

156/11/A/2007

**WYROK**

z dnia 11 grudnia 2007 r.

**Sygn. akt U 6/06\***

**W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Teresa Liszcz – przewodniczący  
Zbigniew Cieślak  
Wojciech Hermeliński – sprawozdawca,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 11 grudnia 2007 r., wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o zbadanie zgodności:

§ 16 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 95, poz. 798, ze zm.) z art. 29 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.) oraz z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,

o r z e k a:

**I**

**Paragraf 16 ust. 4 zdanie drugie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 95, poz. 798 i Nr 102, poz. 860) w zakresie, w jakim, w przypadku wystawienia faktury korygującej, uzależnia prawo do obniżenia kwoty podatku należnego od posiadania potwierdzenia odbioru tej faktury, jest niezgodny:**

**a) z art. 29 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z 2005 r. Nr 14, poz. 113, Nr 90, poz. 756, Nr 143, poz. 1199 i Nr 179, poz. 1484, z 2006 r. Nr 143, poz. 1028 i 1029 oraz z 2007 r. Nr 168, poz. 1187 i Nr 192, poz. 1382),**

**b) z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

**II**

**Przepis wymieniony w części I, w zakresie tam wskazanym, traci moc obowiązującą z upływem 12 (dwunastu) miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej.**

---

\* Sentencja została ogłoszona dnia 18 grudnia 2007 r. w Dz. U. Nr 235, poz. 1735.

Ponadto p o s t a n a w i a:

**na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070 oraz z 2005 r. Nr 169, poz. 1417) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność orzekania.**

## UZASADNIENIE

### I

1. Wnioskiem z 6 października 2006 r. Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: RPO) zakwestionował zgodność § 16 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 95, poz. 798, ze zm.; dalej: rozporządzenie) z art. 29 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.; dalej: ustawa o podatku od towarów i usług) oraz z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Jak podkreślił, podatek od towarów i usług został wprowadzony do polskiego systemu prawnego ustawą z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.), a następnie ustawą z 11 marca 2004 r. zsynchronizowano uregulowanie zawarte w tej ustawie z regulacjami Unii Europejskiej. Zwrócił przy tym uwagę, że podatek od towarów i usług jest wielofazowym, powszechnym podatkiem obrotowym, łączącym opodatkowanie z wszelkimi postaciami ruchu (obrotu) towarów lub świadczenia usług. Wysokość obciążenia podatkowego przypadającego na daną fazę obrotu oblicza się w ten sposób, że od podatku należnego w danej fazie obrotu odlicza się podatek naliczony w fazie poprzedniej. RPO wskazał, że podatek od towarów i usług jest podatkiem neutralnym cenowo w okresie, gdy towar znajduje się w obrocie. Obciążenie następuje bowiem dopiero wówczas, gdy towar (usługa) po ostatniej fazie obrotu trafia do konsumenta. Podatek ten jest ogólnym podatkiem konsumpcyjnym, a jego obliczanie oparte jest na metodzie fakturowej. Podatek ten funkcjonuje w oparciu o mechanizm „opodatkowanie – odliczenie”. Poprzez realizację prawa do odliczenia podatku naliczonego podatnik uczestniczący w obrocie nie ponosi faktycznie ciężaru tego podatku. Ciężarem tym ma być bowiem obciążony konsument będący ostatnim ogniwem obrotu. Jak podkreślił, realizacja zasady neutralności podatku od towarów i usług wymaga stworzenia takich rozwiązań legislacyjnych, w ramach których podatek naliczony (zapłacony) przez podatnika w cenie nabytych towarów i usług dla celów jego działalności opodatkowanej tym podatkiem może zostać odliczony, nie stanowiąc tym samym dla podatnika obciążenia.

W tym kontekście RPO nawiązał do orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, w którym podkreśla się w szczególności, że prawo do odliczenia podatku naliczonego, będące wyrazem neutralności podatku powinno być realizowane natychmiast. Jakikolwiek zaś ograniczenia w tym zakresie przewidziane przez ustawodawstwa państw członkowskich Unii Europejskiej naruszają zasadę neutralności, a co za tym idzie – są sprzeczne z ogólnymi wymogami wspólnego systemu podatku od towarów i usług. Przesunięcie w czasie możliwości odliczenia podatku skutkuje bowiem przerzuceniem na podatnika finansowania podatku przez pewien czas, co z kolei oznacza, że podatek ten nie do końca jest neutralny. Jednocześnie RPO wskazał, że zgodnie z art. 17 (1) VI dyrektywy,

stanowiąc przepisy realizujące zasadę neutralności podatku od towarów i usług, należy mieć na względzie konieczność zagwarantowania równowagi wpływów i wydatków wynikających z tego podatku. Przepis ten stanowi, że prawo do odliczenia powstaje z chwilą powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do podatku podlegającego odliczeniu. Jak podkreślił, ta korelacja zapewnia prawidłową realizację zasady neutralności oraz stabilizację budżetową.

Z zakwestionowanego przepisu wynika, że sprzedawca, co do zasady, jest zobowiązany posiadać potwierdzenie odbioru faktury korygującej przez nabywcę. Potwierdzenie otrzymania faktury korygującej stanowi podstawę do obniżenia kwoty podatku należnego.

RPO podkreślił, że obowiązek obliczenia podatku od towarów i usług z tytułu obrotu towarem lub usługą, pobranie tego podatku i odprowadzenie do budżetu państwa spoczywa na sprzedającym towar lub usługę.

W ocenie RPO uzależnienie prawa do obniżenia kwoty podatku należnego od uzyskania potwierdzenia faktury korygującej przez nabywcę stanowi przerzucenie na sprzedającego obowiązków z natury przypisanych organom podatkowym właściwym do sprawowania kontroli prawidłowości samoobliczenia podatkowego. Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, sprzedawcy przysługuje bowiem prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, z zastrzeżeniem wyłączeń przewidzianych w ustawie. Zakwestionowany przepis wiąże prawo do obniżenia kwoty podatku należnego z otrzymaniem potwierdzenia odbioru faktury korygującej.

Tymczasem art. 29 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług wiąże zmniejszenie obrotu z kwotą udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych i obowiązkowych rabatów, nie wskazując, iżby musiały one być udokumentowane fakturą korygującą. Mogą być zatem udokumentowane także w inny sposób, który będzie podlegał kontroli organów skarbowych.

W ocenie RPO zaskarżony przepis jest niezgodny z art. 29 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, wykracza bowiem poza granice upoważnienia ustawowego. Uzasadniając ten zarzut, RPO odwołał się do przepisów tej ustawy i wywiódł, że żaden z nich nie stanowił podstawy do określenia przez Ministra Finansów w rozporządzeniu podstawy do obniżenia podatku należnego.

Następnie, w nawiązaniu do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wnioskodawca przypomniał, że podustawowe akty prawne mogą zawierać jedynie takie uregulowania, które stanowią dopełnienie regulacji zastrzeżonej do materii ustawowej, pod dodatkowym warunkiem, że spełniają wymagania określone w art. 92 ust. 1 Konstytucji. Akty podustawowe mogą zatem zawierać wyłącznie regulacje uzupełniające to, co zostało uregulowane w ustawie, i tylko w zakresie, który nie przesądza o istotnych elementach konstrukcji podatku. Podkreślił przy tym, że upoważnienie udzielone przez ustawodawcę podlega ścisłej, literalnej wykładni. Nie może wynikać z domniemania opartego na przesłankach celowościowych. Niezgodność zaskarżonego przepisu z art. 29 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług powoduje w konsekwencji, że koliduje on z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Uzasadniając zarzut niezgodności zakwestionowanego przepisu z art. 217 Konstytucji RPO stwierdził, iż w jego ocenie uprawnienia podatnika nadane ustawą, określające mechanizm opodatkowania wedle zasady „opodatkowanie – odliczenie” określają przedmiot opodatkowania, a zatem mogą być ograniczone tylko ustawą. Prawo podatnika określone w art. 29 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług stanowi w

istocie opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej. Ograniczenie ustawowych praw podatnika aktem podustawowym narusza więc art. 217 Konstytucji.

