

59/6A/2004

WYROK

z dnia 21 czerwca 2004 r.

Sygn. akt SK 22/03*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Jerzy Ciemniowski – przewodniczący
Teresa Dębowska-Romanowska – sprawozdawca
Miroslaw Wyrzykowski,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącego oraz Prokuratora Generalnego i Ministra Finansów, na rozprawie w dniu 8 czerwca 2004 r. skargi konstytucyjnej Anatola Mironowicza o zbadanie zgodności:

§ 50 ust. 4 pkt 3 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) z art. 64 ust. 2 i 3, art. 84 i art. 92 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

Paragraf 50 ust. 4 pkt 3 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) w zakresie, w jakim pozbawia prawa do obniżenia podatku należnego podatnika VAT nabywającego towar czy usługę od podmiotu, który wystawił fakturę wraz z kwotą podatku, gdy dana sprzedaż nie była objęta obowiązkiem podatkowym albo została zwolniona od podatku, a kwota wykazana w fakturze została zapłacona, jest niezgodny z art. 64 ust. 2, art. 64 ust. 3 w związku z art. 84 i art. 92 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE:

I

1. Skargą konstytucyjną z 15 kwietnia 2002 r. skarżący wniósł o zbadanie zgodności § 50 ust. 4 pkt 3 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; dalej: ustawa o VAT) oraz § 54 ust. 4 pkt 2a rozporządzenia 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.) z art. 64 ust. 2 i 3, art. 84 i art. 92 ust. 1 Konstytucji.

* Sentencja została ogłoszona dnia 2 lipca 2004 r. w Dz. U. Nr 152, poz. 1610.

Zarządzeniem sędziego TK z 9 lipca 2002 r. skarżący został wezwany do uzupełnienia braków formalnych skargi konstytucyjnej, w szczególności przez wskazanie, w jakim zakresie kwestionowany w skardze § 54 ust. 4 pkt 2a rozporządzenia z 1995 r. stanowił podstawę orzeczeń wydanych w sprawie skarżącego. W odpowiedzi na to zarządzenie skarżący wyjaśnił w piśmie z 19 lipca 2002 r., że podstawą decyzji administracyjnej i wyroku NSA był przepis § 50 ust. 4 pkt 3 rozporządzenia z 1999 r. Objęcie zaś przedmiotem skargi także § 54 ust. 4 pkt 2a rozporządzenia z 1995 r. miało na celu przedstawienie chronologii powstawania wadliwego, zdaniem skarżącego, przepisu, który po raz pierwszy w takim brzmieniu pojawił się w tym akcie prawnym.

Trybunał Konstytucyjny postanowieniem z 26 lutego 2003 r., sygn. akt Ts 50/02 odmówił nadania biegu skardze w zakresie § 54 ust. 4 pkt 2a rozporządzenia z 1995 r. Zgodnie bowiem z art. 79 ust. 1 Konstytucji warunkiem wystąpienia ze skargą konstytucyjną jest uczynienie jej przedmiotem wyłącznie takich przepisów ustawy albo innego aktu normatywnego, które stanowiły podstawę ostatecznego orzeczenia sądu lub organu administracji publicznej. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego wymóg ten nie został spełniony w zakresie zaskarżenia § 54 ust. 4 pkt 2a rozporządzenia z 1995 r.

Kwestionowanemu przepisowi skarżący zarzucił, iż bez podstawy ustawowej pozbawia podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego, nawet w sytuacji, gdy został on zapłacony przez drugą stronę umowy (sprzedającego). W ocenie skarżącego przepisy rozporządzenia wydane zostały bez upoważnienia ustawowego, a więc z naruszeniem art. 92 ust. 1 Konstytucji. W konsekwencji prowadzi to także do sprzeczności zaskarżonego przepisu z art. 84 i art. 64 ust. 2 i 3 Konstytucji.

Przedmiotowa skarga została wniesiona w oparciu o następujący stan faktyczny.

Decyzją z 29 sierpnia 2000 r. II Urząd Skarbowy w Białymstoku określił skarżącemu nadwyżkę podatku należnego nad podatkiem naliczonym za marzec 2000 r. w miejsce zadeklarowanej przez skarżącego nadwyżki podatku naliczonego. Jako podstawę tego rozstrzygnięcia powołano § 50 ust. 4 pkt 5 lit. a rozporządzenia z 1999 r. Organ podatkowy stwierdził bowiem, że uwzględnione przez skarżącego do odliczenia faktury stwierdzały czynność, która nie została dokonana przez firmę skarżącego, lecz niezależnie od tej firmy – przez skarżącego i jego małżonkę. Ponadto ustalił, iż sprzedaż nieruchomości zakupionej przez skarżącego była zwolniona z podatku VAT, wobec czego skarżącemu nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku należnego od kwoty podatku naliczonego z tytułu zakupu tej nieruchomości.

Decyzja ta została następnie utrzymana w mocy decyzją Izby Skarbowej w Białymstoku z 11 grudnia 2000 r. Organ II instancji nie zaakceptował wprawdzie stanowiska Urzędu Skarbowego w zakresie podstawy prawnej rozstrzygnięcia, przyjął jednakże, iż niemożność obniżenia przez skarżącego podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku wynika z zakwestionowanego w skardze konstytucyjnej § 50 ust. 4 pkt 3 rozporządzenia.

Skarga na tę decyzję została oddalona wyrokiem NSA z 21 grudnia 2001 r. (sygn. akt SA/Bk 43/01). Sąd zaakceptował argumentację organów podatkowych odnośnie zastosowania w sprawie § 50 ust. 4 pkt 3 rozporządzenia. Nie podzielił natomiast wątpliwości skarżącego co do zgodności tego przepisu z ustawą o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

2. Prokurator Generalny RP, zajmując stanowisko w sprawie, w piśmie z 20 października 2003 r. stwierdził, iż § 50 ust. 4 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym jest zgodny z art. 64 ust. 2 i 3, art. 84 i art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Ustosunkowując się do zarzutu niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 64 ust. 2 i 3 Konstytucji, uznał, iż skarżący nie przytoczył argumentów wskazujących na naruszenie zasady równej ochrony prawnej własności, o której mowa w ust. 2 art. 64 Konstytucji. W stosunku do zarzutu niezgodności z art. 64 ust. 3 Konstytucji stwierdził, iż nałożenie podatku lub innego obciążenia o charakterze daninowym samo przez się nie może być pojmowane jako równoznaczne z ograniczeniem własności osoby, na którą obowiązek tego typu został nałożony. Dopuszczalność tego rodzaju ingerencji z uwagi na jej wyraźne umocowanie konstytucyjne w art. 84 nie może być rozpatrywana w kategorii ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw, lecz w kategorii relacji pomiędzy obowiązkami konstytucyjnymi a ochroną konstytucyjnych wolności i praw (wyrok TK z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257, s. 1355).

