

Warszawa, dnia 18 grudnia 2002 r.

Opinia prawna
w sprawie pytania prawnego Sądu Najwyższego, skierowanego do Trybunału
Konstytucyjnego (sygn. akt. P. 27/02)

Stosownie do zlecenia z dnia 18 listopada 2002 r. uprzejmie przedstawiam następującą opinię w sprawie pytania prawnego Sądu Najwyższego, sformułowanego w postanowieniu z dnia 7 maja 2002 r. Pytanie dotyczy zgodności z Konstytucją art. 23 pkt 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. nr 11, poz. 50 z późn. zm.), zwanej dalej także „ustawą”, oraz § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. nr 154, poz. 797 z późn.zm).

Zdaniem Sądu Najwyższego przepis art. 23 pkt 1 wyżej cyt. ustawy czyni sprzeczny z Konstytucją wyłom w zasadzie wyłączności ustawowej dotyczącej normowania spraw, o których mowa w art. 217 ustawy zasadniczej. Tym wyłomem jest powierzenie Ministrowi Finansów określenia w drodze rozporządzenia przypadków, w których podatnikowi nie przysługuje uprawnienie do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy między podatkiem naliczonym a podatkiem należnym.

W ocenie Sądu Najwyższego § 12 cyt. rozporządzenia Ministra Finansów wkracza w sferę wyłączności ustawowej, ograniczając „zasadnicze prawo podatnika podatku od towarów i usług do obniżenia podatku należnego” stosownie do dyspozycji art. 21 ust. 1 ustawy.

1. Niekonstytucyjność art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym jest, moim zdaniem, oczywista.

Artykuł 217 Konstytucji ustanawia zasadę wyłączności ustawy w zakresie kształtowania obciążeń podatkowych. Zgodnie z dyspozycją tego przepisu, obszar wyłączności ustawowej regulacji prawnej obejmuje:

- 1) nakładanie podatków oraz innych danin publicznych,
- 2) określanie podmiotów i przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych,
- 3) ustalanie zasad przyznawania ulg i umorzeń,

4) określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatku.

W doktrynie prawa konstytucyjnego występuje zgodność poglądów, że wskazany w pkt. 1-4 przedmiot regulacji jest zastrzeżony wyłącznie dla ustawodawcy, który nie może przekazać swoich uprawnień w tym zakresie organowi władzy wykonawczej.

Ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, normująca w rozdz. 2 opodatkowanie podatkiem od towarów i usług, **zawiera przepisy ustanawiające prawo podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług oraz do zwrotu tego podatku w określonych przypadkach** (art. 19 – art. 21e). Rozwiązanie to jest zgodne z zasadą wyłączności ustawy.

Konsekwencją owej zasady jest zakaz ograniczania uprawnień podatnika do obniżenia lub zwrotu podatku w drodze innej niż ustawa. Tymczasem, art. 23 pkt 1 ustawy upoważnia ministra właściwego do spraw finansów publicznych (w okresie od 1 stycznia 1994 r. do 30 czerwca 1999 r. – Ministra Finansów) do określenia, w drodze rozporządzenia, listy towarów i usług lub przypadków, w których nabycie towarów i usług **nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku**, o którym mowa w art. 21 ustawy. Otóż przepis ten stanowi wyraźne naruszenie zasady wyłączności ustawy. Wbrew bowiem dyspozycji konstytucyjnej, ustawodawca przekazał organowi władzy wykonawczej swoje uprawnienia do regulacji **zakresu obciążeń podatkowych**. Na podstawie upoważnienia zawartego w art. 23 pkt 1 ustawy Minister Finansów może swobodnie kształtować listę towarów lub usług, których nabycie nie uprawnia podatnika do obniżenia podatku i zwrotu różnicy podatku.

Należy stwierdzić, że obszar fakultatywnej regulacji prawnej, objęty właściwością organu władzy wykonawczej z mocy art. 23 ust. 1 ustawy, ma wpływ zarówno na zakres obciążeń podatkowych, jak i na samą konstrukcję podatku od towarów i usług. Wobec braku jakichkolwiek ograniczeń zawartego w tym przepisie upoważnienia oraz braku wytycznych dotyczących treści rozporządzenia, minister właściwy do spraw finansów publicznych może zwiększać te obciążenia, wydłużając listę towarów oraz przypadków, w których nabycie towarów i usług nie uprawnia do korzystania z prawa do obniżenia podatku lub zwrotu różnicy podatku naliczonego. **Tego rodzaju niekorzystne dla podatnika ograniczenia jego uprawnień nie**

mogą być ustanawiane w przepisach wykonawczych, ponieważ jest to dziedzina zastrzeżona wyłącznie dla ustawy.

Prawna możliwość pozbawienia podatnika przysługującego mu uprawnienia do obniżenia kwoty podatku należnego o różnicę kwoty podatku naliczonego powoduje zachwianie konstrukcji podatku od towarów i usług, skoro jeden z jej elementów może być kształtowany poza ustawą. Rozmiary tego elementu zależne są od woli i swobodnej oceny Ministra Finansów. Właściwość tego organu w sprawach, o których mowa w art. 23 pkt 1 ustawy, jest wyłączona tylko w odniesieniu do towarów i usług określonych w art. 25 ust. 1. Przepis ten wyszczególnia rodzaje towarów i usług, których nabycie nie stanowi podstawy do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku. W związku z tym zwraca uwagę niespójność między treścią art. 23 pkt 1 i art. 25 ust. 1 ustawy. Owa niespójność wynika z braku odpowiedniego zastrzeżenia w sformułowaniu tego pierwszego przepisu.

W konkluzji wyrażam pogląd, że art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym jest niezgodny z art. 217 Konstytucji.

Upoważnia on bowiem organ administracji rządowej do określenia przedmiotu opodatkowania w drodze rozporządzenia. Do tego bowiem sprowadza się czynność Ministra Finansów polegająca na ustalaniu listy towarów i usług, których nabycie nie uprawnia podatnika do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku. Efektem czynności, o której mowa, jest pozbawienie tegoż podatnika przewidzianych w ustawie uprawnień w tym zakresie. W ten sposób niekonstytucyjne „władztwo podatkowe” ministra właściwego do spraw finansów publicznych wkracza w sferę zastrzeżoną dla ustawodawcy.

Przepis art. 23 pkt 1 ustawy jest niezgodny także z art. 92 ust. 1 Konstytucji, ponieważ zawarte w nim upoważnienie ma charakter blankietowy. Jest ono pozbawione jakichkolwiek wskazówek lub warunków dotyczących treści rozporządzenia.

2. Ocenę konstytucyjności § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (...) przesądza niezgodność z Konstytucją art. 23 pkt 1 ustawy. **Przepis ten, wydany na podstawie niekonstytucyjnego upoważnienia, narusza zarówno art. 217, jak i art. 92 ust. ustawy zasadniczej.**

Sporządził: Witold Pawełko