

Warszawa, dnia 13 listopada 2001 r.

**Opinia prawna  
w sprawie wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich  
skierowanego do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie  
niekonstytucyjności przepisów ustawy o podatku od towarów i usług  
oraz przepisów rozporządzeń wykonawczych do tej ustawy  
sygn. akt K. 33/01**

Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny, że:

1) art. 50 ust. 1 (sądząc z treści uzasadnienia - przedmiotem zaskarżenia jest ust. 5 ) w związku 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.) narusza art. 217 Konstytucji RP a ust. 5b w zakresie, w jakim wprowadza ograniczenie wydawnicze narusza zasadę wolności działalności gospodarczej, o której mowa w art. 20 Konstytucji;

2) rozporządzenie 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) narusza zasady wyrażone w art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP;

3) art. 50 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług (...) narusza art. 217 Konstytucji RP;

4) rozporządzenie Ministra Finansów 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) narusza zasady wyrażone w art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP.

Na wstępie odnotować należy błędy w zredagowaniu wniosku. Pomijając już oczywistą pomyłkę na stronie pierwszej w punkcie I, gdzie wskazano **art. 5a i 5b** ustawy zamiast **ust. 5a i 5b w art. 50**, występuje rozbieżność treści punktu I wniosku z jego uzasadnieniem co do przedmiotu zaskarżenia. W punkcie I wniosku wskazany jest **art. 50 ust. 1** ustawy, w uzasadnieniu - **art. 50 ustępy 5, 5a, 5b oraz ust. 7.**

Zważywszy na związek merytoryczny przepisów pomieszczonych w ustępach wskazanych w uzasadnieniu, dokonałam oceny konstytucyjności tych właśnie przepisów, dochodząc do następującej konkluzji:

- 1) **art. 50 ust. 5 zaskarżonej ustawy, w zw. z ust. 5a i 5b, nie jest niezgodny z art. 217 Konstytucji, a ustęp 5b nie jest niezgodny z art. 20 Konstytucji,**
- 2) **art. 50 ust. 4 i ust. 7 zaskarżonej ustawy są niezgodne z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,**
- 3) **rozporządzenia zaskarżone we wniosku są niezgodne z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.**

W uzasadnieniu przedstawiam co następuje:

Art. 50 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, w jego aktualnym brzmieniu stanowi: *„Do 31 grudnia 2003 r. stawkę podatku 0% stosuje się do:*

*1) sprzedaży w kraju: a) wydawnictw dziełowych (SWW 2712), oznaczonych stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN, b) czasopism specjalistycznych,*

*2) importu: a) drukowanych książek i broszur (ex PCN 4901), oznaczonych stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN, b) czasopism specjalistycznych,*

*3) usług polegających na drukowaniu: a) książek i broszur (ex PCN 4901)<sup>1</sup>, oznaczonych stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN, b) wydawnictw prasowych (SWW 2711) oznaczonych stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ASSN, c) czasopism specjalistycznych.*

Zgodnie z ust. 5a - *„stawkę podatku 0%, o której mowa w ust. 5, stosuje się wyłącznie do towarów wytworzonych metodami poligraficznymi”*, ust. 5b definiuje określenie *„czasopisma specjalistyczne”* stwierdzając: *„przez czasopisma*

---

<sup>1</sup> Z dniem 31.10. 2001 r. weszła w życie kolejna nowela do ustawy (Dz.U. Nr 122, poz. 1324), która m.in. dokonała zmiany w art. 50 ust. 5 pkt 3 lit. a) zmieniając wyrazy „(EX PCN 4901)” na „(SWW 2712)”. Poprawiono w ten sposób błąd legislacyjny polegający na błędnym zastosowaniu symbolu PCN do książek i broszur drukowanych w kraju. Korekta ta nie ma wpływu na ocenę konstytucyjności w aspekcie przyjętym przez RPO.

