



**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**Rzecznik Praw Obywatelskich**

**RPO-430895-VI/03/BP-Z**

00-090 Warszawa  
Al. Solidarności 77

Tel. centr. 551 77 00  
Fax 827 64 53

Warszawa, 25.08. 2003 r.

**Trybunał Konstytucyjny**  
**WARSZAWA**

## **Wniosek**

### **Rzecznika Praw Obywatelskich**

Na podstawie art. 2 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. z 1997 r. Nr 102, poz. 643 ze zm.) i art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t.j. Dz.U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147)

#### **wnoszę o**

stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny, że:

I. § 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.), pozbawiający podatników prawa 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 z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.), ustalającego prawa i obowiązki podatników VAT:

- a) narusza zasadę wyrażoną w art. 217 Konstytucji RP, albowiem ograniczenie praw podatnika ustalonych w ustawie może nastąpić tylko ustawą – a nie aktem podustawowym,
- b) a ponadto narusza zasadę wymienioną w art. 92 ust. 1 Konstytucji RP, albowiem ograniczenia te zostały wprowadzone rozporządzeniem bez odpowiedniego konkretnego upoważnienia ustawowego zawierającego określenie zakresu spraw przekazanych do uregulowania oraz bez wytycznych dotyczących treści tego aktu.

II. art. 32 a) ustawy o VAT z dnia 4 grudnia 2002 r. (Dz.U. Nr 213, poz. 1803) dodany ustawą z dnia 4 grudnia 2002 r. (Dz. U. Nr 213, poz. 1803) stanowiący normę przerzucającą obowiązki kontroli z organu podatkowego (organu skarbowego) na podatnika, których nie można zakwalifikować do obowiązku samoobliczenia należności podatkowych, a praktycznie często niemożliwą do spełnienia przez podatnika VAT – co narusza zasady przyzwoitej legislacji, a więc stanowi naruszenie zasad państwa prawnego ustalonych w art. 2 Konstytucji RP.

### **U z a s a d n i e n i e**

1. Problem dopuszczalności stanowienia przez rozporządzenie wykonawcze Ministra Finansów ograniczeń prawa podatnika do odliczenia zapłaconego przez niego VAT – był przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego w wyroku z dnia 16 czerwca 1998 r. sygn. U. 9/97. Rzecznik Praw Obywatelskich zaskarżył wówczas treść ówczesnego § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia z dnia 21 grudnia 1995 r. Ministra Finansów w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 154, poz. 797 ze zm.) i kolejnego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. (Dz.U. Nr 156, poz. 1024 ze zm.) zarzucając zaskarżonym przepisom wydanie ich z przekroczeniem powołanego upoważnienia ustawowego z art. 23 i art. 32 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) – co naruszało wówczas obowiązujący art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. (Dz.U. Nr 84, poz. 426 ze zm.), a po wejściu w życie Konstytucji RP – art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP.

Trybunał Konstytucyjny orzekł wówczas, że zaskarżony § 54 ust. 4 pkt 2 wskazanego rozporządzenia nie jest niezgodny z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP.

Miniona 5-cioletnia praktyka wskazuje na nietrafność a nawet kryminogenność zaskarżonych rozwiązań i naruszenie podstawowego prawa podatnika w podatku od wartości dodanej z oczywistą jego szkodą.

Rzecznik Praw Obywatelskich obecnie zaskarża § 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.) pozbawiający podatnika prawa wynikającego z art. 19 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o VAT do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych ze sprzedażą opodatkowaną – jako niezgodny z art. 217 Konstytucji RP i naruszający zasady art. 92 ust. 1 Konstytucji RP oraz art. 32a tejże ustawy jako naruszający zasady przyzwoitej legislacji (art. 2 Konstytucji RP).

Zarówno zaskarżony obecnie akt prawny jak i zarzuty naruszenia zasad Konstytucji RP nie są tożsame z aktem prawnym oraz zarzutami Rzecznika, które Trybunał rozpoznawał w dniu 16 czerwca 1998 r.

2. Ustawą z dnia 8 stycznia 1993 r. wprowadzono do polskiego systemu podatkowego podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy. Jest to wielofazowy, powszechny podatek obrotowy netto łączący opodatkowanie z wszelkimi postaciami ruchu (obrotu) towarów lub świadczenia usług. Jest on ogólnym podatkiem konsumpcyjnym, a jego obliczanie i pobór oparte są na metodzie fakturowej. Wysokość obciążenia podatkowego przypadającego na daną fazę obrotu obliczana jest w ten sposób, że od podatku należnego w danej fazie obrotu odlicza się podatek naliczony w fazie poprzedniej. Jest on także podatkiem neutralnym cenowo w okresie, gdy towar znajduje się w obrocie. Faktyczne obciążenie następuje bowiem dopiero wówczas, kiedy towar (usługa) po ostatniej fazie obrotu trafia do konsumenta, a więc zostaje wyłączony z obrotu. Niezależnie od zastrzeżeń jakie budzą poszczególne rozwiązania tej ustawy – podatek ten, jak każdy podatek od wartości dodanej – funkcjonuje w oparciu o mechanizm „opodatkowanie – odliczenie”. W tym mechanizmie tkwi istota ogólnego podatku obrotowego netto, jako konstrukcji powstałej w wyniku poszukiwania sposobów wyeliminowania nieprawidłowości związanych z funkcjonowaniem ogólnego wielofazowego podatku obrotowego brutto.

Punktem wyjścia dla procedury poboru podatku od towarów i usług (podatku od wartości dodanej), stają się przepisy materialnoprawne regulujące prawo podatnika do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu przez niego towarów lub korzystania z usług – **prawo podatnika stanowi art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym**. Wszelkie dalsze przepisy tak materialno-prawne jak i proceduralne stanowią konsekwencję tego prawa podatnika.

W podatku od towarów i usług istotne znaczenie ma pełne i bieżące ewidencjonowanie obrotów zarówno u dostawcy towaru (świadczącego usługi) jak i u jego odbiorcy. System obliczania i poboru tego podatku tworzy swoisty mechanizm samokontroli podatkowej. Prawo do odliczania od podatku należnego podatku naliczonego w poprzedniej fazie obrotu powoduje, że odbiorca towaru (usługi) jest zainteresowany w wykazaniu poboru przez swego dostawcę pełnej wysokości podatku, gdyż ta wysokość może zostać przez niego odliczona.

Podatek naliczony przy nabyciu towarów i usług, zgodnie z zasadą symetrii, jest podatkiem należnym po stronie świadczącego usługę czy sprzedającego towar. On też jest odpowiedzialny za odprowadzenie naliczonego i pobranego podatku na rachunek urzędu skarbowego. Nieodprowadzenie przez świadczącego usługę lub sprzedającego towar podatku pobranego - jest przestępstwem ściganym z urzędu.

Obowiązek samoobliczania polega na ustalaniu należności podatkowych przez samego podatnika to jest świadczącego towary bądź usługi, który ma obowiązek dokonania obliczenia podatku oraz odprowadzenia go na właściwy rachunek organu podatkowego. Ustawodawca może nałożyć na podatnika obowiązek samoobliczania podatkowego.

Obowiązek obliczenia VAT z tytułu obrotu towarem czy usługą, pobranie tego podatku i odprowadzenie na rachunek budżetu Państwa spoczywa na sprzedającym towar lub usługę. Natomiast kontrolowanie przez kupującego towar lub usługę, czy zapłacony przez niego – obok ceny – VAT zobowiązany sprzedający podatnik przekazał na odpowiedni rachunek bankowy urzędu skarbowego – przekracza zakres samoobliczenia podatkowego uczestnika obrotu (nabywcy) towarem lub usługą, a ponadto najczęściej jest praktycznie niemożliwe do wykonania.