Natomiast w odniesieniu do zarzutu przekroczenia granic upoważnienia ustawowego stwierdził, że w ustawie podatkowej powinny zostać uregulowane istotne elementy stosunku daninowego. Mechanizm zaś obniżania podatku należnego o podatek naliczony nie należy do tych elementów. W zaskarżonym przepisie rozporządzenia nie nastąpiło wprowadzenie nowego rodzaju ciężaru lub świadczenia publicznego. W ustawie o VAT została zawarta istota regulacji w zakresie prawa podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, w wypadku gdy ich sprzedaż nie była objęta obowiązkiem podatkowym albo została zwolniona z podatku VAT. Istota dopuszczalności obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług objęta jest regulacją ustawową z art. 19 ust. 1 ustawy o VAT. Przyjąć należy, że to on określa warunki skorzystania z prawa do obniżenia kwoty podatku należnego, a nie przepis zawarty w rozporządzeniu. Dla powstania obowiązku podatkowego nie może mieć znaczenia wola podatnika, ani też wola organu podatkowego. Obowiązek podatkowy nie może być zatem odniesiony do sprzedaży określonej w art. 33 ust. 1 ustawy. Wystawienie faktury VAT w przypadku określonym w art. 33 ust. 1 ustawy jest wyłącznie skutkiem woli wystawcy faktury, nie zaś realizacją obowiązku ustawowego. Tym samym o podatku należnym nie można mówić wówczas, gdy podatek ten nie ma w przepisie ustawowym podstawy nadającej mu charakter obowiązku i czyni bezpodstawnym obniżenie takiego podatku o podatek naliczony w świetle art. 19 ust. 1 ustawy.

Z tych również powodów nie zasługuje na uwzględnienie zarzut niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 84 Konstytucji, ponieważ przepisem rozporządzenia nie nastąpiło wprowadzenie nowego rodzaju ciężaru publicznego.

Przechodząc do kwestii niezgodności § 50 ust. 4 pkt 3 rozporządzenia z art. 92 ust. 1 Konstytucji, Prokurator Generalny zauważył, iż jako podstawę wydania rozporządzenia przyjęto łącznie 11 przepisów. Okoliczność ta może być przedmiotem krytycznej oceny z punktu widzenia przejrzystości i wewnętrznej spójności rozporządzenia. Jednakże nie wpływa to na ocenę zgodności zaskarżonego przepisu z art. 92 ust. 1 Konstytucji. Rozważenia natomiast wymaga kwestia, czy zaskarżony przepis został wydany na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i służy celowi wykonania ustawy. W ocenie Prokuratora Generalnego podstawą wydania § 50 ust. 4 pkt 3 rozporządzenia jest art. 23 pkt 1 ustawy o VAT. Mowa w nim bowiem o określeniu przypadków, w których nabycie towarów lub usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego (por. wyrok TK z 16 czerwca 1998 r., sygn. U. 9/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 51). Skoro zatem zakwestionowany przepis został wydany na podstawie upoważnienia zawartego w ustawie i służy jej wykonaniu w zakresie określonym w art. 33 ust. 1 i art. 19 ust. 1 ustawy, nie znajduje uzasadnienia zarzut jego niezgodności z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

3. Minister Finansów w stanowisku z 28 czerwca 2003 r. wniósł o uznanie, że § 50 ust. 4 pkt 3 rozporządzenia nie jest niezgodny z art. 64 ust. 2 i 3, art. 84 i art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Ustosunkowując się do zarzutu niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 64 Konstytucji, Minister Finansów stwierdził, iż zarzut ten nie został uzasadniony. Mógłby być zasadny jedynie wówczas, gdyby zaskarżony przepis został wydany z przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego. Jednakże, zdaniem Ministra Finansów, § 50 ust. 4 pkt 3 rozporządzenia został wydany na podstawie upoważnienia ustawowego z art. 23 ust. 1 ustawy. Mechanizm pomniejszania podatku należnego o podatek naliczony nie należy do tych elementów konstrukcyjnych podatku, które muszą być uregulowane wyłącznie w ustawie. Powołując się na orzecznictwo TK, wskazał, iż mechanizm obniżania kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego nie jest takim elementem podatku, o którym mowa w art. 217 Konstytucji. W związku z tym niezasadny jest również zarzut niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 92 ust. 1 Konstytucji. Skoro nie wykracza poza ramy określone w art. 92 ust. 1 Konstytucji, to zarzut naruszenia art. 64 ust. 2 i 3 również nie zasługuje na uwzględnienie.

Mechanizm potrącania podatku naliczonego od podatku należnego nie ma zastosowania w przypadku, gdy podatnik dokona bezpodstawnego opodatkowania podatkiem VAT sprzedaży, która z uwagi na swój charakter nie jest w ogóle objęta obowiązkiem podatkowym lub jest z podatku zwolniona. Sytuacja taka podlega bowiem szczególnej, odrębnej od ogólnych zasad regulacji określonej w art. 33 ust. 1 ustawy, nakazującej zapłacenie podatku jako swoistej sankcji za przekroczenie ogólnych zasad dotyczących podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Instytucja obowiązkowej zapłaty podatku z art. 33 ust. 1 ustawy dotyczy podatku z takiej faktury, która nie mogłaby być podstawą do rozliczenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za dany okres rozliczeniowy w trybie art. 10 i art. 26 obliczonego według zasady określonej w art. 19 ust. 1 ustawy. Odbiorcy faktury wystawionej w trybie art. 33 ust. 1 ustawy nie przysługuje uprawnienie do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony, gdyż podatek ten nie jest podatkiem naliczonym w rozumieniu przepisów ustawy.

