

Warszawa, dnia 14 stycznia 2002 r.

Opinia prawna
w sprawie pytania prawnego Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek
Zamiejscowy we Wrocławiu, skierowanego do Trybunału Konstytucyjnego
(sygn. akt. P. 19/2001)

Stosownie do zlecenia z dnia 14 grudnia 2001 r. uprzejmie przedstawiam następującą opinię w sprawie pytania prawnego NSA – Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu, sformułowanego w postanowieniu z dnia 16 listopada 2001 r. Pytanie dotyczy zgodności z Konstytucją:

1) art. 6 ust. 10 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. nr 11, poz. 50 z późn.zm.), zwanej dalej „ustawą”;

2) § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d) 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 późn.zm).

Naczelny Sąd Administracyjny, rozpoznając sprawę I S A/Wr – 34/99, powziął wątpliwość co do zgodności wymienionych przepisów z art. 92 i art. 217 Konstytucji oraz art. 4 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. nr 137, poz. 926 z późn.zm).

Wątpliwości Naczelnego Sądu Administracyjnego są uzasadnione.

Postanowieniem art. 6 ust. 10 ustawy minister właściwy do spraw finansów publicznych został upoważniony do ewentualnego określenia, w drodze rozporządzenia:

1) przypadków powstania obowiązku podatkowego z chwilą otrzymania zapłaty przez podatnika,

2) innych niż wymienione w ust. 1 – 9a momentów powstania obowiązku podatkowego.

Minister Finansów skorzystał z powyższego upoważnienia i w cytowanym na wstępie rozporządzeniu z dnia 22 grudnia 1999 r. określił szczególne przypadki powstania obowiązku podatkowego (rozdz. 3 § 6 rozporządzenia). Wątpliwości NSA dotyczą przypadku określonego w § 6 ust. 1 pkt 2 lit.d) rozporządzenia, zgodnie z którym to przepisem „Obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług powstaje z chwilą (...) otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30 dnia od dnia wykonania usług (...) budowlanych lub budowlano-montażowych”.

Dyspozycja art. 6 ust. 10 ustawy narusza, moim zdaniem, postanowienia art. 217 Konstytucji. Powołany przepis ustawy zasadniczej ustanawia wyłączność ustawy zwykłej w zakresie nakładania podatków i innych danin publicznych oraz określenia podmiotów i przedmiotów opodatkowania, a także stawek podatkowych. Upoważnienie organu władzy wykonawczej do określenia „przypadków” lub „momentów” powstania obowiązku podatkowego pozostaje w kolizji z zasadą wyłączności ustawowej w tym zakresie. Transpozycja treści art. 6 ust. 10 ustawy na język potoczny oznacza bowiem, że ustawodawca – wbrew woli ustrojodawcy – prawo nakładania niektórych podatków scedował na Ministra Finansów. **Nie wymaga szerszego uzasadnienia teza, że obowiązek podatkowy nie istnieje dopóty, dopóki nie zostanie określony moment (chwila) jego powstania.** Analogiczna uwaga dotyczy „przypadku” powstania obowiązku podatkowego z chwilą otrzymania zapłaty przez podatnika. **Określenie takiego przypadku, czyli stanu faktycznego, jest warunkiem *sine qua non* istnienia tego obowiązku.**

Konstytucyjna zasada wyłączności ustawy w zakresie nakładania ciężarów podatkowych, sformułowana w art. 217 Konstytucji, nie dopuszcza wyjątków polegających na upoważnieniu organów władzy wykonawczej do „wyręczania” ustawodawcy w tym zakresie. **W tej sytuacji należy zakwestionować konstytucyjność przepisu art. 6 ust. 10 ustawy.**

Mając na względzie zasadę wyrażoną w art. 217 Konstytucji ustawodawca nie powinien był upoważniać ministra właściwego do spraw finansów publicznych do ewentualnego uzupełnienia zakresu obowiązku podatkowego w drodze rozporządzenia. Mimo, że ewentualne uzupełnienia i zmiany w tym zakresie, polegające na rozszerzeniu lub zmianie przepisów art. 6 ust. 1-9a ustawy, powodowałyby każdorazowo konieczność nowelizacji ustawy. **Owa konieczność, będąca konsekwencją przestrzegania zasady wyłączności ustawy w nakładaniu podatków, nie może być argumentem usprawiedliwiającym cesję uprawnień**

ustawodawcy na organ władzy wykonawczej. Zwłaszcza, że w siedmioletnim okresie obowiązywania ustawy o podatku od towarów i usług (...) była ona nowelizowanatylko 31 razy.

Artykuł 6 ust. 10 ustawy nie spełnia również wymagań określonych w art. 92 ust. 1 Konstytucji. Upoważnienie (dla Ministra Finansów), o którym wyżej mowa, ma charakter blankietowy. **Nie zawiera bowiem żadnych wytycznych dotyczących sytuacji, w których organ ten może określić przypadki lub moment powstania obowiązku podatkowego.** Ustawodawca pozostawił więc Ministrowi Finansów całkowitą swobodę w omawianym zakresie. Kwestionowany art. 6 ust. 10 ustawy narusza art. 92 ust. 1 Konstytucji także w tym sensie, że przekazuje organowi wykonawczemu do uregulowania zakres spraw objętych wyłącznością regulacji ustawowej. **Sprawy zaskarżone do wyłącznej kompetencji ustawodawcy nie mogą być przekazane do unormowania w drodze rozporządzenia.**

O wyłączności ustawy w sprawach podatkowych wypowiadał się kilkakrotnie Trybunał Konstytucyjny. Tak np. w wyroku z dnia 16 czerwca 1998 r. sygn. akt. U. 9/97 wyraził pogląd, że wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane w ustawie. Do unormowania zaś w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane takie sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla danej daniny (J. Oniszczyk: Konstytucja RP w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Zakamycze 2000, s. 919). W innym orzeczeniu T.K. stwierdził, że art. 217 Konstytucji przewiduje tryb ustawy w odniesieniu do nakładania podatków i innych danin publicznych. Zdaniem Trybunału, zarzut naruszenia przez rozporządzenie Konstytucji może być uzasadniony, gdy zostanie stwierdzone, że przepis rozporządzenia „wkroczył w konstytucyjnie określoną sferę wyłączności regulacji ustawowej” (ibid. s. 920-921). Moim zdaniem, w opiniowanym przypadku taki właśnie fakt miał miejsce.

W tej sytuacji należy uznać, że również § 6 rozporządzenia Ministrów Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (...) jest niezgodny z art. 217 Konstytucji w takim zakresie, w jakim określa przypadki lub momenty powstania obowiązku podatkowego nie przewidziane w ustawie. Do takich przypadków należy między innymi powstanie tego obowiązku z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30 dnia od dnia wykonania usług budowlanych lub budowlano-montażowych (§ 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia).

Brak szczegółowego, a więc nie – blankietowego upoważnienia oraz wytycznych zawartych w ustawie, **powoduje niezgodność przepisów § 6 rozporządzenia także z art. 92 ust. 1 Konstytucji.**

Sporządził: Witold Pawełko