

Warszawa, dnia 27 czerwca 2002 r.

**Opinia prawna**  
**w sprawie wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich do Trybunału**  
**Konstytucyjnego o stwierdzenie niekonstytucyjności art. 50 ust. 1**  
**ustawy o podatku od towarów i usług**  
**- sygn. K. 25/02 – rozszerzenie zakresu zaskarżenia K. 33/01**

W piśmie procesowym z dnia 29 maja 2002 r. znak RPO-364267-VI/01/BP-Z skierowanym do Trybunału Konstytucyjnego, Rzecznik Praw Obywatelskich skorygował treść wniosku z dnia 20 września 2001 r., sygn. K. 33/01, uzupełnionego pismem procesowym z dnia 30 października 2001 r.

RPO odnosi zarzut niekonstytucyjności m.in. do art. 50 ust. 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.). W uprzednio wystosowanych wniosku i piśmie procesowym, wśród innych zarzutów, został sformułowany również zarzut odnoszący się do wyżej wskazanego przepisu lecz wywód zamieszczony w uzasadnieniu dotyczył oraz prowadził do konkluzji sugerującej sprzeczność z Konstytucją innych przepisów ustawy. W piśmie procesowym z dnia 29 maja 2002 r. dokonano uporządkowania przedmiotowej materii, precyzując zakres zaskarżenia oraz uzupełniając treść uzasadnienia.

W opinii z dnia 12 listopada 2001 r., w odniesieniu do poszczególnych zakwestionowanych przepisów ustawy między innymi wyraziłam i uzasadniłam następujący pogląd:

- 1) art. 50 ust. 7 jest niezgodny z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji;
  - 2) art. 50 ust. 5b nie jest niezgodny z art. 20 Konstytucji;
  - 3) art. 50 ust. 4 jest niezgodny z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji;
  - 4) rozporządzenie z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych, do których stosuje się stawkę podatku od towarów i usług w wysokości 0% oraz warunków jej stosowania (Dz. U. Nr 121, poz. 1297)
- oraz

rozporządzenie z dnia 29 listopada 1999 r. w sprawie ustalenia listy towarów przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej, do których stosuje się stawkę podatku od towarów i usług w wysokości 0% (Dz.U. Nr 98, poz. 1144),

wydane na podstawie niezgodnych z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji przepisów art. 50 ust. 7 i art. 50 ust. 4 zaskarżonej ustawy, są również niezgodne z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

W opinii z dnia 27 listopada 2001 r., w związku z pismem procesowym RPO do Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 października 2001 r. uzupełniającym wniosek z dnia 20 września tegoż roku, wyraziłam pogląd, iż ww. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r., ogłoszone w Dzienniku Ustaw z 30 grudnia 2000 r. i obowiązujące od 1 stycznia 2001 r., nie naruszało elementów demokratycznego prawa prawnego głoszonych w art. 2 Konstytucji.

W dniu 20 czerwca br. Trybunał Konstytucyjny wydał wyrok w sprawie art. 50 ust. 5b i 50 ust. 7 zaskarżonej ustawy oraz rozporządzenia z dnia 22 grudnia 2000 r.

Stosownie do treści wniosku RPO z dnia 29 maja 2002 r. przedmiotem niniejszej opinii będzie zarzut naruszenia przez art. 50 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym zasad wyrażonych w art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji. Rozpatrzenie tego zarzutu, TK wydzielił do odrębnego postępowania, nadając nową sygnaturę K. 25/02.

W treści wniosku, Rzecznik Praw Obywatelskich zarzut niekonstytucyjności art. 50 ust. 1 uzasadnia tym, iż przepis ten nadaje ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych uprawnienia do obniżania w drodze rozporządzenia stawek podatku do poziomu 0% lub 7% dla niektórych towarów i usług oraz do określania warunków stosowania obniżonych stawek oraz, iż delegując te uprawnienia przepis ten nie przekazuje wytycznych dotyczących treści tego rozporządzenia.