2. W piśmie z 11 grudnia 2006 r. stanowisko w sprawie zajął Minister Finansów. Wniósł w nim o stwierdzenie, że zaskarżony przepis nie jest niezgodny z art. 29 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Uzasadniając przedstawione stanowisko, Minister Finansów zwrócił na wstępie uwagę, że uregulowania odnoszące się do podatku od towarów i usług są oparte na postanowieniach pierwszej dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych nr 67/227/EWG (Dz. U. WE L 71 z 14.04.1967, s. 1301, ze zm.) oraz na postanowieniach szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku nr 77/388/EWG (Dz. U. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm.). Podkreślił, że w procedurze odliczeń podatku skonstruowanej zgodnie z wymogami tych aktów prawnych w ten sposób, że podatnicy są uprawnieni do obniżenia kwoty swojego podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów lub usług wykorzystywanych do wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu (art. 86 ust. 1 ustawy), niezbędne jest posiadanie przez podatnika dokumentu uprawniającego do tego typu odliczeń. Dokumentem, z którego wynikają kwoty podatku podlegające odliczeniu jest w systemie podatku od towarów i usług prawidłowo wystawiona faktura. Kwestie związane z wystawianiem faktur reguluje art. 106 ustawy o podatku od towarów i usług. Przepis ten wskazuje w szczególności, że faktura ma dokumentować sprzedaż i zawierać dane dotyczące m.in. stawki podatku i podstawy opodatkowania. Kwota podatku uwidoczniiona w fakturze stanowi pochodną stawki podatku i podstawy opodatkowania.

W ocenie Ministra Finansów, uwzględniając treść art. 106 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz art. 29 ust. 4 tej ustawy, który określa sytuacje powodujące zmniejszenie obrotu osiągniętego z tytułu dostawy towarów (świadczenia usług), nie może ulegać wątpliwości, że tego typu zdarzenia muszą być dokumentowane fakturą. W żadnym z przepisów ustawy nie określono technicznych zasad postępowania w wypadku, gdy dane ujęte w fakturze nie są zgodne ze stanem faktycznym, np. z uwagi na udzielone rabaty lub zwrot towaru. Kwestie te, zgodnie z delegacją zawartą w art. 106 ust. 8 ustawy, ustawodawca pozostawił do doprecyzowania w akcie podustawowym. Zgodnie z wytyczną wskazaną w art. 106 ust. 9 pkt 2 ustawy, minister właściwy do spraw finansów publicznych przy wydawaniu rozporządzeń, o których mowa w ust. 8, uwzględnia potrzebę zapewnienia kontroli prawidłowości rozliczania podatku.

Minister Finansów podkreślił, że wskazany jako podstawa kontroli, art. 29 ust. 4 ustawy nie stanowi o formie dokumentowania zmniejszenia obrotu, lecz o wypadkach, w których obrót ten podlega zmniejszeniu. Wymienienie w art. 29 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług korekt faktur jako jednej z podstaw do zmniejszenia obrotu nie oznacza, iżby wcześniej wskazane w tym przepisie zdarzenia powodujące obniżenie obrotu nie miały być dokumentowane fakturami korygującymi. W tym kontekście zwrócił uwagę na szczególną rolę, jaką faktura pełni w systemie podatku od towarów i usług. Dokument ten jest bowiem podstawą dla otrzymującego ją podatnika do obniżenia własnego podatku należnego. Zasady wystawiania faktur korygujących stanowią jedynie rozwinięcie (uszczegółowienie) przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z delegacją zawartą w art. 106 ust. 8 pkt 1 w związku z art. 106 ust. 9 tej ustawy. Kwestionowany przepis stanowi zatem jedynie konieczną regulację dopełniającą (doprecyzowującą) treść

art. 106 ust. 1 ustawy. Zaskarżony przepis nie reguluje natomiast ani nie doprecyzowuje kwestii, o których mowa jest w art. 29 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług.

W dalszej części pisma Minister Finansów podkreślił, że w świetle art. 86 ust. 2 pkt 1 wyżej wskazanej ustawy kwotę podatku naliczonego stanowi (z zastrzeżeniem art. 86 ust. 3-7 tej ustawy) suma kwot podatku określona w fakturach otrzymanych przez podatnika. Ustawodawca wyraźnie zatem wiąże prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego z otrzymaniem faktury przez nabywcę towarów (usług). Wskazuje na to również art. 86 ust. 10 ustawy o podatku od towarów i usług.

Ustosunkowując się do zarzutu niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 92 ust. 1 Konstytucji, Minister Finansów stwierdził, że jest on niezasadny. Zaskarżony przepis został wydany w oparciu o upoważnienie zawarte w art. 106 ust. 8 pkt 1 w związku z art. 106 ust. 9 ustawy. Uregulowanie pomieszczone w zaskarżonym przepisie zapewnia odpowiednie dokumentowanie dostaw towarów (usług), a przez kontrolę wysokości rzeczywistych obrotów osiąganych przez podatnika (dostawców i odbiorców) gwarantuje również kontrolę prawidłowości rozliczania podatku (art. 106 ust. 9 pkt 1 i 2 ustawy). W nawiązaniu do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Minister Finansów przypomniał wymogi, jakie w świetle art. 92 ust. 1 Konstytucji powinno spełniać upoważnienie ustawowe. W tym kontekście stwierdził, że upoważnienie zawarte w art. 106 ust. 8 pkt 1 ustawy jest wystarczające dla zrekonstruowania szczegółowych wytycznych wyznaczających treściowy zakres regulacji przekazanej przez ustawodawcę do doprecyzowania w drodze aktu podustawowego.

W ocenie Ministra Finansów zakwestionowany przepis nie koliduje z art. 217 Konstytucji. Przepis ten nie określa podmiotu ani przedmiotu opodatkowania, nie wskazuje stawek podatkowych ani nie odnosi się do kategorii podmiotów zwalnianych od opodatkowania. Nie określa zasad przyznawania ulg i umorzeń ani istotnych elementów stanu podatkowego. Elementy określone są bowiem bezpośrednio w ustawie o podatku od towarów i usług. W nawiązaniu do tego stwierdzenia podkreślił w szczególności, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego mechanizm obniżania kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług nie mieści się w zawartym w art. 217 Konstytucji wyliczeniu elementów zastrzeżonych dla regulacji ustawowych.

3. W piśmie z 8 listopada 2007 r. Prokurator Generalny zajął stanowisko, że zaskarżony przepis jest niezgodny z art. 29 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Uzasadniając stanowisko, podkreślił, że zgodnie z art. 29 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług podstawą opodatkowania jest obrót, tj. kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszonych o kwotę należnego podatku.

Z art. 29 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług wynika, że rabat zmniejsza obrót, jeżeli jest udokumentowany. Ustawa nie wprowadza innych, dodatkowych wymagań, od których spełnienia zależałoby obniżenie obrotu w związku z udzielonym rabatem.

Prokurator Generalny podkreślił, że żaden przepis działu VI ustawy o podatku od towarów i usług, zatytułowany: „Podstawa opodatkowania”, nie zawiera upoważnienia do wydania przepisów wykonawczych, określających szczegółowe zasady bądź warunki zmniejszenia obrotu.

Zaskarżony przepis uzależnia możliwość zmniejszenia obrotu od posiadania przez sprzedawcę potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę. Modyfikuje tym samym treść art. 29 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, wprowadzając nieznaną tej ustawie wymóg. Regulacja ta jest zatem niezgodna z art. 29 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług.

W dalszej części uzasadnienia stanowiska Prokurator Generalny poddał analizie wymogi płynące z art. 92 ust. 1 oraz z art. 217 Konstytucji w odniesieniu do źródeł prawa podatkowego.

W tym kontekście stwierdził, że zakwestionowane rozporządzenie zostało wydane na podstawie kilku przepisów upoważniających, przy czym najważniejsze znaczenie ma tu art. 106 ust. 8 pkt 1 ustawy, zgodnie z którym minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia, ma określić szczegółowe zasady wystawiania faktur, dane, które mają zawierać, oraz sposób i okres ich przechowywania. W zakresie tego upoważnienia mieszczą się regulacje związane z samym wystawieniem faktury. Upoważnienie to nie uprawnia natomiast Ministra Finansów do określenia w rozporządzeniu jakichkolwiek warunków dokonania obniżenia obrotu. W ocenie Prokuratora Generalnego oznacza to, że wydając zakwestionowany przepis, Minister Finansów przekroczył zakres umocowania ustawowego. Oznacza to, że zaskarżony przepis jest niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Stwierdzenie niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 92 ust. 1 Konstytucji prowadzi do automatycznego uznania jego niezgodności także z art. 217 Konstytucji.

Uzasadniając stanowisko, Prokurator Generalny nawiązał do orzecznictwa Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego stwierdzającego, że zakwestionowany przepis narusza Konstytucję (zob. wyrok WSA z 26 lipca 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 804/07, „Monitor Podatkowy” nr 9/2007, s. 3 oraz wyrok z 5 lutego 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 2297/06, „Monitor Podatkowy” nr 7/2007, s. 27).

