatkowania niż towary i usługi, a zaskarżony przepis dotyczy tej kwestii.

Wnioskodawca formułuje jednak także dalej idące zarzuty, a mianowicie, iż zaskarżony przepis rozporządzenia wprowadza odpowiedzialność zbiorową nabywcy i zbywcy towarów i usług, a w szczególności, że obciąża nabywcę konsekwencjami zachowań zbywcy na które nie ma on wpływu; nakłada na nabywcę dotkliwe sankcje podatkowe za nieprzechowywanie przez sprzedawcę kopii faktur lub rachunków.

Rozważenie tego zarzutu wymaga wyjaśnienia, czy w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, obowiązek uiszczenia podatku jest rzeczywiście sankcją mającą zastosowanie w przypadkach nie dopełnienia przez uczestników obrotu towarami i usługami wymaganych formalności. Takie rozumienie istoty podatku od towarów i usług nie jest do pogodzenia z założeniem tego podatku, którego przedmiot określa wspomniany już art. 2 tejże ustawy jako sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług. Artykuł ten w ust. 4 precyzuje, że czynności te podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem wymaganych warunków i formy. Artykuł 6 ustawy ustala zaś, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania, przekazania, zamiany, darowizny towaru lub wykonania usługi.

Ustawa ta w żadnym z przepisów nie wyjaśnia wprost istoty tego podatku, co jest niewątpliwie jej mankamentem. Koncentruje się ona na kazuistycznym precyzowaniu sposobu jego funkcjonowania, co ma ułatwić praktyczne jej stosowanie. Utrudnia przez to zrozumienie istoty tego podatku określanego też jako podatek od wartości dodanej, w skrócie zaś jako VAT.

Podstawowe przepisy tej ustawy dotyczące relacji zobowiązań podatkowych uczestników obrotu towarami i usługami - art. 19 i 21 posługują się jedynie pojęciami podatku należnego i naliczonego, a ust. 4 art. 21 sygnalizuje związek między zobowiązaniem podatkowym sprzedawcy i nabywcy towarów i usług. Dopiero doktryna i orzecznictwo sądowe, zwłaszcza NSA wyjaśniają, iż podstawową zasadą podatku od towarów i usług jest prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, który oznacza podatek uiszczony przez nabywcę (J. Kamiński, W. Maruchin, *Ustawa o VAT, Komentarz*, Warszawa 1995 r., s.103).

Trafnie wskazano, zwłaszcza w uzasadnieniu orzeczenia NSA z dnia 7 marca 1997 r., sygn. akt III SA 762/96, iż cała "filozofia" podatku od wartości dodanej polega na tym, iż nabywca towarów i usług może potrącić podatek uiszczony przez zbywcę. Tymczasem w uzasadnieniu wniosku RPO traktuje się prawo nabywcy do potrącenia podatku VAT jako prawo samoistne, niezależne od tego, czy zbywca podatek uiszczył. Choć sposób zredagowania omawianej ustawy budzi wskazane już zastrzeżenia, to jej treść nie uzasadnia jednak wniosku, iż istota regulacji tego podatku wyraża się w zapewnieniu prawidłowego obiegu dokumentów podatkowych, a wobec tego samo wejście w posiadanie właściwego dokumentu - oryginału faktury zwalnia nabywcę z podatku VAT, choćby zbywca tego podatku nie uiszczył.

Jakkolwiek zgodnie z art. 19 ust. 1 wskazanej ustawy obniżenie kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług jest prawem podatnika, to z istoty podatku od towarów i usług (od "wartości dodanej") wynika, iż

prawo to jest warunkowe. Skorzystanie z niego uzależnione jest od tego, czy poprzedni podatnik, we wcześniejszej fazie produkcji lub redystrybucji podatek ten uiszczył.

Jak już wskazano na podstawie art. 2 omawianej ustawy opodatkowaniu podlega sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jak również eksport i import towarów lub usług. Artykuł 19 ust. 1 tejże ustawy pozwala podatnikowi na obniżenie kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług.

Przepisy wskazanego rozporządzenia w rozważanym zakresie stanowią jedynie próbę „doprecyzowania zasady wynikającej wprost z samej ustawy”. Nie przewiduje ona bowiem sytuacji, w której nabywca odbiera naliczony na fakturze, a nie zapłacony przez zbywcę podatek. Przyjmujący fakturę w dobrej, czy złej wierze od zbywcy, który nie opłacił podatku od towarów i usług, nie może liczyć na obniżenie podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Ryzyko wyboru niewłaściwego, w tym nieuczciwego kontrahenta obciąża nabywcę towarów lub usług. Zwraca na to także trafnie uwagę Minister Finansów podkreślając, iż w zaskarżonym przepisie nie chodzi w istocie o braki dokumentacji u sprzedawcy, a o fakt nie zapłacenia przez sprzedawcę podatku wynikającego z tej faktury. Trafność tego stanowiska potwierdza postanowienie § 54 ust. 9 zaskarżonego rozporządzenia. Zgodnie z nim nie zachowanie przez sprzedawcę kopii faktury nie ma znaczenia, z punktu widzenia dopuszczalności odliczenia podatku przez nabywcę towarów lub usług, jeżeli sprzedawca w deklaracji dla podatku od towarów i usług uwzględnił wykazaną w fakturze sprzedaż i należny podatek.