**Brak jest dostatecznie uzasadnionych argumentów na poparcie sformułowanych we wniosku zarzutów.**

Art. 217 Konstytucji stanowi szczególną regulację określającą bezpośrednio w przepisach konstytucyjnych treść ustaw podatkowych a tym samym zakres wyłączności ustawowej w sprawach podatkowych. Stwierdza, że: *„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”*.

Zgodnie z obowiązującym brzmieniem zaskarżonego art. 50 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, *„Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w okresie do 31 grudnia 2005 r., w drodze rozporządzenia, może obniżać stawki do wysokości 0% lub 7% dla niektórych towarów i usług oraz określać warunki stosowania obniżonych stawek”*.

W uzasadnieniu wniosku RPO dokonuje wykładni określenia *„obniżanie stawki”* użytego w cytowanym przepisie (str. 7 uzasadnienia), rozważając czy obniżanie to jest ulgą podatkową czy ustanowieniem innej stawki podatkowej niż określona w ustawie. Zdaniem Rzecznika, obniżanie stawki podatkowej do wysokości 0% lub 7% to ustanowienie innej stawki podatkowej. Za przyjęciem takiego poglądu przemawia treść art. 18 ustawy. W ust. 1 tego artykułu ustalona została 22% stawka podatku VAT. W następnych ustępach, dla wymienionych w nich towarów (względnie wyszczególnionych we wskazanych w nich załącznikach), ustanowiono stawki: 0%, 3% i 7%. Obniżenie stawki do poziomu 0% lub 7%, to ustanawianie stawek w tej wysokości dla innych towarów niż wymienione w art. 18.

Jednocześnie można przyjąć - z czym RPO nie zgadza się - iż *„obniżanie stawek”* jest ulgą podatkową, odwołując się do definicji ulg podatkowych zamieszczonej w art. 3 pkt 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, z późn. zm.), w myśl której przez ulgi podatkowe rozumie się *„przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku”*. Obniżenie (obniżka) stawki podatku, czyli ustanowienie dla określonych towarów stawki niższej niż obowiązująca na podstawie ustawy, w efekcie skutkuje obniżeniem wysokości należnego podatku. Moim zdaniem, za przyjęciem takiego rozumienia omawianego przepisu przemawia kontekst normatywny ustawy, w jakim przepis ten został pomieszczony. Gdyby intencją ustawodawcy było przekazanie upoważnienia do ustanowienia w drodze

podstawowej, właściwym miejscem dla przepisu upoważniającego byłby art. 18 ustawy, w którym określone zostały wszystkie stawki podatku VAT. Na marginesie - zasadne są uwagi RPO w kwestii okresu trwania zaskarżonego przepisu jako „przejściowego” (zamieszczonego w rozdziale Przepisy przejściowe i końcowe). Świadczy to o niedoskonałości legislacyjnej zaskarżonej ustawy, nie stanowi jednakże argumentu w ocenie konstytucyjności tego przepisu.

W przypadku omawianego przepisu, zaprzeczeniem dobrej legislacji jest przede wszystkim niedostateczna precyzja jego treści, która wywołuje tak zasadnicze trudności interpretacyjne, iż uzasadnia wykładnię nadającą temu przepisowi znaczenie sprzeczne z zasadami konstytucyjnymi. Obrazuje to wywód zawarty w uzasadnieniu wniosku RPO.

Jednakże wobec możliwości przyjęcia innej (wyżej przedstawionej) interpretacji przedmiotu materii przekazanej do regulacji w drodze aktu wykonawczego, należy uwzględnić utrwalone w orzecnictwie TK stanowisko, *„że rozstrzygnięcie wątpliwości interpretacyjnych poprzez przyjęcie założeń prowadzących do wykładni pozostającej w sprzeczności z Konstytucją, nie jest działaniem prawidłowym”* i że: *„Prawidłowemu zastosowaniu techniki wykładni ustaw prowadzącej do nadania im znaczenia zgodnego z Konstytucją należy przyznać pierwszeństwo. Taka wykładnia stanowi konsekwencję domniemania konstytucyjności ustawy oraz racjonalności ustawodawcy”*. (Cyt. z: J. Oniszczyk, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecnictwie Trybunału Konstytucyjnego, wyd. Zakamycze 2000, s. 111).