## II

Na rozprawie Prokurator Generalny oraz Minister Finansów podtrzymali stanowiska zajęte na piśmie. Rzecznik Praw Obywatelskich zmodyfikował zakres zaskarżenia w sprawie stwierdzając, iż zarzut niekonstytucyjności odnosi wyłącznie do zdania drugiego zaskarżonego przepisu. W pozostałym zakresie Rzecznik Praw Obywatelskich podtrzymał zarzuty podniesione we wniosku.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Jako przedmiot kontroli w rozpatrywanej sprawie RPO wskazał § 16 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 95, poz. 798, ze zm.; dalej: rozporządzenie).

Zaskarżony przepis pozostaje w ścisłym związku z uregulowaniem pomieszczonym w art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.; dalej: ustawa o podatku od towarów i usług), według którego podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług jest obrót, tj. kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku.

Jak wynika z art. 29 ust. 4 ustawy, który RPO wskazuje jako podstawę kontroli w sprawie, obrót zmniejsza się o kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych i obowiązkowych rabatów (bonifikat, opustów, uznanych reklamacji i skont) oraz o wartość zwróconych towarów, zwróconych kwot nienależnych w rozumieniu przepisów o cenach oraz zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, a także kwoty wynikających z dokonanych korekt faktur.

Zgodnie z § 16 ust. 1 rozporządzenia, w przypadku gdy po wystawieniu faktury udzielono rabatów określonych w art. 29 ust. 4 ustawy, podatnik udzielający rabatu wystawia fakturę korygującą.

Zakwestionowany przepis nakłada na sprzedawcę obowiązek posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę. Obowiązek ten nie dotyczy: eksportu towarów, przypadków określonych w § 11 ust. 2 pkt 3, tj. nabywców, na rzecz których dokonywana jest sprzedaż: energii elektrycznej i ciepłej, gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych i radiotelekomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 138 i 153 załącznika nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług, wewnątrzspółnotowej dostawy towarów oraz dostawy towarów, dla której miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju. Według zaskarżonego przepisu, potwierdzenie odbioru faktury korygującej stanowi podstawę do obniżenia kwoty podatku należnego w rozliczeniu za miesiąc, w którym sprzedawca otrzymał to potwierdzenie, a w wypadku podatników, o których mowa jest w art. 99 ust. 2 i 3 ustawy – w rozliczeniu za kwartał, w którym to potwierdzenie otrzymali, z uwzględnieniem zasad, o których mowa jest w art. 21 ust. 1 ustawy.

Uzasadniając zarzut niezgodności zaskarżonego przepisu ze wskazanymi wzorcami kontroli, RPO podkreślił, że system obliczania i poboru podatku od towarów i usług tworzy swoisty mechanizm samokontroli podatkowej. Prawo do odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego w poprzedniej fazie obrotu powoduje, że odbiorca towaru (usługi) jest zainteresowany w wykazaniu poboru przez swojego dostawcę pełnej wysokości podatku, gdyż ta wysokość może zostać przez niego odliczona. Stąd 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. Podatek naliczony przy nabyciu towarów i usług, zgodnie z zasadą symetrii, jest bowiem podatkiem należnym po stronie świadczącego usługę czy sprzedającego towar. Osoba ta jest odpowiedzialna za odprowadzenie naliczonego i pobranego podatku na rachunek urzędu skarbowego.

W rozpatrywanej sprawie RPO nie kwestionuje, łączącego się z podatkiem od towarów i usług, obowiązku tzw. samoobliczenia podatkowego, z którym wiąże się konieczność samodzielnego obliczenia przez podatnika podatku z tytułu obrotu towarami lub usługami, jego pobrania oraz odprowadzenia do budżetu państwa. W uzasadnieniu wniosku RPO stwierdza wyraźnie, że: „Ustawodawca może nałożyć na podatnika obowiązek samoobliczania podatkowego”.

Rozliczanie podatku od towarów i usług, co do zasady, opiera się na metodzie fakturowej. W art. 29 ustawy o podatku od towarów i usług brak jest wyraźnego uregulowania, które wskazywałoby na konieczność wystawienia i posiadania przez sprzedawcę faktury korygującej w sytuacji, o której mowa jest w art. 29 ust. 4 ustawy. Takie uregulowanie zawarte jest natomiast w art. 86 ust. 2 pkt 1 ustawy. Zgodnie z tym przepisem, kwotę podatku naliczonego stanowi, co do zasady, suma kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika. Obowiązek fakturowania wynika także z art. 106 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z tym przepisem podatnik ma obowiązek wystawienia faktury stwierdzającej w szczególności dokonanie

sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy.

W piśmiennictwie zgłoszono zarzut, że zakwestionowany w niniejszym postępowaniu § 16 ust. 4 rozporządzenia w zakresie, w jakim stwierdza, że podatnik-sprzedawca może zmniejszyć swój obrót o udzielony rabat dopiero po otrzymaniu od odbiorcy potwierdzenia odbioru faktury korygującej (w rozliczeniu za miesiąc, w którym otrzymał to potwierdzenie), jest niezgodny z unijnymi dyrektywami, w tym w szczególności z szóstą dyrektywą Rady nr 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa podatku (Dz. U. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1 i n.; dalej: VI dyrektywa) (por. Z. Modzelewski, G. Mularczyk, *Ustawa o VAT. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 399 i n.; A. Koleśnik, *Rabat zmniejsza obrót*, „Rzeczpospolita” z 23 sierpnia 2007 r., oraz A. Grabowska, *Niższy obrót mimo braku odbioru korekty*, „Rzeczpospolita” z 3 sierpnia 2007 r., jak również powołane tam wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 25 lipca 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 804/07, „Monitor Podatkowy” nr 9/2007, s. 3 i z 5 lutego 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 2297/06, „Orzecznictwo Podatkowe” nr 4/2007, s. 3). Dyrektywa ta, już po złożeniu rozpatrywanego wniosku, została zastąpiona tzw. 112 dyrektywą, tj. dyrektywą Rady nr 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1; dalej: 112 dyrektywa), obowiązującą od 1 stycznia 2007 r.

RPO nie kwestionuje konstytucyjności obowiązku fakturowania, na którym opiera się rozliczanie podatku od towarów i usług. Kwestia ta pozostaje zatem poza zakresem zainteresowania Trybunału Konstytucyjnego w rozpatrywanej sprawie.

Ujęcie przedmiotu zaskarżenia w *petitum* wniosku wskazuje, że RPO kwestionuje § 16 ust. 4 rozporządzenia w całości.

Z uzasadnienia rozpatrywanego wniosku wynika natomiast, że zakres zaskarżenia jest węższy. Powołane przez RPO argumenty mające uzasadniać zarzut nielegalności i niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu ograniczają się bowiem wyłącznie do kwestii uzależnienia prawa do obniżenia obrotu przez podatnika-sprzedawcę w wypadku wystawienia faktury korygującej od posiadania potwierdzenia odbioru tej faktury przez podatnika-odbiorcę.

Zaskarżony przepis składa się z dwóch zdań. Zdanie pierwsze nakłada na podatnika obowiązek posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej, z wyjątkiem sytuacji tam wskazanych. Zdanie drugie z kolei, uzależnia prawo do obniżenia kwoty podatku należnego od potwierdzenia odbioru faktury korygującej.

Z treści zaskarżonego przepisu wynikają zatem, powiązane ze sobą, ale zarazem samodzielne normy prawne. Ocena konstytucyjności poszczególnych zdań pomieszczonych w zaskarżonym przepisie może być dokonana samodzielnie.

Ani z *petitum* wniosku, ani z treści jego uzasadnienia nie sposób jest wyprowadzić argumentów, które wskazywałyby na niekonstytucyjność zaskarżonego przepisu w zakresie, w jakim nakłada na podatnika-sprzedawcę obowiązek posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej.

Wobec brzmienia art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK), który wśród wymogów formalnych, od spełnienia których zależy skuteczne wniesienie wniosku, wymienia „uzasadnienie postawionego zarzutu z powołaniem dowodów na jego poparcie”, w zakresie zarzutu niekonstytucyjności § 16 ust. 4 zdanie pierwsze rozporządzenia postępowanie ulega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK ze względu na niedopuszczalność orzekania.



Zakwestionowany przepis podlega zatem merytorycznemu badaniu wyłącznie w zakresie zdania drugiego, uzależniającego prawo do obniżenia obrotu w wypadku wystawienia faktury korygującej od posiadania przez podatnika potwierdzenia odbioru faktury korygującej.