Nie można zatem zgodzić się z twierdzeniem skarżącego, iż regulacja zawarta w zaskarżonym przepisie łamie konstrukcję i filozofię ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Nie można bowiem uznać, iż każda czynność objęta fakturą, w której wykazano podatek, pomimo iż z przepisów samej ustawy wynika, że jest ona zwolniona od podatku lub pozostaje poza zakresem ustawy jest czynnością, którą ustawodawca uznaje za objętą podatkiem VAT i uprawnia otrzymującego fakturę do obniżenia podatku należnego. Przeczyłoby to regulacji zawartej w art. 19 ust. 1 i art. 20 ust. 2 ustawy.

W ocenie Ministra Finansów nie zasługuje również na uwzględnienie zarzut niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 84 Konstytucji. Regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną i nie może być rozpatrywana w kategorii ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych praw i wolności. Zaskarżony przepis nie wykracza poza granice wyznaczone w art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji, gdyż nie wprowadza nowego rodzajowo świadczenia.

4. Pismem z 15 lipca 2003 r. skarżący odniósł się do stanowiska Ministra Finansów. Podkreślił, że nie sposób uznać za zasadny jakikolwiek z argumentów podniesionych w tym stanowisku. Zdaniem bowiem skarżącego ustawodawca, wprowadzając w życie art. 33 ust. 1 oraz art. 25 ustawy, nie miał woli ani zamiaru nakładać sankcji na kupującego towar i otrzymującego fakturę z podatkiem VAT. W przepisie § 50 ust. 4 pkt 3 rozporządzenia Minister Finansów tworzy zaś nową sytuację

pozbawiającą kupującego prawa do obniżenia podatku należnego. Dlatego właśnie jest on niezgodny z normami konstytucyjnymi powołanymi w skardze.

Wskazał również, iż Minister Finansów, powołując się na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 16 czerwca 1998 r., sygn. U. 9/97, błędnie wskazał, że Trybunał orzekł, iż cały ust. 4 § 50 rozporządzenia nie jest niezgodny z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji, gdy tymczasem TK odniósł się tylko do pkt 2, a nie całego ustępu 4. Z uzasadnienia tegoż wyroku wynika, że sprawy istotne z punktu widzenia założeń ustawy nie mogą być przekazywane do uregulowania w aktach wykonawczych, a konstytucyjne wyliczenie spraw z zakresu prawa daninowego zastrzeżonych dla ustawy nie ma charakteru wyczerpującego. Wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być bezpośrednio uregulowane w ustawie.

Ponadto, gdyby przyjąć za Ministrem Finansów, że art. 33 ust. 1 ustawy jest szczególną, odrębną od ogólnych zasad regulacją nakazującą zapłacenie podatku, która w istocie stanowi sankcję za przekroczenie ogólnych zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług, to sankcja będąca w swej istocie obciążeniem pieniężnym podatnika bez wątplenia może i powinna być uregulowana wyłącznie w ustawie.

W opinii skarżącego przepis art. 23 pkt 1 ustawy upoważniający w sposób nieograniczony Ministra Finansów do określenia listy towarów i usług lub przypadków, w których nabywca towarów i usług nie jest uprawniony do obniżenia podatku należnego, jest rażąco niezgodny z art. 92 Konstytucji. Wydany na jego podstawie § 50 ust. 4 pkt 3 rozporządzenia wnosi istotną nowość normatywną co do art. 33 ust. 1 ustawy. Niemożność odliczenia przez nabywcę kwot podatku – które wcześniej zapłacił sprzedającemu i które zostały wpłacone do budżetu państwa – stanowi uszczuplenie jego prawa majątkowego. Staje się natomiast przysporzeniem Skarbu Państwa, wbrew konstrukcyjnej zasadzie tego podatku. W rezultacie sankcję za nieuzasadnione opodatkowanie dokonane przez sprzedającego Minister Finansów zastosował w stosunku do kupującego. W takiej sytuacji nie można zatem mówić, iż mamy do czynienia z jakimkolwiek wyłudzeniem od Skarbu Państwa przez strony umowy kupna – sprzedaży.

5. Pismem z 29 marca 2004 r. Trybunał Konstytucyjny na podstawie art. 44 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym zwrócił się do Prezesa Rady Ministrów o opinię w sprawie skutków finansowych uznania za niezgodny z Konstytucją § 50 ust. 4 pkt 3 rozporządzenia w zakresie, w jakim pozbawia prawa do obniżenia podatku należnego podatnika VAT nabywającego towar lub usługę od podmiotu niebędącego podatnikiem VAT, który spełnił obowiązkowe świadczenie określone w art. 33 ust. 1 ustawy od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

W odpowiedzi z 14 maja 2004 r. Prezes Rady Ministrów stwierdził, iż orzeczenie przez Trybunał Konstytucyjny o niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu spowoduje skutki wiążące się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawie budżetowej na rok 2004. Oszacowanie zaś kwoty uszczuplenia budżetu nie jest możliwe z uwagi na brak informacji o wielkości nieuzasadnionego zmniejszenia przez podatników podatku należnego o podatek wskazany w fakturach wystawionych w trybie art. 33 ust. 1 ustawy.

II

Na rozprawie 8 czerwca 2004 r. pełnomocnik skarżącego podtrzymał uprzednio wskazane zarzuty niekonstytucyjności. Nadto wyjaśnił, iż skarżący zwracał się do organów podatkowych z wnioskiem o interpretacje przepisów prawnych VAT co do tego, jak zaklasyfikować nieruchomość, która została ulepszona przez sprzedającego, a następnie zbyta przez niego po upływie 5 lat, tzn. czy jest ona towarem używanym. Wyjaśnił także uzupełniająco, że wobec skarżącego wszczęto postępowanie karnoskarbowe z powodu

pomniejszenia podatku należnego o podatek zawarty w cenie nabytej nieruchomości oraz że postępowanie to zakończyło się umorzeniem dopiero po 2 latach.

Przedstawicielka Ministra Finansów podtrzymała stanowisko zajęte uprzednio na piśmie, a nadto wskazała, iż określone w art. 33 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług świadczenie jest podatkiem, choć innego rodzaju niż podatek VAT. Nie jest zaś ono sankcją administracyjną, mimo że tak traktuje je jednolicie ukształtowana linia orzecznicza NSA. Nie można jednak uznać go za podatek należny VAT. Oświadczyła nadto, iż przepis ten w zakresie, w jakim skierowany jest do podmiotów rzeczywiście zarejestrowanych jako podatnicy VAT – a więc mających numer identyfikacyjny VAT oraz prawo wystawiania faktur – ma zastosowanie w nielicznych tylko przypadkach, gdy tego rodzaju podmioty wystawiły fakturę VAT na towar lub usługę niepodlegającą podatkowi. W tym zatem zakresie zastosowanie go oraz zaskarżonego przepisu rozporządzenia wywołuje ograniczone tylko skutki finansowe.