To organ podatkowy ma obowiązek kontroli prawidłowości samoobliczenia podatkowego, a także czy doszło do przekazania w odpowiednim terminie pobranego podatku – co stanowi zasadniczy element postępowania podatkowego opartego na technice samoobliczania oraz dokonania wymiaru podatkowego. Jeśli uzna obliczenia

podatku dokonane przez podatnika za nieprawidłowe lub gdy ustali, że podatek nie został na rachunek urzędu podatkowego przesłany, wówczas ma obowiązek wszcząć postępowanie karne skarbowe.

Natomiast zgodnie z art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, podatnik ma prawo „do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego i pobranego, przy nabyciu towarów i usług” zgodnie z mechanizmem tego podatku. W przypadku nabycia towaru lub usługi obciążonej podatkiem obrotowym (VAT) nabywca uzyskuje prawo do odliczenia podatku naliczonego. Oznacza to, iż podatnik, ustalając swoje zobowiązanie podatkowe, ma prawo do odliczenia podatku zapłaconego przez siebie. Może więc, chociaż nie musi, uwzględnić kwotę podatku naliczonego. Oznacza to również, iż podatnik może samodzielnie, w zakresie wyznaczonym wysokością podatku należnego i naliczonego, kształtować wysokość swojego zobowiązania podatkowego.

Ustawa definiuje w art. 19 ust. 2 i ust. 2a podatek naliczony jako, odpowiednio:

- podatek określony na fakturach dokumentujących nabycie towarów i usług (dotyczy to także faktur korygujących),
- podatek wynikający z dokumentu celnego (oraz decyzji określonych w art. 11b ustawy),
- podatek wynikający z faktur dokumentujących import usług (z pewnymi wyjątkami).

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego może zostać spełnione w ściśle określonych okresach czasu, ustanowionych w art. 19 ust. 3, z uwzględnieniem art. 19 ust. 3a ustawy.

Realizacja tego prawa została ograniczona ustawowo (art. 25 ust. 1 ustawy – wyłączenie zwrotów i obniżek). Ustawodawca również enumeratywnie wyliczył w art. 19 ust. 1, 2, 2a, 3, 3a, 3b, 3c, 3d, 3e, 3f, 3g, 4 podstawy obniżenia podatku. Racjonalny ustawodawca dokonując ograniczeń praw podatnika, wymienia w ustawie enumeratywnie przypadki, w których podatnikowi nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego. Tak też uczynił ustawodawca w ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r., po jej ostatniej nowelizacji.

Z instytucji obniżenia kwoty należnego podatku o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług oraz uzyskania zwrotu różnicy podatku z urzędu skarbowego nie mogą skorzystać:

- a) podatnicy, którzy nie dokonali zgłoszenia rejestracyjnego lub zostali wykreśleni z rejestru;
- b) podatnicy zarejestrowani, w zakresie nabywanych:
  - towarów lub usług służących do wytworzenia lub odsprzedaży towarów bądź świadczenia usług zwolnionych od podatku,
  - usług z importu (importu usług), w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionych w załączniku nr 9 do ustawy,
  - samochodów osobowych oraz innych samochodów o dopuszczalnej ładowności do 500 kg, z wyjątkiem przypadków, gdy odprzedaż lub oddanie w odpłatne używanie na podstawie umów leasingu tych samochodów stanowi przedmiot działalności podatnika,
  - części składowych zużytych do wytworzenia przez podatnika samochodów osobowych lub innych o dopuszczalnej ładowności do 500 kg – jeżeli samochody te zostały zaliczone przez podatnika do środków trwałych,
  - towarów i usług, jeżeli wydatki na ich nabycie nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym (z zastrzeżeniem art. 25 ust. 2 ustawy),
  - paliw silnikowych benzynowych, oleju napędowego oraz gazu wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych lub innych samochodów o dopuszczalnej ładowności do 500 kg,
  - usług noclegowych i gastronomicznych, z wyjątkiem:
    - a) przypadków, gdy usługi te zostały nabyte przez podatników świadczących usługi turystyczne, jeżeli w skład usługi turystycznej wchodzi usługi noclegowe lub gastronomiczne, bądź jedne i drugie,
    - b) zakupów gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób.
- c) podatnicy, u których nabycie towarów i usług:
  - zostało udokumentowane fakturami otrzymanymi przed dniem utraty zwolnienia określonego w art. 14 ust. 1 lub 6 albo przed dniem rezygnacji z tego zwolnienia, z wyjątkiem przypadków określonych w art. 14 ust. 3 i 3b,
  - nastąpiło w wyniku darowizny lub nieodpłatnego świadczenia usługi.

Wyjątki od tych przypadków, ograniczających prawo podatnika do obniżenia podatku należnego o podatek naliczone określone zostały w art. 25 ust. 2 ustawy.

Ustawodawca, mimo wielokrotnego nowelizowania ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r., nie dokonał dalszego ograniczenia praw podatnika w takim zakresie, w jakim uczynił to Minister Finansów aktem podustawowym. Biorąc pod uwagę zasadę racjonalnego ustawodawcy należy dojść do wniosku, że ustawodawca nie uznał dalszego ograniczania prawa z art. 19 ust. 1 ustawy – za zasadne. Wyłącznie ustawowa ustanowiona w art. 217 Konstytucji RP stanowiąca o podmiocie, przedmiocie i stawce podatku, a więc także o prawach i obowiązkach podatników tudzież reguły „przyzwoitej legislacji” będącej jedną z zasad państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) – wykluczają stanowienie ograniczeń praw podatnika (chodzi o możliwości obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego) rozporządzeniem Ministra Finansów, a więc aktem podustawowym do tego opartym na bliżej nieokreślonym upoważnieniu blankietowym, gdy zarówno prawo podatnika, jak i ograniczenia prawa zawarte zostały w ustawie.

Mimo to Minister Finansów w § 48 ust. 4 rozporządzenia z 22.03.2002 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.), rozszerzył ograniczenia prawa podatnika stanowiąc, że faktury i dokumenty celne nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w następujących sytuacjach, „gdy nabywca posiada fakturę lub fakturę korygującą niepotwierdzoną kopią u sprzedawcy” (jeżeli jednak wystawca faktury lub faktury korygującej uwzględnił wykazaną w niej sprzedaż i podatek należny w deklaracji dla podatku od towarów i usług, to w takim wypadku niepotwierdzona faktura lub faktura korygująca daje prawo do obniżenia podatku należnego).

Tak więc regulacje dotyczące podatku od wartości dodanej, w szczególności zaś prawa i obowiązki podatnika określone ustawą zostały ograniczone rozporządzeniem Ministra Finansów. Aktualnie obowiązuje rozporządzenie 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 z późn. zm.).

3. W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich uprawnienia podatnika nadane ustawą i określające przedmiot opodatkowania, bo określające mechanizm opodatkowania tym podatkiem obrotowym wedle zasady „opodatkowanie – odliczenie” mogą być – zgodnie z wzorcem konstytucyjnym określonym w art. 217 Konstytucji RP – ograniczane tylko ustawą. Prawo podatnika określone w art. 19 ust.

1 ustawy do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych ze sprzedażą opodatkowaną stanowi o istocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej. Ograniczenie ustawowych praw podatnika aktem podustawowym narusza więc zasadę art. 217 Konstytucji RP.

