

**WYROK\***

z dnia 11 grudnia 2001 r.

**Sygn. SK 16/00****Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Jadwiga Skórzewska-Łosiak – przewodnicząca  
Teresa Dębowska-Romanowska  
Andrzej Mączyński – sprawozdawca

Grażyna Szałygo – protokolant

po rozpoznaniu 11 grudnia 2001 r. na rozprawie skargi konstytucyjnej Mirosława L. z udziałem umocowanych przedstawicieli uczestników postępowania: skarżącego, Ministra Finansów oraz Prokuratora Generalnego o stwierdzenie, że:

§ 35 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 133, poz. 688 ze zm.) oraz § 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 ze zm.) są niezgodne z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 64, art. 84 w związku z art. 8, art. 92 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

o r z e k a:

**1. § 35 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 133, poz. 688; zm.: z 1995 r. Nr 41, poz. 212) rozumiany w ten sposób, że nie ma zastosowania do sytuacji, w której wystawca faktury lub faktury korygującej uwzględnił wykazaną w niej sprzedaż i podatek należny w deklaracji dla podatku od towarów i usług, jest zgodny z art. 32 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 92 i nie jest niezgodny z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

**2. § 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; z 1997 r. Nr 61, poz. 389) jest zgodny z art. 32 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 92 i nie jest niezgodny z art. 217 Konstytucji.**

**Uzasadnienie:****I**

---

\* Tekst sentencji opublikowany został w Dz.U. Nr 144, poz. 1621.

1. Skarżący zakwestionował § 35 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 133, poz. 688 ze zm.; dalej: rozporządzenie z 1994 r.) oraz § 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 ze zm.; dalej: rozporządzenie z 1995 r.). Skarżący stwierdził, że wskazane przepisy zostały ustanowione 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.; dalej: ustawa o podatku od towarów i usług) oraz że są niezgodne z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84, art. 92 i art. 217 Konstytucji. Ponadto skarżący zarzucił naruszenie art. 64 Konstytucji, twierdząc, że zastosowanie kwestionowanych przepisów w toku postępowania administracyjnego pozbawiło skarżącego całego majątku uzyskanego w ciągu wieloletniej działalności gospodarczej przez przerwienie odpowiedzialności podatkowej sprzedających na skarżącego, który był nabywcą. Zdaniem skarżącego prowadzi to do sprzeczności z art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 84 w związku z art. 8 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego:

Decyzją z 21 kwietnia 1998 r. (*KS-4-531/970325/11/I/95*) Inspektor Kontroli Skarbowej określił wobec skarżącego zobowiązanie w podatku od towarów i usług, zaległość podatkową, odsetki za zwłokę od zaległości podatkowej za styczeń 1995 r. oraz ustalił dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Decyzją z 23 kwietnia 1998 r. (*KS-4-531/970925/11/II-XII/95*) Inspektor Kontroli Skarbowej określił wobec skarżącego zobowiązanie w podatku od towarów i usług, zaległość podatkową, odsetki za zwłokę od zaległości podatkowej za luty-grudzień 1995 r. oraz ustalił dodatkowe zobowiązanie podatkowe, a także różnicę podatku stanowiącą nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym. Decyzją z 30 marca 1998 r. (*KS-4-531/970338/11/I-XII/96*) Inspektor Kontroli Skarbowej określił wobec skarżącego zobowiązanie w podatku od towarów i usług, zaległość podatkową, odsetki za zwłokę od zaległości podatkowej za styczeń-grudzień 1996 r. oraz ustalił dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Wskazane decyzje organu pierwszej instancji zostały utrzymane w mocy odpowiednio przez: decyzję Izby Skarbowej w Olsztynie z 10 lipca 1998 r. (*PP-732/2/103/98*), decyzję Izby Skarbowej w Olsztynie z dnia 14 lipca 1998 r. (*PP-732/2/104/98*) oraz decyzję Izby Skarbowej w Olsztynie z 26 czerwca 1998 r. (*PP-732/2/94/98*). W wyroku z 22 grudnia 1999 r. (*sygn. akt III SA 7420-7422/98*) Naczelny Sąd Administracyjny, po rozpoznaniu skarg skarżącego na powyższe decyzje Izby Skarbowej, oddalił skargę w części dotyczącej określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 1995 i 1996 r. oraz uchylił zaskarżone decyzje w pozostałym zakresie.

Zarzuty zawarte w skardze konstytucyjnej zostały poparte następującymi argumentami:

Skarżący wskazał, że NSA, orzekając w jego sprawie odwołał się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 16 czerwca 1998 r. (*U. 9/97, OTK ZU Nr 4/1998, poz. 51*). Tymczasem wyrok Trybunału nie jest wiążący w sprawie skarżącego. Odnosił się on jedynie do stwierdzenia, że § 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; dalej: rozporządzenie z 1997 r.) nie jest niezgodny z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Wyrok ten nie dotyczył § 35 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia z 1994 r., natomiast w zakresie § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia z 1995 r. postępowanie przed Trybunałem zostało umorzone.

Stan prawny ukształtowany przez rozporządzenie z 1997 r. istotnie odbiega od stanu prawnego właściwego dla rozstrzygnięcia sprawy skarżącego. W szczególności w rozporządzeniu z 1997 r. w § 54 dodano ust. 9, zgodnie z którym ust. 4 pkt 2 nie stosuje się, gdy wystawca faktury lub faktury korygującej uwzględnił wykazaną w niej sprzedaż w deklaracji dla podatku od towarów i usług. Przepis ten zapobiega skutkom "oczywiście niekonstytucyjnego i

automatycznego stosowania w praktyce (...) § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia z 1995 r.”. W § 54 ust. 9 rozporządzenia z 1997 r. chodzi wyłącznie o uwzględnienie sprzedaży w deklaracji, a nie zapłaceniu podatku – a zatem skutki utraty prawa do odliczenia podatku naliczonego niweczy samo uwzględnienie w deklaracji, a nie faktyczne uiszczenie podatku przez sprzedawcę. Istotą podatku VAT jest jego prawidłowe ewidencjonowanie, a nie fakt rzeczywistej zapłaty.