Sytuacja prawna nabywcy towarów lub usług, posiadającego oryginał faktury nie potwierdzonej kopią u wystawcy, który nie uwzględnił w deklaracji dla podatku od towarów i usług wykazanej w fakturze sprzedaży i należnego podatku, jest podobna do tej, w jakiej znajduje się np. posiadacz czeku bez pokrycia. Ochrona dobrej wiary wymaga podstawy ustawowej, a takiej podstawy w ustawie o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym brak. Zaskarżony przepis ma na celu zapobieżenie sytuacji, w której Skarb Państwa zwracałby wykazany w fakturze podatek mimo, iż podatek ten nie został w rzeczywistości uiszczony.

Nabywca towarów i usług może potrącić tylko podatek uiszczony przez zbywcę. Podatek nieuiszczony obciąża nabywcę, choćby był on w dobrej wierze, co nie stoi na przeszkodzie dochodzenia przez niego odszkodowania od zbywcy za poniesioną szkodę. Zwolnienie z podatku od towarów i usług w przypadku nieopłacenia go przez zbywcę klóciłoby z sensem i celem ustawy o podatku od towarów i usług. Konstrukcja bowiem podatku VAT polega na tym, że sprzedawca wystawia fakturę i płaci do budżetu wykazany w niej podatek, a nabywca ma prawo do potrącenia ze swego podatku jedynie kwoty zapłaconej przez sprzedawcę.

Zaskarżony § 54 ust. 4 pkt 2 wskazanego rozporządzenia dopiero łącznie z ust. 9 tego paragrafu, to znaczy wtedy, gdy wystawca faktury nie tylko nie posiada jej kopii, ale także nie uwzględnił wykazanej w niej sprzedaży w deklaracji dla podatku od towaru i usług nie zezwala nabywcy na obniżenie kwoty podatku należnego. Regulacja ta jedynie doprecyzowuje postanowienia ustawy, a nie wprowadza żadnych od nich odstępstw. Zatem regulacja ta nie wykracza poza ramy delegacji zawartej w art. 23 ustawy o podatku od towarów i usług. Art. 23 ustawy wprawdzie nie odpowiada wymogom określonym art. 92 ust. 1 konstytucji, ale kwestia ta nie mogła być badana w niniejszym postępowaniu, bowiem nie była objęta zarzutem wniosku. Trybunał Konstytucyjny zaznacza przy tym, że upoważnienie wydane przed wejściem w życie konstytucji może nadal stanowić podstawę wydania przepisu wykonawczego.

Zaskarżony przepis oparty o delegację ustawy wydanej przed wejściem w życie konstytucji nie jest sprzeczny także z art. 217 konstytucji, gdyż nie wchodzi w zakres

objęty zasadą wyłączności ustawy. Art. 217 konstytucji wyraża zasadę wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego. Do materii zastrzeżonych dla ustawy należy określenie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Należy zauważyć, że mechanizm obniżania kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług nie mieści się w wyliczeniu zawartym w wymienionym przepisie konstytucyjnym. W szczególności mechanizm ten nie jest ulgą podatkową ani umorzeniem w znaczeniu, w jakim terminy te są używane w doktrynie prawa finansowego. W świetle ustalonej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasady, że sprawy istotne z punktu widzenia założeń ustawy nie mogą być przekazywane do uregulowania w aktach wykonawczych, należy jednak przyjąć, że konstytucyjne wyliczenie spraw z zakresu prawa daninowego zastrzeżonych dla ustawy nie ma charakteru wyczerpującego. Wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie. Natomiast do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny.

W świetle powyższych rozważań dotyczących ustawowej regulacji podatku od towarów i usług, zaskarżony przepis rozporządzenia Ministra Finansów nie jest niezgodny z art. 217 konstytucji. Zaskarżony przepis nie określa podmiotów, przedmiotów opodatkowania ani stawek podatkowych. Nie określa kategorii podmiotów zwalnianych od opodatkowania ani zasad przyznawania ulg i umorzeń. Nie reguluje on również innych istotnych elementów stosunku podatkowego. Elementy te zostały uregulowane bezpośrednio w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (choć np. odesłanie określenia pojęcia usług w art. 4 pkt 2 do przepisów podustawowych może wywoływać zastrzeżenia). Należy do nich m.in. omówiona wyżej zasada, że prawo do obniżenia podatku należnego przysługuje nabywcy wyłącznie w razie uiszczenia tego podatku przez zbywcę. § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów nie dodaje nowych sytuacji, w których obniżenie podatku bądź też zwrot różny podatku nie przysługuje. Reguluje on jedynie sposób urzeczywistnienia w praktyce wymienionej zasady ustawowej, określając przede wszystkim formalne przesłanki, jakie muszą zostać spełnione, aby podatnik mógł skorzystać z prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.