Jak to wielokrotnie wywodził Trybunał Konstytucyjny, głębokie zmiany ustrojowe, obejmujące zmiany konstytucyjne (m.in. wprowadzenie zasady demokratycznego państwa prawnego), utrwaliły pozycję aktu ustawodawczego w systemie źródeł prawa i charakter prawny aktów wykonawczych. Jeszcze przed wejściem w życie Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r. podstawowe w tym względzie zasady: wyłączności ustawy w sprawach wolności i praw, dopuszczalności regulowania w akcie wykonawczym jedynie spraw wyraźnie w upoważnieniu wymienionych, były jednoznacznie rozumiane zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie Trybunału. W demokratycznym państwie prawnym ingerencja w wolności i prawa człowieka i obywatela musi mieć konstytucyjną legitymację i formę ustawy. Zasada wyłączności ustawy, ogólnie ustanawiająca wymóg podstawy ustawowej dla określenia obowiązków i uprawnień jednostki, przybiera szczególną (kwalifikowaną) postać w odniesieniu do regulacji o charakterze represyjnym (orzeczenie z 26 września 1995 r., U. 4/95). Do wyłączności ustawy należy materia regulująca zasadnicze zręby podstaw prawnych działania każdego organu władzy publicznej. Przepisy podustawowe (wydane z upoważnienia ustawy i w celu jej wykonania) mogą stanowić jedynie dopełnienie tych podstaw, zawierając szczegółowe, niezasadnicze elementy regulacji prawnej. Działanie organu władzy publicznej w oparciu o rozporządzenie wydane na podstawie blankietowej normy jest niezgodne z konstytucyjną zasadą legalizmu (orzeczenie z 22 września 1997 r., K. 25/97).

Już w pierwszych orzeczeniach – w 1986 r. – Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, że ustalanie obowiązków obywateli i innych podmiotów prawa może zostać unormowane tylko w drodze ustawy, w szczególności w zakresie ustalenia wszelkiego rodzaju obowiązkowych świadczeń wobec państwa, zarówno osobistych jak i majątkowych, a także świadczeń w stosunkach cywilnoprawnych między obywatelami, a państwem w zakresie nie ustalonym umowami (orzeczenie z 28 maja 1986 r., U 1/86).

Konstytucja RP z 1997 r. odeszła od dotychczasowego pojmowania zasady wyłączności ustawy, rozumianej jako obowiązek zachowania ustawowej formy normowania określonych zagadnień. Powiązanie unormowań art. 87 ust. 1 i art. 92 Konstytucji z ogólnymi konsekwencjami zasady demokratycznego państwa prawnego



(art. 2 Konstytucji) prowadzą do wniosku, że nie może obecnie w systemie prawa powszechnie obowiązującego pojawiać się żadna regulacja podustawowa, która nie znajduje bezpośredniego oparcia w ustawie i która nie służy jej wykonaniu, stosownie do modelu określonego w art. 92 ust. 1. W tym sensie wyłączność ustawy nabrała pełnego charakteru, bo nie ma takich materii, w których mogłyby być stanowione regulacje podustawowe (o charakterze powszechnie obowiązującym), bez uprzedniego ustawowego unormowania tych materii. Nie ma więc obecnie potrzeby rozważania, czy dana materia musi być regulowana ustawowo, bo jest to zawsze konieczne w obrębie źródeł powszechnie obowiązującego prawa. Nigdy upoważnienie nie może mieć charakteru blankietowego, tzn. do „pozostawienia organowi upoważnionemu możliwości samodzielnego uregulowania całego kompleksu zagadnień, co do których w tekście ustawy nie ma żadnych bezpośrednich uregulowań ani wskazówek (wyroki: z 24 marca 1998 r., K. 40/97 i z 9 listopada 1999 r., K. 28/98).

Konstytucja RP z 1997 r., pod wpływem doktryny i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, w sposób obszerny i wyczerpujący określiła status prawny jednostki oraz dopuszczalność i formę ingerencji ustawodawczej w konstytucyjnie chronione wolności i prawa. W tej specyficznej materii, którą stanowi unormowanie wolności i praw człowieka i obywatela, przewidziane, konieczne lub choćby tylko dozwolone przez Konstytucję, unormowanie ustawowe cechować musi zupełność (wyroki: z 19 maja 1998 r., U. 5/97 i z 11 maja 1999 r., P. 9/98).

Podustawowe akty prawne mogą zawierać jedynie takie uregulowania, które stanowią „dopełnienie regulacji”, zastrzeżonej do materii ustawowej, pod warunkiem, że spełniają wymagania określone w art. 92 ust. 1 Konstytucji. Akty podustawowe mogą zatem zawierać wyłącznie regulacje uzupełniające to, co uregulowane zostało w ustawie i tylko w zakresie nie przesądzającym o istotnych elementach konstrukcji podatku (wyrok z 6 marca 2002 r., P. 7/00).

Rzecznik Praw Obywatelskich – wskazując m.in. tą tezę orzeczenia TK – podnosi, że rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. jako podstawę dla zawartych w nim regulacji powołuje 10 artykułów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym mających stanowić upoważnienie dla regulacji wprowadzanych tym rozporządzeniem nie wskazując przy tym, które upoważnienia ustawowe zawierają uprawnienia do których regulacji objętych tym rozporządzeniem. Art. 19 ustawy nie zawiera upoważnienia dla Ministra Finansów do stanowienia rozporządzeniem ograniczenia praw podatników w taki sposób, jak w § 48 ust. 4 pkt 2. Także żadne z 10-ciu upoważnień ustawowych, które zostały

wymienione jako podstawa regulacji zawartych w rozporządzeniu – w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich – nie zawiera upoważnienia dla Ministra Finansów do stanowienia ograniczeń praw podatnika ustanowionych w art. 19 ustawy. Żadne też z tych 10-ciu upoważnień ustawowych powołanych w rozporządzeniu z dnia 22 marca 2002 r. nie spełnia warunków określonych w art. 92 ust. 1 Konstytucji RP, większość to „upoważnienia blankietowe”.

Rzecznik Praw Obywatelskich nie dostrzega, aby treść art. 23 pkt 1 ustawy mogła stanowić upoważnienie ustawowe dla Ministra Finansów do sformułowania ograniczenia prawa podatnika w zakresie w jakim czyni to § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia. Ponadto art. 23 pkt 1 ustawy nie wypełnia warunku zawartego w art. 92 st. 1 Konstytucji RP. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 czerwca 1998 r. (sygn. U. 9/97) nie uzasadnia przyjętego poglądu w tej materii (vide str. 8).

Art. 23 ust. 1 pkt 1 nadaje ministrowi uprawnienia 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 (chodzi o „nabycie” a nie o „dokumentację”).