Kwestionowane przepisy kolidują z art. 19 ust. 1 i ust. 3 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, określającym w sposób generalny moment, w którym podatnik uprawniony jest do dokonania obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. Należy uznać, że podatnik nie ma prawa do obniżenia podatku o ile w momencie korzystania przez niego z tego prawa (tj. w miesiącu otrzymania faktury lub w miesiącu następnym) zachodzą okoliczności określone w zaskarżonych przepisach.

Zastosowanie kwestionowanych przepisów w sprawie skarżącego spowodowało obciążenie go odpowiedzialnością podatkową “za zidentyfikowane osoby trzecie, które nie kryły swoich zamiarów uchylecia się od płacenia podatków”. Z tego względu przepisy te naruszają art. 2, art. 32, art. 84 i art. 217 Konstytucji. W demokratycznym państwie prawnym powinna istnieć równowaga między indywidualnym dobrem poszczególnych obywateli a interesem podatkowym Skarbu Państwa. W szczególności niedostateczna efektywność organów państwowych w egzekwowaniu należności podatkowych nie może prowadzić do przenoszenia odpowiedzialności określonych podmiotów na inne.

2. W piśmie z 30 listopada 2001 r. skarżący rozbudował argumentację zarzutów zawartych w skardze konstytucyjnej. Skarżący zauważył, że w polskim systemie prawa obowiązuje zasada zupełności ustawowej w dziedzinie opodatkowania. Uzupełnieniem tej zasady jest zasada prawa podatkowego zakazująca stosowania interpretacji *in dubio pro fisco*. Ustawa o podatku od towarów i usług (art. 2, art. 19, art. 21) nie formułuje zasady, że prawo do obniżenia podatku należnego przysługuje wyłącznie w razie uiszczenia tego podatku przez zbywcę. Zdaniem skarżącego zasadę taką organy podatkowe wywodzą w sposób nieuprawniony z treści zakwestionowanych przepisów rozporządzenia z 1994 i 1995 r., które w istocie określają wyłącznie formalne i techniczne warunki samoobliczenia podatku VAT.

Skarżący stwierdził, że art. 19 ustawy o podatku od towarów i usług pozwala podatnikowi obniżyć podatek należny o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Prawo do odliczenia podatku naliczonego jest immanentną cechą podatku VAT jako podatku od wartości dodanej. Prawo to nie jest zatem ulgą ani przywilejem. Utrata tego prawa może nastąpić jedynie w przypadkach określonych przez art. 7, art. 9, art. 14, art. 25 i art. 27 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Skarżący podkreślił, że zakwestionowane przepisy w niedopuszczalny sposób warunkują ustawowe prawo do odliczenia okolicznościami zależnymi od zachowań osób trzecich, na które podatnik nie ma i nie może mieć wpływu. Zaskarżone przepisy nie odpowiadają zatem warunkom określonym m.in. w art. 217 Konstytucji.

3. Prokurator Generalny, ustosunkowując się do skargi konstytucyjnej, stwierdził, że: 1) § 35 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia z 1994 r. i § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia z 1995 r. są zgodne z art. 92 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej a także z art. 23 i art. 32 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług; 2) przepisy wymienione w pkt. 1 nie są niezgodne z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 64 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Uzasadnienie swego stanowiska Prokurator Generalny oparł na następujących argumentach:

Poglądy wyrażone w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 czerwca 1998 r. (*U. 9/97*) znajdują zastosowanie do oceny przepisów będących przedmiotem skargi konstytucyjnej. Przepisy te mają bowiem niemal identyczną treść, mimo że zawarte są w innych rozporządzeniach Ministra Finansów. Zarówno rozporządzenie z 1997 r., jak i rozporządzenia z

1994 r. i 1995 r., zostały wydane przez Ministra Finansów “w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym”, zaś zawarte w nich przepisy dotyczą tej samej kwestii, tj. skutków braku kopii faktury stanowiącej dla podatnika podstawę odliczeń od podatku.

Naczelny Sąd Administracyjny, rozstrzygając skierowaną do niego skargę, także odwołał się do poglądów Trybunału Konstytucyjnego, stwierdzając, że prawo do obniżenia podatku jest prawem warunkowym, z którego podatnik może skorzystać jedynie wówczas, gdy zostaną spełnione określone warunki oraz że taka regulacja nie narusza żadnej z zasad konstytucyjnych.

Z powyższych względów należy uznać, że kwestie związane z oceną, czy zaskarżone przepisy nie przekraczają upoważnienia ustawowego i czy są zgodne z art. 92 i art. 217 Konstytucji, zostały przesądzone w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 16 czerwca 1998 r. (*U. 9/97*), mimo iż dotyczył on formalnie innego przepisu niż przepisy zakwestionowane w skardze. Tym samym nieuzasadniony jest zarzut niezgodności zaskarżonych przepisów z art. 23 i art. 32 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług.

Jeżeli chodzi o zarzut naruszenia przez kwestionowane przepisy art. 2, art. 32 ust. 1, art. 64 i art. 84 w związku z art. 8 Konstytucji, to uzasadnienie skargi ogranicza się jedynie do sumarycznego stwierdzenia, iż niekonstytucyjne jest przerzucenie “odpowiedzialności podatkowej za zidentyfikowane osoby trzecie, które nie kryły swoich zamiarów uchylenia się od płacenia podatków”. Takie sformułowanie zarzutu nie spełnia warunków określonych w art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (*Dz.U. Nr 102, poz. 643 ze zm.*; dalej: *ustawa o Trybunale Konstytucyjnym*). Ponadto trzeba wziąć pod uwagę, że także zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji nie może stanowić samoistnej podstawy skargi konstytucyjnej.

