

20.09.2001r.

364267 / 2001 / VI / BP - 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 1997r (Dz. U z 1997r, Nr 78, poz. 483) i art. 2 ust. 2 pkt. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997r o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U z 1997r, Nr 102, poz. 643, zm. Dz. U z 2000r, Nr 48, poz. 552, zm. Dz. U z 2000r, Nr 53, poz. 638) oraz art. 16 ust. 2 pkt. 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987r o Rzeczniku Praw Obywatelskich (tj. Dz. U z 2000r, Nr 14, poz. 147)

wnoszę

O stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny, że :

1 - art. 50 ust. 1 w związku z art. 5a i 5b ustawy z dnia 8 stycznia 1993r o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U z 1993r, Nr 11, poz. 50 ze zm.: Dz.U z 1993r, Nr 28, poz. 127, Dz.U z 1993r, Nr 129, poz. 599, Dz.U z 1994r, Nr 132, poz. 670, Dz.U z 1994r, Nr 132, poz. 670, Dz.U z 1995r, Nr 44, poz. 231, Dz.U z 1995r, Nr 142, poz. 702, Dz.U z 1995, Nr 142, poz. 703, Dz.U z 1996r, Nr 137, poz. 640, Dz.U z 1996, Nr 137, poz. 640, Dz.U z 1997r, Nr 123, poz. 776, Dz.U z 1997r, Nr 162, poz. 1104, Dz.U z 1997r, Nr 111, poz. 722, Dz.U z 1997r, Nr 123, poz. 780, Dz.U z 1997r, Nr 137, poz. 926, Dz.U z 1997r, nr 162, poz. 1104, Dz.Uz 1998r, nr 139, poz. 905, Dz.U z 1998r, nr 161, poz. 1076, Dz.U z 1997r, nr 141, poz. 943, Dz.U z 1999r, nr 50, poz. 499, Dz.U z 1999r, nr 57, poz. 596, Dz.U z 1999r, nr 50, poz. 499,

Dz.U z 1999r, nr 95, poz. 1100, Dz.U z 2000r, nr 68, poz. 805, Dz.U z 2000r, nr 105, poz. 1107, Dz.U z 2000r, nr 105, poz. 1107, Dz. U z 2001r, nr 80, poz. 858) narusza zasadę wyrażoną w art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, zawiera bowiem upoważnienie do stanowienia przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia, które czasopisma specjalistyczne określone wedle ich cech w ust. 5a i 5b mają być obciążone stawką podatku 0 %, a które wyższą stawką tego podatku, a ponadto to, że art. 50 ust. 5b tej ustawy w zakresie, w jakim wprowadza ograniczenia wydawnicze (określony nakład, ukazywanie się w regularnych odstępach czasu, publikowane nie częściej niż raz w tygodniu) narusza zasady wolności działalności gospodarczej, o których stanowi art. 20 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000r w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych, do których stosuje się stawkę podatku od towarów i usług w wysokości 0 % oraz warunki jej stosowania (Dz. U nr 121, poz. 1297) - narusza zasady wyrażone w art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przez to, iż reguluje aktem wykonawczym określenie podmiotów i wysokości stosowanej w ich obrocie stawki podatkowej, która została zastrzeżona wyłącznie do regulacji ustawowej,

II. - art. 50 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993r o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym narusza zasadę wyrażoną w art. 217 Konstytucji RP, zawiera bowiem upoważnienie do stanowienia przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia listę towarów, którymi obrót na cele ochrony przeciwpożarowej, które są sprzedawane jednostkom ochrony przeciwpożarowej mają być opodatkowane stawką podatku w wysokości 0 %,

- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 listopada 1999r 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 Rzeczypospolitej Polskiej przez to, iż reguluje aktem wykonawczym materię (określenie przedmiotów i wysokości stosowanych w ich obrocie stawki podatkowej), która została zastrzeżona wyłącznie do regulacji ustawowej.

