



RZECZPOSPOLITA POLSKA  
Rzecznik Praw Obywatelskich

Warszawa, ..... 19. 09. .... 1999 r.

Al. Solidarności 77  
00-090 Warszawa  
Teł. 827 42 02  
Fax S27 64 53

RPO/324372 /99/VI/AC-Z

**Trybunał Konstytucyjny**

**WARSZAWA**

### **Wniosek**

### **Rzecznika Praw Obywatelskich**

Na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 188 pkt 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483) i art. 2 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. z 1997 r. Nr 102, poz. 643) oraz art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz.U. z 1991 r. Nr 109, poz. 471)

wnoszę

o stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny, że konstrukcja podatkowa ustanowiona przez art. 2 w związku z art. 4 pkt 1) i 2) i art. 54 ust. 1-4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.) stanowiąca, iż o tym, co jest towarem i usługą obciążoną podatkiem od towarów i usług i w jakiej wysokości - decyduje klasyfikacja dokonywana dla potrzeb ewidencji i statystyki państwowej przez organy Głównego Urzędu Statystyki - co jest sprzeczne z art. 217 i z art. 87 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

## Uzasadnienie

1. Już przed wejściem w życie Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. przyjmowano - w oparciu o orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego i Sądu Najwyższego, że w państwie prawnym zakres przedmiotu opodatkowania musi być precyzyjnie określony w ustawie podatkowej, a interpretacja przepisów ustawy nie może być rozszerzająca (m.in. wyrok Sądu Najwyższego z 22 października 1992 r., sygn. akt III ARN 50/92). Ustawa podatkowa powinna regulować podstawowe elementy konstrukcyjne podatku, w tym przedmiot, podmiot i stawkę podatku (orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 19 października 1988 r. Uw 4/88).

Rzecznik Praw Obywatelskich już w 1993 r. w wystąpieniach adresowanych do dwóch kolejnych Ministrów Finansów (z dnia 7 października 1993 r. i 29 grudnia 1993 r. RPO/13 1501/93/VI/J) przedstawiał zastrzeżenia dotyczące oparcia obowiązku podatkowego i wysokości podatku wprowadzonego ustawą 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.) od klasyfikacji statystycznej ustalanej przez Główny Urząd Statystyczny dla poszczególnych towarów i usług, obiektów budowlanych i innych, co powoduje, że w istocie swojej nie ustawa lecz Prezes Głównego Urzędu Statystycznego i - w przypadkach spornych lub braku klasyfikacji - Ośrodek Badawczo Rozwojowy Statystyki ustalają, czy towar bądź usługa zostaną objęte zobowiązaniem podatkowym w podatku od towarów i usług oraz jego wysokość, co jest niedopuszczalne w państwie prawnym. Wystąpienia Rzecznika Praw Obywatelskich nie znalazły jednakże uznania w stanowiskach Ministra Finansów (pismo z dnia 21.03.1994 r. - MWM-55/94/KW) i nie doprowadziły do podjęcia przez Ministerstwo Finansów odpowiednich prac nad zmianą konstrukcji tej ustawy.

Konstytucja RP w art. 217 *expressis verbis* sformułowała zasadę wyłączności ustawowej w obciążeniach daninowych. Zgodnie z treścią tego przepisu nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje wyłącznie w ustawie.

Państwo, nakładając na określone podmioty obowiązek świadczenia podatkowego, zobowiązane jest stanowić prawo spójne, jasne i zrozumiałe, zwłaszcza w zakresie przedmiotu opodatkowania i stawek podatkowych. Wiąże się z tym zasada pewności (stabilności) podatku, której przestrzeganie zapewnia konstytucyjna zasada wyłączności ustawowej w sprawach daninowych (np. orzeczenie TK z 26 września 1989 r., K 3/89) a także z dnia 9 marca 1993 r., K 9/93 - OTK 1993, s. 60).

Takiej stabilności i przewidywalności prawa podatkowego nie zapewnia oparcie przedmiotu opodatkowania i wysokości opodatkowania o klasyfikację statystyczną.