4. Minister Finansów, zajmując stanowisko w sprawie jako organ, który wydał akty normatywne zawierające zakwestionowane przepisy, stwierdził, że § 35 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia z 1994 r. oraz § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia z 1995 r. zostały wydane bez przekroczenia upoważnienia ustawowego zawartego w art. 23 i art. 32 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług i nie kolidują z art. 19 ust. 1 i ust. 3 pkt 1 wymienionej ustawy oraz nie naruszają art. 2, art. 32 ust. 1 oraz art. 84, art. 92 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Uzasadnienie swego stanowiska Minister Finansów oparł na następujących argumentach:

Art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług daje Ministrowi Finansów upoważnienie do określenia przypadków, w których nabycie towarów lub usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przy nabyciu towarów i usług lub zwrotu różnicy tego podatku. Na podstawie tego upoważnienia Minister Finansów określił w kwestionowanych przepisach, że w przypadku gdy nabywca posiada fakturę lub fakturę korygującą nie potwierdzoną kopią u sprzedawcy, to faktury te nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego. Wydanie kwestionowanych przepisów zgodnie z upoważnieniem ustawowym przesądza o ich konstytucyjności w zakresie wskazanym przez skarżącego.

Nieuzasadniony jest także zarzut niezgodności kwestionowanych przepisów z art. 32 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług. § 35 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia z 1994 r. oraz § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia z 1995 r. nie zostały wydane na podstawie upoważnienia zawartego w art. 32 ust. 5, ale na podstawie art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Zamieszczenie zaskarżonych przepisów w rozdziale zatytułowanym “Zasady wystawiania i przechowywania faktur, rachunków uproszczonych i not korygujących” nie świadczy o tym, że podstawą wydania tych przepisów był art. 32 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług. Rozporządzenia z 1994 i 1995 r. zostały wydane na podstawie kilkunastu upoważnień ustawowych i umiejscowienie przepisów w rozporządzaniu nie oznacza, że zostały one wydane z przekroczeniem którejkolwiek z tych delegacji.

Przepisy § 35 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia z 1994 r. oraz § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia z 1995 r. nie są niezgodne z art. 19 ust. 1 i ust. 3 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Art. 19 ust. 1 ustawy formułuje jedynie generalną zasadę, zgodnie z którą podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Prawo to nie jest jednak prawem bezwarunkowym. Już sam art. 19 ustawy o podatku od towarów i usług określa takie ograniczenia. Jednocześnie ustawodawca w art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług upoważnił Ministra Finansów do określenia innych przypadków ograniczających to prawo.

Poza tym konieczność wprowadzenia kwestionowanych przepisów wynika z samej konstrukcji podatku od towarów i usług. Polega ona na tym, że sprzedawca, dokonując sprzedaży towarów (usług), wystawia fakturę i ma obowiązek zapłaty podatku wynikającego z tej faktury, a nabywca ma prawo do potrącenia ze swojego podatku należnego kwoty podatku zapłaconego przez sprzedawcę. Gdyby nie wprowadzono przepisu ograniczającego prawo podatnika do skorzystania z uprawnienia odliczenia lub zwrotu podatku naliczonego, w przypadku braku potwierdzenia oryginału faktury (faktury korygującej) kopią tej faktury u sprzedawcy “moglibyśmy mieć do czynienia z sytuacją powszechnego podrabiania (fałszowania) faktur z kwotą podatku, w których wykazywano by jako wystawcę faktury podmiot, który w rzeczywistości nie dokonał sprzedaży i nie wystawił w związku z tym <podrobionej> faktury”. Konstrukcja podatku od towarów i usług opiera się na zasadzie, że skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego uzależnione jest od tego, czy podatnikiem tym co do “obowiązku rozliczenia go z budżetem”, obciążony został poprzedni podatnik (sprzedawca). Oznacza to, że nabywca towarów i usług może odliczyć tylko podatek zapłacony (rozliczony) w poprzedniej fazie obrotu. Poza tym nie w każdym przypadku braku u sprzedawcy kopii faktury nabywca traci prawo do odliczenia podatku naliczonego. Zgodnie bowiem z § 54 ust. 8 rozporządzenia z 1995 r. ograniczenia prawa do odliczenia podatku z faktury niepotwierdzonej kopią u sprzedawcy nie stosuje się, gdy wystawca faktury uwzględnił wykazaną w niej sprzedaż i podatek należny w deklaracji od podatku od towarów i usług.

Rozwiązania przyjęte w § 35 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia z 1994 r. i w § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia z 1995 r. wzorowane są na przepisach stosowanych w krajach, w których wprowadzono podatek od wartości dodanej. Zgodnie z art. 22 obowiązującej państwa Unii Europejskiej szóstej Dyrektywy Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich, dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej – ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EEC) – państwa te mogą nałożyć obowiązki, które uznają za konieczne dla właściwego opodatkowania i ściągania podatku oraz zabezpieczenia przed oszustwami. Odstąpienie od wymogu posiadania faktury potwierdzonej kopią u sprzedawcy mogłoby powodować powstawanie warunków sprzyjających rozwojowi “szarej strefy”.

Ponadto nie można podzielić twierdzenia skarżącego, że stan prawny ukształtowany przez rozporządzenie z 1997 r. istotnie odbiega od wcześniejszych uregulowań. § 54 ust. 9 rozporządzenia z 1997 r. zmienia jedynie kryteria stosowania przepisu, umożliwiając odliczenie podatku z faktury, której kopii sprzedawca wprawdzie nie posiada, ale rozliczył wynikający z niej podatek. Analogia pomiędzy kwestionowanymi przepisami a przepisami rozporządzenia z 1997 r. uzasadnia stanowisko, że konstytucyjność tych przepisów została rozstrzygnięta przez Trybunał Konstytucyjny w sprawie U. 9/97.

W istocie skarżący nie przedstawił argumentacji, która pozwalałaby na ocenę zgodności kwestionowanych przepisów z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 92 i art. 217 Konstytucji. Tym samym nie spełnione zostały warunki określone w art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym.

## II

Podczas rozprawy 11 grudnia 2001 r. przedstawiciele uczestników postępowania podtrzymali stanowiska zawarte w pismach procesowych.