2. Uzasadnienie wniosku wskazuje, że RPO kwestionuje legalność zaskarżonego przepisu z dwojakiej perspektywy.

Jak już była o tym mowa powyżej, zgodnie art. 29 ust. 4 ustawy, powołanym jako wzorzec kontroli w rozpatrywanej sprawie, obrót zmniejsza się o kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych i obowiązkowych rabatów (bonifikat, opustów, uznanych reklamacji i skont) oraz o wartość zwróconych towarów, zwróconych kwot nienależnych w rozumieniu przepisów o cenach oraz zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, a także kwot wynikających z dokonanych korekt faktur.

Podkreślenia wymaga, że nie jest istotne, w jakim czasie od pierwotnej transakcji wystąpiły wskazane powyżej okoliczności. Rabat, zmniejszający podstawę opodatkowania w podatku od towarów i usług, nie musi być udzielony bezpośrednio kontrahentowi, który kupił towar. Prawo do obniżenia obrotu mają także firmy, które w ramach akcji promocyjnych zwracają część zapłaconej kwoty ostatecznym odbiorcom, mimo że same bezpośrednio nie zawierają z nimi żadnych transakcji, co potwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 7 sierpnia 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 3856/06, powołując się na orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 24 października 1996 r. w sprawie C-317/94, Elida Gibbs Ltd. przeciwko Commissioners of Customs and Excise (por. A. Koleśnik, *j.w.*; A. Grabowska, *j.w.*).

Obrót stanowi podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Skoro tak, to zaistnienie okoliczności wskazanych w art. 29 ust. 4 ustawy jest równoznaczne ze zmniejszeniem podstawy opodatkowania tym podatkiem.

W związku z tym uregulowaniem RPO zauważa, że ustawa wiąże podstawę opodatkowania w podatku od towarów i usług z udokumentowanymi rabatami, nie wskazując, iżby te rabaty miały być udokumentowane fakturą korygującą. Mogą być zatem udokumentowane w inny sposób, kontrolowalny dla organów podatkowych w toku ewentualnego postępowania. Tymczasem zaskarżony przepis wiąże prawo podatnika do obniżenia podstawy opodatkowania z otrzymaniem przez niego potwierdzenia odbioru faktury korygującej. W tym kontekście RPO stwierdza także, że z uregulowaniem zawartym w zaskarżonym przepisie wiąże się przerzucenie na sprzedającego obowiązków z natury przypisanych organom podatkowym, które są uprawnione, a zarazem zobowiązane do sprawowania kontroli prawidłowości samoobliczenia podatkowego.

Z uzasadnienia wniosku wynika zatem, że wnioskodawca kwestionuje zaskarżony przepis nie ze względu na nałożony nim na sprzedawcę obowiązek posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej, lecz z uwagi na wiążące się z zawartym w tym przepisie uregulowaniem przesuwającym w czasie możliwość obniżenia przez podatnika kwoty podatku należnego, z czym wiąże się modyfikacja przepisu ustawy określającego podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Powoduje to niezgodność zaskarżonego przepisu z art. 29 ust. 4 ustawy.

W uzasadnieniu rozpatrywanego wniosku RPO podnosi ponadto, że zaskarżony przepis wykracza poza granice upoważnienia ustawowego. W tym kontekście stwierdza, że żaden spośród przepisów ustawy, na podstawie których zostało wydane rozporządzenie, nie odnosi się do kwestii podstawy do obniżenia kwoty podatku należnego.

RPO nie formułuje jednak wyraźnego zarzutu niezgodności zaskarżonego przepisu z którymkolwiek spośród przepisów stanowiących upoważnienie ustawowe do wydania

zakwestionowanego przepisu rozporządzenia, choć w uzasadnieniu wniosku poddaje analizie te przepisy ustawy, które stanowiły upoważnienie do wydania rozporządzenia zawierającego zaskarżony przepis.

W postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym obowiązuje zasada *falsa demonstratio non nocet*, w myśl której decydującą kwestią jest istota przedstawionej Trybunałowi do rozstrzygnięcia sprawy, a nie jej oznaczenie (por. orzeczenie TK z 3 grudnia 1996 r., sygn. K. 25/95, OTK ZU nr 6/1996, poz. 52 oraz wyroki: z 16 czerwca 1999 r., sygn. P. 4/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 98 oraz z 6 marca 2007 r., sygn. SK 54/06, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 23).

Zastosowanie tej zasady w rozpatrywanej sprawie nie prowadzi do rozszerzenia zakresu merytorycznego badania wniosku o kwestie dotyczące zgodności zakwestionowanego rozporządzenia z przepisami ustawy, stanowiącymi upoważnienie do wydania kwestionowanego rozporządzenia. Uzasadnienie zarzutów niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 92 ust. 1 oraz z art. 217 Konstytucji wskazuje bowiem w sposób niebudzący wątpliwości, że w ocenie RPO w ustawie brak jest umocowania do wydania zaskarżonego przepisu z tego powodu, że materia, którą ten przepis reguluje (modyfikacja przepisu ustawy określającego podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług), w ogóle nie nadaje się do przekazania do uregulowania w rozporządzeniu. W ślad za tym RPO formułuje zarzut niezgodności § 16 ust. 4 rozporządzenia bezpośrednio z tymi przepisami Konstytucji, z pominięciem zarzutu kolizji z tymi przepisami ustawy, na podstawie których zaskarżony przepis został wydany, chociaż w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego przekroczenie zakresu ustawowego upoważnienia powoduje – automatycznie niejako – niezgodność takich przepisów z art. 92 ust. 1 zdanie pierwsze Konstytucji (por. wyrok TK z 11 maja 1999 r., sygn. P. 9/98, OTK ZU nr 4/1999, poz. 75).

W świetle powyższego, istota zarzutu podniesionego przez RPO sprowadza się do tego, że – jak podkreśla – ustawa o podatku od towarów i usług podstawą opodatkowania czyni obrót, który ulega zmniejszeniu w sytuacjach określonych w art. 29 ust. 4 tej ustawy, podczas gdy zaskarżony przepis rozporządzenia wiąże podstawę opodatkowania nie z samym obrotem (jego wysokością zdeterminowaną okolicznościami wskazanymi w art. 29 ust. 4 ustawy), ale wprowadza dodatkowy materialnoprawny warunek posiadania przez sprzedawcę faktury korygującej. Zdaniem RPO ustanowienie takiego dodatkowego wymogu koliduje z art. 29 ust. 4 ustawy. Wprowadzenie go w formie rozporządzenia jest zaś w ogóle niedopuszczalne ze względu na brzmienie art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

3. Ustosunkowując się do tak ujętych zarzutów, należy przypomnieć, że podatek od towarów i usług jest wielofazowym podatkiem obrotowym, wiążącym opodatkowanie z obrotem towarami lub świadczeniem usług. Wysokość obciążenia podatkowego przypadającego na fazę obrotu obliczana jest w ten sposób, że od podatku należnego w danej fazie obrotu odlicza się podatek naliczony w poprzedniej fazie. Jak już wskazano, obliczanie i pobór tego podatku, co do zasady, oparte są na metodzie fakturowej.

Prawo podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego gwarantowane jest przez art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z tym przepisem: „W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (...)”.

Ustawa o podatku od towarów i usług gwarantuje zatem podatnikowi prawo do odliczenia podatku należnego oraz do uzyskania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego w stosunku do podatku należnego. Ze względu na łączący się z podatkiem od towarów i usług

obowiązek tzw. samoobliczenia podatkowego (czego legalności oraz konstytucyjności – jak już wskazano – RPO nie kwestionuje), realizacja tego prawa wiąże się z określeniem przez podatnika podstawy opodatkowania tym podatkiem. Tę kwestię w ustawie o podatku od towarów i usług reguluje art. 29: podstawą opodatkowania tym podatkiem, co do zasady, jest obrót pomniejszony o kwotę podatku należnego, tj. kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Obrót, z jednej strony zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, które mają bezpośredni wpływ na cenę towarów lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku, z drugiej zaś – zmniejsza w sytuacjach wskazanych w art. 29 ust. 4 ustawy.

Z ustawy o podatku od towarów i usług wynika zatem, że rabat zmniejsza obrót, a tym samym podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług, w sytuacji gdy rabat jest udokumentowany fakturą korygującą. Może natomiast powstać wątpliwość co do ustalenia momentu tego zdarzenia, a w razie gdy podatnik-nabywca nie potwierdził odbioru faktury – niejasność co do ziszczenia się przesłanek, od których zależy prawo do odliczenia.

Z perspektywy podniesionego przez RPO zarzutu niezgodności § 16 ust. 4 rozporządzenia z tym przepisem ustawy istotne jest to, że art. 29 ust. 4, wyznaczając podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług, wskazuje, iż stanowi ją obrót. Ustawa o podatku od towarów i usług nie formułuje żadnych przesłanek ograniczających prawo do odliczenia podatku w sytuacji, gdy obrót uległ zmniejszeniu na skutek zaistnienia okoliczności wskazanych w art. 29 ust. 4 ustawy.

