

Warszawa, 22 października 1999 r.

Opinia prawna
w sprawie wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich, skierowanego do
Trybunału Konstytucyjnego (sygn. akt K.32/99).

Stosownie do zlecenia z dnia 8 października 1999 r. uprzejmie przedstawiam następującą opinię w sprawie wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 29 września 1999 r. o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją konstrukcji podatkowej ustanowionej przez art. 2 w związku z art. 4 pkt 1 i 2 oraz art. 54 ust. 1-4 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.).

1. Zdaniem RPO, konstrukcja, o której mowa, jest sprzeczna z art. 217 i art. 87 ust. 1 Konstytucji, ponieważ powoduje ona, że dokonywana przez organy GUS klasyfikacja towarów i usług dla potrzeb ewidencji i statystyki państwowej decyduje o tym, co jest towarem i usługą obciążoną podatkiem VAT oraz w jakiej wysokości. Według RPO, zależność obciążenia podatkowego w tym zakresie od klasyfikacji statystycznej jest widoczna zwłaszcza w sytuacji, gdy w ciągu roku określony towar lub usługa zostaną zakwalifikowane przez GUS do innej grupy statystycznej, co spowoduje objęcie ich inną stawką podatku VAT. Wnioskodawca wyraża pogląd, że kształtowanie obciążeń podatkowych na podstawie przepisów o statystyce państwowej narusza zasadę wyłączności ustawowej w obciążeniach daninowych, wyrażoną w art. 217 Konstytucji. Zasada ta bowiem wymaga, aby zakres podmiotowy i przedmiotowy podatku i stawki podatkowe oraz zwolnienia od podatku były określone tylko w drodze ustawy.

2. Na wstępie uwaga formalna. Przedmiotem zaskarżenia nie jest konkretny przepis (lub przepisy), lecz – jak to formułuje Wnioskodawca – **konstrukcja podatkowa** ustanowiona przez wskazane we wniosku przepisy ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Analiza treści tych przepisów uzasadnia supozycję, że zarzut niezgodności z art. 217 Konstytucji dotyczy w zasadzie art. 4 pkt 1 i 2 oraz art. 54

tej ustawy. Przedmiotem dalszych rozważań będzie więc kwestia zasadności tego zarzutu.

Artykuł 4 pkt 1 zaskarżonej ustawy stanowi, że ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o towarach – rozumie się przez to „rzeczy ruchome, jak również wszelkie postacie energii, budynki, budowle lub ich części, będące przedmiotem czynności określonych w art. 2, które wymienione są w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej (...)”. Analogiczny przepis art. 4 pkt 2 odnosi się do pojęcia usług, które obejmuje usługi wymienione w tychże klasyfikacjach oraz roboty budowlano-montażowe.

Do czynności określonych w art. 2 ustawy jako podlegających opodatkowaniu należą przede wszystkim sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium RP oraz ich eksport i import (ust. 1 i 2), a także szereg innych form obrotu wyszczególnionych w art. 2 ust. 3. Posługując się zatem uproszczonym określeniem można stwierdzić, **że przedmiotem opodatkowania jest obrót towarowy, obejmujący czynności enumeratywnie wymienione w art. 2 ustawy.** Przepisy zaskarżonej ustawy regulują tę kwestię w sposób bezpośredni. **Nie normują natomiast samodzielnie zakresu przedmiotu obrotu towarowego** podlegającego opodatkowaniu podatkiem VAT, lecz odsyłają w tej mierze do klasyfikacji wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej. Dyspozycja art. 4 pkt 1 i 2 ustawy, odsyłająca do tych przepisów, oznacza, że to klasyfikacje GUS-owskie, a nie przepisy ustawy podatkowej, ostatecznie mogą przesądzać o tym, jakie rodzaje i grupy towarów i usług podlegają opodatkowaniu według określonych stawek bądź są zwolnione od podatku. **Wynika to z faktu, że ewentualna zmiana klasyfikacji, o której mowa, polegająca na przesunięciu danego towaru lub usługi do grupy oznaczonej innym symbolem, może (ale nie musi) powodować zmianę stawki podatkowej, przewidzianej od obrotu tym towarem lub odpłatnego świadczenia usługi.**

Zarzut braku „samodzielnego” określenia przedmiotu obrotu towarowego w ustawie o podatku od towarów i usług (...) dotyczy również art. 54 w tym sensie, że przepisy tego artykułu, mające charakter przejściowy, odwołują się do klasyfikacji wydanych na

podstawie przepisów o statystyce państwowej, zarówno funkcjonujących obecnie, jak i zapowiadanych w przyszłości.

3. Zasada wyłączności ustawowej, w dziedzinie podatków oraz innych danin publicznych, sformułowana w art. 217 Konstytucji, wymaga aby „określenie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków” następowało w drodze ustawy. Dyspozycja konstytucyjna nie pozostawia wątpliwości, że regulacja pozaustawowa w obszarze wyznaczonym przepisem art. 217 jest niedopuszczalna. Wydaje się zasadny również drugi wniosek, że wymienione w tym przepisie elementy systemu podatkowego powinny być określone nie w ustawie jakiegokolwiek, lecz w ustawie „podatkowej”. Oceniając więc treść art. 4 pkt 1 i 2 zaskarżonej ustawy z tego punktu widzenia, nietrudno zauważyć, że:

- po pierwsze, określenie „klasyfikacje wydane na podstawie przepisów o statystyce państwowej” może obejmować także klasyfikacje dokonane na podstawie przepisów pozaustawowych, nie zaliczanych do źródeł powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej (art. 87 ust. 1 Konstytucji);

- po drugie, posługiwanie się przez ustawę „podatkową” tym określeniem oznacza, że stabilność jej przepisów pośrednio zależy od ewentualnej zmiany klasyfikacji poszczególnych towarów i usług dokonanej w celach niepodatkowych na podstawie innych przepisów;

- po trzecie wreszcie, w związku z odesłaniem do „klasyfikacji wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej”, zaskarżona ustawa zrezygnowała z samodzielnego (bezpośredniego) określenia zakresu **przedmiotu obrotu towarowego** podlegającego opodatkowaniu. Alternatywnym rozwiązaniem, wypełniającym całkowicie dyspozycję art. 217 ustawy zasadniczej, mogłaby być klasyfikacja towarów i usług, sporządzona wyłącznie na użytek ustawy „podatkowej”. Do jej opracowania mogłyby, oczywiście, posłużyć klasyfikacje wydane przez Główny Urząd Statystyczny.

Powyższe uwagi, moim zdaniem uzasadniają wątpliwość co do konstytucyjności zaskarżonych przepisów, których konsekwencją jest określona „konstrukcja podatkowa”,

zakwestionowana przez Rzecznika Praw Obywatelskich. Wątpliwość owa rodzi się głównie z tego powodu, że na kształtowanie obciążeń z tytułu podatku VAT mają wpływ klasyfikacje towarów i usług, wydane na podstawie przepisów „niepodatkowych” i służące innym (niż podatkowe) celom.

Sporządził: Witold Pawełko