Uzasadnienie

1. Artykuł 217 Konstytucji RP stanowi, 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 tylko w drodze ustawy. Od wyrażonej w tym artykule zasady „wyłączności ustawowej” dla nakładania podatków nie mogą być stanowione przez ustawodawcę jakiegokolwiek wyjątki.

Artykuł 18 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług stanowi, iż zasadnicza stawka podatku wynosi 22 %. Przepis ten stanowi jednocześnie, że równoległe w ustawie i załącznikach do ustawy niektóre towary i usługi są obciążone stawką podatku w wysokości 7 %, 3 % i 0 %.

Zastosowanie innej niż 22 % stawki podatku VAT nie jest więc ulgą czy umorzeniem części podatku - co mogłoby być dokonane aktem podustawowym, jeśli by ustawa podatkowa określiła zasady przyznawania w tej materii ulg, czy umorzeń - lecz wolą ustawodawcy. Także stawka podatku oraz podmiot i przedmiot opodatkowania muszą być wyrażone w ustawie przez wskazanie określonego towaru lub usługi.

Ustawą z dnia 17 listopada 2000r o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U nr 105, poz. 1107) wprowadzona została zmiana polegająca na ustaleniu, że do dnia 31 grudnia 2003r stawki podatku od towarów i usług w wysokości 0 % będą stosowane od wydawnictw dziełowych (SWW 2712), oznaczonych stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN oraz czasopism specjalistycznych przy jednoczesnym ustawowym określeniu warunków, jakim muszą odpowiadać te czasopisma, aby mogły zostać objęte stawką 0 %. Konsekwencją tej zmiany stało się ograniczenie dotychczasowego zakresu obciążenia stawką 0 % książek i prasy. Zgodnie bowiem z poprzednim brzmieniem art. 50 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, stawka 0 % miała zastosowanie do sprzedaży w kraju wydawnictw prasowych i dziełowych pod warunkiem, że były one oznaczone odpowiednio symbolami ISSN i ISBN.

Wprawdzie zastosowanie stawki 0 % podatku VAT w obrocie krajowym nie jest zgodne z wymogami VI Dyrektywy Rady Unii Europejskiej, do której przepisów

Polska jest zobowiązana dostosować swoje regulacje, jednakże strona polska w swoim stanowisku negocjacyjnym wystąpiła z wnioskiem o zgodę na stosowanie 0 % stawki podatkowej VAT w odniesieniu do książek i czasopism specjalistycznych do końca 2007 roku. Ostatnia nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług jest zgodna z tym wnioskiem. Natomiast realizacja tego założenia - w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich - pozostaje w sprzeczności z zasadami Konstytucji RP.

Sformułowana w ust. 5 b artykułu 50 ustawy o podatku od towarów i usług definicja czasopism specjalistycznych stanowiąca, iż przez czasopisma 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 - zawiera wyraźne określenie dokonane przez ustawodawcę, które czasopisma mają zostać zakwalifikowane do obciążenia stawką 0 % podatku od towarów i usług.

Podatek VAT płacony jest przez podatników na zasadzie samoobliczenia. Ustawowe określenie z ust. 5b art. 50 ustawy, co podatnik rozumieć powinien pod pojęciem „czasopisma specjalistyczne” daje możliwość samodzielnego określenia przez podatnika, czy do wydawanego czasopisma specjalistycznego ma zastosowanie stawka podatku 0 % czy 7 %.

Do kontroli, czy podatnik dokonał prawidłowego naliczenia należnego podatku VAT w złożonej w urzędzie skarbowym deklaracji podatkowej, powołane są organy skarbowe. Od decyzji organów skarbowych służy odwołanie, a także droga sądowa.

Zaskarżony art. 50 ust. 7 ustawy stanowiący, że „Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw kultury i 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 oraz warunki stosowania stawki 0 % oznacza przekazanie organowi administracji państwowej upoważnienie do administracyjnego określenia, które

czasopisma zaliczyć należy do specjalistycznych, obciążanych podatkiem VAT w wysokości 0 %, a które w wysokości wyższej, a więc o stanowieniu o podmiotach, przedmiotach i stawkach opodatkowania, a to stanowi wyraźne naruszenie zasady wyrażonej w art. 217 Konstytucji RP.