Wykaz ograniczeń został zawarty w ustawie. Upoważnienie blankietowe dające nieokreślone prawo do regulacji przypadków zaliczeń i zwrotów (co wiąże je wyraźnie z art. 21) niespełniające warunków, o których stanowi art. 92 ust. 1 Konstytucji RP, a więc stanowiące o uprawnieniu bliżej nieokreślonym przez ustawodawcę – jest niedopuszczalne. Takie upoważnienie ustawowe nie może być podstawą dla tak istotnej regulacji jaką stanowi § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie zajmował się problematyką kompetencji organów administracji i trybu wydawania przez nie aktów normatywnych prezentując poglądy powtarzane i rozwijane twórczo w kolejnych orzeczeniach. I tak:

- brak konkretnej decyzji ustawodawcy w jakiejś sprawie musi być interpretowane jako nie udzielenie w danym zakresie kompetencji normodawczej; kompetencji takiej nie można bowiem domniemywać (orzeczenie z dnia 27 września 1989 r. sygn. K. 2/89, wcześniej sygn. U. 1/89 a także P 2/86),

- udzielone przez ustawodawcę upoważnienie podlega zawsze ścisłej, literalnej wykładni i nie może wynikać z domniemania opartego na przesłankach celowościowych (orzeczenie z dnia 24 października 1989 r. sygn. U 2/89),
- upoważnienie do stanowienia aktów prawnych o powszechnej mocy obowiązującej, czyli aktów zdolnych do ustalania praw i obowiązków wszelkich osób fizycznych i prawnych oraz do kształtowania ogólnie obowiązujących wzorców postępowania – może wynikać tylko z konkretnych regulacji rangi aktu ustawodawczego, wyraźnie określającego przedmiot, zakres i zasady, którym stanowiony akt normatywny ma odpowiadać, a w szczególności normowanie praw i obowiązków obywateli i ich organizacji a także innych samodzielnych podmiotów prawa, zarówno w stosunkach między nimi jak i w stosunkach z państwem odbywać się może tylko w drodze ustaw (...) i tylko na podstawie ustaw i w celu ich wykonania,
- zgodnie z treścią art. 92 Konstytucji RP – upoważnienie powinno określać nie tylko organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania ale także wytyczne dotyczące treści aktu.

Biorąc pod uwagę nie kwestionowany i nie zmieniony lecz rozwinięty kierunek orzecznictwa Trybunału oraz prezentowany w nauce pogląd, że upoważnienie udzielone przez ustawodawcę podlega zawsze ścisłej literalnej wykładni, że niedopuszczalna jest tu wykładnia rozszerzająca i że upoważnienie nie może wynikać z domniemania opartego na przesłankach celowościowych, a ponadto że każde upoważnienie powinno zawierać zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące aktu prawnego – Rzecznik Praw Obywatelskich przedstawia pogląd, iż zaskarżony § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra z dnia 22 marca 2002 r. (niezależnie od poglądu wyrażonego w orzeczeniu TK z dnia 16 czerwca 1998 r. dot. obowiązującego w owym czasie § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów) narusza art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji RP. Zaskarżony przepis § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów nie może być także – zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich – uznawany za „dopełnienie regulacji ustawowej”, albowiem, „dopełnienie” (a więc uzupełnienie ustawy) może być dokonane tylko ustawą, natomiast aktem podstawowym tylko w zakresie wyraźnie wskazanym w ustawie (art. 92 ust. 1 Konstytucji RP).

Jak to wielokrotnie wskazywał Trybunał Konstytucyjny art. 92 ust. 1 Konstytucji określa ściśle warunki, jakim powinno odpowiadać upoważnienie ustawowe, a jednocześnie pozwala ustalić przesłanki legalności aktu wykonawczego. Rozporządzenie jest legalne, jeśli: zostało wydane przez organ upoważniony, służy

realizacji ustawy i mieści się w zakresie spraw przekazanych przez nią do uregulowania, odpowiada merytorycznej treści dyrektywnej, której wykonaniu przepisy rozporządzenia mają służyć.

Treść i cel rozporządzenia są zdeterminowane przez cel ustawy, którą mają wykonywać. Przepisy wykonawcze muszą pozostawać w związku merytorycznym i funkcjonalnym w stosunku do rozwiązań ustawowych, ponieważ tylko w ten sposób mogą być wyznaczone granice, w jakich powinna mieścić się regulacja zawarta w przepisach ustawodawczych. Podkreślenie konieczności uwzględnienia zależności o charakterze funkcjonalnym ma istotne znaczenie zwłaszcza w tych sytuacjach, kiedy delegacja może – co do swojego zakresu – wywołać wątpliwości (wyrok z 9 kwietnia 2001 r., U. 10/00).

Określenie, że rozporządzenie jest aktem wydawanym w celu wykonania ustawy oznacza m.in., że upoważnienie ustawowe nie może przekazywać do unormowania w drodze rozporządzenia spraw o istotnym znaczeniu dla treści danej ustawy (wyrok z 28 czerwca 2000 r., K. 34/99).

Wykładnia przepisu udzielającego kompetencji prawotwórczych musi uwzględniać dyrektywy interpretacyjne wynikające z przepisów konstytucyjnych dotyczących tworzenia prawa (wyrok z 20 października 1998 r., K. 7/98). Wytyczne nie mogą mieć czysto blankietowego charakteru (np. ograniczając się do ogólnego stwierdzenia, że rozporządzenie określi „ogólne zasady”), a nawet gdy przybiorą postać wskazań merytorycznych, to zawsze pozostanie pytanie, czy – na tle regulowanej materii – stopień ich szczegółowości można uznać za konstytucyjnie dostateczny.

Na podstawie językowego rozumienia można uznać, że wytyczne to wskazówki co do treści aktu normatywnego, wskazania co do kierunku merytorycznych rozwiązań, które mają znaleźć w nich wyraz. W ustawie należy zawrzeć merytoryczną treść dyrektywną, której wykonaniu przepisy rozporządzenia mają służyć, a upoważnienie powinno być na tyle szczegółowe, aby czytelny był zamiar ustawodawcy (wyrok z dnia 7 listopada 2000 r., K. 16/00).

Takie restrykcyjne podejście w Konstytucji RP do sposobu formułowania upoważnień znajduje uzasadnienie w konieczności stworzenia jasnych reguł, które wyznaczają zakres uprawnień organów rządowych do stanowienia prawa powszechnie obowiązującego. Istotą aktu wykonawczego jest to, że jest wydany na podstawie konkretnego przepisu konkretnej ustawy, a nie wykonaniu ogółu obowiązującego ustawodawstwa.

Upoważnienie powinno odpowiadać wymaganiom konkretności, wykluczającej samodzielne regulowanie rozporządzeniem całego kompleksu zagadnień, co do których w ustawie nie ma bezpośrednich wskazówek (wyroki: z 4 listopada 1997 r., U. 3/97 i z 8 grudnia 1998 r., U. 7/98).

Z literalnej wykładni treści art. 19 ustawy VAT nie wynika taka „filozofia podatku od wartości dodanej”, jaką przyjął T.K. w orzeczeniu z dnia 16 czerwca 1998 r. sygn. K. 9/97, akceptując orzeczenie NSA z dnia 7 marca 1997 r. sygn. III S.A. 762/96. Art. 19 ustawy VAT stanowi *expressis verbis*, że „podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, związanych ze sprzedażą opodatkowaną”. Tak więc przepis art. 19 ustawy stanowi, że podatnik nabywa prawo z chwilą naliczenia mu VAT przy transakcji sprzedaży i gdy uiszczył ten podatek – obok ceny – za towar czy usługę.

W tej materii wypowiedział się obecnie Sąd Najwyższy w postanowieniu SN z dnia 7 maja 2002 r. sygn. III RN 42/01 stwierdzając, że „Minister Finansów nie jest uprawniony do określania w rozporządzeniu wykonawczym do ustawy VAT, wydanym na podstawie zawartego w niej upoważnienia blankietowego, innych niż przewidziane w VAT sytuacji, w których ograniczone lub wyłączone jest prawo do odliczania naliczonego podatku VAT” (vide Monitor Podatkowy nr 6/2002 r.).