W teorii prawa podatkowego wielu autorów wskazywało, że klasyfikacje poszczególnych rodzajów towarów, a w szczególności klasyfikacje usług dokonywane dla celów statystycznych nie zawsze pokrywają się z przyjętymi w prawie cywilnym określeniami obrotu, a więc w sposób istotny odbiegają niekiedy od rzeczywistości gospodarczej. Powoduje to zmienność klasyfikacji. Jest to szczególnie istotne w sytuacji, gdy podstawa opodatkowania w podatku od towarów i usług jest ściśle związana z jego przedmiotem. Rezultatem czynności podlegających opodatkowaniu, określonych w art. 2 ustawy, jest obrót, który ustawa w art. 15 ust. 1 uznaje za podstawę opodatkowania (por. prof. R. Mastalski - Prawo podatkowe II część szczegółowa, Warszawa 1966, str. 173-175). Ponieważ obciążenie i wysokość stawki podatku od towarów i usług zależy od klasyfikacji statystycznej towaru lub usługi ogłoszonej przez Główny Urząd Statystyczny, to w sytuacji gdy w ciągu roku, z różnych powodów określony towar lub usługa zostaną zakwalifikowane przez Główny Urząd Statystyczny do innej grupy statystycznej (SWW) - może nastąpić, niezależnie od interesów dokonujących obrotu, objęcie inną stawką podatku VAT obrotu tymi towarami czy usługami, bez uwzględnienia zawartych kontraktów czy dokonanych transakcji handlowych (por. Stanowisko Rady Legislacyjnej w sprawie dostosowania ustawodawstwa do wymogów nowej Konstytucji - Konstytucja a prawo gospodarcze, Przegląd Legislacyjny Nr 3/97, str. 77-78). O stabilizacji nie przesądza więc fakt, że w okresie ostatnich 5 lat stawki podatku nie zmieniały się. Ustawa była 20 razy nowelizowana, zmieniały się też klasyfikacje statystyczne. Nie została natomiast podjęta inicjatywa legislacyjna mająca na celu doprowadzenie do stanu w którym - zgodnie z art. 217 Konstytucji RP - w podatku od towarów

i usług określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek opodatkowanych a także zwolnień następowało tylko w drodze ustawy. Chodzi w szczególności o jednoznaczne normatywne ujęcie przedmiotu podatku jako elementu konstrukcyjnego, który zasadniczo wpływa na zakres obowiązku podatkowego.

W zaskarżonej ustawie stawka podatku od towarów i usług (o ile ustawa nie stanowi inaczej) przy obrocie konkretnym towarem lub usługą uzależniona jest od zaliczenia tegoż towaru lub usługi do grupy towarów lub usług wymienionych w załącznikach do ustawy. W przypadku wątpliwości co do zakwalifikowania - rozstrzyga najczęściej Ośrodek Badawczo Rozwojowy Głównego Urzędu Statystycznego, którego „opinia” stanowi o obowiązku i wysokości zobowiązania podatkowego.

Analizując z tego punktu widzenia przepisy ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym Rzecznik uważa, że są one niezgodne z konstytucyjną zasadą zupełności ustawowej w prawie daninowym. Zgodnie bowiem z treścią art. 217 Konstytucji RP: władztwo podatkowe należy wyłącznie do Parlamentu, wszystkie elementy, które decydują o istnieniu obowiązku podatkowego musi określać ustawa, ulgi, umorzenia czy zwolnienia uzyskują charakter systemowy a nie uznaniowy (por. prof. A. Gomułowicz, wybrane zagadnienia prawodawstwa podatkowego, Przegląd Legislacyjny Nr 1/99, str. 14).

O tym, że ustawa wprowadza konstrukcję określania towarów i usług wedle klasyfikacji statystycznej, od obrotu, którymi pobierany jest podatek VAT, a która to konstrukcja narusza zasadę wyrażoną w art. 217 Konstytucji RP - podnoszą także prof. R. Mastalski i sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego J. Zubrzycki („Na bakier z Konstytucją”, Rzeczpospolita z dnia 4 sierpnia 1999 r. Nr 180(5345).