Zakres czasopism, w tym czasopism o tematyce regionalnej i lokalnej, określony w art. 50 ust. 5b które zostały objęte stawką podatkową 0 % - może budzić zastrzeżenia co do społeczno - ekonomicznej trafności tej regulacji w zakresie spełnienia wymogów zapotrzebowania społeczności lokalnych. Jest to jednakże wyraz woli ustawodawcy. Sprawa ta może być ponownie rozważana przez ustawodawcę w przypadku uznania przez Trybunał Konstytucyjny zaskarżonych treści art. 50 ustawy za niezgodne z Konstytucją RP.

Natomiast niektóre ograniczenia ustanowienia w ust. 5b art. 50 ustawy naruszają zasady wolności gospodarczej, o której stanowi art. 20 Konstytucji RP. I tak istotne są tu : ograniczenie nakładu do 15 000, ukazywanie się w „ na ogół” regularnych odstępach czasu, a jednocześnie publikowanie nie częściej, niż raz w tygodniu. Przedmiotowe warunki stanowią istotne ograniczenia wolności gospodarczej.

Przepisy ustawy doprowadzić mogą także do zahamowania rozwoju krajowej poligrafii (A. Rosner : Wydawcom grozi katastrofa, Rzeczypospolita nr 47 / 2001). W myśl orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego zasada swobody działalności gospodarczej nie ma charakteru absolutnego, jednakże „ustawodawca nie może ustanawiać ograniczeń przekraczających pewien stopień uciążliwości, a zwłaszcza zmieniających proporcje pomiędzy stopniem naruszania uprawnień jednostki a rangą interesu publicznego, który ma w ten sposób podlegać ochronie” (tak w orzeczeniu K 11 / 94). W przypadku kwestionowanej ustawy wspomniane proporcje zostały w zasadniczy sposób naruszone. Sam podział na czasopisma objęte stawką 0 % i stawką 7 % narusza reguły wolnej konkurencji na rynku wydawców prasy.

2. 1. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000r. w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych, do których stosuje się stawkę podatku od towarów i usług w wysokości 0%, oraz warunków jej stosowania zostało opublikowane w dniu 30 grudnia 2000r. w Dzienniku Ustaw Nr 121, pod poz. 1297., który nie był dostępny przed dniem 1 stycznia 2001r, a więc przed dniem, w którym

rozporządzenie to wchodziło w życie. Działanie takie narusza zasadę państwa prawnego.

Każda z wymienionych w art. 50 ust. 5b ustawy dziedzin jest obszarem bardzo rozległym (np. działalność kulturalna i twórcza, zagadnienia społeczne, regionalne i lokalne). W konsekwencji umożliwia to zaliczanie do poszczególnych dziedzin czasopism o bardzo różnej tematyce, w tym tzw. prasą lokalną i regionalną. Zakwestionowanie przez organ skarbowy zaliczenia wydawnictwa do grupy „czasopism specjalistycznych” umożliwia zaskarżenie tej decyzji do NSA wyłącznie. Natomiast zaskarżona konstrukcja daje możliwość organom administracji wydającym rozporządzenie i sporządzającym wykaz możliwość dowolności interpretacyjnej i swobodę decyzyjną co prowadzi do naruszeń praw poszczególnych podatników. Powstało więc pytanie, czy czasopismo, które spełniło warunki wymienione w art. 50 ust. 5 i 5b ma prawo do stosowania preferencyjnej stawki 0 %, mimo że nie znalazło się w wykazie zawartym w rozporządzeniu, w systemie samoopodatkowania podatkiem VAT?. Zaskarżone rozporządzenie spowodowało, iż podmiot, który nie znalazł się w wykazie w nim zawartym, nie może zastosować stawki podatku 0 %, pomimo spełnienia warunków wymienionych w art. 50 ust. 5 i 5b ustawy. Ustęp 7 uczynił z art. 50 ustawy normę kompetencyjną - nadając Ministrowi Finansów uprawnienie do określania tytułów prasowych, którymi obrót opodatkowany jest stawką 0 %. Rozporządzenie - choć niezgodne z Konstytucją RP - jest dla organów podatkowych „źródłem prawa powszechnie obowiązującego”, tak więc nie ma możliwości ominięcia jego postanowień i bezpośredniego zastosowania przez podatnika przepisów ustawy.