Także część orzecznictwa NSA wyraża krytyczny pogląd o zaskarżonej regulacji dokonanej przez Ministra Finansów. I tak: w wyroku z dnia 1 kwietnia 1998 r. sygn. akt I S.A./Wr 294/96 NSA uznał, że „jeżeli w momencie dokonania operacji gospodarczej sporządzono oryginał faktury i jej kopię, która pozostała u sprzedawcy, to stwierdzenie w okresie późniejszym braku tejże kopii u sprzedawcy nie może rodzić negatywnych skutków podatkowych dla nabywcy (...) Naczelnny Sąd Administracyjny wielokrotnie podkreślał w swoich orzeczeniach, iż podatnik nie może ponosić konsekwencji zachowania swoich kontrahentów, na które nie ma wpływu”. Także w literaturze przedmiotu coraz częściej publikowana jest krytyka treści skarżonego rozporządzenia Ministra Finansów (przykładowo: dr A. Mariański „Brak kopii faktury jako przyczyna utraty prawa do odliczenia podatku naliczonego”, Przegląd Podatkowy nr 2/2003 r.; dr W. Morawski, „Wymóg potwierdzenia faktury VAT kopią a prawo do obniżenia podatku należnego, zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego”, Monitor Podatkowy Nr 2/2002 r. i inni).

Zaskarżone niniejszym wnioskiem przepisy rozporządzenia Ministra Finansów – nie są także zgodne z przepisami VI Dyrektywy Rady 77388 EWG z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich

dotyczących podatków obrotowych obowiązującej w Unii Europejskiej. Dyrektywa nie przesądza prawa do odliczenia od podatku należnego, zgodnie z konstrukcją podatku od wartości dodanej od mnożonych w Polsce ograniczeń – ale opiera się na wymogu neutralności.

Prawo do odliczenia podatku naliczonego zapewnia podatnikowi efekt obojętności podatku zapłaconego przezeń we wcześniejszej fazie obrotu, w cenie nabytych towarów lub usług. Wiąże się zatem z możliwością nieponoszenia ciężaru podatku zapłaconego w ramach opodatkowanej działalności.

Źródłem tego prawa jest art. 2 I Dyrektywy, który jednoznacznie nakazuje przy każdej transakcji stosować obniżenie. Szczegółowo zakres rozpatrywanego uprawnienia normuje z kolei art. 17 VI Dyrektywy. Przepis ten wymienia *expressis verbis* jedynie cztery kategorie podatku naliczonego, do których odliczenie może być zastosowane, niemniej wprowadza też regułę ogólną, że podatnik ma prawo do potrącenia podatku zapłaconego w takim zakresie, w jakim nabyte towary i usługi wykorzystywane są dla celów transakcji opodatkowanych.

Generalnie wedle wskazanych regulacji unijnych pomniejszanie podatku należnego o podatek naliczony stanowi nienaruszalne prawo, a nie jedynie przywilej podatnika.

Również na podstawie delegacji zawartej w art. 17 ust. 4 VI Dyrektywy wydane zostały dyrektywy VIII i XIII. Dzięki nim podatnicy uzyskują narzędzie zwrotu zapłaconego podatku, bez względu na miejsce nabycia towarów. Mają to prawo zarówno wówczas, gdy są na terytorium Wspólnoty objęci rejestracją dla potrzeb VAT, lecz dokonali jej w kraju innym niż kraj nabycia towarów, jak też gdy działalność opodatkowaną VAT prowadzą poza obszarem Unii i w jej granicach nie podlegają obowiązkowi rejestracji podatkowej.

4. Rzecznik Praw Obywatelskich ograniczył przedstawiony wniosek do zaskarżenia tylko regulacji zawartej w § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów, albowiem dalsze postanowienia zawarte w § 48 ust. 4 pkt 1 a), 1 b), pkt 3, pkt 4 i pkt 5 rozporządzenia dotyczą skutków podatkowych posłużenia się dokumentami finansowymi podrobionymi czy przerobionymi, względnie potwierdzającymi czynności do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kc i stanowią ograniczenia wynikające z oceny dowodów, a więc mogą być podejmowane w drodze decyzji podatkowej, w oparciu o ustawę – Ordynacja Podatkowa. Tego rodzaju dokumenty nie dają podstawy do obniżenia podatku

należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego, a regulacja znajduje podstawę w ustawach regulujących postępowanie w sprawach karnych, cywilnych, administracyjnych i podatkowych.

Postanowienia § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia ograniczają natomiast prawa podatnika, stanowiące istotę mechanizmu VAT, obarczając podatnika odpowiedzialnością za działania lub zaniechania innej osoby – sprzedawcy towarów lub usług i za czyny mające znamiona przestępstwa ściganego z urzędu. W podatku VAT dokumentację obrotu stanowią faktury i noty korygujące. Zarejestrowani podatnicy, posiadający numer identyfikacji podatkowej lub posługujący się numerem tymczasowym wystawiają faktury oznaczone wyrazami „Faktura VAT” (z wyjątkami - § 34 rozporządzenia). Cały rozdział 10 rozporządzenia Ministra Finansów poświęcony został przepisom regulującym dokumentację VAT.

§ 48 ust. 1 rozporządzenia stanowi, że faktury i faktury korygujące mają być wystawiane co najmniej w dwóch egzemplarzach, przy czym oryginał otrzymuje nabywca towaru lub usługi, a kopię zatrzymuje sprzedawca. Zgodnie z § 50 ust. 1 podatnicy są obowiązani przechowywać oryginały i kopie faktur, faktur korygujących i not korygujących, a także duplikaty tych dokumentów w okresie 5 lat, licząc od końca roku, w którym wystawiono fakturę, fakturę korygującą lub notę.

Sam przepis § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia został sformułowany w sposób logicznie niejasny, a więc legislacyjnie wadliwy. Przepis legislacyjnie wadliwy nie może stanowić o prawach i obowiązkach podatnika. Nie jasne jest sformułowanie „faktura niepotwierdzona kopią u sprzedawcy” „Niepotwierdzona u sprzedawcy” oznaczać może – zgodnie z art. 48 ust. 1 rozporządzenia – wystawioną w jednym tylko egzemplarzu, który ma nabywca.

„Brak kopii u sprzedawcy” nie oznacza i oznaczać nie może, iż oryginał faktury znajdujący się u kupującego nie jest lub nie został potwierdzony przez sprzedawcę gdy potwierdzenie takie znajduje się w samej fakturze. Działania przestępcze powodujące, że faktury a także dokumenty celne nie stanowią podstawy do obniżenia podatku - zostały enumeratywnie wyliczone w ust. 4 pkt 4 i 5 pkt a), b), c). Jeśli więc „niepotwierdzenie kopią u sprzedawcy” oznacza co innego niż wystawienie więcej niż jednej faktury dokumentującej tę samą sprzedaż towarów lub usług, wystawienie faktury lub faktury korygującej albo dokumentów stwierdzających czynności, które nie zostały dokonane, podające kwoty niezgodne ze stanem faktycznym, potwierdzające czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego – to „niepotwierdzone kopią u sprzedawcy”

oznacza zagarnięcie przez sprzedającego VAT, który nie został odprowadzony przez tegoż sprzedającego na rachunek bankowy organu podatkowego.

Tak więc, § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia zawiera postanowienia ograniczające prawo podatnika (art. 19 ust. 1 ustawy) do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych ze sprzedażą opodatkowaną podatkiem od wartości dodanej zależne od postępowania sprzedawcy towaru lub usługi. Za czyn przestępczy bądź niedbalstwo w przechowywaniu dokumentów sprzedającego odpowiedzialnością obarcza kupującego. Postanowienia te mają rzekomo „zapobiegać przestępstwom zawłaszczania pobranego podatku przez sprzedającego” co jest poglądem nietrafnym, a zdaniem Rzecznika kryminogennym, z czego zdał sobie sprawę ustawodawca nowelizując ustawę o VAT ustawą z dnia 4 grudnia 2002 r. (Dz.U. Nr 213, poz. 1803).