Rzecznik podziela argumentację przedstawioną w tym artykule.

Z treści art. 217 wynika zatem nakaz uregulowania w ustawie podatkowej zakresu podmiotowego i przedmiotowego podatku, jego stawki oraz pozostałych elementów tam określonych. Strony przedmiotowej podatku nie można sprowadzać jedynie do samego przedmiotu podatku, lecz w konstrukcji prawnej podatku należy ją widzieć jako wzajemne ze sobą powiązane elementy przedmiotu podatku i podstawy opodatkowania (prof.

R. Mastalski, Kierunki reformy polskiego prawa podatkowego, Przegląd Podatkowy Nr 4/96).

2. Przepis art. 2 ustawy o podatku od towarów i usług stanowi, że podatkowi temu podlega sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Polski. Przez towar art. 4 pkt 1 i 2 rozumie rzeczy ruchome, jak również wszelkie postacie energii, budynki, budowle lub ich części, będące przedmiotem czynności określonych w art. 2, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej, a przez usługi - usługi wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej, a także roboty budowlano-montażowe. Tak więc o tym, co jest towarem i usługą w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług i jakim zaliczanym do którego wykazu będącego załącznikiem do ustawy - decyduje nie treść ustawy ale klasyfikacje towarów i usług ukształtowane dla potrzeb ewidencji i statystyki państwowej. Klasyfikacje te mają więc zasadnicze znaczenie dla normatywnego określenia stawki podatkowej, w zależności bowiem od symbolu towaru lub usługi, obrót nimi może podlegać opodatkowaniu stawką podstawową (22%), preferencyjną (7% i 0%) lub korzystać ze zwolnienia. Statystyczna klasyfikacja (SWW, KWiU lub KOB) przesądzając o rodzaju przedmiotu opodatkowania przesądza także (de facto) o stawce podatku. Klasyfikacja i jej kolejne zmiany są dokonywane aktami prawnymi Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego. Zmiana klasyfikacji statystycznej Głównego Urzędu Statystycznego, dokonywana w dowolnym czasie, może spowodować zmianę wysokości opodatkowania podatkiem od towarów i usług określonego towaru bądź usługi, może bowiem prowadzić do zaliczenia określonego towaru lub usługi do innej tabeli stanowiącej załącznik do ustawy.

Zgodnie z treścią art. 54 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług w chwili wprowadzenia w życie nowych statystycznych klasyfikacji towarów i usług Minister Finansów, w porozumieniu z Prezesem Głównego Urzędu Statystycznego, ogłasza nowy tekst załączników do ustawy uwzględniający nomenklatury wynikające z nowych klasyfikacji.

Taka technika legislacyjna mająca na celu określenie wysokości podatku jest - w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich - sprzeczna z zasadą stanowienia podatków określoną w art. 217 Konstytucji RP.

3. Wykonując obowiązek ustawowy Minister Finansów w obwieszczeniu z 31 marca 1995 r. „ogłoszenie załączników do ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z uwzględnieniem nomenklatury wynikającej z klasyfikacji wyrobów i usług w zakresie usług” (Dz.U. Nr 44, poz. 231) opublikował tabele, w których uwzględnił nomenklaturę i symbole wynikające z zarządzenia Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w sprawie KWiU. Przepis § 2 tego obwieszczenia stanowi, że zmiana nomenklatury usług nie powoduje zmian wysokości opodatkowania podatkiem od towarów i usług po 31 marca 1995 r. Z kolei z przepisu art. 54 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług wynika, że w momencie wejścia w życie nowej klasyfikacji dla celów statystycznych - klasyfikacja ta będzie obowiązywała również dla celów podatku od towarów i usług, wedle stawek, o których mowa w art. 18 ust. 1 ustawy. Zakres przedmiotowy usług (wg załączników) uwzględniających poprzednią klasyfikację powinien zaś pokrywać się z zakresem przedmiotowym usług wymienionych w nowych załącznikach do ustawy o podatku od towarów i usług ogłoszonych przez Ministra Finansów.

