

Warszawa, 2 lipca 2001 r.

**Opinia prawna**  
**w sprawie skargi konstytucyjnej TIR Części spółki cywilnej**  
**S. K. i K. M., skierowanej do Trybunału Konstytucyjnego (sygn. akt**  
**SK.21/01)**

Stosownie do zlecenia z dnia 12 czerwca 2001 r. uprzejmie przedstawiam następującą opinię w sprawie skargi konstytucyjnej TIR Części spółki cywilnej S. K. i K. M. z dnia 6 listopada 2000 r. zawierającej wniosek o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją:

1) 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.) oraz

2) § 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.).

1. Zdaniem Skarżącej, wymieniony przepis ustawy jest niezgodny z art. 2 Konstytucji, ponieważ pozostaje w sprzeczności z szeregiem zasad wywodzonych w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego z zasadą demokratycznego państwa prawnego. Jest on także niezgodny z art. 92 Konstytucji, gdyż nie wskazuje celu, jaki ma być realizowany przez wydanie przepisów wykonawczych upoważniających Ministra Finansów do określenia listy towarów i usług lub przypadków, w których nabycie towarów lub usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku naliczonego.

2. Zarzut niekonstytucyjności art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym zwanej, dalej ustawą, nie jest bezzasadny. Powyższy pogląd jest wynikiem następujących rozważań.

Artykuł 217 Konstytucji ustanawia zasadę wyłączności ustawy w zakresie kształtowania obciążeń podatkowych. W myśl tego przepisu, obszar wyłączności ustawy obejmuje:

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

Dyspozycję art. 217 ustawy zasadniczej należy rozumieć w ten sposób, że wymieniony w pkt 1-4 przedmiot regulacji jest zastrzeżony wyłącznie dla ustawodawcy, który nie może przekazać swoich uprawnień w tym zakresie organowi władzy wykonawczej.

Zaskarżona ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym (art. 1 ust. 1). Rozdział 2 ustawy, normujący 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. 21 e). Jest to rozwiązanie zgodne z zasadą wyłączności ustawy w zakresie ustalania „zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków ... (art. 217 Konstytucji *in fine*).

**Należy przyjąć, że konsekwencją owej zasady jest zakaz ograniczania uprawnień podatnika do obniżenia lub zwrotu podatku w drodze innej niż ustawa.** Tymczasem, art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług (...) upoważnia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, listy towarów i usług lub przypadków, w których nabycie towarów lub usług **nie uprawnia (podkr. W.P.) do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku naliczonego.** Przepis ten stanowi więc pogwałcenie omawianej zasady wyłączności. Wbrew bowiem wyraźnej dyspozycji konstytucyjnej, ustawodawca przekazał organowi władzy wykonawczej swoje uprawnienia do regulacji zakresu obciążeń podatkowych. Na podstawie upoważnienia zawartego w art. 23 pkt 1 ustawy, właściwy minister może swobodnie kształtować (rozszerzać bądź skracać) listę towarów lub usług, których zakup nie uprawnia do obniżenia podatku i zwrotu różnicy podatku.

Rodzi się nadto istotna wątpliwość, w jakim stosunku przepis ten pozostaje do art. 25 ust. 1 ustawy, który wyszczególnia rodzaje towarów i usług oraz przypadki, w których nabycie towarów lub usług przez podatnika nie stanowi podstawy do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku. Moim zdaniem, między treścią art. 23 pkt 1 i art. 25 ust. 1 ustawy **występuje oczywista niespójność** wynikająca z braku odpowiedniego zastrzeżenia w sformułowaniu tego pierwszego przepisu. Brakujące zastrzeżenie powinno wyraźnie wyłączać uprawnienia ministra do normowania spraw uregulowanych już w art. 25 ust. 1 ustawy.

Powracając do kwestii konstytucyjności zaskarżonego przepisu ustawy należy stwierdzić, że „obszar” fakultatywnej regulacji, przekazany organowi władzy wykonawczej, z mocy art. 23 ust. 1 ma istotne znaczenie dla zakresu obciążeń podatkowych, jak i dla samej konstrukcji podatku od towarów i usług. **Wobec braku jakichkolwiek ograniczeń przewidzianego w nim upoważnienia lub wytycznych dotyczących treści rozporządzenia, minister właściwy do spraw finansów publicznych może zwiększać te obciążenia, wydłużając listę towarów lub usług oraz przypadków, w których nabycie towarów i usług nie uprawnia do korzystania z prawa do obniżenia podatku lub zwrotu różnicy podatku naliczonego.** Otóż, jeszcze raz wypada podkreślić, że niekorzystne dla podatnika odstępstwa od tego prawa nie mogą być ustanawiane w przepisach wykonawczych do ustawy. Jest to bowiem dziedzina zastrzeżona wyłącznie dla ustawy.

**Należałoby zatem uznać, że art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług (...) jest niezgodny z art. 217 Konstytucji, który stanowi właściwy wzorzec kontroli konstytucyjności zaskarżonego przepisu. Uzasadniony jest również zarzut niezgodności tego przepisu z art. 92 ust. 1 ustawy zasadniczej, ponieważ zawarte w nim upoważnienie do wydania rozporządzenia ma charakter blankietowy.** Jest ono pozbawione jakichkolwiek wskazówek, ograniczeń lub warunków dotyczących treści tego aktu prawnego.

3. Powołując się na upoważnienie zawarte w art. 23 ustawy, Minister Finansów określił w rozporządzeniu z dnia 21 grudnia 1995 r. przypadek, w którym nabycie towarów lub usług nie uprawniało do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku (§ 12). Dotyczył on usługobiorców użytkujących samochody osobowe oraz inne samochody o dopuszczalnej ładowności do 500 kilogramów na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy o podobnym charakterze.

Podmiotom tym nie przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego oraz do zwrotu różnicy podatku naliczonego od czynszu (raty) i innych odpłatności wynikających z zawartej umowy.

Przepis ten został utrzymany w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. (Dz. U. nr 109, poz. 1245 z późn. zm.). W rozporządzeniu tym określono nadto kolejny przypadek, w którym podatnikowi, który nabył samochód inny niż osobowy, nie przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego oraz do zwrotu różnicy podatku, o kwotę podatku naliczonego związanego z nabyciem tego samochodu (§ 12 ust. 3).

Omawiane przepisy rozporządzeń, wydane na podstawie niekonstytucyjnego upoważnienia, naruszają zarówno art. 217, jak i art. 92 ust. 1, zdanie pierwsze Konstytucji.

*Sporządził: Witold Pawełko*