W świetle art. 29 ust. 4 ustawy obrót zmniejsza się o kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych rabatów (bonifikat, opustów, uznanych reklamacji i skont) oraz o wartość zwróconych towarów, zwróconych kwot nienależnych w rozumieniu przepisów o cenach oraz zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, a także kwot wynikających z dokonanych korekt faktur. Ustawa o podatku od towarów i usług wymaga, aby rabat był udokumentowany, nie wskazuje natomiast w jaki sposób. Dokumentem potwierdzającym przyznanie rabatu najczęściej jest faktura korygująca wystawiana na podstawie § 16 zakwestionowanego rozporządzenia. Wystawienie faktury korygującej nie zawsze jest jednak możliwe, nie wchodzi w grę w szczególności wówczas, gdy podatnik-sprzedawca udziela rabatu nie bezpośrednio kontrahentowi, ale ostatecznemu odbiorcy towaru. W takiej sytuacji organy podatkowe nie mogą żądać wystawiania faktur korygujących, nie jest bowiem możliwe wystawienie dokumentu sprzedaży na kwotę niższą od tej, którą zapłacił kontrahent. W takiej zatem sytuacji rabat może być potwierdzony innymi dowodami pozwalającymi ustalić odbiorcę i kwotę zwrotu oraz towar, na który jest udzielany (por. A. Koleśnik, *j.w.* oraz powoływane tam orzecznictwo). Z perspektywy podniesionego przez RPO zarzutu niezgodności § 16 ust. 4 rozporządzenia z art. 29 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, istotne znaczenie ma to, że literalne rozumienie zaskarżonego przepisu w sposób niebudzący wątpliwości, wskazuje, że z pomieszczonym w nim uregulowaniem wiąże się przesunięcie w czasie, ewentualnie wręcz uzależnienie prawa do odliczenia podatku ze względu na powiązanie go z uzyskaniem przez skarżącego potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez podatnika-nabywcę.

Przepis ten, rozumiany literalnie pozostaje w ewidentnej sprzeczności z art. 29 ust. 4 ustawy wskazującym, że podstawą opodatkowania jest obrót, którego rozmiar wyznaczają m.in. okoliczności ujęte w tym przepisie. Wymóg posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez podatnika-nabywcę może w pewnych sytuacjach może uniemożliwić obniżenie przez podatnika-sprzedawcę podatku należnego ze względu na okoliczności od niego niezależne. Będzie tak w szczególności w wypadku zmiany adresu

bądź siedziby przez podatnika-nabywcę, nieodbierania przez niego korespondencji itp. Podkreślenia wymaga, że w takiej sytuacji zaskarżony przepis, wprowadzając dodatkowy warunek materialnoprawny, od którego zależy możliwość odliczenia podatku, modyfikuje na niekorzyść podatnika podstawę opodatkowania ze względu na okoliczności, na które podatnik-sprzedawca nie ma wpływu.

Trybunał Konstytucyjny nie ma kompetencji do sprawowania kontroli nad aktami stosowania prawa. Przeprowadzając kontrolę konstytucyjności zaskarżonych przepisów, przyjmuje takie znaczenie zaskarżonych przepisów, jakie zostało im nadane w praktyce orzeczniczej, zwłaszcza jeżeli jest to praktyka jednolita i trwała. Trybunał Konstytucyjny wskazywał już w swoim orzecznictwie, że przyjęcie takiego rozumienia zaskarżonego przepisu wynika z konstytucyjnej zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zgodnie z rozumieniem tej zasady w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, ochronie konstytucyjnej podlegać musi zaufanie obywateli nie tylko do litery prawa, ale przede wszystkim do sposobu jego interpretacji, przyjmowanej w praktyce stosowania prawa przez organy państwa, jeżeli przepisy, na gruncie których praktyka ta została ukształtowana, nie pozwalają na przyjęcie jej oczywistej bezzasadności (por. wyroki TK: z 27 kwietnia 1997 r., sygn. U. 11/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 67; z 9 października 2001 r., sygn. SK 8/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 211 oraz z 6 marca 2007 r., sygn. SK 54/06, OTK ZU 3A/2007, poz. 23). Z zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa wynika bowiem, że adresaci norm prawnych mogą zakładać, że treść obowiązującego prawa jest dokładnie taka, jak to zostało ustalone przez sądy (por. wyroki TK z: 13 kwietnia 1999 r., sygn. K. 36/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 40; 9 października 2001 r., sygn. SK 8/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 211 oraz z 6 marca 2007 r., sygn. SK 54/06, OTK ZU 3A/2007, poz. 23).

W piśmiennictwie zwraca się uwagę, że w praktyce organów podatkowych przyjmuje się, iż takie potwierdzenie stanowi przesłankę, od której zależy prawo do odliczenia (por. A. Koleśnik, *j.w.*)

Praktyka orzecznicza w tym zakresie nie jest jednolita.

W szczególności Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie stoi na stanowisku, że sprzedawca może pomniejszyć należny podatek od towarów i usług dopiero po otrzymaniu potwierdzenia odbioru faktury korygującej (por. A. Koleśnik, *j.w.* oraz M. Łapińska, *Bez potwierdzenia odbioru korekty trudno zmniejszyć podatek*, „Rzeczpospolita” z 16 lipca 2007 r., jak również powołany tam niepublikowany wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 4 lipca 2007 r., sygn. akt I SA/Ol 241/07).

Odmienny pogląd w tym zakresie wyraził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w niepublikowanym wyroku z 17 sierpnia 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 471/2005, wskazując w szczególności, że podatnicy nie zawsze mogą spełnić warunek posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej. W uzasadnieniu stwierdził, że może się zdarzyć, iż odbiorca zmienił adres czy po prostu nie chce przesłać potwierdzenia. Dlatego nie jest ono konieczne dla zmniejszenia obrotu. Wojewódzki Sąd Administracyjny za wystarczające uznał wystawienie przez podatnika-sprzedawcę faktury korygującej i wysłanie jej podatnikowi-nabywcy.

Stanowisko to zostało powtórzony w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 25 lipca 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 804/2007. W orzeczeniu tym stwierdzono w szczególności, że nałożony na podatnika przez § 16 ust. rozporządzenia obowiązek posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę (oraz powiązane z nim uregulowanie, według którego stanowi to podstawę do obniżenia kwoty podatku należnego) nie może być rozumiany jako uzależniający prawo do obniżenia przez sprzedawcę obrotu ustalonego na potrzeby podatku od towarów i usług od tego, czy nabywca towaru potwierdził odbiór faktury korygującej. Byłoby to bowiem

sprzeczne z Konstytucją. Podkreślenia wymaga, że w wyroku tym Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, iż tak rozumiany § 16 ust. 4 rozporządzenia wykraczałby poza zakres upoważnienia ustawowego. Znaczy to, że podatnik-sprzedawca może obniżyć swój obrót, a w konsekwencji dokonać korekty podatku od towarów i usług nie czekając aż kontrahent potwierdzi odbiór faktury.

Zaskarżony przepis, formułując jako przesłankę dopuszczalności odliczenia – wymóg posiadania przez podatnika-sprzedawcę potwierdzenia doręczenia faktury korygującej podatnikowi-nabywcy, brzmi kategorycznie i nie dopuszcza możliwość innej interpretacji aniżeli wskazana przez RPO w uzasadnieniu rozpatrywanego wniosku, zwłaszcza jeżeli zważyć na to, że przepis ten, wskazując termin, w którym podatnik-sprzedawca może dokonać odliczenia, nawiązuje do momentu potwierdzenia doręczenia.

W powołanych powyżej wyrokach Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie nie wyłożył zaskarżonego przepisu w sposób zgodny z Konstytucją. Uznał, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, a w ślad za tym pominął go jako podstawę prawną rozstrzygnięcia, wskazując jednocześnie zasady odliczania podatku przez podatnika-sprzedawcę.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, wobec kategorycznego brzmienia zaskarżonego przepisu, nie jest możliwe stwierdzenie jego legalności i konstytucyjności poprzez wyłożenie go w sposób zgodny z Konstytucją oraz z ustawą o podatku od towarów i usług. Zakwestionowany przepis, uzależniając prawo do odliczenia podatku należnego od podatku naliczonego od posiadania przez sprzedającego potwierdzenia doręczenia faktury korygującej, modyfikuje ustawowe zasady odliczania podatku i oddziałuje na określenie podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Tymczasem – co podkreśla się w piśmiennictwie – faktura, dokument celny, decyzja organu podatkowego mają być jedynie sposobami udokumentowania (potwierdzenia) faktu, że podatek naliczony to taka właśnie, a nie inna kwota (por. Z. Modzelewski, G. Mularczyk, *op.cit.*, s. 400).