Przedstawicielka Prokuratora Generalnego RP również podtrzymała zajęte uprzednio na piśmie stanowisko. Wyjaśniła nadto, iż uchylenie zaskarżonego przepisu spowodowałoby powstanie luki w prawie ze względu na to, iż zniknąłby zakaz pomniejszania podatku należnego o świadczenie zawarte w cenie nabytego towaru, a nazywane „podatkiem” w art. 33 ust. 1 ustawy. Uchylenie tego zakazu nie jest jednak równoznaczne z wprowadzeniem prawa odliczania owego świadczenia od podatku należnego VAT.

III

1. Na wstępie Trybunał Konstytucyjny zajął się kwestią mocy obowiązującej zaskarżonego przepisu ze względu na to, iż został on uchylony rozporządzeniem 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.).

Zaskarżony przepis był podstawą materialnoprawną decyzji II Urzędu Skarbowego w Białymstoku z 29 sierpnia 2000 r. określającej skarżącemu nadwyżkę podatku należnego nad naliczonym w kwocie 264 zł w miejsce zwrotu podatku naliczonego w wysokości 139 000,436 zł, a wynikającego z deklaracji podatkowej VAT za marzec 2000 r. W następstwie tego ten sam przepis był podstawą decyzji Izby Skarbowej w Białymstoku z 11 grudnia 2000 r. oraz wyroku NSA Ośrodek Zamiejscowy w Białymstoku z 21 grudnia 2001 r.

Zgodnie z ustaloną linią orzeczniczą TK przepis prawny uważa się za obowiązujący tak długo, jak długo ma on lub może mieć zastosowanie do sytuacji z przeszłości, terażniejszości albo przyszłości. W niniejszej sprawie jest zatem rzeczą oczywistą, iż zaskarżony przepis nie utracił mocy obowiązującej; skutki oceny jego zgodności z Konstytucją wpłynąć bowiem mogą na sytuację prawnopodatkową skarżącego i innych podatników, w świetle art. 190 ust. 4 Konstytucji.

Nadto nie można wykluczyć, iż przepis ten ma jeszcze zastosowanie w sprawach podatkowych ze względu na tryb ich rozpoznawania przez organy podatkowe i sądy oraz ze względu na terminy, w jakich przedawniają się sprawy należności z tytułu zaległości podatkowych, zwrotów podatku, różnicy podatkowej, czy też nadpłat podatkowych.

Należy podkreślić, iż także w aktualnej regulacji, tj. w wydanym przez Ministra Finansów, na podstawie delegacji wynikającej z art. 92 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535), rozporządzeniu z 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, wskazano, że „w przypadku, gdy transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu, i jest zwolniona od podatku... faktury te nie stanowią podstawy do

obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego” (§ 14 ust. 2 pkt 2).

2. Przechodząc do merytorycznego rozpoznania skargi, TK zbadał najpierw znaczenie zaskarżonego przepisu.

Przepis ten brzmi: „W przypadku gdy: wystawiono fakturę, o której mowa w art. 33 ust. 1 ustawy, ...faktury te i dokumenty celne nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego”.

Przepis ten zamieszczony jest w rozdziale 13 rozporządzenia zatytułowanym „Zasady wystawiania i przechowywania faktur oraz not korygujących”.

Ustalenie znaczenia zaskarżonego przepisu może nastąpić tylko w nawiązaniu do treści art. 33 ust. 1 w związku z art. 19 i innymi przepisami ustawy w brzmieniu obowiązującym w dniu wydania rozporządzenia, tj. w dniu 22 grudnia 1999 r. Artykuł 33 ust. 1 ustawy stanowi, iż: „w przypadku, gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę albo uproszczony rachunek, w którym wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty także wówczas, gdy dana sprzedaż nie była objęta obowiązkiem podatkowym albo została zwolniona od podatku”.

Przepis ten jest adresowany do dwóch różnych kategorii podmiotów, choć nie mówi o tym wprost (użycie zwrotu „także wówczas”). Pierwsza kategoria to podatnicy podatku od towarów i usług, którzy wykazali w fakturze kwotę podatku. Ich obowiązek zapłaty nie budzi wątpliwości również i bez art. 33 ust. 1 ustawy. *Ratio legis* tego przepisu w stosunku do podatników sprowadza się zatem do ustawowego stwierdzenia, iż kwota podatku wykazana w fakturze jest kwotą podatku należnego i powinna być zapłacona (po ewentualnym pomniejszeniu o podatek naliczony).

O sytuacji podatników, którzy wykazali w fakturze do zapłaty kwotę podatku wyższą niż należna, mówi natomiast art. 33 ust. 2 ustawy. W odniesieniu do podatników VAT przepis art. 33 ust. 1 ustawy stanowi powtórzenie zasady, iż podatek wykazany w zeznaniu, deklaracji, fakturze – przy samoobliczeniu – jest podatkiem do zapłaty.

Zważyć jednak należy, iż przedmiotem zaskarżonego przepisu rozporządzenia są następstwa prawne obowiązków drugiej kategorii podmiotów wymienionych w art. 33 ust. 1 ustawy, tj. osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej lub osób fizycznych niebędących podatnikami VAT ze względu na przedmiot wyłączony albo zwolniony od podatku, a mimo to wystawiających faktury VAT zawierające kwotę podatku.

W tej części art. 33 ust. 1 ustawy jest adresowany także do niepodatników. Nie chodzi wszakże o podmioty, które nigdy nie były podatnikami VAT i nie zostały zarejestrowane, lecz o takie podmioty, które w ogóle są podatnikami VAT i mają prawo do wystawiania faktur VAT, ale w danym przypadku wystawiły faktury na towary nieopodatkowane. W odniesieniu do nich właśnie w orzecznictwie NSA przepis ten traktowany jest jako sankcyjny (por. uchwała NSA z 22 kwietnia 2002 r., FPS 2/02, ONSA 2002/4/136, wyrok SN z 10 lipca 2002 r., III RN 136/01, OSNP 2003/13/301, wyrok NSA z 17 kwietnia 2000 r., I SA/Wr 2835/99, LEX nr 42454). Należy podkreślić, iż nie chodzi o osoby, które wystawiają faktury z fałszywym numerem identyfikacyjnym, te bowiem nigdy nie były uprawnione do wystawiania faktur.