Przedstawiciel Ministra Finansów podkreślił, że możliwość pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony jest prawem podatnika zapisanym w art. 19 ustawy o podatku od towarów i usług, ale o ograniczonym charakterze. Regulacje przyjęte w kwestionowanych przepisach mają zapobiegać przerzuceniu całej odpowiedzialności za nierzetelność podatników na Skarb Państwa. Samo "blankietowe" posiadanie faktury nie może być uznane za wystarczające do odliczenia podatku naliczonego.

Przedstawiciel Ministra Finansów zwrócił także uwagę na fakt, że sprzedawca jest zainteresowany w przechowywaniu wystawionych faktur, ponieważ ciążą na nim sankcje za nieprzechowywanie dokumentów przez wymagany okres 5 lat.

Ponadto stwierdził, że prawo do odliczenia podatku naliczonego nie zależy od zapłaty tego podatku, ale od tego czy wystawca faktury uwzględnił podatek należny w deklaracji dla podatku od towarów i usług. Oznacza to, że wystarczy wykazanie zobowiązania i podmiotu zobowiązanego.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Oba zakwestionowane w skardze konstytucyjnej przepisy, czyli § 35 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia z 1994 r. i § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia z 1995 r., zostały uchylone jeszcze przed wniesieniem tej skargi (odpowiednio: przez § 79 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia z 1995 r. z dniem 1 lutego 1996 r. i przez § 79 rozporządzenia z 1997 r. z dniem 1 stycznia 1998 r.). Jednak zgodnie z regulacją intertemporalną miarodajną dla spraw podatkowych przepisy te mogą być nadal stosowane do stanów faktycznych zrealizowanych w okresie ich obowiązywania, a zatem stanowią podstawę prawną rozstrzygnięć dotyczących podatku od towarów i usług za odpowiednie lata. Zgodnie z utrwaloną linią orzeczniczą Trybunału Konstytucyjnego przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej, zachowuje moc obowiązującą w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym dopóty, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa, zaś utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym następuje dopiero wówczas, gdy dany przepis nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (zob. np. *wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 31 stycznia 2001 r., P. 4/99, OTK ZU Nr 1/2001, poz. 5*). Z tego punktu widzenia zakwestionowane przepisy są nadal wyposażone w moc obowiązującą, a zatem Trybunał Konstytucyjny może rozpatrzyć zarzuty dotyczące ich niezgodności z Konstytucją.

Niezależnie od tego umorzenie postępowania w niniejszej sprawie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym z powodu uchylecia zaskarżonych przepisów i zastąpienia ich nowymi byłoby niedopuszczalne z uwagi na obowiązywanie art. 39 ust. 3 tej ustawy. Konieczność merytorycznego rozpatrzenia niniejszej sprawy uzasadnia oczywisty związek między zakwestionowaną regulacją i ochroną konstytucyjnych wolności i praw skarżącego. Trybunał Konstytucyjny miał już okazje wyjaśnić, że związek taki zachodzi wówczas, gdy spełnione są trzy przesłanki: po pierwsze – przepis będący przedmiotem oceny zawiera treści normatywne odnoszące się do sfery chronionych konstytucyjnie wolności i praw; po drugie – nie istnieje żaden alternatywny instrument prawny (poza ewentualnym uznaniem

przepisu za niekonstytucyjny), który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej ukształtowanej definitywnie zanim zakwestionowany przepis utracił moc obowiązującą; po trzecie – pozbawienie danego przepisu mocy obowiązującej stanowić będzie skuteczny środek dla przywrócenia ochrony praw naruszonych zastosowaniem kwestionowanej regulacji prawnej (wyrok z 21 maja 2001 r., SK 15/00, OTK ZU Nr 4/2001, poz. 85).

Zakwestionowane w skardze konstytucyjnej przepisy mają następujące brzmienie: “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”. Identyczne brzmienie ma także § 54 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia z 1997 r., będący przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego w wyroku z dnia 16 czerwca 1998 r. (U. 9/97) oraz obecnie obowiązujący § 50 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 109, poz. 1245 ze zm.). Trybunał Konstytucyjny w powołanym wyroku stwierdził, że § 54 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia z 1997 r. nie jest niezgodny z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji. Ponieważ jednak – z formalnego punktu widzenia – w niniejszej sprawie przedmiotem rozpatrzenia są inne przepisy niż będące przedmiotem sprawy U. 9/97, wyrok wydany przez Trybunał Konstytucyjny w owej sprawie nie stanowi przeszkody uniemożliwiającej wydanie wyroku w niniejszej sprawie, a tym samym nie ma podstaw do umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, nie zachodzi tu bowiem ani przypadek niedopuszczalności, ani zbędności merytorycznego rozpoznania sprawy.

Rozpoznając w niniejszym postępowaniu 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 ową sprawę wyroku z dnia 16 czerwca 1998 r.

2. W świetle art. 79 ust. 1 Konstytucji skarga konstytucyjna jest jednym ze środków służących ochronie konstytucyjnych wolności i praw człowieka i obywatela. Ochrona ta realizuje się dwuetapowo, najpierw w zainicjowanym wniesieniem skargi konstytucyjnej postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym, którego rezultatem (w razie uznania zasadności zarzutów zawartych w skardze) jest utrata mocy obowiązującej zaskarżonego przepisu (art. 190 ust. 1, 3 Konstytucji), następnie – przez ponowne rozstrzygnięcie indywidualnej sprawy skarżącego w postępowaniu toczącym się przed sądem lub organem administracji publicznej, który poprzednio wydał na podstawie tegoż przepisu ostateczne rozstrzygnięcie o określonych konstytucyjnie wolnościach, prawach lub obowiązkach skarżącego (art. 190 ust. 4 Konstytucji). Art. 79 ust. 1 Konstytucji zakłada, że w postępowaniu zainicjowanym wniesieniem skargi Trybunał Konstytucyjny bada zaskarżony przepis z punktu widzenia jego zgodności z tymi przepisami Konstytucji, które są podstawą przysługujących skarżącemu wolności i praw. Kwestia zgodności z innymi przepisami konstytucyjnymi (np. z art. 32 wyrażającym zasadę równości) może być w tym postępowaniu badana tylko jeżeli skarżący sformułował i uzasadnił zarzut naruszenia przepisu konstytucyjnego dotyczącego przysługujących skarżącemu wolności lub praw, o których wcześniej orzekł sąd lub organ administracji publicznej, wydając ostateczne rozstrzygnięcie oparte na zakwestionowanym w skardze konstytucyjnej przepisie ustawy lub innego aktu normatywnego.