*specjalistyczne, o których mowa w ust. 5 pkt 1 lit. b) i pkt 2 lit. b), należy rozumieć wydawnictwa periodyczne objęte symbolem ISSN o tematyce szeroko pojętych zagadnień odnoszących się do działalności kulturalnej i twórczej, edukacyjnej, naukowej i popularnonaukowej, społecznej, zawodowej i metodycznej, regionalnej i lokalnej, a także przeznaczone dla niewidomych i niedowidzących, publikowane nie częściej niż raz w tygodniu w postaci odrębnych zeszytów (numerów) objętych wspólnym tytułem, których zakończenia nie przewiduje się, ukazujące się na ogół w regularnych odstępach czasu w nakładzie nie wyższym niż 15.000 egzemplarzy”.*

Ust. 7 zawiera upoważnienie o następującej treści: *„Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego oraz ministrem właściwym do spraw nauki określi, w drodze rozporządzenia, wykaz czasopism specjalistycznych, o których mowa w ust. 5 pkt 1 lit. b) i pkt 2 lit. b) i ust. 5b, oraz warunki stosowania stawki 0%.”.*

Art. 217 Konstytucji określa treść ustaw podatkowych w następujący sposób: *„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”.*

Jak zaznaczył Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 9 listopada 1999 r. sygn. K. 28/98 (OTK ZU Nr 7/99, poz. 156), w procesie tworzenia prawa podatkowego podstawowego znaczenia nabiera ustalenie hierarchicznej struktury systemu źródeł prawa. Wyraża się to w konstytucyjnym obowiązku organów niższych szczebli do stanowienia aktów prawnych mających służyć realizacji norm aktów wyższego stopnia. Realizuje się przy tym zasada, że normy wyższej rangi mają charakter bardziej ogólny, podczas gdy normy niższej rangi służą ich konkretyzacji. Art. 84 Konstytucji ustala zasadę powszechności opodatkowania będącą wyrazem sprawiedliwości podatkowej, wynikającej z art. 217 Konstytucji. Zasada powszechności opodatkowania nakłada na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawach. Konstytucja RP ustaliła *expressis verbis* zasadę wyłączności ustawowej w sprawach podatkowych, uznaną i stosowaną powszechnie we współczesnych ustawodawstwach.

TK zaznaczył jednocześnie (m.in. w cytowanym uzasadnieniu), że art. 217 Konstytucji nie ma charakteru jednolitego. Z jednej strony ustanawia on bezwzględną wyłączość ustawy dla normowania: „nakładania podatków, innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych”. W tych materiach konieczne jest więc uregulowanie w samej ustawie wszystkich podstawowych elementów, tak aby unormowanie ustawowe zyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności. Z drugiej strony - w końcowych fragmentach art. 217 - Konstytucja nakazuje zachowanie drogi ustawowej dla normowania „zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od opodatkowania”. Oznacza to pozostawienie większej możliwości regulacyjnej aktom wykonawczym. Skoro bowiem wyłączość ustawy odnosi się w sposób bezwzględny tylko do określania „zasad” oraz „kategorii”, to nie ma konstytucyjnych przeszkód, by materie bardziej szczegółowe 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.

W przytoczonym art. 50 ust. 5 ustawodawca postanawia o okresowym - do 31 grudnia 2002 r. - zastosowaniu 0% stawki opodatkowania podatkiem VAT sprzedaży w kraju, importu oraz usług drukarskich, których przedmiotem są towary i usługi oznaczone odpowiednio: właściwymi, określonymi w tym ustępie, symbolami SWW, PCN oraz symbolami ISBN (Międzynarodowego Systemu Numerów Książkowych) i ISSN (Międzynarodowego Systemu Numerów Prasowych), a także sprzedaży w kraju i importu czasopism specjalistycznych oraz usług polegających na drukowaniu czasopism specjalistycznych. Odwołanie się przez ustawodawcę do powyższych symboli służy ścisłej identyfikacji w ustawie przedmiotu opodatkowania zerową stawką VAT i hołduje wymogowi ustawowego normowania stawek podatkowych a także przedmiotu opodatkowania, o którym mowa w art. 217 Konstytucji.

Ograniczenie w ustępie 5a zastosowania stawki zerowej podatku VAT wyłącznie do towarów wymienionych w ust. 5, wytworzonych „metodami poligraficznymi”, mieści się w granicach swobody legislacyjnej ustawodawcy w kształtowaniu obowiązku podatkowego. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego prezentowany jest pogląd, iż władza ustawodawcza ma w tej dziedzinie szeroką

swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych. „Zadanie parlamentu polega (...) na kształtowaniu polityki podatkowej w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewniał państwu systematyczne dochody umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania podatników” (z uzasadnienia orzeczenia z 12 stycznia 1995 r., sygn. K. 12/94, OTK w 1995 r., cz. I, s. 27).

