



**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**Rzecznik Praw Obywatelskich**

*Prof. dr Andrzej ZOLL*

00-090 Warszawa  
Al. Solidarności 77

Tel. centr. 551 77 00  
Fax 827 64 53

Warszawa, 24 stycznia 2002 r.

35415

RPO/376448/2001/VI/BP

Pan  
prof. dr hab. Marek Belka  
Wicepremier  
Minister Finansów  
WARSZAWA

Pozwalam sobie przedstawić Panu Premierowi pilną potrzebę dostosowania ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym do wymogów Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. ( Dz. U. Nr 78, poz. 483 ). Chodzi tu o pełne dostosowanie ustawy do wymogów art. 217 oraz art. 92 ust. 1 Konstytucji RP.

Jak dotąd nie zostały podjęte działania legislacyjne mające na celu dokonanie w tej ustawie takich zmian, które by doprowadziły do jej zgodności z zasadami ujętymi w art. 87 ust. 1, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP.

Ustawa 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 ze zm.), była już kilkadziesiąt razy nowelizowana, co nie wpłynęło dodatnio na jej przejrzystość i zrozumiałość. Ustawa, której postanowienia stają się coraz mniej zrozumiałe dla podatników - staje się ustawą niepełną w świetle wymogów stawianych przez Konstytucję RP.

1. Nadal istotne zastrzeżenia budzi sama konstrukcja podatku od towarów i usług ustanowiona przez art. 2 w związku z art. 4 pkt 1 i 2 i art. 54 ust. 1 - 4 tj. ustawy stanowiąca, iż o tym, co jest towarem i usługą obciążoną podatkiem VAT i w jakiej wysokości, decyduje klasyfikacja dokonywana dla potrzeb ewidencji i statystyki państwowej stanowiona zarządzeniami Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego lub opiniami tego urzędu co powoduje coraz częściej nietrafne obciążanie podatkiem VAT obrotu, który obciążony być nie powinien. Konstrukcja taka jest kwestionowana w doktrynie.

Art. 2 ustawy określa tylko ogólnie granice przedmiotowe opodatkowania. Zgodnie z jego treścią podatkiem podlega sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług, a także eksport i import towarów i usług. Znaczenie dla określenia granic przedmiotowych podatku od towarów i usług ma także art. 4 ustawy, zawierający definicje używanych w niej pojęć. Towarami, zgodnie z art. 4 pkt 1 ustawy, są 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, a także roboty budowlano-montażowe. Natomiast w przypadku wprowadzenia nowych klasyfikacji towarów i usług, minister właściwy do spraw finansów publicznych w uzgodnieniu z Prezesem Głównego Urzędu Statystycznego ma obowiązek ogłoszenia załączników do ustawy z uwzględnieniem nomenklatury wynikającej z nowych klasyfikacji ( art. 54 ust. 3 ustawy z 1993 r.).

Dokonywanie kolejnej zmiany klasyfikacji statystycznej towaru lub usługi, powoduje lub może powodować zmianę wysokości stawki podatku, w dowolnym czasie, bez potrzeby zmiany ustawy, bez liczenia się z kalkulacjami ekonomicznymi podatnika sprzedającego towary lub usługi. Zgodnie z zasadą samoobliczania podatku VAT do obowiązku podatnika należy - w oparciu o klasyfikację statystyczną - określenie „statystycznego zakwalifikowania” towaru bądź usługi oraz, zgodnie z treścią art. 18 ustawy i wykazów, rodzajów towarów i usług stanowiących załącznik do ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r., obliczenie należnego podatku i wpłacenie go na rachunek urzędu skarbowego w terminie przez ustawę przewidzianym.

Zakwalifikowanie towaru bądź usługi dla celów statystyki państwowej odbywa się - jak dotąd - w oparciu o zarządzenia Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego. Mimo zmiany ustawy o statystyce publicznej ( ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r., Dz. U. Nr 88, poz. 439 z późn. zm.) i przestania obowiązywania zarządzeń wydanych z upoważnienia tej ustawy - na mocy art. 54 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym - do celów poboru podatku w okresie do dnia 31 grudnia 2002 r. stosuje się nadal klasyfikacje statystyczne obowiązujące przed dniem 1 lipca 1997 r., a więc klasyfikacje wprowadzone aktem prawnym, który już nie funkcjonuje w obrocie prawnym i który na mocy art. 87 Konstytucji RP nie może stanowić źródła prawa powszechnie obowiązującego.