Z tego punktu widzenia zasadniczym zarzutem sformułowanym w skardze konstytucyjnej jest zarzut niezgodności § 35 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia z 1994 r. i § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia z 1995 r. z art. 64 Konstytucji, wśród wskazanych przez skarżącego przepisów jest on bowiem jedynym zamieszczonym w rozdziale II Konstytucji, grupującym podstawowe przepisy określające wolności i prawa podlegające ochronie za pomocą skargi konstytucyjnej. Wymieniony przepis w ustępie 1 zapewnia każdemu, kto jest (może być)

podmiotem praw i wolności określonych w rozdziale II Konstytucji, “prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia”, w ustępie 2 podkreśla, że ochrona ta jest równa dla wszystkich osób będących podmiotami wolności i praw określonych w rozdziale II Konstytucji, a w ustępie 3 przewiduje możliwość ograniczeń prawa własności i określa (niektóre) warunki ich dopuszczalności.

Zarzut naruszenia prawa podmiotowego gwarantowanego przez art. 64 Konstytucji przez pozbawienie skarżącego całego uzyskanego w wyniku wieloletniej działalności gospodarczej majątku przez “przerzucenie” na niego odpowiedzialności podatkowej zbywcy towarów jest najważniejszą, istotnie nową okolicznością niniejszej sprawy w porównaniu ze sprawą U. 9/97. Jednakże skarżący, który uzasadniając skargę konstytucyjną skoncentrował się na polemice z uzasadnieniem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 16 czerwca 1998 r., nie poparł jednak tego zarzutu gruntowną argumentacją. W tym kontekście Trybunał Konstytucyjny przypomina, że w myśl art. 47 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym skarga konstytucyjna musi zawierać nie tylko wskazanie przepisu będącego podstawą wolności lub prawa, którego naruszenie zarzuca skarżący, ale i argumentację prawną uzasadniającą ten zarzut.

Przed rozpatrzeniem zarzutu naruszenia przez zaskarżone przepisy art. 64 Konstytucji Trybunał Konstytucyjny rozważył, czy wymieniony ostatnio przepis może stanowić adekwatny wzorzec kontroli przepisów z dziedziny prawa daninowego. Trybunał Konstytucyjny wziął pod uwagę, że ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, a mianowicie w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Oznacza to, że przepisy prawa podatkowego mają swoją własną, odrębną (i to “mocną”) podstawę konstytucyjną związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego wyraźnie upoważniającego do stanowienia przepisów ustawowych konkretyzujących ten obowiązek. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego nie oznacza to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego (jednostek samorządu terytorialnego) można traktować jako funkcjonujące “równolegle” i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od treści tych przepisów. Przeciwnie – należy uznać, że przepisy Konstytucji, gwarantujące lub przyznające określone wolności i prawa, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile zachodzi rzeczywisty związek pomiędzy realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki proklamowanych przez Konstytucję.

Nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadzącą nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Jednakże z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony. Wprawdzie obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, których dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji, ale mimo to jego zakres i treść mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych, nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną, a



w szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałby się on instrumentem konfiskaty mienia (zob. wyroki z: 7 czerwca 1999 r., K. 18/98, OTK ZU Nr 5/1999, poz. 95, 5 stycznia 1999 r., K. 27/98, OTK ZU Nr 1/1999, poz. 1, 25 listopada 1997 r., K. 26/97, OTK ZU Nr 5-6/1997, poz. 64). Jednakże przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej zawsze jest niedopuszczalnym ograniczeniem własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 30 stycznia 2001 r., K. 17/00, OTK ZU Nr 1/2001, poz. 4). Tak daleko idąca ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji.

Zarzut niezgodności zaskarżonych przepisów z przewidzianą w art. 64 Konstytucji konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych przysługujących osobom fizycznym i osobom prawnym prawa prywatnego mógłby więc być zasadny przede wszystkim wówczas, gdyby przepisy te były dotknięte wadliwością polegającą na tym, że ich wydanie nastąpiło z przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego. Dotyczący tej kwestii zarzut naruszenia art. 92 i 217 Konstytucji należy wszakże w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 czerwca 1998 r. uznać za nieuzasadniony. Jak wynika z uzasadnienia wyroku NSA z 22 grudnia 1999 r. (*sygn. akt III SA 7420-7422/98*, s. 8, w aktach sprawy) przyczyna poważnych wątpliwości co do granic upoważnienia ustawowego wynikała m.in. z początkowo węższego jego zakresu w art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, który został znowelizowany z dniem 1 stycznia 1994 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 129, poz. 599).

Ustalenie, że zaskarżone przepisy nie naruszają art. 92 i art. 217 Konstytucji, przesądza o bezzasadności zarzutu ich niezgodności z art. 84 Konstytucji. Przepis ten musi być interpretowany systemowo. W tym kontekście art. 217, a także art. 92 Konstytucji, wyznaczają dopuszczalność regulowania określonych elementów stosunku podatkowego w powszechnie obowiązujących aktach normatywnych innych niż ustawy. Dla potwierdzenia tej tezy odwołać się można do wykładni historycznej. Mianowicie Konstytucja Marcowa z 1921 r. w art. 92 stwierdzała (z punktu widzenia rzeczywistego stanu rzeczy bardziej prawidłowo), iż “wszyscy obywatele mają obowiązek ponosić wszelkie ciężary i świadczenia publiczne ustanowione na podstawie ustaw”. Oznacza to, iż wbrew stanowisku skarżącego obowiązująca Konstytucja nie formułuje zasady zupełności ustawowej w dziedzinie prawa podatkowego. Orzekając w niniejszej sprawie Trybunał Konstytucyjny podtrzymuje utrwalony w jego orzecznictwie pogląd, iż w ustawie winny zostać uregulowane wszystkie istotne elementy stosunku daninowego, natomiast w powszechnie obowiązujących aktach wykonawczych mogą zostać uregulowane takie elementy stosunku daninowego, które nie mają istotnego znaczenia z punktu widzenia konstrukcji tego stosunku. Odnosi się to również do spraw mniejszej wagi mieszczących się w zakresie zagadnień wymienionych w art. 217 Konstytucji. Zatem – zgodnie z poglądem przyjętym przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 16 czerwca 1998 r., a także przez Naczelny Sąd Administracyjny rozpatrujący sprawę skarżącego – zaskarżone przepisy rozporządzeń Ministra Finansów nie wykroczyły poza granice wyznaczone przez art. 92 i art. 217 Konstytucji. Skoro zatem w akcie normatywnym nie będącym ustawą nie wprowadzono w istocie nowego rodzajowo świadczenia, to zarzut niezgodności z art. 84 Konstytucji nie może być uwzględniony.