Ustęp 5b w omawianym artykule definiuje „czasopisma specjalistyczne”, których sprzedaż, import i druk opodatkowane są zerową stawką VAT na podstawie przepisów ustępu 5. Uwzględnienie w tej definicji elementów ograniczających częstotliwość publikacji i ich maksymalny nakład, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich stanowi naruszenie zasady wolności gospodarczej, ustanowionej w art. 20 Konstytucji.

Nie sposób zgodzić się z powyższym zarzutem. Zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (...), stawka podstawowa podatku VAT wynosi 22%, a dla towarów i usług wymienionych: - w załączniku nr 1 do ustawy - 3% oraz w załączniku nr 3 do ustawy - 7% . Stawki w tej wysokości, w racjonalnej ocenie ustawodawcy, gwarantować mają zrównoważenie potrzeb fiskalnych państwa oraz interesów podmiotów gospodarczych, przy założeniu pozytywnego wyniku finansowego ich działalności. Bezwzględne stosowanie tych stawek, bez obniżek i ulg podatkowych, w sposób najbardziej klarowny hołdowałoby zasadzie powszechności opodatkowania wyrażonej w art. 84 Konstytucji.

Jednakże cechą polskiego prawa podatkowego jest rozbudowany system ulg, stymulujący zarówno procesy gospodarcze jak i zachowania społeczne. Ustanowienie w ustawie niższej od podstawowej stawki podatku VAT nie jest w rozumieniu przepisów podatkowych ulgą podatkową ale skutek gospodarczy obu tych form preferencji jest tożsamy. I tak, stawka 0%, podobnie jak w przypadku zwolnienia od podatku nie powoduje w efekcie żadnego realnego obciążenia podatkowego. Podatnik opodatkowany tą stawką uzyskuje nawet większe korzyści niż w sytuacji gdyby był zwolniony od podatku. Przysługuje mu bowiem prawo odliczania i zwrotu podatku naliczonego u dostawców. Zwolnienie i inne ulgi podatkowe, a także stawka zerowa podatku VAT jest z pewnością odstępstwem od konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania lecz odstępstwo to - sądząc z

treści art. 217 Konstytucji - ustawodawca konstytucyjny dopuszcza przekazując w tej kwestii określone kompetencje ustawodawcy zwykłemu.

Ulgi, w tym zwolnienia podatkowe jak również obniżanie (w opiniowanym przypadku okresowe) stawki podatkowej, nie mogą być traktowane jednak jako ograniczenie wolności działalności gospodarczej podmiotów nie objętych tymi ulgami i obniżeniami. Jest to raczej stymulacja potencjalnych lub już istniejących podmiotów do podejmowania lub prowadzenia działalności, która w normalnych warunkach fiskalnych, przy zastosowaniu powszechnie obowiązującej stawki opodatkowania, nie przyniesie oczekiwanego efektu ekonomicznego i zostanie zaniechana z oczywistą szkodą dla interesu społecznego. Zastosowanie preferencyjnej stawki opodatkowania nie gwarantuje przy tym, że podmiot opodatkowany taką stawką ze względu - jak w analizowanej sprawie - ograniczone grono potencjalnych nabywców oraz limitowany nakład wydawnictw i publikacji, osiągać będzie korzystniejsze wyniki finansowe od podmiotu opodatkowanego stawką powszechnie obowiązującą i prowadzącego działalność na skalę masową.

Należy też zauważyć, że w omawianym przypadku, 0% stawka podatku VAT od sprzedaży, importu i usług, których przedmiotem były określone wydawnictwa i publikacje, przed zmianą brzmienia art. 50 omawianej ustawy ustawą nowelizującą z 17 listopada 2000 r. (Dz.U. Nr 105, poz. 1107), obowiązywać miała do 31 grudnia 2000 r. Ustawodawca nie miał obowiązku ani przedłużyć tego okresu, ani - w przypadku jego przedłużenia co nastąpiło zgodnie z ww. nowelą - zachować niezmienny zakres przedmiotowy objęty stawką zerową. Zastosowanie powszechnie obowiązującej stawki podatkowej lub stawki niższej od powszechnie obowiązującej lecz wyższej od okresowo ustalonej, nie stanowi ani ograniczenia zasady wolności działalności gospodarczej ani zasady wolnej konkurencji, o których mowa w art. 20 Konstytucji.