Z treści § 48 ust. 4 pkt 2 biorąc pod uwagę treść art. 4 pkt 3, 4, 5 i 6 rozporządzenia wynika, że podatnik traci prawo do odliczenia podatku naliczonego gdy występują łącznie następujące przesłanki:

- nabywca dokumentuje naliczenie podatku od sprzedaży towaru lub usługi „faktura” nie potwierdzoną kopią u sprzedawcy”. Sam fakt naliczenia i pobrania podatku przez sprzedawcę jest tu bez znaczenia
- sprzedawca nie złożył deklaracji VAT i nie wpłacił pobranego podatku na rachunek bankowy organu podatkowego, a nie dokonał przywłaszczenia podatku,
- sprzedawca złożył deklarację VAT, ale jednocześnie nie uwzględnił w niej tej sprzedaży i należnego od niej podatku.

Zaskarżone sformułowanie rozporządzenia „nie potwierdzoną kopią u sprzedawcy” oznacza więc tylko tyle, iż sprzedawca fizycznie kopii faktury nie posiada. Ale to organ podatkowy (skarbowy) w toku postępowania kontrolnego powinien ustalić, dlaczego sprzedawca takiej kopii nie posiada. Oznacza to – zgodnie z art. 122 i 187 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa – iż przeprowadzenie dowodu na okoliczność nie posiadania kopii faktur, nie może być interpretowane na niekorzyść podatnika (odbiorcy). Dopiero ustalenie przez organ prowadzący postępowanie, że brak kopii wynika z niewystawienia oryginału faktury może prowadzić do utraty prawa odliczenia podatku naliczonego przez odbiorcę. O tym stanowi ust. 4 pkt 5 lit. a rozporządzenia.

Praktyka organów podatkowych, potwierdzana często przez orzecznictwo NSA, opiera się na tezie, że to podatnik winien udowodnić, iż jest „niewinny”, a więc, że



kupując towar lub usługę nie tylko zapłacił VAT i zasadnie odliczył podatek naliczony, ale także że sprzedający naliczony podatek odprowadził na rachunek urzędu podatkowego. Na tej podstawie na podatnika został nałożony „obowiązek kontrolowania pobierającego VAT”.

Jeśli faktura była potwierdzona kopią u sprzedawcy lecz sprzedawca nie złożył deklaracji dla podatku od towarów i usług, ustalenie tego faktu jest proste. Wystarczy potwierdzenie przez właściwy miejscowo urząd skarbowy, iż taka deklaracja nie została złożona do dnia prowadzenia postępowania kontrolnego. Ale organy podatkowe ograniczają się do badania tylko pierwszej przesłanki powołując się na przepis rozporządzenia i obciążają podatnika.

Jeśli zachodzi okoliczność, że sprzedawca złożył deklarację dla podatku od towarów i usług, ale nie uwzględnił w niej sprzedaży i podatku należnego od tej sprzedaży i podatku nie przekazał, stwierdzenie tej przesłanki wymaga ustalenia, jakie faktury zostały uwzględnione w deklaracji za miesiąc, w którym wystawiono je dla odbiorcy. Sprawa jest prosta, jeżeli była to jedna faktura. W przypadku jednak większej liczby faktur, gdy nie jest możliwe ustalenie danej transakcji tylko na podstawie samych kwot podatku zadeklarowanego w złożonej deklaracji, konieczne staje się potwierdzenie, czy w złożonej deklaracji uwzględniono kwotę podatku należnego z faktury, podlegającej badaniu na podstawie prowadzonej ewidencji VAT. Jeżeli organ podatkowy nie dysponuje taką ewidencją, bądź jest ona niepełna, należy ustalać w drodze innych środków dowodowych (np. przesłuchania strony, badania księgowości), czy kwota z takiej faktury została wykazana w złożonej deklaracji. W przypadku gdy mimo podjęcia wszystkich kroków w tym zakresie, kwestia pozostanie nierozstrzygnięta, to organ podatkowy a nie podatnik powinien rozważyć czy zgodnie z zasadą „in dubio pro tributario”, nie należy przyjąć, iż w deklaracji sprzedawcy wykazano sprzedaż na rzecz podatnika.

5. Z przedstawionych wyżej powodów zaskarżony przepis narusza zasady przyzwoitej legislacji.

Prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przy nabyciu towarów i usług jest elementem konstrukcyjnym VAT. Nie jest to ulga podatkowa. Wszelkie odstępstwa od tej zasady stanowią wyjątki, a ograniczenie prawa musi wynikać z jednoznacznego przepisu ustawy.

Zaskarżony przepis rozporządzenia stanowi źródło wielu sporów i kontrowersji zarówno w doktrynie prawa podatkowego, jak i w orzecznictwie. Rzecznik nie może się

zgodzić z tezą, że „regulacja ta jedynie doprecyzowuje postanowienia ustawy, nie wprowadza żadnych od niej odstępstw”.

Wywołana zaskarżonym przepisem praktyka jest dla wielu podatników prowadzących działalność gospodarczą - niszcząca. Jeżeli bowiem organ podatkowy uzna, że „faktura nie została potwierdzona kopią”, to podatnik, mimo zapłacenia VAT będzie zmuszony do zwrotu kwoty obniżenia podatku z odsetkami za (niekiedy) kilka lat. Tak naliczony podatek może prowadzić do upadłości.

W oparciu o zaskarżony przepis praktyka organów podatkowych stała się niepokojącą, gdyż ogranicza się do ustalenia czy wystawca posiada kopię faktury. Organ podatkowy nie bada przyczyn i okoliczności faktycznych, ale wszczyna postępowanie podatkowe przeciwko kupującemu i określa (mu) zaległość podatkową. Dotyczy to także lat minionych, mimo, iż objęły je prowadzone wcześniej kontrole podatkowe nawet wówczas gdy w ich toku potwierdzano fakt posiadania przez wystawcę kopii takiej faktury. Tak więc, mimo wcześniejszego potwierdzenia prawidłowości odliczenia podatku naliczonego, jeżeli w okresie późniejszym zaginęła kopia faktury, to organ podatkowy może określić zaległość podatkową, twierdząc, iż kopię należy posiadać nieprzerwanie przez 5 lat od końca roku podatkowego, którego ona dotyczy (art. 88 § 1 ordynacji podatkowej). Można by stąd wywnioskować, że treść § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia stanowi „sankcję za brak dopełnienia obowiązku przechowywania kopii” przez sprzedawcę. Sankcja dotyka nie tego który miał obowiązek przechowywać kopie faktur.

Brak w przepisach rozporządzenia jakiegokolwiek wyraźnego powiązania między przepisami § 48a i § 50, które nie odsyłają do siebie, jeden z nich mówi o „potwierdzaniu”, drugi o „przechowywaniu” faktury. W znaczeniu języka polskiego „przechowanie” czegoś może być na pewno metodą „potwierdzenia” istnienia czegoś. Ale nie jest to jedyny sposób na „potwierdzenie”. Na gruncie języka polskiego nie można utożsamiać słów „potwierdzenie” i „przechowywanie”. Dlatego na tej tylko podstawie, że przepisy nakładają na wystawcę obowiązek przechowywania kopii, trudno opierać pogląd, że tyle czasu musi trwać stan „potwierdzenia” faktury kopią u nabywcy.