Powstaje kolejna wątpliwość- do czego Minister Finansów został upoważniony i zobowiązany w art. 50 ust. 7 ustawy. Czy miał obowiązek ująć w rozporządzeniu wszystkie ukazujące się czasopisma, które spełniły wymogi definicji art. 50 ust. 5b, czy też jedynie te, które spełniwszy ustawowe kryteria „zdobyły jednocześnie uznanie” wymienionych w upoważnieniu ministrów. Ustawa nie określała w jakikolwiek sposób (na podstawie jakich kryteriów i w jakim trybie) szefowie poszczególnych resortów mają decydować o wyborze czasopism zasługujących na podatkową preferencje, a ponadto w sytuacji gdy brak jest w ustawie jakichkolwiek kryteriów, które mogłyby być przy takiej decyzji brane pod uwagę

(brak wytycznych dotyczących treści aktu - art. 92 ust. 1 Konstytucji RP) - należy z tej sytuacji wyprowadzić wnioski, iż rozporządzenie musi objąć wszystkie tytuły, które spełniają warunki wynikające z ust. 5b art. 50 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Dokonany rozporządzeniem Ministra Finansów podział prasy na objętą stawką 0 % i objętą stawką 7 % ma natomiast całkowicie arbitralny charakter i narusza zasadę art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Odmowa wpisu do wykazu lub pominięcie w nim określonego tytułu, który spełniając warunki miałby prawo skorzystania z 0 % stawki podatku, a został tego pozbawiony - może wpłynąć na jego cenę, a tym samym na spadek zainteresowania nim odbiorców, zmniejszenie nakładów i finansowe straty wydawców, a w konsekwencji - na jego likwidację. Jednocześnie nie może być skutecznie zaskarżony. Narusza to konstytucyjną zasadę równości wobec prawa oraz niedyskryminacji w życiu gospodarczym z jakiegokolwiek przyczyny (art. 32 Konstytucji RP).

2. 2. Analogicznie ocenić należy dyspozycję zawartą w ust. 4 art. 50 kwestionowanej ustawy. Ustawodawca w ust. 3 art. 50 ustawy ustalił, że do dnia 31 grudnia 2002r stawkę podatku w wysokości 0 % stosuje się do towarów przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej, które są sprzedawane jednostkom ochrony przeciwpożarowej. Upoważnienie Ministra właściwego do spraw finansów publicznych do ustalania, w drodze rozporządzenia listy towarów, o których mowa w ust. 3 stanowi de facto przekazanie temu Ministrowi władztwa do stanowienia drogą rozporządzenia, które towary sprzedawane jednostkom ochrony przeciwpożarowej mają być obciążone podatkiem VAT w wysokości 0 % co skutkuje przekazaniem Ministrowi prawa do określenia przedmiotów i stawek podatkowych - co narusza zasadę wyłączności ustawowej sformułowanej w art. 217 Konstytucji RP.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 listopada 1999r 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) jest niezgodne z zasadami wyrażonymi w art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP.

Stawka podatku VAT w wysokości 0 % dla tych towarów została ustalona przez ustawodawcę i powinna być stosowana - z mocy prawa - niezależnie, czy towar przeznaczony na cele ochrony przeciwpożarowej został ujęty w wykazie stanowiącym

załącznik do zaskarżonego rozporządzenia. Do kontroli prawidłowego stosowania stawki podatku 0 % przez podmioty zobowiązane do samoobliczenia podatku są powołane organa skarbowe.