3. Zawarty w skardze konstytucyjnej zarzut naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji opiera się na założeniu, iż prawodawca podzielił podatników podatku VAT na dwie grupy: a mianowicie nabywców, którzy posiadają faktury VAT potwierdzone kopią u sprzedawcy i nabywców, którzy posiadają faktury VAT nie potwierdzone taką kopią. Konsekwencją przynależności do danej grupy jest możliwość obniżenia przez nabywcę należnego podatku, zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego lub brak takiej możliwości.

W niniejszej sprawie zarzut naruszenia Konstytucji opiera się także na założeniu, że podatnik-nabywca ponosi odpowiedzialność podatkową za sprzedającego (solidarnie ze sprzedającym). Jeżeli bowiem kupujący nie ma prawa odliczenia podatku naliczonego, to zwiększa się kwota jego zobowiązania podatkowego – *de facto* kupujący płaci zatem podatek sprzedającego. Należy już w tym miejscu zwrócić uwagę, że oczywiście regulacja ta nie wyklucza dochodzenia przez kupującego od sprzedawcy wynagrodzenia poniesionej szkody, będącej wszak następstwem niedopełnienia obowiązku uwzględnienia wykazanej w fakturze sprzedaży i należnego podatku w deklaracji dla podatku od towarów i usług. Trybunał Konstytucyjny zwrócił na to uwagę w powoływanym już wyroku z 16 czerwca 1998 r. Poza tym pamiętać należy, że w sytuacji, gdy sprzedający nie przekaze należnej kwoty podatku od towarów i usług budżetowi państwa, nie można mówić, iż zobowiązanie podatkowe nabywcy zostało w pełni wykonane. Choć bowiem kupujący wykonał w sensie “materialnym” swój obowiązek, to jednak z punktu widzenia uprawnionego, czyli budżetu państwa, jego realizacja następuje dopiero w chwili, gdy odpowiednia kwota zostanie przekazana właściwej *statio fisci*. W tym sensie tylko w daleko idącym uproszczeniu można mówić o podwójnym opodatkowaniu, na co powołuje się skarżący. Nie można bowiem nie uwzględnić tego, że założeniem zakwestionowanych przepisów jest fakt tylko jednokrotnego (a nie dwukrotnego) wpływu należnej kwoty na rzecz budżetu państwa.

Należy przyjąć, że w zakwestionowanych przepisach chodzi o to, czy sprzedawca przechowuje (do czego jest prawnie zobowiązany) kopię faktury VAT, a wobec czego ona istnieje i może być przedłożona na żądanie władz skarbowych. W ocenie skarżącego przyjęte przez prawodawcę kryterium jest nieuzasadnione – jak można powiedzieć – ze względów podmiotowych. Różnicuje bowiem status prawny podatnika z uwagi na kryterium niezależne od jego woli, a zależne całkowicie od rzetelności innych osób. Niewątpliwie mamy tu do czynienia ze zróżnicowaniem, jednak oczywiste jest, że samo kryterium znajduje swoje uzasadnienie w konstrukcji podatku od towarów i usług. Jak bowiem powołując się na orzecznictwo NSA stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 16 czerwca 1998 r., co następnie potwierdził NSA we wspomnianym już wyroku z 22 grudnia 1999 r., założeniem podatku od towarów i usług jest możliwość “potrącenia” przez nabywcę tylko podatku uiszczonego 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.

Należy przy tym zważyć, iż 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 – jak sugeruje skarżący – 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. Z tego względu uznać należy, że na podatnika-nabywcę spadają w istocie skutki prawne wynikające z niedopełnienia obowiązków przez zbywcę, w zakresie w jakim kształtuje to jego obowiązek podatkowy. Na niego również przenoszone jest w znacznej części ryzyko związane z niedopełnieniem przez zbywcę warunków formalnych, od których zależy uznanie jego podatku za podatek naliczony dla podatnika. Trybunał Konstytucyjny dostrzega podnoszoną przez skarżącego kwestię zagrożeń dla podatnika, jakie z tego ryzyka wynikają, jednakże nie przesądza to jeszcze o niezgodności zaskarżonych przepisów z Konstytucją.

Ustosunkowując się do założeń uzasadniających wprowadzone kryterium zróżnicowania Trybunał Konstytucyjny odwołuje się do argumentacji zawartej w uzasadnieniu swego wyroku z dnia 16 czerwca 1998 r., dokonując zarazem jej rozwinięcia. Punktem wyjścia jest

stwierdzenie bardzo formalistycznego i rygorystycznego charakteru zaskarżonych przepisów. Jest to rygoryzm szczególnego rodzaju, bowiem status podatnika – jak już wspomniano – nie zależy w tym przypadku od jego zachowania i sposobu wykonania obowiązków związanych z obliczaniem i uiszczaniem podatku VAT, ale od obowiązkowości i przestrzegania przepisów przez osoby trzecie. Na wykonywanie tych obowiązków podatnik właściwie nie ma wpływu. Mimo szczegółowych, “technicznych” zarzutów zawartych w rozpatrywanej skardze konstytucyjnej 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. Pośrednio przyznał to zresztą pełnomocnik skarżącego stwierdzając, iż “istotą podatku VAT jest jego prawidłowego ewidencjonowanie” – choć dodał “a nie fakt rzeczywistej zapłaty”. Nie zmienia to faktu, iż podstawą potrącenia jest przynajmniej ewidencyjne ujawnienie obowiązku podatkowego przez zbywcę.