Rozporządzenie nie rozważyło sytuacji podatnika, który nabył towary od podmiotu, który uległ likwidacji. Jeżeli sprzedawca zobowiązany do przechowywania kopii zlikwidował swoją działalność, kto ma przechowywać kopie faktur? Przepis rozporządzenia jest jednoznaczny; podatnik ma obowiązek przechowywać oryginał, a kopię przechowywać sprzedawca.

Gdyby przyjąć pogląd, że dla nabycia prawa do obniżki podatku potrzebne jest tylko potwierdzenie faktury, to nabywca odpowiadałby już nie tylko za „rzetelność sprzedawcy”. Sprzedawca dbały o interesy swych kontrahentów przed likwidacją działalności (np. w drodze postępowania upadłościowego) musiałaby zabezpieczyć „gdzieś” (w urzędzie skarbowym?) kopie faktur, aby uchronić kontrahentów przed utratą prawa do obniżenia podatku.

Przy założeniu, że w analizowanym przepisie chodzi o potwierdzenie faktury kopią w momencie wystawienia, to w kontekście art. 48 ust. 2 pkt 4 rozporządzenia względnie spójny mechanizm, niejako zmuszający podatnika do dbałości o swe interesy, zachęcałby go pod rygorem braku prawa do obniżenia podatku należnego, do sprawdzenia czy faktura została potwierdzona kopią, a więc czy będzie możliwe jej ewentualne odtworzenie. Sprawdzenie, czy w momencie wystawiania faktury sporządzono jej kopię, jest wykonalne, ale nie zabezpiecza interesów podatnika. Trudniejsze i praktycznie uzależnione od dobrej woli sprzedawcy, jest sprawdzenie istnienia kopii w momencie dokonywania obniżki podatku, zaś z całą pewnością irracjonalne jest nakładanie na nabywcę obowiązku stałego (przez okres 5 lat) czuwania nad tym, czy kopia faktury znajduje się jeszcze u sprzedawcy.

Z tego powodu zaskarżona regulacja ma charakter kryminogenny, gdyż wprost zachęca sprzedającego do nieodprowadzenia naliczonego podatku, gdyż w razie wykrycia - konsekwencje poniesie kupujący. Organy podatkowe wymierzając podatek ograniczą się do sformułowania – „nie dołożył należytej staranności w doborze kontrahenta”. Takiego rozwiązania nie można w państwie prawa akceptować.

Rozporządzenie nie wskazuje jak ma wykonywać taki obowiązek nabywca, który dokonuje setki różnych transakcji z wieloma podmiotami? Jest to więc przepis, który określić należy jako „hipokryzję prawa”

6. Ustawodawca – dostrzegając niebezpieczeństwo rozwiązań wprowadzonych przez Ministra Finansów - uchwalił środki prawne, przy zastosowaniu których nabywca „ma czuwać” nad „bytem prawnym” kopii faktury znajdującej się u sprzedawcy.

Nowelizacja z dnia 4 grudnia 2002 r. (Dz.U. Nr 213, poz. 1803) dodała art. 32a wprowadzający dla podatników VAT – w przypadku złożenia przez nabywcę towaru lub usługi pisemnego żądania – następujące obowiązki:

- 1) udostępnienia do wglądu nabywcy towaru bądź usługi oryginału lub uwierzytelnionego notarialnie odpisu potwierdzenia zgłoszenia rejestracyjnego,
- 2) umożliwienia nabywcy wglądu, w zakresie sprzedaży towarów na jego rzecz, w dowody księgowe oraz 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, a także
- 4) obowiązek potwierdzenia przez sprzedawcę odbioru pisemnego żądania, o którym mowa wyżej.

Geneza tej regulacji wywodzi się z dostrzeżonej przez ustawodawcę nietrafności rozwiązań dotyczących stosowania § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia z 22 marca 2002 r. Jest to regulacja naruszająca zasady państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej, obciąża bowiem nabywcę towaru lub usługi odpowiedzialnością za nierzetelność sprzedawcy (art. 2 Konstytucji RP). Nowelizacja ustawy nie zajęła się „przeniesieniem” postanowień § 48 ust. 4 do treści ustawy, mimo iż naruszają one zasady Konstytucyjne.

Analizując nowelizację ustawy o VAT wprowadzającą nowy art. 32a należy dojść do wniosku, że racjonalny ustawodawca powinien był – wobec stawianych zarzutów - zlikwidować § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia wprowadzając do ustawy przepis zawarty w ust. 4 pkt 3, 4, 5a, b), c) ust. 6 z dodaniem dyspozycji ograniczającej możliwość obniżenia podatku w sytuacji, gdy podatnik sfalszował fakturę VAT lub działał w porozumieniu ze sprzedawcą, w celu nieodprowadzenia VAT, jeżeli określono zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku należnego.

Wagę kwestionowanego problemu potęguje fakt, że VAT stanowi największe źródło dochodów budżetu państwa. Spotykany pogląd, że zaskarżony przepis jest „regulacją zapobiegającą nadużyciom” – w ocenie Rzecznika jest nietrafny. Zaskarżone przepisy mogą przyczyniać się do różnorodnych nadużyć np. organy podatkowe w momencie stwierdzenia, że podatnik nie wykazał podatku w deklaracji i nie posiada kopii faktury potwierdzającej dokonaną sprzedaż towarów lub usług, mogą określić zobowiązanie podatkowe zarówno sprzedawcy (z tytułu podatku należnego), jak i nabywcy (w związku z nieuzasadnionym obniżeniem podatku naliczonego). Powstaje więc podwójne opodatkowanie VAT tego samego obrotu.

Nowa regulacja nadała wprawdzie nabywcy prawo do żądania wglądu w oryginał zgłoszenia rejestracyjnego, jednakże nawet gdy sprzedawca zastosuje się do tego obowiązku, przydatność praktyczna przepisu jest znikoma. Nic nie stoi

bowiem na przeszkodzie, by sprzedawca okazał zgłoszenie rejestracyjne podatnikowi i nie przedstawił jednocześnie późniejszego zgłoszenia o zaprzestaniu działalności, powodującego wykreślenie go z rejestru. W dodanej tą samą ustawą art. 9 ust. 9a, przyznano każdemu zainteresowanemu (mającemu w tym interes prawny) prawo żądania od urzędu skarbowego potwierdzenia czy podatnik VAT jest zarejestrowany.

W momencie odmowy udostępnienia do wglądu zgłoszenia rejestracyjnego, podatnik (nabywca) zobowiązany jest uzyskać pisemne potwierdzenia złożenia takiego żądania. Nawet gdy sprzedawca udzieli takiego pisemnego potwierdzenia — podatnik powinien zgłosić do właściwego urzędu skarbowego odmowę udostępnienia do wglądu zgłoszenia rejestracyjnego. Pomijając fakt, że takie zgłoszenie ma charakter „donosu” trudności na jakie narażony jest nabywca są znacznie większe niż w przypadku wystąpienia o zaświadczenie z urzędu skarbowego na podstawie art. 9 ust. 9a.

Nabywca może także żądać od sprzedawcy wglądu w dowody księgowe oraz ewidencję sprzedaży oraz deklarację VAT, oczywiście w zakresie sprzedaży towarów, które nabył. Jest to uprawnienie w praktyce trudne do realizacji.

Do zweryfikowania czy sprzedawca uiszczył VAT konieczne jest:

- sprawdzenie jego rejestru sprzedaży,
- zweryfikowanie, że w tym rejestrze sprzedaży wpisano transakcję na rzecz nabywcy oraz
- porównanie kwoty podatku należnego wynikającego z rejestru sprzedaży z kwotą podatku należnego wykazaną w deklaracji podatkowej.