Sejm Rzeczypospolitej Polskiej nie upoważnił bowiem Ministra Finansów do zmiany treści załączników do ustawy, lecz jedynie do ich „technicznego dostosowania” do nomenklatury i zakresu KWiU. „Dostosowanie” takie jednak nie nastąpiło, gdyż treść załączników do ustawy w zakresie usług, w obecnym ich ujęciu nie odpowiada w pełni zakresowi przedmiotowemu usług wymienionych w poprzednich załącznikach. Dlatego, w wypadkach spornych Ministerstwo Finansów nakazuje stosować dla celów podatków od towarów i usług starą Klasyfikację Usług, która w statystyce i ewidencji przestała obowiązywać już z dniem 31 stycznia 1995 r. Pomija się przy tym, że „nowe załączniki do ustawy”, określające usługi zwolnione od podatku oraz opodatkowane stawką preferencyjną 7%, zostały opublikowane w Dzienniku Ustaw z uwzględnieniem nomenklatury i symboli Klasyfikacji Wyrobów i Usług, mających walor powszechnie obowiązujący, w związku z czym brak jest podstawy prawnej do stosowania po 1 kwietnia 1995 r. załączników do ustawy poprzednio obowiązujących, które odnosiły się do symboli uchylonej Klasyfikacji Usług.

Dnia 1 listopada 1995 r. poprzednią ustawę o statystyce państwowej z 26 lutego 1982 r. zastąpiła ustawa z 29 czerwca 1995 r. o statystyce

publicznej (Dz.U. Nr 88, poz. 439 z późn. zm.). Zgodnie z art. 61 pkt 3 i 4 tej ustawy SWW i KWiU stały się standardami klasyfikacyjnymi w rozumieniu jej art. 40 ust. 1 ustawy o statystyce publicznej. Jednakże wydane na podstawie art. 40 ust. 2 tej ustawy rozporządzenie Rady Ministrów z 18 marca 1997 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. Nr 42, poz. 264) wprowadziło do stosowania od 1 lipca 1997 r. - w statystyce, ewidencji i dokumentacji oraz rachunkowości, a także w urzędowych rejestrach i systemach informacyjnych administracji publicznej - PKWiU. W rezultacie od lipca 1997 r. wyroby i usługi sklasyfikowane zostały w sześciu tomach, które stanowią załącznik do rozporządzenia w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług.

Przez dwa lata, od 1 lipca 1997 r. do 30 czerwca 1999 r., stosowane były - zgodnie z przepisami tego rozporządzenia - równoległe klasyfikacje wynikające z PKWiU z SWW oraz KWiU. Po 30 czerwca 1999 r. obowiązywać powinna już tylko PKWiU. Znowelizowana dnia 20 maja 1999 r. ustawa o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 57, poz. 596) dodała ust. 4 do art. 54 stanowiący, że dla celów poboru tego podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w okresie do 31 grudnia 2000 r. stosuje się klasyfikacje statystycznie obowiązujące przed 1 lipca 1997 r. (SWW i KWiU).

4. Zaskarżona ustawa o podatku od towarów i usług nie reguluje więc całościowo przedmiotu tego rodzaju opodatkowania, nie określa się bowiem jednoznacznie co zalicza do pojęcia „towar” i „usługa”, lecz odsyła do klasyfikacji statystycznych wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej. Powoduje to, że podustawowy akt prawny, wydany na innej podstawie niż wynikająca z ustawy podatkowej kształtuje w znacznej mierze zakres przedmiotowy podatku mimo że dotyczy podatku, w którym przedmiot opodatkowania odgrywa zasadniczą rolę i w którym stanowi fundament konstrukcji tego podatku ze względu na jego rzeczowy charakter. Powszechność podatku od towarów i usług jako podatku rzeczowego należy rozumieć przede wszystkim w aspekcie przedmiotowym. Regułą jest bowiem współcześnie łączenie opodatkowania z wszelkimi postaciami ruchu (obrotu) towarów lub świadczenia usług. W tej sytuacji niezwykle staranności i precyzji wymaga ustawowe określenie przedmiotu opodatkowania. Nie powinno budzić wątpliwości, że określenie przedmiotu opodatkowania - po myśli art. 217 Konstytucji RP powinno nastąpić w ustawie podatkowej,