Na podstawie brzmienia ustępu 7 w art. 50 ustawy o podatku od towarów i usług (...) nie jest możliwe określenie charakteru prawnego rozporządzenia, do wydania którego upoważniony jest minister właściwy do spraw finansów publicznych. Nie wiadomo, czy ustawodawca upoważnił ministra jedynie do dokonania spisu tytułów spełniających ustawowe kryteria do zastosowania preferencyjnej stawki VAT, a więc do wykonania tylko czynności technicznej, czy też do wyznaczenia tytułów,

które spełniając ustawowe kryteria będą mogły korzystać ze stawki zerowej, a katalog wyznaczonych tytułów jest zamknięty.

Jak słusznie zauważyli R. Czarnecki i K. Sachs w artykule opublikowanym w *Przebiegu Podatkowym* (Nr 2(118)2001, s. 14), ustawa nie przewiduje żadnej inicjatywy samych wydawnictw w celu zapewnienia kompletności zawartego w rozporządzeniu wykazu. Jeżeli jakieś czasopismo zostanie pominięte, to znaczy, że minister błędnie wykonał delegację ustawową. W związku z tym pojawia się jednak pytanie - co można z popełnionym błędem zrobić, czy istnieje możliwość podważenia przez podatnika prawidłowości rozporządzenia? Równie zastanawiający jest problem nowych czasopism. Czy można oczekiwać, że minister będzie nowelizował swoje rozporządzenie za każdym razem, gdy powstanie nowy tygodnik spełniający kryteria z art. 50 ust. 5b ustawy, czy czasopisma, które ukażą się na rynku po opublikowaniu rozporządzenia, będą opodatkowane na gorszych warunkach niż czasopismo konkurencyjne ujęte w wykazie. Jeżeli tak - to zdaniem Autorów - będzie to oczywiste naruszenie zasady równości podmiotów wskazanej w art. 32 Konstytucji. Jak stwierdzają Autorzy - jeszcze trudniejszy jest problem ustalenia i weryfikacji listy czasopism importowanych. W jaki sposób minister ma dowiedzieć się o ich istnieniu i zweryfikować ich faktyczny nakład? Jeśli praktyka pokaże, że czasopisma zagraniczne spełniające identyczne kryteria jak czasopisma polskie nie mogą korzystać z analogicznego traktowania przez prawo podatkowe, to należy przypuszczać, że regulacje takie zostaną uznane za naruszające polskie zobowiązania wobec krajów UE.

Zarzut naruszenia przez przepis delegujący zamieszczony w art. 50 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług (...) przepisów konstytucyjnych, należy więc uznać za słuszny. Przepis ten nie zawiera wytycznych niezbędnych do prawidłowego wykonania delegacji, wymaganych przez art. 92 ust. 1 Konstytucji. Tym samym można mu przypisać mu charakter blankietowy przeczący zasadzie wyłączności ustawowej w ustalaniu istotnych elementów zobowiązania podatkowego, w tym stawek podatkowych, o której mowa w art. 217 Konstytucji.

Takie same zarzuty można odnieść do zaskarżonego przepisu ust. 4 w art. 50 ustawy, który należy analizować w związku z merytorycznym z ust. 3. Ustęp 3 stanowi, że: *„W okresie do 31 grudnia 2002 r. stawkę podatku w wysokości 0% stosuje się również do towarów przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej,*

*które są sprzedawane jednostkom ochrony przeciwpożarowej.*” Ustęp 4 zawiera upoważnienie o następującej treści: *„Minister właściwy do spraw finansów publicznych ustali w drodze rozporządzenia, listę towarów, o których mowa w ust. 3.”*. Upoważnienie to nie zawiera więc wytycznych w kwestii sposobu „ustalenia” towarów opodatkowanych zgodnie z ustawą 0% stawką VAT.

W stosunku do rozporządzeń wydanych na podstawie przepisów ustawowych nie spełniających konstytucyjnych wymagań, jakie mają charakteryzować przepis upoważniający, w myśl orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (np. uzasadnienie do wyroku K.28/98), można również odnieść zarzut niezgodności z Konstytucją. Z tej wyłącznie przyczyny - abstrahując od oceny konstytucyjności ich treści - potwierdzam zarzut RPO o naruszeniu art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji przez rozporządzenia:

- 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,
- 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%.

*Sporządziła: Wanda Wojnowska-Ciodyk*