Dla dokonania tych czynności nabywca musiałby przemienić się w kontrolera podatkowego i uzyskać możliwość zapoznania się z wielkością obrotu sprzedawcy. Byłaby to zbyt daleko idąca ingerencja w tajemnicę handlową sprzedawcy. Z tego względu dopuszczono tylko możliwość przekazania części deklaracji podatkowej – mianowicie tej, która zawiera potwierdzenie złożenia jej w urzędzie skarbowym. Oznacza to, że w praktyce nabywca może żądać przedłożenia wyłącznie kopii pierwszej strony deklaracji, na której zasłonięte będą wszystkie dane z wyjątkiem „prezentaty” urzędu skarbowego. Ale taki dokument pozwala wyłącznie na stwierdzenie, że „sprzedawca złożył deklarację”, natomiast nie pozwala na potwierdzenie faktu wykazania w deklaracji podatku należnego od interesującej nabywcę transakcji. Jest to więc przepis, który określić należy jako „hipokryzję prawa”. Ustawodawca nie liczy się przy tym z kosztami podatnika, stratą jego czasu, potrzebą wyjazdu do sprzedawcy itp.

Podsumowując: postanowienia art. 32a ustawy o VAT – w praktyce – nie pozwalają na stwierdzenie, czy kontrahent rzetelnie rozlicza się z podatku, nie zwiększają także pewności co do prawidłowości rozliczeń nabywcy, a jedynie zwiększają odpowiedzialność podatnika.

Przepis ten zakłada nieracjonalne zachowania podatników. Jeżeli do podatnika, który nie rozliczył podatku należnego, zwraca się nabywca celem uzyskania na ten temat informacji, a udzielenie pisemnego potwierdzenia wpływu żądania stanowi warunek wystąpienia przez nabywcę w tej sprawie do urzędu skarbowego – to z całą pewnością ostatnią rzeczą, którą nierzetelny podatnik robi – jest udzielenie takiego pisemnego potwierdzenia. Niewykonanie obowiązku potwierdzenia wpływu żądania nie jest zagrożone sankcjami. Pewnym rozwiązaniem jest przesłanie żądania listem za potwierdzeniem odbioru. Jednak i w takim przypadku podatnik może odmawiać potwierdzenia, nie wspominając sytuacji, w której sprzedawca po prostu zniknie.

Również podatnik, który zdecyduje się skorzystać z uprawnień wynikających z art. 32a zostanie postawiony w sytuacji dwuznacznej. Zakładając bowiem, że uzyska pisemne potwierdzenie wpływu żądania wglądu w dokumenty sprzedawcy, a następnie ten nie umożliwi tego wglądu, podatnik powinien zawiadomić urząd skarbowy. W zamian za zawiadomienie urzędu skarbowego podatnik uzyska „nagrodę”, polegającą na nieobciążaniu go częścią zobowiązania podatkowego, jaką zostałby obciążony, gdyby zawiadomienia nie dokonał. W tym kontekście zawiadomienie urzędu skarbowego przez podatnika – nabywcę można oceniać w dwojaki sposób. Po pierwsze, może to dawać mu pewność, że w przypadku wykrycia nierzetelności kontrahenta nie zostanie obciążony podatkiem wyższym niż taki, który zostałby nałożony gdyby tę nierzetelność założył niejako „z góry” i nie odliczył podatku naliczonego. Po drugie, zawiadomienie urzędu skarbowego może być potraktowane jako niepotrzebne sprowokowanie kontroli, prowadzącej w efekcie do konieczności zapłaty podatku, którego w innych okolicznościach można byłoby uniknąć, (np. w wyniku przedawnienia).

Sankcja wówczas jest skuteczna, gdy powoduje, że ludzie zachowują się zgodnie z normą sankcjonowaną. Natomiast nakazy skierowane do sprzedawców towarów i usług, wynikające z art. 32a ustawy o VAT, są nierealne i społecznie nieakceptowane. Sprzedawcę, który nie spełni żądania nabywcy udostępnienia dokumentów do wglądu – nie spotka żadna sankcja przewidziana w przepisach prawa. Pomijając fakt, że sprzedawca może odmówić potwierdzenia wpływu żądania,

to trudno uznać, że zawiadomienie urzędu skarbowego o tej odmowie może stanowić „sankcję” dla sprzedawcy.

W efekcie tych rozważań należy dojść do sytuacji, w której ustawodawca nakazuje podatnikowi określone zachowanie „pod rygorem przeprowadzenia kontroli”. Podatnik świadomy jest tego, że jeżeli nawet organy podatkowe nie wykryją żadnego naruszenia prawa w obszarze, który stał się przyczyną kontroli, to może w innym obszarze doszukać się uchybień.

Rzecznik zarzuca więc zaskarżonej regulacji naruszenie „zasad przyzwoitej legislacji”. Przepisy prawa muszą być formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny, a standard ten wymagany jest zwłaszcza, gdy chodzi o ochronę praw i wolności. Z tak ujętej zasady określoności wynika, że każdy przepis prawny winien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego – dopiero spełnienie tego podstawowego warunku pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładach obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwalała na wyegzekwowanie (wyrok z 21 marca 2001 r., K. 24/00).

Wymóg dostatecznej określoności należy rozumieć jako nakaz precyzyjnego wyznaczenia dopuszczalnego zakresu ingerencji. Zasadę określoności należy wiązać z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Należyta poprawność, precyzyjność i jasność przepisów prawnych ma szczególne znaczenie, gdy chodzi o ochronę konstytucyjnych praw i wolności człowieka i obywatela. Adresat normy prawnej musi wiedzieć, jakie jego zachowanie i z jakich przyczyn ma znaczenie prawne. Dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest – obok prawa karnego – także dziedzina prawa daninowego (wyrok z 13 lutego 2001 r., K. 19/99).

Z zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Mają one szczególnie doniosłe znaczenie w sferze wolności oraz praw człowieka i obywatela. Jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Stwarza to bowiem nazbyt szerokie ramy dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulował on w sposób niejasny i nieprecyzyjny.

Przepis art. 32a miał umożliwić kontrolę sprzedawców przez nabywców towarów i usług w zakresie, w jakim rozliczają się z fiskusem z VAT. W kontekście łącznej odpowiedzialności podatników VAT, wynikającej z § 48 rozporządzenia,

mogłoby się wydawać, że taka kontrola jest niezbędna. Jednak – w praktyce – zakwestionowana niniejszym wnioskiem regulacja nie pozwala na skuteczną kontrolę sprzedawców zarówno gdy dostosują się oni do postanowień ustawy, jak i gdy je zignorują; nie zabezpiecza ona także interesów nabywców, gdy na taką kontrolę się zdecydują.

Tak więc wprowadzenie do ustawy art. 32a) określić należy jako „fikcję prawną” mającą na celu usprawiedliwienie małej skuteczności kontroli organów podatkowych i skarbowych.

7. Wprowadzony system kontroli kupującego u sprzedającego z jego zawłościami i trudnościami oraz przy przerzucaniu odpowiedzialności i ciężaru dowodu na kupującego – stanowi przykład rozwiązań, które muszą odstraszać inwestorów w inwestowanie w Polsce. Są to więc przepisy sprzeczne z polityką gospodarczą Państwa.

W tym stanie Rzecznik Praw Obywatelskich uznał za uzasadnione złożenie niniejszego wniosku.

ZASTĘPCA

Rzecznika Praw Obywatelskich

/-/ dr hab. Jerzy Świątkiewicz