Inaczej mówiąc – 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 (lub z uwagi na istnienie u zbywcy określonych dokumentów, tj. kopii faktury VAT lub złożenie deklaracji podatku VAT, uzasadnione jest założenie, że kwotę tę uiszczy) pewne sumy od kolejnych zbywców – zwraca ją nabywcy. Innymi słowy VAT zakłada istotnie pewnego rodzaju “łączną” odpowiedzialność “łańcucha” kontrahentów. Taka konstrukcja podatku VAT jest istotnie bardzo “korzystna” dla budżetu państwa, a może mieć niekorzystne skutki dla podatnika.

Trybunał Konstytucyjny stwierdzał wielokrotnie, że dokonywanie wiążącej interpretacji ustaw nie jest jego zadaniem. Wykładnia ustaw należy do organów powołanych do stosowania prawa, a szczególnie ważna rola przypada w tej dziedzinie orzecznictwu Sądu Najwyższego (gdy chodzi o sprawy objęte zakresem właściwości sądów powszechnych i wojskowych) i Naczelnego Sądu Administracyjnego (gdy chodzi o sprawy należące do zakresu właściwości sądownictwa administracyjnego). Jeżeli organy te przyjęły określoną interpretację konkretnego przepisu, to Trybunał Konstytucyjny nie jest uprawniony do orzekania, czy jest ona prawidłowa czy nie, może natomiast w odpowiednim postępowaniu stwierdzić, że przepis rozumiany w taki właśnie sposób jest niezgodny z Konstytucją. Dlatego też orzekając w niniejszej sprawie Trybunał Konstytucyjny przyjął takie rozumienie ustawy o podatku od towarów i usług, jakie wynika z dołączonych do akt sprawy orzeczeń NSA i nie mógł wobec tego ustosunkować się do zarzutu naruszenia zasady *in dubio contra fiscum*. Przy przyjęciu takiej wykładni ustawy o podatku od towarów i usług, jaką przedstawił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 16 czerwca 1998 r., kwestia zgodności tej interpretacji z Konstytucją – którą także bardzo obszernie podnosi skarżący – pozostaje właściwie poza zakresem rozpoznania w niniejszej sprawie, ustawa o podatku od towarów i usług, a w szczególności przywoływany przez uczestników postępowania art. 19, nie zostały bowiem zaskarżone.

Odstępstwa od przedstawionej tezy nie można widzieć w sytuacji, gdy Trybunał Konstytucyjny, kierując się domniemaniem zgodności ustawy z Konstytucją i postulatem powściągliwości sędziowskiej, wydaje tzw. wyrok interpretacyjny. Funkcją takiego wyroku nie jest usuwanie niejednorodności i rozbieżności wykładni przepisów prawa. Skutkiem takiego wyroku jest eliminacja tego spośród możliwych wariantów interpretacyjnych kontrolowanego przepisu, który jest niezgodny z Konstytucją. Uzasadnieniem dla wydania tego typu wyroku jest założenie, iż skoro poddany kontroli Trybunału Konstytucyjnego przepis może być interpretowany w sposób zgodny z Konstytucją, to nie ma powodu do wydawania wyroku pozbawiającego ten przepis mocy obowiązującej. Wyrok taki na równi z innymi orzeczeniami Trybunału Konstytucyjnego jest wyposażony w moc powszechnie obowiązującą (art. 190 ust. 1 Konstytucji), ale jego wydanie nie jest w żadnym razie wkroczeniem przez Trybunał Konstytucyjny w sferę wymiaru sprawiedliwości w rozumieniu art. 175 ust. 1 Konstytucji.

Stwierdzić można, że wprowadzone przez zaskarżone przepisy kryterium ma uzasadnienie obiektywne (przedmiotowe). Jest nim bowiem wypełnienie lub nie obowiązku instrumentalnego ściśle związanego ze zobowiązaniem podatkowym. Poza tym zwrócić należy uwagę, że w prawie podatkowym (inaczej niż np. w prawie karnym) elementy obiektywne (przedmiotowe) dominują jednak nad stroną subiektywną (podmiotową), np. dobrą wiarą lub zawinieniem. Obowiązek podatkowy ciąży bowiem na podatnikach niezależnie od ich wiedzy i przekonania (nawet jeśli błędne przekonanie o nie podleganiu obowiązkowi podatkowemu może być usprawiedliwione). Dlatego możliwe jest stwierdzenie, że różnicowanie sytuacji podatników, które odwołuje się wyłącznie do kryterium obiektywnego – nawet jeśli pomija stronę podmiotową – nie wprowadza nieuzasadnionego różnicowania.

W sprawie, będącej podstawą skargi konstytucyjnej, miała miejsce sytuacja, polegająca na tym, że podatnik-nabywca pomniejszył podatek należny o podatek naliczony, który nie został zapłacony przez nieuczciwego kontrahenta. Jest zrozumiałe, że niezależnie od odpowiedzialności karnej kontrahent ten winien uiścić zaległość podatkową. Argumenty zawarte w skardze konstytucyjnej co do tego, iż takie uiszczenie podatku przez kontrahenta po terminie jego wymagalności nie daje już nabywcy możliwości przywrócenia prawa do pomniejszenia jego podatku nie zostały jednak skierowane przeciwko przepisom, które tę materię regulują bezpośrednio. Poświęcone są one bowiem tylko stwierdzeniu, iż warunkiem formalnym, od którego zależy pomniejszenie, jest istnienie faktury lub faktury korygującej potwierdzonej kopią u sprzedawcy. Także więc i w tym zakresie Trybunał nie może z przyczyn formalnych rozstrzygnąć podniesionych przez skarżącego zarzutów.

