

Warszawa, dnia 28 listopada 2001 r.

Opinia prawna
do pisma procesowego Rzecznika Praw Obywatelskich
rozszerzającego wniosek w sprawie niekonstytucyjności przepisów
ustawy o podatku od towarów i usług oraz rozporządzeń wykonawczych
do tej ustawy (sygn. K. 33/01)

W piśmie procesowym z dnia 30.10. 2001 r. znak RPO/364267/2001/VI/BP-Z, skierowanym przez Rzecznika Praw Obywatelskich do Trybunału Konstytucyjnego, dokonano częściowej korekty treści wniosku z dnia 20 września 2001 r. (sygn. K. 33/01) oraz rozszerzono zakres zaskarżenia.

W opinii z dnia 12 listopada br., w związku z błędami popełnionymi w treści wniosku oraz rozbieżnościami między wnioskiem a uzasadnieniem w przedmiocie zaskarżenia, zrekonstruowałam zakres zarzutów na podstawie treści uzasadnienia, dochodząc do następującej konkluzji:

- 1) art. 50 ust. 5, w zw. z ust. 5a i 5b 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.), nie jest niezgodny z art. 217 Konstytucji, a ust. 5b nie jest niezgodny z art. 20 Konstytucji,
- 2) art. 50 ust. 4 i ust. 7 tej ustawy, są niezgodne z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,
- 3) rozporządzenia wydane na podstawie przepisów ustawy, o których wyżej mowa, są niezgodne z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

W treści wniosku powtórzonej w piśmie procesowym z dnia 30.10.2001 r., w punkcie (rzymskim) pierwszym, w dalszym ciągu błędnie kieruje się zarzut niekonstytucyjności do ust. 1 w art. 50 ustawy, pomimo że z przytoczonej treści jednoznacznie wynika, że chodzi o ustęp 7, którego oceny już dokonałam. Wobec tego, ustosunkuję się wyłącznie do zarzutu, o który rozszerzono zakres zaskarżenia, sugerującego, iż wydanie rozporządzenia Ministra Finansów 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), nastąpiło z naruszeniem zasady demokratycznego państwa prawnego sformułowanej w art. 2 Konstytucji.

Rozporządzenie, noszące datę 22 grudnia 2000 r., opublikowane 30 grudnia tegoż roku, wchodziło w życie z dniem 1 stycznia 2001 r., a więc bez zachowania *vacatio legis*. RPO traktuje ten fakt jako naruszenie w sposób rażący zasady demokratycznego państwa prawnego. Dla potwierdzenia takiej oceny, przytacza tezy z orzecznictwa TK o niedopuszczalności zaskakiwania adresatów niekorzystnymi unormowaniami, bez zapewnienia czasu odpowiedniego na przystosowanie się do zmienionych reguł, co ma szczególne znaczenie w prawie daninowym. Władztwo państwowe w prawie daninowym ma bowiem na tyle drastyczny charakter, że podatnikowi muszą przysługiwać szczególne gwarancje pewności prawa, które w omawianym wypadku nie zostały spełnione.

Rozporządzenie zostało wydane na podstawie upoważnienia zawartego w art. 50 ust. 7 zaskarżonej ustawy (w odniesieniu do którego podzielałam zarzut naruszenia art. 91 ust. 1 i art. 217 Konstytucji). Ustęp 7 dodany został ustawą nowelizującą z dnia 17 listopada 2000 r. (Dz.U. Nr 105, poz. 1107), wchodzącą w życie z dniem 1 stycznia 2001 r., z wyjątkiem niektórych przepisów, m.in. przepisu wprowadzającego ustęp 7, które wchodziły w życie z dniem ogłoszenia - 30 listopada 2000 r.

Zgodnie z art. 7 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz.U. Nr 62, poz. 718, z późn.zm.), akty normatywne wydawane na podstawie ustaw można ogłaszać w okresie od dnia ogłoszenia danej ustawy, a przed dniem jej wejścia w życie; akt taki nie może wejść w życie wcześniej niż ustawa. Zaskarżone rozporządzenie mogłoby więc być najwcześniej ogłoszone w dniu 30 listopada, jednocześnie z ustawą upoważniającą do jego wydania. Byłoby to jednakże możliwe tylko wówczas, jeżeli projekt rozporządzenia byłby sporządzony przed uchwaleniem ustawy lub dołączony do uzasadnienia projektu ustawy w celu ich łącznego rozpatrywania w trakcie sejmowych prac legislacyjnych. Taki wymóg regulamin Sejmu kieruje pod adresem rządowych projektów ustaw.

Tymczasem projekt będący podstawą prac ustawodawczych uwieńczonych uchwaleniem ustawy zmieniającej z dnia 17 listopada 2000 r., wniesiony został przez grupę posłów (druk 2221 III kadencji), a na jego treść składały się tylko dwie propozycje: przedłużenie do 31 grudnia 2002 r. okresu obowiązywania 0% stawki VAT dla towarów przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej (art. 50 ust. 4

ustawy) oraz przedłużenie na ten sam okres 0% stawki VAT na towary i materiały określone w art. 50 ust. 5. Ograniczenie asortymentu określonego w ust. 5, korzystającego z zerowej stawki opodatkowania oraz dodanie ustępu 5b definiującego na użytek ustawy znaczenie określenia „czasopisma specjalistyczne”, nastąpiło w trakcie sejmowych prac komisyjnych. Jak można sądzić miało to związek ze stopniowym doprowadzaniem tych regulacji do zgodności z prawem UE. Organ upoważniony do wydania przedmiotowego rozporządzenia miał więc ograniczony czas na realizację upoważnienia - od opublikowania ustawy upoważniającej do jej wejścia w życie. Dalsze przesunięcie terminu wydania rozporządzenia było niedopuszczalne, gdyż wydane rozporządzenie było warunkiem koniecznym dla realizacji postanowień ustawy.