W świetle powyższego § 50 ust. 4 pkt 3 rozporządzenia odnosić się może tylko do tych podmiotów będących podatnikami VAT, które nabyły towar lub usługę od niepodatników w rozumieniu art. 33 ust. 1 ustawy. Trudno bowiem przyjąć, iż w drodze rozporządzenia odebrano podatnikom VAT, którzy wykazali prawidłowo kwotę podatku do zapłaty w fakturze, prawo do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony. Nie można także tego prawa pozbawić w drodze rozporządzenia ich kontrahentów.

Jeśli zaś chodzi o podatników VAT, którzy wykazali w fakturze kwotę podatku wyższą niż należna, to ich sytuację i sytuację ich kontrahentów reguluje art. 33 ust. 2 ustawy, do którego zaskarżony przepis rozporządzenia wprost nie odsyła.

W stosunku zatem do tych podatników VAT, którzy wykazali w fakturze kwotę podatku wyższą niż należna, oraz do ich kontrahentów stosuje się zasady ogólne dotyczące faktur korygujących.

Natomiast osoby, które nie są podatnikami – nie są uprawnione do wystawiania faktur VAT, a co za tym idzie faktur korygujących. To oznacza, że nie mają takiego prawa zarówno te podmioty, które wystawiają faktury z fałszywym numerem identyfikacyjnym, jak i te, które wprawdzie są zarejestrowanymi podatnikami VAT, lecz nie na towary ani usługi zwolnione od podatku.

W zaskarżonym przepisie w związku z art. 33 ust. 1 ustawy chodzi tylko o takie podmioty, które będąc zarejestrowane jako podatnicy VAT, wystawiają błędnie fakturę wraz z podatkiem za towary lub usługi nieopodatkowane albo zwolnione od podatku. To ich kontrahenci po przyjęciu takiej faktury i zapłaceniu ceny wraz z zawartym w niej „podatkiem” nie mogą sobie już obniżyć podatku należnego.

Sumując, zaskarżony przepis rozporządzenia skierowany jest do podatników VAT – kontrahentów takich podmiotów, którzy nie byli podatnikami VAT w zakresie sprzedawanych towarów i usług, a mimo to sprzedali im ten towar lub usługę, wliczając podatek i wystawiając fakturę VAT-owską.

Trybunał zbadał, jaki charakter ma zakaz zawarty w zaskarżonym przepisie. Nie można jednak tego ustalić bez zbadania, jaki jest charakter prawny nakazu, wynikającego z art. 33 ust. 1 ustawy. Mówi on o „podatku”. Jednak w sytuacji, gdy ktoś nie jest podatnikiem VAT ze względu na wyłączenie przedmiotowe, jego obowiązek spełnienia świadczenia nie może być nazwany obowiązkiem zapłaty VAT, jako podatku należnego. Posłużenie się zwrotem „podatek” ma zatem podkreślić, iż chodzi o świadczenie publicznoprawne określone w ustawie. W przeciwieństwie jednak do podatku, ciąży ono na osobach niebędących podatnikami VAT, zaś jego wysokość nie jest określona poprzez podmiot, przedmiot i stawki, lecz faktyczne „wykazanie do zapłaty”. Ile zatem wykazano „podatku” w fakturze, tyle go trzeba wpłacić do Skarbu Państwa.

Przepis ten wprowadza zatem ustawowy obowiązek spełnienia świadczenia wykazanego w fakturze jako świadczenia „podatkowego” – w sytuacji gdy czynność prawna wykazana w fakturze nie jest objęta przedmiotem opodatkowania albo gdy z obowiązku opodatkowania jest zwolniona (wyłączona).

Obowiązek podatkowy w polskim systemie prawnym nie jest zależny, w świetle art. 217 Konstytucji, od woli osoby, lecz od zakresu podmiotowego i przedmiotowego ustawy podatkowej. Aktem woli nie można się zatem jednostronnie ani od takiego obowiązku uwolnić, ani też go przyjąć poprzez wystawienie faktury wraz z zawartym w niej „podatkiem”. Poddanie się obowiązkowi podatkowemu czy to pod wpływem błędnego przekonania, iż jest się podatnikiem i z tego powodu spełnia się świadczenie, czy też – w przypadku VAT – z myślą o uzyskaniu nadwyżki podatku naliczonego nad owym „podatkiem należnym” nie może przekształcić owego świadczenia we właściwy podatek; w badanym przypadku podatek należny VAT. Stąd też świadczenie takie może być traktowane jako nienależnie spełnione lub jeśli ustawa tak stanowi – inny, szczególnego rodzaju „podatek”, lub wreszcie wprost za sankcję. Jednak w braku szczególnych postanowień ustawy świadczenie takie, niejako w sposób naturalny, jest świadczeniem nienależnym.

Jak już wspomniano, art. 33 ust. 1 ustawy jest uznawany w orzecznictwie NSA za sankcję za wprowadzenie do obrotu towaru niepodlegającego VAT w taki sposób, jakby temu podatkowi podlegał. Skoro tak, to przemawia to za tym, by rozumieć go jako

znoszący prawo do żądania zwrotu nadpłaty lub nienależnego świadczenia. Osoba wystawiająca fakturę w błędnym przeświadczeniu, iż musi do ceny „dopisać” VAT, niezależnie od tego, czy działała w dobrej, czy w złej wierze, musi uiścić kwotę dopisaną. Nie może także wystawić faktury korygującej swemu kontrahentowi, gdyż nie jest osobą upoważnioną do wystawiania faktur VAT-owskich w tym zakresie.

Niezupełność unormowania zawartego w art. 33 ust. 1 ustawy w badanym zakresie nie wyklucza jednak całkowicie i innego jego rozumienia, tzn. takiego, że choć zobowiązuje on do zapłaty „podatku”, to jeszcze przez to nie wyklucza nieodwracalnie możliwości dochodzenia zwrotu nienależnie uiszczzonego świadczenia od Skarbu Państwa przez osobę niebędącą podatnikiem VAT. Ustawa nie rozstrzyga jednoznacznie tej kwestii.