zwłaszcza gdy weźmie się pod uwagę, że rodzaj przedmiotu opodatkowania podatkiem od towarów i usług w istotnej mierze kształtuje wysokość stawki podatkowej, a więc tego elementu podatkowoprawnego, który zgodnie z wymogami art. 217 Konstytucji RP powinien być (tak jak podmiot podatku) określony bezpośrednio w ustawie. Ponadto mimo utraty mocy obowiązującej klasyfikacji SWW i KWiU wydanych w formie zarządzenia prezesa Głównego Urzędu Statystycznego opublikowanych na podstawie przepisów nie obowiązującej już ustawy z 1982 r. o statystyce państwowej - ustawa o podatku od towarów i usług utrzymuje w dalszym ciągu, dla celów określania zobowiązania podatkowego i wysokości podatku, nie obowiązujące klasyfikacje statystyczne, wyłączając stosowanie dla celów podatku od towarów i usług obowiązującej klasyfikacji PKWiU. W obrocie prawnym zostało zatem „de facto” utrzymane zarządzenie nr 30 (znak: OBPBP 58/85) Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 28 sierpnia 1985 r. w sprawie klasyfikacji usług (Dz.Urz. GUS nr 3, poz. 9) - w szczególności załącznik nr 1 - kształtujące zakres przedmiotowy opodatkowania, a także - w pewnym zakresie - stawkę podatku od towarów i usług, co także pozostaje w sprzeczności z art. 217 i art. 87 Konstytucji RP zgodnie z którymi podustawowymi aktami prawnymi powszechnie obowiązującymi są rozporządzenia i akty prawa miejscowego, natomiast zarządzenia ministrów mają zaś charakter wewnętrzny i obowiązują tylko jednostki organizacyjne podległe organowi wydającemu te akty.

Utrzymując do końca 2000 r. dla celów podatkowych starą klasyfikację, statystyczną ustawa sprawia, że w porządku prawnym zostają zachowane regulacje prawne dokonane drogą zarządzenia kształtującego w znacznej mierze zakres przedmiotowy i stawki podatkowe w powszechnym podatku obrotowym, co jest konstytucyjnie niedopuszczalne.

5. Przyjęcie w zaskarżonej ustawie, że przedmiot opodatkowania i stawka podatku kształtowane są w znacznej mierze przez przepisy wydawane na podstawie i w celu wykonania ustawy innej, niż podatkowa, od początku budziło wątpliwości co do zgodności tego aktu prawnego z konstytucyjną zasadą państwa prawnego. Do takiej techniki legislacyjnej, odnoszącej się co prawda do prawa karnego, Trybunał Konstytucyjny ustosunkował się krytycznie w uzasadnieniu orzeczenia z 26 kwietnia 1995 r. (sygn. K. 11/94, OTK z 1995 r., cz. I, poz. 12), uznając, że zasada wyłączności ustawy nie będzie naruszona, jeżeli normy, które służą



zbudowaniu normy karnej, są normami ustawowymi. Pogląd ten Trybunał Konstytucyjny podtrzymał i odniósł również do norm określających obowiązek podatkowy w uchwale z 15 maja 1996 r. (sygn. W. 2/96, OTK z 1996r., cz. I, poz. 18).

Ustawa podatkowa nie może natomiast opierać swoich rozwiązań o uregulowania zawarte w aktach wykonawczych wydanych do ustawy niepodatkowej w zakresie treści, które określają konstrukcję podatku (podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, stawki). Takie rozwiązanie prowadzi w istocie do uchybienia zasadzie wyłączności ustawowej regulacji obowiązków podatkowych.