Mając na uwadze wszystkie powyższe argumenty, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że zaskarżony § 16 ust. 4 rozporządzenia jest niezgodny z art. 29 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług.

4. Zarzut niezgodności zaskarżonego przepisu z wzorcami kontroli z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji wnioskodawca wiąże z tym, że materia, której przepis ten dotyczy, nie nadaje się do uregulowania w rozporządzeniu, gdyż jest to materia zastrzeżona dla regulacji ustawowej (chodzi o określenie podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług).

Art. 92 ust. 1 Konstytucji, powołany jako podstawa kontroli konstytucyjności zaskarżonego przepisu ustawy, stanowi, że: „Rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu”.

Interpretując ten przepis Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny zajmuje stanowisko, że upoważnienie do wydania rozporządzenia musi spełniać następujące wymogi konstytucyjne:

1) mieć charakter szczegółowy pod względem podmiotowym, czyli musi określać organ właściwy do wydania rozporządzenia;

2) mieć charakter szczegółowy pod względem przedmiotowym, czyli ma wskazywać zakres spraw przekazanych do uregulowania;

3) mieć charakter szczegółowy pod względem treściowym, czyli wskazywać ma wytyczne dotyczące treści aktu (por. wyrok TK z 26 października 1999 r., sygn. K. 12/99, OTK ZU nr 6/1999, poz. 120).

Ustawowe upoważnienie do wydania rozporządzenia nie może mieć zatem charakteru blankietowego i nie może pozostawać upoważnionemu prawodawcy zbyt daleko idącej swobody w kształtowaniu merytorycznych treści rozporządzenia. Z treści art. 92 ust. 1 Konstytucji wynika bowiem nakaz zredagowania przepisu upoważniającego w taki sposób, ażeby z jego treści wynikały pewne minimalne kierunki unormowań, które mają być zawarte w rozporządzeniu. Upoważnienie ustawowe zredagowane bez wytycznych dotyczących treści rozporządzenia jest sprzeczne z Konstytucją.

Pod pojęciem wytycznych należy rozumieć zawarte w ustawie wskazówki dotyczące materialnego kształtu regulacji, która ma być zawarta w rozporządzeniu. Forma ich redakcji przyjmować może dowolną postać w tym sensie, że wytyczne mogą mieć zarówno charakter negatywny, tzn. wykluczający określony sposób regulacji, jak i pozytywny, tzn. wskazujący kryteria, którymi powinien się kierować twórca rozporządzenia, normując przekazany mu zakres spraw lub też cele, jakie ma spełniać dane unormowanie, czy też funkcje instytucji, której ukształtowanie zostało powierzone rozporządzeniu (por. wyrok TK z 26 października 1999 r., sygn. K. 12/99, OTK ZU nr 6/1999, poz. 120).

Stopień szczegółowości ujęcia wytycznych zależy od uznania ustawodawcy. Kontrola Trybunału Konstytucyjnego dotyczy natomiast ustalenia, czy w badanej ustawie zawarto w ogóle jakieś wytyczne oraz czy sposób ich redakcji jest zgodny z ogólną zasadą wyłączności ustawy i nakazem, by pewne kwestie regulowane były przez ustawę na zasadzie wyłączności. Podkreślić przy tym trzeba, że niedopuszczalne jest sformułowanie upoważnienia ustawowego w istocie uprawniającego nie do wydania rozporządzenia w celu wykonania ustawy, ale do samodzielnego uregulowania całego kompleksu zagadnień, co do których w tekście ustawy nie ma żadnych bezpośrednich unormowań bądź wskazówek (por. wyroki TK: z 22 września 1997 r., sygn. K. 25/97, OTK ZU nr 3-4/1997, poz. 35 oraz z 8 grudnia 1998 r., sygn. U. 7/98, OTK ZU nr 7/1998, poz. 118). Natomiast brak w ustawie jakichkolwiek wytycznych dotyczących treści rozporządzenia przesądza o jego niekonstytucyjności. Jest bowiem oczywistą obrazą art. 92 ust. 1 Konstytucji (por. wyrok TK z 26 października 1999 r., sygn. K. 12/99, OTK ZU nr 6/1999, poz. 120).

Zgodnie z art. 92 ust. 1 Konstytucji rozporządzenie może być wydane tylko na podstawie wyraźnego, tj. nieopartego na domniemaniu ani na wykładni celowościowej szczegółowego upoważnienia ustawy, w zakresie określonym w upoważnieniu, w granicach upoważnienia ustawy i w celu jej wykonania oraz w zgodzie z Konstytucją i wszystkimi obowiązującymi aktami ustawodawczymi (por. wyrok TK z 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13). Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu.

Na gruncie prawa podatkowego sytuacja w tym zakresie jest szczególna. Zakres materii możliwej do uregulowania w rozporządzeniu limitowany jest przez Konstytucję podwójnie – przez art. 92 ust. 1 oraz art. 217.

Art. 217 Konstytucji stanowi: „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”.

Interpretując art. 217 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że wyliczenie zawarte w tym przepisie należy rozumieć jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, tj. określenie

podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku. W kontekście tego przepisu Trybunał Konstytucyjny podkreślał również, że wyliczenie zawarte w art. 217 Konstytucji nie ma charakteru wyczerpującego, czyli, że wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie, a do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny (por. wyroki TK: z 16 czerwca 1998 r., sygn. U. 9/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 51; z 1 września 1998 r., sygn. U. 1/98, OTK ZU nr 5/1998, poz. 63; z 9 lutego 1999 r., sygn. U. 4/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 4, z 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13). Sprawy istotne ze względu na założenia ustawy nie mogą bowiem zostać przekazane do uregulowania w aktach wykonawczych (por. wyroki TK: z 16 czerwca 1998 r., sygn. U. 9/97 oraz z 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13).

Wykładnia art. 217 Konstytucji w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje, że przepis ten wymaga zachowania rangi ustawy dla uregulowania materii podatkowej, pozostawiając stosunkowo niewielki margines zagadnień, które mogą zostać uregulowane przez akty wykonawcze wydane na podstawie i w ramach upoważnienia ustawowego. Zasada wyłączności ustawy dotyczy spraw wskazanych w art. 217 Konstytucji. To znaczy, że kwestie inne aniżeli tam wskazane mogą zostać uregulowane w rozporządzeniach, wydanych zgodnie z art. 92 Konstytucji.

Przyjęcie zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego oznacza, że wypadki, w których w ustawach podatkowych zamieszczane są upoważnienia do wydawania aktów podustawowych, zdeterminowane są przede wszystkim brzmieniem art. 217 Konstytucji, w dalszej zaś dopiero kolejności wymaganiami zawartymi w art. 92 Konstytucji. Podustawowe akty prawne mogą zatem zawierać takie tylko uregulowania z zakresu prawa podatkowego, które stanowią dopełnienie regulacji zastrzeżonej dla materii ustawowej pod warunkiem, że spełniają wymagania art. 92 ust. 1 Konstytucji. Akty podustawowe mogą zawierać wyłącznie uregulowania uzupełniające to, co zostało uregulowane w ustawie, i tylko w zakresie nieprzesadzającym o istotnych elementach konstrukcji podatku (por. wyroki TK: z 1 września 1998 r., sygn. U. 1/98 oraz z 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13).

Oceniając zarzut niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 29 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, Trybunał Konstytucyjny stwierdził już, że uregulowanie zawarte w zaskarżonym przepisie poprzez uzależnienie prawa do odliczenia podatku od posiadania przez podatnika-sprzedawcę potwierdzenia doręczenia faktury korygującej modyfikuje ustawową regulację wyznaczającą podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Powinność nałożona mocą tego przepisu na podatnika-sprzedawcę nie ma charakteru wyłącznie formalnego. Jest to materialnoprawny obowiązek, modyfikujący w sposób niekorzystny dla podatnika podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Jak już wskazano, wobec kategoriycznego brzmienia zaskarżonego przepisu niemożliwe jest nadanie mu brzmienia zgodnego z Konstytucją.

Zakwestionowany przepis, uzależniając prawo do odliczenia od posiadania przez podatnika – sprzedawcę potwierdzenia odbioru przez podatnika-nabywcę faktury korygującej, nie formułuje wyłącznie porządkowej powinności posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej. Posiadanie tego potwierdzenia stanowi bowiem podstawę do odliczenia podatku. Zaskarżony § 16 ust. 4 rozporządzenia określa zatem jeden z istotnych elementów stanu podatkowego, co – zgodnie z art. 217 Konstytucji – zastrzeżone jest dla materii ustawowej.