Natomiast zgodnie z treścią art. 54 ust. 1, do 31 grudnia 2002 r., towary i usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 2, nie wymienione w klasyfikacjach wydanych w przepisach o statystyce państwowej, podlegają opodatkowaniu stawką określoną w art. 18 ust. 1. W przypadku wprowadzenia nowych klasyfikacji towarów i usług, o których mowa w art. 54 ust. 1, minister właściwy do spraw finansów publicznych w uzgodnieniu z Prezesem Głównego Urzędu Statystycznego ogłasza załączniki do ustawy z uwzględnieniem nomenklatury wynikającej z nowych klasyfikacji ( art. 54 ust. 3 )

- co narusza zasadę wyłączności ustawy w stosowaniu podatków ( art. 217 Konstytucji RP ).

Pragnę tu przypomnieć, iż od szeregu lat w dziedzinie statystyki obowiązuje - klasyfikacja wyrobów i usług wydana na podstawie przepisów ustawy z 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej oraz że na podstawie art. 40 ust. 2 tej ustawy zostało wydane rozporządzenie Rady Ministrów z 18 marca 1997 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług ( Dz. U. z 1997 r. Nr 41, poz. 264 z późn. zm.). Zgodnie z przepisami tego rozporządzenia po 30 czerwca 1999 r. w polskim porządku prawnym obowiązuje tylko nowa klasyfikacja statystyczna ( PKWiU ). Tymczasem na mocy art. 54 ust. 4 ustawy o VAT, do celów poboru podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, w okresie do 31 grudnia 2002 r. stosowana jest klasyfikacja statystyczna obowiązująca przed dniem 1 lipca 1997 r. Oznacza to, iż mimo utraty mocy obowiązującej wydanych na podstawie ustawy z 26 lutego 1982 r. o statystyce państwowej ( uchylonej przez powoływaną ustawę o statystyce publicznej z 1997 r.) przepisów zarządzenia Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z 26 lutego 1990 r. ( Dz. Urz. GUS Nr 3, poz. 11 z późn. zm.) regulujących klasyfikację statystyczną, obowiązują one w dalszym ciągu na gruncie prawa podatkowego. W obrocie prawnym zostało zatem de facto utrzymane zarządzenie ( a więc akt prawny nie zaliczany przez Konstytucję RP do źródeł prawa powszechnie obowiązującego ) do tego nie znajdujący się już w obrocie prawnym, kształtujący w istotnym stopniu zakres przedmiotowy podatku od towarów i usług, co narusza zasady wyrażone w art. 217 i art. 87 Konstytucji RP oraz podstawowe zasady legislacji.

Artykuł 217 Konstytucji RP wyraźnie stanowi, iż 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 jakiegokolwiek wyjątki.

2. Przedstawione rozwiązania ustawy były przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego na skutek złożenia przez Rzecznika Praw Obywatelskich wniosku o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją RP poszczególnych przepisów ustawy o VAT. Wprawdzie Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 3 kwietnia 2001 r. ( sygn. K. 32/99 ) - nie podzielił argumentacji Rzecznika, jednakże 5-osobowy skład orzekający wydał wyrok przy dwóch zdaniach odrębnych. Trybunał w uzasadnieniu wyroku przyjął, że z treści art. 4 pkt 1 i 2 można by wnosić, że towarem i usługą jest tylko to, co zostało wymienione w klasyfikacjach a sformułowanie art. 4 pkt 1 i 2 sugeruje, że rekonstrukcja normy wymaga sięgnięcia do klasyfikacji, do której przepis ten odsyła, gdyż bez jej uwzględnienia nie da się ustalić, sprzedaż jakich towarów i świadczenie jakich usług objęte są ustawą, to jednak pogląd ten jest w teorii prawa podatkowego krytykowany. Trybunał Konstytucyjny stwierdził dalej, że - w świetle art. 54 ust. 1 ustawy - umieszczenie towaru czy usługi w