Niezależnie od tego, czy świadczenie to traktujemy jako sankcję, czy *sui generis* podatek, kontrahent podmiotu, o którym mowa w ustawie, zawsze jest zobowiązany do zapłaty ceny wraz z zawartym w niej „podatkiem”. O bezpodstawnym wystawieniu faktury z podatkiem z reguły dowiaduje się bowiem później, a nadto istnieją dodatkowe okoliczności, które utrwalić mogą jego błędne przeświadczenie, że ma do czynienia z podatnikiem VAT. Jego kontrahent jest bowiem zarejestrowany i ma prawidłowy numer ewidencyjny. To, czy świadczenie, o którym mowa w art. 33 ust. 1 ustawy, jest sankcją, czy też *sui generis* podatkiem, ma dla podmiotu, o którym mowa w rozporządzeniu, tylko pośrednie znaczenie. Gdyby bowiem świadczenie osób, o których mowa w art. 33 ust. 1 ustawy, uznać za sankcję, to nie podlegałoby zwrotowi ze strony Skarbu Państwa na rzecz wystawcy takiej błędnej faktury. Natomiast dla jego kontrahenta ma to znaczenie tylko o tyle, iż nie mógłby się on powoływać na bezpodstawne wzbogacenie się wystawcy faktury zawierającej podatek VAT jego kosztem.

Należy podkreślić, iż ustawa, nazywając przedmiotowe świadczenie „podatkiem”, nie wyklucza *expressis verbis*, iż świadczenie określone w art. 33 ust. 1 nie powinno być traktowane tak, jak podatek należny VAT w przypadku kontrahentów osób wystawiających nieprawidłowe faktury – skoro nazywane jest podatkiem i określone w ustawie poświęconej m.in. temu podatkowi. Dopiero zakaz zawarty w przedmiotowym rozporządzeniu wyklucza możliwość traktowania tego „podatku” jak podatku należnego VAT, a w konsekwencji podatku naliczonego u nabywców towaru.

W sprawie, na podstawie której skierowano do Trybunału skargę konstytucyjną, organy podatkowe oraz NSA przyjęły takie rozumienie art. 33 ust. 1 ustawy, które traktuje obowiązkowe świadczenie jako sankcję. Tym samym świadczenie musi być spełnione bez możliwości zwrotu, jako że sankcje pieniężne nie podlegają zwrotowi. Uznano w następstwie tego, iż tego rodzaju sankcja nie może być, w świetle rozporządzenia, traktowana na równi z podatkiem należnym VAT przez kontrahentów wystawców błędnych faktur. W zaskarżonej sprawie mamy do czynienia z sytuacją, gdy zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy sprzedaż przedmiotowej nieruchomości zakupionej uprzednio z VAT została następnie uznana za sprzedaż towaru używanego, a w związku z tym zwolnionego od podatku od towarów i usług.

Tak więc PPHU „Unia” przy zakupie nieruchomości była zobowiązana do zapłaty VAT zawartego w cenie, natomiast w chwili sprzedaży tej samej nieruchomości PPHU „Unia” nie była podatnikiem VAT w tym zakresie. Niewątpliwie też wykazała ten podatek do zapłaty w fakturze i zapłaciła go, tak jak podatek należny, a organy podatkowe i NSA uznały zapłatę „podatku” za stan zgodny z prawem.

Istota rozwiązania zawartego w art. 33 ust. 1 ustawy sprowadza się do tego, iż osoba pozostająca w błędzie co do tego, czy jest podatnikiem lub pragnąca za podatnika uchodzić ze względu na możliwość uzyskania tą drogą zwrotu podatkowego poprzez pomniejszenie kwoty owego „podatku” o podatek naliczony musi dokonać zapłaty

świadczenia przez nią określonego jako podatek w wystawionej fakturze, w wysokości przez nią także określonej.

Jak już podkreślano, sama ustawa nie przesądza, czy dla kontrahentów wystawcy takiej faktury wykazane przez niego świadczenie „podatkowe” staje się już podatkiem zrównanym z VAT, skoro zostało zapłacone jak VAT. Od tego zaś zależy to, czy może być traktowane tak jak podatek naliczony. Tę kwestię rozstrzyga negatywnie wyłącznie zaskarżony przepis rozporządzenia. Na tym polega istotna nowość normatywna zaskarżonego przepisu.

3. Następnie TK zbadał cel, dla którego ustanowiony został zaskarżony przepis wprowadzający tak istotną nowość normatywną.

Przesądzenie, iż świadczenie określone w art. 33 ust. 1 ustawy, choć zapłacone przez „niepodatnika” i nazywane przez ustawę „podatkiem”, nie może być nigdy traktowane przez kontrahentów takiej osoby jako podatek naliczony VAT, nastąpić winno wyłącznie w ustawie. W przeciwnym razie mamy bowiem do czynienia z dokonaniem przez rozporządzenie rozszerzeniem skutków sankcyjnych przepisu ustawowego na inne podmioty. Podmioty te nabyły towar, płacąc cenę wraz z podatkiem, otrzymały fakturę i z reguły też mogły uzyskać potwierdzenie faktury poprzez jej kopię. Można zatem założyć, iż spełniły wszystkie obowiązki, jakie ustawa o VAT nakłada na podmioty uprawnione do obniżenia podatku. Dodatkowo utwierdzone być mogły w błędnym mniemaniu, iż mają do czynienia z podatnikiem. Nie można wykluczyć, że sam rodzaj towaru lub usługi wskazywać mógł, że nie podlega on VAT. Pozwoliłoby to wówczas na odmówienie przyjęcia takiej faktury. Ocena jednak, od czego uzależniać winien ustawodawca możliwość potraktowania świadczenia wynikającego z art. 33 ust. 1 ustawy, tak jak podatku naliczonego, pozostaje poza zakresem kognicji TK w niniejszej sprawie.

Sumując, § 50 ust. 4 pkt 3 rozporządzenia skierowany jest do podmiotów VAT – kontrahentów takich podmiotów, którzy nie są podatnikami VAT, lecz wystawili faktury wraz z zawartym w nim „podatkiem do zapłaty”. Na podstawie tego przepisu rozporządzenia kontrahenci tracą prawo do pomniejszenia sobie podatku należnego o świadczenie zawarte w cenie i traktowane przez nich dotąd jak podatek naliczony.