W świetle powyższego należy stwierdzić, że zaskarżony przepis jest niezgodny z art. 217 Konstytucji.

5. Stwierdzenie niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 217 Konstytucji nie zamyka całości problematyki podlegającej badaniu Trybunału Konstytucyjnego w rozpatrywanej sprawie. Rozstrzygnięcia wymaga zarzut niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

W ujęciu wnioskodawcy zarzut ten jest ściśle powiązany z zarzutem kolizji zaskarżonego przepisu z art. 217 Konstytucji. RPO stwierdza, że materia uregulowana w § 16 ust. 4 rozporządzenia wykracza poza zakres ustawowego umocowania. Jest to materia, która ze względu na brzmienie art. 217 Konstytucji musi być objęta regulacją ustawową.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że zaskarżony przepis jest niezgodny z art. 217 Konstytucji. Skoro tak, to zasadność zarzutu jego niezgodności z art. 92 ust. 1 Konstytucji należy rozpatrzyć wyłącznie w aspekcie braku upoważnienia ustawowego do uregulowania zagadnień, których dotyczy § 16 ust. 4 rozporządzenia. Niezgodność zaskarżonego przepisu z art. 217 Konstytucji przesądza bowiem, że materia, którą reguluje, nie może być przekazana do określenia w rozporządzeniu.

Warunkiem konstytucyjności rozporządzenia jest wydanie go na podstawie delegacji ustawowej, ale także – wydanie go w celu wykonania ustawy (por. orzeczenie TK z 22 listopada 1995 r., sygn. K. 19/95, OTK z 1995 r., cz. II, s. 135-165 oraz wyrok z 16 lutego 1999 r., sygn. SK 11/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 22). Cel ustawy nie może być przy tym rekonstruowany arbitralnie, w oderwaniu od konstrukcji ustawy, która zawiera delegację, a ustawowe upoważnienie do wydania rozporządzenia nie może się opierać na domniemaniu, iż dotyczy materii, która nie została w nim wymieniona. Rozporządzenie, jako akt wykonawczy do ustawy, nie może treści zawartych w ustawie, z której wynika upoważnienie do jego wydania, przekształcać, modyfikować, ani też w żaden sposób uzupełniać (por. wyrok TK z 5 stycznia 1998 r., sygn. P. 2/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 1; z 11 maja 1999 r., sygn. P. 9/98; z 11 grudnia 2000 r., sygn. U. 2/00, OTK ZU nr 8/2000, poz. 296; z 29 listopada 2004 r., sygn. K 7/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 109).

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie już wypowiedział się w sprawie wymogów, od spełnienia których uzależniona jest legalność i konstytucyjność rozporządzenia, wskazując konsekwentnie, że rozporządzenie:

1) może zostać wydane wyłącznie na podstawie wyraźnego, tzn. nieopartego tylko na domniemaniu, ani na wykładni celowościowej, szczegółowego upoważnienia ustawy, w zakresie określonym w upoważnieniu;

2) musi się mieścić – co do przedmiotu i treści normowanych stosunków – w granicach upoważnienia ustawy do wydania takiego aktu i ma być wydane w celu wykonania ustawy;

3) musi pozostawać w zgodzie z Konstytucją oraz ze wszystkimi obowiązującymi aktami ustawodawczymi, tj. zarówno z tym aktem ustawodawczym, na podstawie którego zostało wydane, jak i ze wszystkimi aktami ustawodawczymi, które w sposób bezpośredni lub pośredni regulują materię, będącą przedmiotem danego rozporządzenia (por. wyrok TK z 4 listopada 1997 r., sygn. U. 3/97, OTK ZU nr 3-4/1997, poz. 40; z 11 maja 1999 r., sygn. P. 9/98; z 9 listopada 1999 r., sygn. K. 28/98, OTK ZU nr 7/1999, poz. 156; z 29 listopada 2004 r., sygn. K 7/04, OTK ZU nr 10A/2004, poz. 109).

Zgodnie ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego, wytyczne dotyczące treści rozporządzenia nie muszą wynikać z samego tylko przepisu formułującego upoważnienie do jego wydania i mogą wynikać z innych przepisów ustawy, o ile taki sposób redakcji pozwala na precyzyjne odczytanie ich treści. Niemożność jednak dokonania rekonstrukcji wytycznych z całokształtu przepisów ustawy jest równoznaczna z niekonstytucyjnością tego przepisu ustawy, który zawiera upoważnienie do wydania rozporządzenia (por.



wyroki: z 26 października 1999 r., sygn. K. 12/99 oraz z 9 listopada 1999 r., sygn. K. 28/98, OTK ZU nr 7/1999, poz. 156).

Nawiązując do przedstawionego powyżej orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, należy stwierdzić, że ze sformułowanych tam warunków legalności i konstytucyjności rozporządzeń wynika zakaz wydawania rozporządzeń bez upoważnienia ustawowego, zakaz wydawania takich rozporządzeń, które nie mieściłyby się (w zakresie przedmiotu lub treści normowanych stosunków) w granicach upoważnienia ustawy oraz zakaz wydawania rozporządzeń sprzecznych z Konstytucją lub ustawami.

Rozporządzenie w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług zostało wydane na podstawie art. 87 ust. 11 pkt 3, art. 93 ust. 5, art. 106 ust. 8 pkt 1, art. 113 ust. 14 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

Poddając analizie treść uregulowań pomieszczonych w tych przepisach, RPO konkluduje, że żaden ze wskazanych powyżej przepisów nie stanowi podstawy do wydania kwestionowanego przepisu.

Ustosunkowując się do rozpatrywanego wniosku, Minister Finansów stwierdził, że w jego ocenie delegacja do uregulowania kwestii, których dotyczy zaskarżony przepis, wynika z art. 106 ust. 8 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Delegacja ustawowa zawarta w art. 106 ust. 8 pkt 1 ustawy upoważniła ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia szczegółowych zasad wystawiania faktur, danych, które powinny one zawierać, oraz sposobu i okresu ich przechowywania.

W ocenie Ministra Finansów delegacja zawarta w tym przepisie jest ściśle związana z dyspozycją art. 106 ust. 9 pkt 1 i 2 ustawy, zgodnie z którą przy wydawaniu rozporządzeń, o których mowa jest w art. 106 ust. 8, należy uwzględnić: konieczność zapewnienia odpowiedniego dokumentowania dostawy towarów lub świadczenia usług i identyfikacji czynności dokonywanych przez grupy podatników oraz potrzebę zapewnienia kontroli prawidłowości rozliczania podatku.

Minister Finansów stwierdził, iż zgodnie z art. 106 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, faktura ma wskazywać podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Wynikiem zaistnienia okoliczności wskazanych w art. 29 ust. 4 ustawy jest obniżenie podstawy opodatkowania tym podatkiem. Skoro tak, to w tym zakresie faktura główna musi zostać skorygowana fakturą wskazującą rzeczywistą podstawę opodatkowania. Pozostawienie niezmienionej faktury głównej powodowałoby w takiej sytuacji wątpliwości co do możliwości dostosowania w odliczeniu podatku naliczonego po stronie nabywcy do zmienionej podstawy opodatkowania i kwoty podatku. Z tym z kolei mogłyby się wiązać nieuzasadnione korzyści po stronie nabywcy ze względu na brak jednoznacznego obowiązku dostosowania odliczeń podatku naliczonego. W innych zaś wypadkach, w tym w szczególności w razie podwyższenia podstawy opodatkowania, mogłoby to prowadzić do obciążenia podatnika wyższą kwotą podatku, który ze względu na brak faktury nie mógłby zostać odliczony. W tym kontekście Minister Finansów podniósł, że zaskarżony przepis, co do zasady, miał na celu przeciwdziałanie nieuzasadnionym obniżkom wysokości osiągniętych przez podatników obrotów, stanowiących podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług, a co za tym idzie wysokości odprowadzanych przez nich do budżetu kwot tego podatku.

Nie sposób jest kwestionować słuszności twierdzenia, że nałożenie na podatnika-sprzedawcę obowiązku posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę wiąże się z koniecznością zapewnienia właściwej kontroli rozliczania przez podatników podatku od towarów i usług. W sytuacji gdy wystawienie faktury korygującej wiąże się ze zmniejszeniem obrotu wartość ujęta w fakturze korygującej rzeczywiście jest

istotna z perspektywy zarówno zobowiązania podatkowego sprzedawcy, jak i nabywcy towarów lub usług. Kontrola ta w sytuacjach, w których podatnik-sprzedawca z przyczyn od siebie niezależnych nie może się wylegitymować takim potwierdzeniem, może być zapewniona także w inny sposób, nienaruszający przepisów Konstytucji, w tym w szczególności art. 217.