Rozstrzygając niniejszą sprawę Trybunał Konstytucyjny nie zajmuje się innymi problemami dotyczącymi podatku od towarów i usług, w szczególności tym, czy “prawo” do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powinno mieć charakter jednokrotny i nieprzywracalny, czy też każde wywiązanie się przez zbywcę z obowiązku podatkowego w zakresie podatku, który stanowić miał podatek naliczony, to prawo po stronie nabywcy podatnika powinno przywracać. Do rozstrzygnięcia pozostaje nie kwestia zgodności przyjętej w ustawie (a nie w rozporządzeniu) konstrukcji podatku VAT z Konstytucją, ale wyłącznie zagadnienie, czy “precyzując koncepcję ustawową” przez wydanie zakwestionowanych przepisów Minister Finansów nie naruszył Konstytucji. Stąd też zarzuty co do wspomnianego wyżej założenia konstrukcji podatku od towarów i usług są “źle zaadresowane”.

Jak już zaznaczono, wprowadzone kryterium różnicowania pozostaje w formalnym związku z przedmiotem regulacji. Nieco trudniejsza jest analiza zasadności przyjęcia związku faktycznego – polegającego na tym, że nieprzestrzeganie obowiązku przechowywania faktur VAT uznaje się za równoznaczne z niezapłaceniem podatku VAT. W niniejszej sprawie istotne jest więc praktyczne znaczenie zaskarżonych przepisów i ich skutki. Przepisy te dotyczyć mogą – jak wskazywano podczas rozprawy – różnych grup sytuacji faktycznych. W pierwszej – taka jak miała miejsce w przypadku skarżącego – 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 grupie 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 grupa potencjalnych sytuacji obejmuje przypadki, gdy podatnik-nabywca fałszuje fakturę VAT, a więc siłą rzeczy nie ma jej w ogóle u zbywcy. Czwarta grupa sytuacji ma miejsce, gdy podatnik-zbywca wystawia fakturę VAT, lecz następnie ginie lub ulega zniszczeniu jej kopia, jednak podatnik wypełnił związane z

transakcją zobowiązanie podatkowe, a przynajmniej ujął zaistniałą transakcję w deklaracji podatku od towarów i usług.

Po przeanalizowaniu tych sytuacji 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. Ponadto ma ona znaczenie porządkujące, co oznacza, iż ułatwia działalność organów skarbowych, w sytuacji bowiem przedstawienia faktury VAT niepotwierdzonej kopią u zbywcy, organy skarbowe zwolnione są z badania w postępowaniu podatkowym, czy faktura została sfałszowana (a więc odpowiedzialność podatkowa ciąży na nabywcy), czy też do uszczuplenia należności budżetu państwa doprowadził zbywca, który dodatkowo ukrył kopię faktury.

Wydaje się więc, że przyjęte rozwiązanie 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. Czyli – odwołując się do utrwalonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego – podatnicy z obu wymienionych wyżej grup “nie są równi”, a więc mogą być różnie traktowani.

4. Zarówno skarżący jak i Minister Finansów powołują się w swoim stanowisku na istotną różnicę w treści rozporządzenia z 1994 r. w porównaniu z rozporządzeniem z 1995 r. To drugie uzupełnia bowiem zaskarżony przepis wskazaniem, że nie stosuje się go w przypadku, gdy “wystawca faktury lub faktury korygującej uwzględnił wykazaną w niej sprzedaż i podatek należny w deklaracji dla podatku od towarów i usług”. Jest to “osłabienie rygoryzmu” zaskarżonej regulacji, związane z tym, że jest jednoznaczna podstawa do przypisania podatku zbywcy, a także do przypuszczenia, że zbywca podatek VAT w wysokości wskazanej w deklaracji zapłacił lub zapłaci bez potrzeby wszczynania postępowania podatkowego. Przy przyjęciu zarysowanej wyżej konstrukcji VAT można założyć, że złożenie deklaracji uwzględniającej sprzedaż, na którą brak potwierdzenia kopią faktury VAT obala supozycję, że brak ten służy uchyleciu się od spełnienia obowiązku podatkowego. Dokonana nowelizacja stanowiła korektę najdalej idących konsekwencji rygorystycznego stosowania § 35 ust. 2 pkt 4 rozporządzenia z 1994 r. bez zmiany istotnych elementów zaskarżonej regulacji. Dlatego Trybunał Konstytucyjny przyjął, że także przepisy dotyczące obowiązku podatkowego w okresie poprzedzającym wprowadzenie tej korekty powinny być interpretowane i stosowane z uwzględnieniem jej treści i z tych względów uznał za dopuszczalne i celowe posłużenie się konstrukcją wyroku interpretacyjnego.

5. Zarzuty naruszenia art. 2 i art. 8 Konstytucji nie zostały przez skarżącego uzasadnione, przy czym drugi z tych przepisów został przez niego przywołany tylko jako przepis związkowy wobec art. 84, a nie jako samodzielny wzorzec. Przyjąć wobec tego należy, iż skarżący odwołuje się jedynie do “pośredniej” sprzeczności zaskarżonych przepisów z

Konstytucją, naruszenie bowiem wszelkich norm konstytucyjnych przez obowiązywanie niezgodnych z nimi przepisów niższej rangi pociąga za sobą “pochodne” naruszenie zasady państwa prawnego i zasady hierarchicznej wyższości Konstytucji nad wszystkimi innymi aktami prawa obowiązującego. Podkreślić ponadto trzeba, że przepisy wyrażające te zasady nie są podstawą wolności ani praw, nie mogą przeto być samoistnym wzorcem kontroli konstytucyjności prawa realizowanej w trybie skargowym. Zatem dokonana przez Trybunał Konstytucyjny ocena innych zarzutów zawartych w skardze konstytucyjnej przesądza rozstrzygnięcie w tym punkcie. Dlatego też Trybunał Konstytucyjny uznał, że brak podstaw do wypowiedzania się w niniejszej sprawie na temat zgodności zaskarżonych przepisów także z art. 2 i 8 Konstytucji.

Zważywszy powyższe okoliczności Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.