6. Klasyfikacja SWW i KWiU, które stanowią de facto podstawę wskazującą zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od towarów i usług oraz stawkę tego podatku, stworzone zostały dla celów statystycznych. Ulegają jednocześnie stałym modyfikacjom. Chodzi przy tym o określenie obowiązku podatkowego i stawki podatku dla konkretnych towarów i usług, nie zawsze typowych. Wówczas opinie, od których następnie uzależniona jest stawka podatku wydaje Główny Urząd Statystyczny, wojewódzkie urzędy statystyczne, jednostki naukowo-badawcze Głównego Urzędu Statystycznego lub specjaliści od statystyki, przy czym organy statystyczne niejednokrotnie zajmują rozbieżne stanowiska co do klasyfikacji statystycznej określonego towaru lub usługi. W rezultacie więc organa statystyczne klasyfikując towar lub usługę „przydzielają” je do określonego załącznika, a więc decydują niejednokrotnie o jego zwolnieniu od podatku lub opodatkowaniu daną stawką. Powoduje to, że zakres opodatkowania podatkiem od towarów i usług nie miał i w dalszym ciągu nie ma stabilnego charakteru, a dostępność regulacji normujących ten zakres była i jest znacznie ograniczona w porównaniu z klasycznymi aktami prawnymi z dziedziny podatkowej.

Poważne konsekwencje rodzi u podatników (stron czynności cywilnoprawnej) każde wadliwe zakwalifikowanie statystyczne towaru i usługi, a zatem i takie, które spowoduje opodatkowanie stawką 22% czynności zwolnionej od podatku lub korzystającej z opodatkowania stawką preferencyjną (art. 33 ustawy i § 54 ust. 4 pkt 3 i 5 lit. b rozporządzenia wykonawczego Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r. wykonanie niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku

akcyzowym Dz.U. Nr 156, poz. 1024 ze z m.). Istotne jest przy tym, iż w podatku od towarów i usług (podobnie jak w innych znaczących podatkach polskiego systemu) funkcjonuje technika samoobliczania, co powoduje, iż ryzyko związane z właściwym ustaleniem należności podatkowych spoczywa na podatniku, rola organów podatkowych sprowadza się zaś głównie do kontroli prawidłowości ustalenia stanu faktycznego i zastosowania do niego odpowiednich norm prawnych przez podatnika.

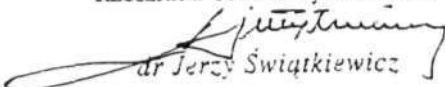
Trudności mają nie tylko podatnicy, lecz także organy podatkowe i kontroli skarbowej, które dokonują odmiennej klasyfikacji statystycznej tego samego towaru w różnych fazach obrotu, co skutkuje zasadniczymi różnicami w jego opodatkowaniu (np. organ skarbowy producenta uznaje towar za zwolniony z podatku, a organ skarbowy hurtownika, kupującego ten towar od producenta, przyjmuje, że podlega on opodatkowaniu stawką 22% (przykładowo - wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15 października 1998 r., sygn. akt I S.A./Wr 462/98).

Z tych wszystkich względów zaskarżona konstrukcja podatku od towarów i usług, co do uregulowania zakresu przedmiotowego, jest - w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich - niezgodna z zasadą zawartą w art. 217 Konstytucji, tj. wyłączności ustawowej w sprawach podatkowych oraz konstytucyjnym określeniem źródeł prawa - art. 87 Konstytucji RP. W obowiązującym stanie prawnym zakres przedmiotowy tego podatku kształtowany jest bowiem w znacznej mierze przez przepisy pozaustawowe. Regulacja taka jest także sprzeczna z nakazem tworzenia prawa spójnego, jasnego i zrozumiałego dla podatników (orzeczenie TK z 26 września 1989 r., K 3/89).

7. Złożony Sejmowi RP w dniu 22 czerwca 1999 r. projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (druk Sejmu RP III kadencji Nr 1190) nie przewiduje zmian usuwających niezgodności z Konstytucją RP, o którym mowa w niniejszym wniosku.

W tym stanie wnoszę jak w sentencji wniosku.

kk

2  
ZASTĘPCA  
Rzecznika Praw Obywatelskich  
  
dr Jerzy Świątkiewicz