Trybunał Konstytucyjny nie podziela stanowiska Ministra Finansów, iżby upoważnienie do uregulowania kwestii, których dotyczy zaskarżony przepis, wynikało z treści art. 106 ust. 8 pkt 1 w powiązaniu z art. 106 ust. 9 pkt 1 i 2 ustawy (por. także Z. Modzelewski, G. Mularczyk, *op.cit.*, s. 400 i n.). Takie stanowisko zajął także Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, stwierdzając, że delegacja zawarta w art. 106 ust. 8 pkt 1 ustawy (minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia określa szczegółowe zasady wystawiania faktur, dane, które powinny zawierać, oraz sposób i okres ich przechowywania) nie uprawniała ministra finansów do określania w rozporządzeniu jakichkolwiek warunków dokonania obniżenia obrotu, czy też będącego jego następstwem zmniejszenia podatku należnego. Zdaniem sądu Minister Finansów nie miał uprawnienia do określania w rozporządzeniu jakichkolwiek warunków dokonania obniżenia obrotu, czy też będącego jego następstwem zmniejszenia podatku należnego. W żadnym też razie nie może ono stanowić podstawy do ustanowienia negatywnych dla podatnika konsekwencji niespełnienia tych warunków, tj. niemożności obniżenia podatku należnego (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 5 lutego 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 2297/2006, „Monitor Podatkowy” nr 7/2007, s. 27).

Obowiązek ujęcia w fakturze korygującej okoliczności zmniejszających obrót wynika bezpośrednio z art. 86 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, który wskazuje, że kwotę podatku naliczonego, podlegającą odliczeniu od kwoty podatku należnego, stanowi suma kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika-nabywcę.

Art. 106 ust. 8 ustawy stanowi natomiast upoważnienie dla Ministra Finansów do wydania przepisów regulujących formalnoprawne, techniczne aspekty fakturowania, w tym nałożenia na podatnika-sprzedawcę powinności przechowywania faktury korygującej. W zakresie tej delegacji ustawowej mieszczą się unormowania związane z samym wystawieniem faktury, tj. okolicznościami uzasadniającymi jej wystawienie, formą, zamieszczanymi w niej danymi identyfikującymi same faktury oraz udokumentowane nimi transakcje i ich strony, a także inne tego zapisy. Analogiczny zakres dopuszczalnych unormowań odnieść należy do korekt faktur.

Skoro – jak już wskazano przy okazji oceny zgodności zaskarżonego przepisu z art. 29 ust. 4 ustawy oraz z art. 217 Konstytucji – zakwestionowany przepis uzależnia prawo do obniżenia przez podatnika-sprzedawcę obrotu ustalonego na potrzeby podatku od towarów i usług od tego, czy nabywca towaru potwierdził odbiór faktury korygującej, to powinność nałożona na podatnika mocą tego przepisu wykracza poza problematykę o charakterze technicznym. Prawo do odliczenia podatku przez podatnika-sprzedawcę zależy od posiadania potwierdzenia doręczenia podatnikowi-nabywcy faktury korygującej. To znaczy, że zaskarżony przepis uzupełnia przepis ustawy o podatku od towarów i usług określający podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług o dodatkowy element, który przesuwając w czasie możliwość odliczenia, a w sytuacji niemożności uzyskania potwierdzenia w ogóle wyłącza prawo do odliczenia. Mocą zaskarżonego przepisu Minister Finansów nałożył zatem na podatników obowiązek posiadania potwierdzenia otrzymania faktury, a z potwierdzenia tego uczynił dowód, umożliwiając skorzystanie w określonym okresie rozliczeniowym z prawa obniżenia podatku należnego, będącego efektem obniżenia obrotu przewidzianego w art. 29 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług. Potwierdzenie odbioru faktury korygującej stanowi bowiem podstawę do obniżenia

kwoty podatku należnego w rozliczeniu za miesiąc, w którym podatnik-sprzedawca otrzymał to potwierdzenie.

W świetle powyższego § 16 ust. 4 rozporządzenia jest zatem niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

6. Odraczając utratę mocy obowiązującej przez zaskarżony przepis na maksymalny dopuszczalny konstytucyjnie okres dwunastu miesięcy od daty ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, Trybunał Konstytucyjny miał na względzie konieczność zapewnienia kontroli rozliczania podatku od towarów i usług. Nie sposób bowiem kwestionować słuszności twierdzenia Ministra Finansów, że nałożenie na podatnika-sprzedawcę obowiązku posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę wiąże się z koniecznością zapewnienia właściwej kontroli rozliczania przez podatników tego podatku. W sytuacji gdy wystawienie faktury korygującej wiąże się ze zmniejszeniem obrotu, wartość ujęta w fakturze korygującej rzeczywiście jest istotna z perspektywy zarówno zobowiązania podatkowego sprzedawcy, jak i nabywcy towarów lub usług. Kontrola ta, w sytuacjach, gdy podatnik-sprzedawca bez swej winy nie może uzyskać takiego potwierdzenia, może być zapewniona w inny sposób, niemodyfikujący niekorzystnie dla podatnika podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

Podstawową zasadą podatku od towarów i usług jest zasada neutralności, zgodnie z którą realizacja prawa do odliczenia podatku naliczonego powoduje, że podatnik uczestniczący w obrocie faktycznie nie ponosi ciężaru tego podatku. Jego ciężarem ma być bowiem obciążony konsument będący ostatnim ogniwem obrotu. Realizacja tej zasady wymaga istnienia rozwiązań legislacyjnych gwarantujących możliwość odliczenia podatku naliczonego i zapłaconego przez podatnika w cenie towarów lub usług dla celów jego działalności opodatkowanej tym podatkiem. RPO oraz Minister Finansów zgodnie podkreślili, że obowiązywanie zasady neutralności akcentowane jest w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Podatek od towarów i usług objęty jest bowiem w ramach Unii Europejskiej wspólnym systemem, wyznaczonym przede wszystkim przez przepisy tzw. 112 dyrektywy. Neutralność podatku od towarów i usług oznacza, że przepisy krajowe nie mogą wymagać spełnienia przez podatnika żadnych dodatkowych warunków merytorycznych w celu uzyskania zwrotu podatku (por. wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych C-110/98 do C-147/98, Gabalfrija SL i inni przeciwko Agencia Estatal de Administracion Tributaria; Zbiór Orzeczeń 2000, s. I-1577).

Z drugiej strony podkreślenia wymaga, że orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości wyraźnie chroni interes państw członkowskich w zapobieganiu próbom niewłaściwego wykorzystywania prawa do odliczania podatku należnego. Z powołaniem na orzecznictwo wskazuje na to sam wnioskodawca, podkreślając, że prawo do odliczenia podatku naliczonego aktualizuje się tylko wtedy, gdy związek pomiędzy podatkiem naliczonym przy nabyciu towarów i usług a podatkiem należnym z tytułu jego działalności opodatkowanej tym podatkiem ma charakter bezpośredni i bezsporny. Takich regulacji wymaga wzgląd na ochronę interesu finansowego Skarbu Państwa (por. A. Balasiński, *Nadużycie prawa do odliczenia podatku naliczonego we wspólnym systemie VAT*, „Europejski Przegląd Sądowy” nr 7/2006, s. 11 i n.).

Przy kształtowaniu treści przepisów mających zapewnić kontrolę prawidłowości rozliczeń podatkiem od towarów i usług konieczne jest zatem uwzględnienie, z jednej strony, wymogów płynących z zasady neutralności podatku od towarów i usług, z drugiej zaś – ochrony interesu finansowego Skarbu Państwa.

Trybunał Konstytucyjny nie jest uprawniony do przesądzania kształtu tych uregulowań.

Odroczenie utraty mocy obowiązującej przepisu uznanego za niezgodny z Konstytucją stwarza możliwość ustanowienia nowych przepisów, zapewniających kontrolę prawidłowości rozliczeń podatkiem od towarów i usług. Biorąc pod uwagę zakres ingerencji w prawa podatnika, jaki będzie się wiązał z przyjętym mechanizmem kontrolnym, należałoby rozważyć celowość przeniesienia tych uregulowań do ustawy. Z tego powodu Trybunał Konstytucyjny odroczył utratę mocy obowiązującej przez § 16 ust. 4 rozporządzenia na maksymalny, dopuszczalny przez Konstytucję termin.

Mając na uwadze wszystkie powyższe argumenty, Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.