Skoro mamy do czynienia z regulacją o randze rozporządzenia w takiej materii, to mniejsze znaczenie ma już kwestia, jak dalece zastosowanie sankcji wynikającej z treści zaskarżonego przepisu znajduje usprawiedliwienie w ochronie wartości konstytucyjnych. Założyć bowiem należy, iż ocena ta będzie istotna dopiero wówczas, gdy rozważać będziemy przyszłe rozwiązania ustawowe. Nie mniej jednak podane w skardze wzorce konstytucyjne, niezwiązane z problematyką źródeł prawa, wymagają, by przynajmniej w zakresie niezbędnym zrekonstruować *ratio legis* takiego pogorszenia sytuacji kontrahentów osób niebędących podatnikami VAT w zakresie sprzedanych towarów.

Przechodząc do oceny celowości takiego unormowania, zauważyć należy, że znajdować może uzasadnienie traktowanie takiego świadczenia nie jako podatku należnego, lecz jako sankcji, ale skierowanej do nieuczciwego lub nieuważnego wystawcy faktury niebędącego podatnikiem. O nim jest jednak mowa w art. 33 ust. 1 ustawy. Rozwiązanie takie może bowiem zapobiegać dobrowolnemu poddawaniu się obowiązkowi podatkowemu tylko w celu uzyskania zwrotu podatku VAT.

W zaskarżonym przepisie rozporządzenia dodatkowa „sankcja” skierowana jest do kontrahenta niepodatnika. O zakazie uznania spełnionego świadczenia za podatek naliczony dowiaduje się on z reguły po czasie, podczas gdy uprzednio był przekonany, iż jego kontrahent jest podatnikiem VAT w zakresie sprzedawanego towaru. To pogorszenie sytuacji adresata zaskarżonego przepisu nie wynika z treści ustawy, lecz dopiero z połączenia treści art. 33 ust. 1 ustawy z treścią § 50 ust. 4 pkt 3 rozporządzenia.

Kontrahent dowiaduje się z reguły o zakazie odliczania świadczenia wynikającego z art. 33 ust. 1 ustawy długo po odliczeniu owego „podatku naliczonego”, a więc w konsekwencji z reguły ze skutkami w postaci odpowiedzialności karnoskarbowej oraz obowiązkiem zapłaty odsetek od zaległości podatkowej.

W niniejszej sprawie chodzi zatem o sankcję odnoszącą się do kontrahenta takiego wystawcy faktury, który wprowadził w błąd kupującego ze względu na to, że faktura wyglądała na prawidłowo wystawioną (był bowiem prawidłowo zarejestrowany oraz upoważniony do wystawiania faktur).

Badając cel takiego unormowania, można go poszukiwać w takiej wartości konstytucyjnie chronionej, jak pewność obrotu. Z nią wiązać można w pewnym stopniu zasadę uwzględniania tylko takich faktur, które wystawione są jedynie przez upoważnione podmioty, skoro zasada ta wyrażana jest także w prawie unijnym oraz orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Nie występuje w tej sprawie natomiast potrzeba ochrony Skarbu Państwa przed zagrożeniem, że ustawowo określony podatek nie zostanie zapłacony. Przeciwnie, dodatkowy „podatek” został dobrowolnie zapłacony przez wystawcę faktury, a w konsekwencji faktycznie poniesiony przez nabywcę towaru w cenie brutto. Z kolei nabywca towaru musi zapłacić większą kwotę podatku VAT niż wtedy, gdyby nabył towar od „prawdziwego” podatnika, traci bowiem prawo do pomniejszenia o podatek naliczony.

Ochrona innych wartości, niż ochrona interesu fiskalnego państwa może być także uzasadniana; realizowana winna być wszakże w przepisach rangi ustawowej. Ustawodawca mógłby wykluczyć prawo kontrahenta do obniżenia podatku. Takie uregulowanie sytuacji kontrahenta następować winno jednak w oparciu o zasadę proporcjonalności. Od woli ustawodawcy zależy, czy dla zrównania świadczenia określonego w art. 33 ust. 1 ustawy z podatkiem VAT znaczenie mają okoliczności, które wskazują, że o wystawieniu faktury przez niepodatnika jego kontrahent mógł i powinien był się dowiedzieć.

W badanej sprawie nastąpiło jednak bezwarunkowe i bezwzględne przeniesienie całego ryzyka na kontrahenta – nie w drodze ustawy, lecz rozporządzenia.

Tylko ustawa może nakładać na obywateli i inne podmioty prawa nowe obowiązki formalne (sprawdzenia dodatkowo, czy kontrahent w istocie był podatnikiem, zamiast ograniczenia się tylko do sprawdzenia, czy kontrahent zapłacił świadczenie „podatkowe”). Tym bardziej, tylko w ustawie mogą być ustanowione nowe ciężary materialne polegające na odbieraniu kontrahentom prawa do pomniejszenia podatku należnego o „podatek” zawarty w cenie, mimo że w całości ponieśli ciężar świadczenia zawartego w fakturze w zakresie, w jakim kształtowało cenę, za jaką nabyli towar.

Podkreślić należy, iż przy przyjęciu interpretacji art. 33 ust. 1 ustawy i zaskarżonego przepisu rozporządzenia, jaka miała zastosowanie w sprawie, na podstawie której skierowano skargę konstytucyjną, Skarb Państwa uzyskał „korzyść” w postaci podatku zapłaconego przez niepodatnika. Kontrahent owego niepodatnika poniósł natomiast ciężar ekonomiczny owego świadczenia w cenie.

Pozwala to stwierdzić, iż zaskarżony przepis zawiera istotne nowości normatywne, tzn. nakłada nowe obowiązki na kontrahentów podmiotów, o których mowa w art. 33 ust. 1 ustawy.

Ta materia jest zastrzeżona dla ustawy jako źródła pierwotnego unormowania. Niezależnie bowiem, czy świadczenie wynikające z art. 33 ust. 1 ustawy uznamy za podatek, o jakim mowa w art. 217 Konstytucji, czy inne obowiązkowe świadczenie mające cechy sankcji administracyjnej, to jego konstrukcja, zakres podmiotowy i przedmiotowy, skutki oraz wszystkie obowiązki formalne z nim związane winny być przesądzone w

ustawie, aby rozporządzenie zachowało cechy aktu wyłącznie wykonawczego do ustawy, nie zaś – wbrew wymogom art. 92 ust. 1 Konstytucji – aktu samoistnego.