Organ wykonawczy miał świadomość, iż uwarunkowania proceduralne nie zezwolą na opublikowanie zaskarżonego rozporządzenia w terminie, który zagwarantuje możliwość zapoznania się przez osoby zainteresowane z jego treścią z dostatecznym wyprzedzeniem, przed jego wejściem w życie. W związku z tym przewidział późniejsze wejście w życie § 1 ust. 2 pkt 3 przedmiotowego rozporządzenia - od dnia 1 kwietnia 2001 r. - stanowiącego, że stawkę podatku 0% stosuje się do sprzedaży i importu czasopism specjalistycznych, wymienionych w załączniku do rozporządzenia, na których oznaczono wielkość nakładu nie przekraczającą 15000 egzemplarzy. Ponadto w ust. 3 w tym samym paragrafie rozporządzenia zastrzegł, że jeśli faktyczny nakład czasopisma specjalistycznego wymienionego w załączniku jest wyższy od nakładu podanego na czasopiśmie, stawka podatku 0% nie ma zastosowania, począwszy od numeru, którego nakład został przekroczony.

Ponadto, należy zwrócić uwagę na przepis § 1 pkt 14 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 121, poz. 1296), odnoszącego się do wydawnictw prasowych. Zgodnie z tym przepisem, do dnia 28 grudnia 2001 r. obniżoną do wysokości 0% stawkę podatku stosuje się do sprzedaży w kraju wydawnictw prasowych (SWW 2711) oznaczonych stosowanym na podstawie odrębnych przepisów symbolem ISSN, które nie są wymienione w art. 5 ust. 5 ustawy i które przez wydawców zostały wydane do dystrybucji przed 1 stycznia 2001 r. Warunkiem

stosowania stawki 0% jest posiadanie dokumentacji potwierdzającej datę przekazania do dystrybucji.

Cytowane przepisy obydwu rozporządzeń dowodzą, że organ zobowiązany do wydania aktów wykonawczych do zmienionych przepisów ustawy o podatku VAT, wykazał należytą staranność w dążeniu do zniwelowania negatywnych skutków braku *vacatio legis*, jakie mogłyby dotknąć niektórych uprzednio uprzywilejowanych podatników po uchwaleniu ustawy nowelizującej z 17 listopada 2000 r. oraz po wydaniu rozporządzenia wykonawczego z 22 grudnia 2000 r.

W związku z powyższym, nie jest prawidłowe ani zasadne odnoszenie zarzutu naruszenia elementów konstytucyjnej zasady państwa prawnego do rozporządzenia z 22 grudnia 2000 r. w sprawie wykazu czasopism, do których stosuje się 0% stawkę VAT. Być może należałoby raczej skierować ten zarzut pod adresem przepisu delegującego uprawnienie do określenia w drodze rozporządzenia wykazu czasopism specjalistycznych, a więc do ust. 7 w art. 50 omawianej ustawy, który został uchwalony i opublikowany w terminie, który wykluczał możliwość wydania i opublikowania rozporządzenia o takiej treści w terminie zachowującym odpowiednią *vacatio legis*.

Taki hipotetyczny zarzut wobec przepisu ustawy wyłącza jednakże fakt, iż (jak już zaznaczyłam w opinii z 12 listopada), stawka zerowa VAT na sprzedaż, druk i import książek, czasopism i innych materiałów wydawniczych, o których mowa w art. 50 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług (...), miała być stosowana tylko okresowo. Zaprzestanie decyzją ustawodawcy kontynuacji przywileju podatkowego, stanowi powrót do powszechnie obowiązujących zasad opodatkowania, a nie pogorszenie warunków opodatkowania. Okresowy charakter preferencji podatkowej eliminuje czynnik zaskoczenia w przypadku zastosowania wraz z upływem oznaczonego podstawowej stawki opodatkowania.

W omawianym wypadku, zainteresowane osoby, chociaż oczekiwały dalszego przedłużenia okresu obowiązywania stawki zerowej, szczególnie wobec atmosfery, jaką ukształtowały środki masowego przekazu (negatywne skutki społeczne wzrostu cen pozycji wydawniczych i publicystycznych), w podejmowanych decyzjach gospodarczych winny brać też pod uwagę ewentualność zaniechania stosowania tej stawki. W tej sytuacji nie może być mowy o zaskoczeniu obywateli nowymi, niekorzystnymi dla nich obowiązkami podatkowymi, naruszającymi konstytucyjny

wzorzec pewności i zaufania do stanowienia prawa oraz wymagającymi odpowiedniego okresu dostosowawczego (*vacatio legis*).

Sporządziła: Wanda Wojnowska-Ciodyk