Przyjmując wobec powyższego założenie, iż art. 50 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (...) upoważnia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wprowadzania ulgi podatkowej w formie obniżania stawki podatkowej ustanowionej w wysokości 22% do poziomu 3% lub 7%, zważyć należy:

Wzorzec ustawy podatkowej określony w art. 217 Konstytucji zastrzega do wyłączności ustawy **określanie zasad przyznawania ulg podatkowych**. Jak kilkakrotnie już zaznaczał Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniach wyroków w sprawach podatkowych, nakaz zachowania drogi ustawowej **tylko do określania zasad** oznacza pozostawienie większej możliwości regulacyjnej aktom wykonawczym - *„skoro bowiem wyłączność ustawy odnosi się w sposób bezwzględny tylko do określania „zasad” oraz „kategorii”, to nie ma konstytucyjnych przeszkód, by materię bardziej szczegółową zostały powierzone aktom*

wykonawczym do uregulowania. Oczywiście akty takie zawsze muszą odpowiadać ogólnym wymaganiom z art. 92 konstytucji, co m.in. oznacza, że upoważnienia do ich wydawania nie mogą mieć charakteru blankietowego.” (z uzasadnienia K. 28/98).

**Warunki stosowania obniżonych stawek**, które - zgodnie z zaskarżonym art. 50 ust. 1 ustawy o podatku VAT - może określać minister właściwy do spraw finansów publicznych, mają charakter owych regulacji bardziej szczegółowych w stosunku do **zasad przyznawania ulg podatkowych**. Wydaje się, że zasadą w zakresie ulg przyznanych w omawianym przepisie przez ustawodawcę, czyli treścią tych ulg, jest zmniejszanie stawek podatkowych ustanowionych w ustawie do określonego poziomu. Określenie warunków stosowania jak również zachowania ulg udzielonych zgodnie z zasadą ustaloną w ustawie, jest konsekwencją ich udzielenia. Należy pamiętać, że ulga polegająca na obniżaniu stawek ma charakter przedmiotowy, odnosi się do towarów i usług o różnym przeznaczeniu gospodarczym i społecznym. Spełnienie określonych kryteriów warunkujących skorzystanie z tej ulgi, jest zarówno dyscyplinowaniem uprzywilejowanych podatników jak również informacją dla ustawodawcy, czy zastosowane preferencje podatkowe są zgodne z założeniami polityki podatkowej kształtowanej przez ustawodawcę.

Nie jest słuszny zarzut Wnioskodawcy, że zaskarżony przepis upoważniający do wydania rozporządzenia, nie zawiera takich wytycznych, o których mowa w art. 92 ust. 1 Konstytucji. Zamieszczone są one w dalszej treści art. 50 omawianej ustawy, tj. w jej ust. 6, dodany kolejną ustawą zmieniającą, który stanowi:

*„Minister właściwy do spraw finansów publicznych, wydając rozporządzenie, o którym mowa w ust. 1 i art. 47, uwzględnia:*

- 1) założenia ustawy budżetowej, w szczególności dotyczące dochodów z tytułu podatku od towarów i usług,*
- 2) przebieg realizacji budżetu państwa,*
- 3) sytuację gospodarczą państwa oraz poszczególnych grup podmiotów będących podatnikami podatku od towarów i usług, a także sytuację dochodową producentów rolnych,*
- 4) sytuację rynkową w obrocie niektórymi towarami i usługami.*

Nie potwierdzając niezgodności art. 50 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji, nie można jednak zaprzeczyć, iż przepis ten przekazuje organowi wykonawczemu szerokie

kompetencje w zakresie kształtowania polityki podatkowej, mogące budzić zastrzeżenia, na co zwraca m.in. uwagę cytowany w uzasadnieniu wniosku RPO Prof. R. Mastalski. Również forma legislacyjna (o czym była wyżej mowa) zaskarżonego przepisu nie zasługuje na akceptację. Jego obowiązywanie jest jednak ograniczone w czasie obejmując początkowy okres funkcjonowania systemu opodatkowania podatkiem VAT.

*Sporządziła: Wanda Wojnowska-Ciodyk*