4. Tak ustalone znaczenie zaskarżonego przepisu pozwala badać, jaka była podstawa ustawowa dla jego wydania oraz porównać je z podanymi wzorcami konstytucyjnymi.

Z formalnego punktu widzenia wydawałoby się, iż podstawy tej poszukiwać należy w art. 23 pkt 1 ustawy. Jednak z analizy dokonanej wyżej wynika, iż przepis tylko formalnie związany jest z art. 23 pkt 1 ustawy (w brzmieniu obowiązującym w dniu jego wydania). Przepis ustawy ogranicza się do regulacji, iż minister właściwy do spraw finansów publicznych może w drodze rozporządzenia określić przypadki, w których nabycie towarów i usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 21. Tak ogólnikowa delegacja nie jest poparta szczegółowym wskazaniem spraw przekazanych do uregulowania w rozporządzeniu oraz żadnymi wytycznymi treściowymi w zakresie objętym materia zaskarżonego przepisu. Przez to zawiera on w istocie nowe treści materialne i formalne o charakterze samoistnym – uniemożliwiające uznanie go za akt wydany celem wykonania ustawy podatkowej.

Z powyższych względów uznać należy, iż zaskarżony przepis narusza art. 92 ust. 1 zd. 1 i 2 Konstytucji. Nie został bowiem wydany w celu wykonania ustawy, lecz jej samoistnego uzupełnienia o dalsze przepisy sankcyjne dotyczące nowej kategorii podmiotów. W następstwie niezgodności z art. 92 ust. 1 Konstytucji zaskarżony przepis narusza także art. 64 ust. 3 i art. 84 Konstytucji.

W świetle dokonanych ustaleń stwierdzić należało, iż nakłada on na kontrahentów wystawców faktur niebędących podatnikami, w związku z dokonaniem przez nich zakupem, nowe ciężary formalne i materialne. Artykuł 84 Konstytucji wymaga, by ciężary takie były określone w ustawie, a nie w rozporządzeniu. Z kolei art. 64 ust. 3 Konstytucji wymaga, by własność była ograniczana tylko w drodze ustawy. Jak to wykazano wyżej, kontrahenci wystawców faktur ponoszą w całości lub części ekonomiczny ciężar świadczenia, które zostało wykazane w fakturze jako podatek i zgodnie z ustawą stanowi element kalkulacyjny ceny. Jednocześnie pozbawieni zostali w drodze rozporządzenia prawa do pomniejszenia podatku należnego o to świadczenie zawarte w cenie, podczas gdy wszyscy inni podatnicy VAT mają do tego prawo. Prawo to jest zarazem elementem konstrukcyjnym podatku wyrażającym jego istotę – to jest zasadę oddziaływania neutralnego, a nie kaskadowego. Jak wskazano wyżej, przerzucenie ciężaru ekonomicznego „podatku” na kontrahentów osób, które w dobrej czy złej wierze wykazały podatek choć mu nie podlegały, a następnie zapłaciły go – może być uzasadnione, pod warunkiem wszakże, że następuje w ustawie oraz w zgodzie z porządkiem konstytucyjnym państwa, w tym szczególnie wymaganiami proporcjonalności.

Trybunał zbadał zgodność zaskarżonego przepisu z art. 64 ust. 2 Konstytucji, w zakresie, w jakim wymaga on, by własność i inne prawa majątkowe każdego podlegały równej dla wszystkich ochronie prawnej.

Sytuacja podatników VAT, którzy nabyli towar od niepodatników, lecz transakcja potwierdzona była fakturą VAT, jest mniej korzystna niż pozostałych podatników. Przyczyną owego pogorszenia jest sam fakt nabycia towaru od niepodatnika, który jednak wystawił fakturę wraz z prawidłowymi danymi identyfikacyjnymi, z reguły posiada kopię tej faktury, a przede wszystkim zapłacił owo świadczenie na rzecz Skarbu Państwa. Podatnika takiego spotykają nieproporcjonalne dolegliwości, polegające na:

- poniesieniu ciężaru ekonomicznego podatku bez prawa obniżenia własnego podatku,

- pozbawieniu prawa żądania zwrotu, faktycznie nienależnie poniesionego świadczenia, od kontrahenta,
- powstaniu zaległości podatkowej i odpowiedzialności karnoskarbowej z tym związanej.

Ma to miejsce niezależnie od tego, czy podatnik został wprowadzony w błąd bez możliwości dowiedzenia się o tym, czy też mógł i powinien wiedzieć, że dany towar nie podlega VAT. Te kwestie mogą mieć ewentualnie znaczenie dopiero w procesie odszkodowawczym przed sądem powszechnym. Toczy ono się jednak na długo po ujawnieniu zaległości podatkowej u podatnika.

W stanie faktycznym, o jaki oparta była skarga konstytucyjna, trudne do ustalenia było, czy nabywana nieruchomości jest, czy nie jest towarem używanym.

Tak więc jedyna przyczyna usprawiedliwiająca pogorszenie sytuacji majątkowej podatnika VAT wprowadzone przez zaskarżony przepis związana jest z nabyciem towaru niepodlegającego VAT, jako towaru podlegającego temu podatkowi. Nabycie to następuje jednak na warunkach, które w dużej mierze upewniają podatnika, że nabyty towar podlega opodatkowaniu. Sprzedawany jest bowiem przez osobę, która jest podatnikiem i ma prawo wystawiania faktur oraz „podatek” wykazany w fakturze rzeczywiście zapłaciła Skarbowi Państwa. Takie właśnie zdarzenie prowadzi nabywcę towaru do poniesienia wszystkich dolegliwości wykazanych wyżej. Tak więc zaskarżony przepis, rangi rozporządzenia, prowadzi do dolegliwego, automatycznego pogorszenia sytuacji jego adresatów w porównaniu z innymi podatnikami VAT, którzy odliczają podatek poniesiony faktycznie w cenie i zawarty w fakturze VAT.

Z tych względów zaskarżony przepis jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Z tych wszystkich względów Trybunał orzekł jak w sentencji wyroku.