3. Konstytucja RP w art. 217 *expressis verbis* sformułowała zasadę wyłączności ustawowej w obciążeniach daninowych. Konstytucja ujmuje bardzo szeroko podatkowopravny stan faktyczny, jaki powinien być bezpośrednio uregulowany w ustawie, nie poprzestając na ustaleniu minimalnego zakresu podatkowopravnego stanu faktycznego ustaw podatkowych, to jest podmiotu podatku, jego przedmiotu, podstawy opodatkowania, stawki oraz pozostałych elementów tam wymienionych. W Konstytucji RP należy zatem poszukiwać prawnej granicy opodatkowania, która powinna chronić jednostkę przed dowolnością w kształtowaniu przez ustawodawcę określonych elementów podatkowopravnego stanu faktycznego.

W nauce prawa podnosi się, że "intencją art. 217 Konstytucji RP - jest, aby władztwo podatkowe należało do Parlamentu, nie zaś do organów władzy wykonawczej, w tym do Ministra Finansów. Jest to rozwiązanie radykalnie różne do dotychczasowej praktyki tworzenia prawa podatkowego, w którym licznie występowały ustawy blankietowe np. taka jest ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, mimo jej uchwalenia w 1993r i dwudziestosiedmiokrotnego nowelizowania. Nadal w ustawie tej decydującej o sytuacji podatników - rozstrzygają akty podustawowe.

Państwo, nakładając na określone podmioty obowiązek świadczenia podatkowego, zobowiązane jest stanowić prawo - zgodnie z zasadami Konstytucji RP - 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 (*vide* orzeczenie TK z 26 września 1989r, K 3 / 89, a także z dnia 9 marca 1993r, K 9 / 93 - OTK 1993, s. 60).

Rzecznik Praw Obywatelskich zaskarżając jedynie delegacje ustawowe zawarte w art. 50 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w sytuacji, gdy wskazana ustawa zawiera liczne inne delegacje dające uprawnienia do określania aktami podustawowymi podmiotów, przedmiotów i stawek opodatkowania

-pragnie jednocześnie zasygnalizować problem niezgodności z zasadami Konstytucji RP upoważnień ustawowych tej ustawy. Wprawdzie ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym była uchwalona przez Sejm w dniu 8 stycznia 1993r, a więc przed wejściem w życie Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997r - to jednak dwadzieścia siedem nowelizacji tej ustawy dawało możliwość doprowadzenia jej zgodności z wymogami nowej Konstytucji RP. Normy z Konstytucją sprzeczne, także zawarte w ustawie uchwalonej przed wejściem w życie nowej Konstytucji RP, na zasadzie *lex posterior derogat legi anteriori* tracą moc, o czym orzeka Trybunał Konstytucyjny. Ponieważ art. 236 ust. 1 Konstytucji RP nie jest normą międzyczasową proces przystosowywania ustaw do wymogów nowej Konstytucji powinien być dokonywać się niezwłocznie po wejściu w życie Konstytucji.

Rzecznik zdaje sobie sprawę z wagi, jaką ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym spełnia w budżecie Państwa. Zdaje sobie także sprawę z sytuacji finansów publicznych Państwa. Dlatego też jego wniosek jest ograniczony do zaskarżenia treści art. 50 ustawy. Przepis ten został wybrany do zaskarżenia dlatego, że opodatkowanie prasy specjalistycznej ma bezpośredni wpływ na rozwój, a tym samym na możliwości kształcenia świadomości i wiedzy społeczeństwa, a więc ma wpływ na rozwój ekonomiczny Państwa.

Z tych wszystkich względów Rzecznik Praw Obywatelskich uznał zaskarżenie ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie objętym niniejszym wnioskiem za niezbędne.

/-/ Prof. dr Andrzej Zoll