klasyfikacji nie jest decydujące dla objęcia obrotu nimi ustawą i - na skutek tego - podatkiem. Zakres obciążenia podatkiem, przynajmniej do końca 2002 r., jest oznaczony w sposób generalny aktem rangi ustawowej. Kompletne określenie przedmiotu opodatkowania wynika z art. 2 i art. 13 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym; jest nim bowiem dokonywanie czynności jako takich, niezależnie od towaru czy usługi, których one dotyczą - jednakże zarówno dwaj sędziowie TK - w zdaniach odrębnych, a także glosy do tego wyroku ( prof. dr. E. Kosidowskiego, sędziego NSA J. Zubrzyckiego ) wywodzą, że podatki mogą być regulowane tylko w drodze ustawy i żaden akt podustawowy wydany przy tym na mocy upoważnienia ustawy niepodatkowej, do tego niefunkcjonujący w obrocie prawnym - nie może stanowić o przedmiocie opodatkowania ani też mieć wpływ na wysokość podatku.

Podzielam ten pogląd i nie zgadzam się z poglądem Trybunału Konstytucyjnego wyrażonym w omawianym wyroku, choć wyrok traktuję z należyтым szacunkiem. Jednakże co najmniej zdziwienie budzić musi uznanie przez Trybunał Konstytucyjny za nienaruszające zasady Konstytucji RP oparcie podatku o nie obowiązujące akty prawne ( zarządzenia Prezesa GUS ) - które utraciły wiele lat temu moc obowiązującą, a to z powodu utraty mocy obowiązującej ustawy zawierającej upoważnienie do ich wydawania oraz „reanimowanie” tych zarządzeń, które są poza obiegiem prawnym, kolejnymi zmianami do ustawy o VAT.

Zdaję sobie sprawę, iż normatywne określenie towaru lub usługi - jako elementów konstrukcyjnych analizowanego podatku - jest zadaniem trudnym szczególnie gdy uwzględni się fakt, iż są to pojęcia nie tylko ze sfery prawnej, lecz także ekonomicznej. Niemniej, w większości współczesnych systemów podatkowych normatywne określenie zakresu przedmiotowego powszechnego podatku obrotowego ( podatku od wartości dodanej ) odbywa się bez odwoływania się do klasyfikacji statystycznej. Można bowiem z powodzeniem ustalić pojęcie towaru lub usługi przy użyciu klauzuli generalnej, wypełnianej następnie przez praktykę podatkową, głównie zaś orzecznictwo sądowe, tak jak to ma miejsce w wielu krajach.

W polskim ustawodawstwie sięga się również niejednokrotnie do klauzul generalnych, na przykład w przypadku normowania podstawowego elementu konstrukcyjnego obu podatków dochodowych - kosztów uzyskania przychodu. Przyjęto tam swoistą klauzulę generalną, zgodnie z którą kosztami uzyskania przychodów są koszty podniesione w celu osiągnięcia przychodu.

Posługiwanie się klasyfikacją statystyczną dla normatywnego określenia zakresu przedmiotowego podatku od towarów i usług nie może być natomiast uznane za zgodne z konstytucyjnymi zasadami tworzenia prawa podatkowego. Nie może być także uznane za posługiwanie się „normą techniczną” - bo klasyfikacja statystyczna nie jest taką normą.

Po wejściu w życie ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Minister Finansów wydał następujące rozporządzenia

( obowiązujące w poszczególnych latach podatkowych ) w sprawie wykazu towarów dla celów poboru podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w imporcie : rozporządzenie z dnia 18 czerwca 1993r ( Dz. U nr 55, poz. 252 z późn. zm.), rozporządzenie z dnia 31 grudnia 1993r ( Dz. U nr 5, poz. 23 z późn. zm.), rozporządzenie z dnia 27 grudnia 1995r ( Dz. U nr 154, poz. 798 z późn. zm.) oraz obecnie obowiązujące rozporządzenie z dnia 29 grudnia 1999r ( Dz. U nr 111, poz. 1290 z późn. zm.).

Analizując poszczególne delegacje ustawowe wynikające z ustawy o podatku od towarów i usług, jako kolejny przykład można podać upoważnienie Ministra Finansów wynikające z art. 35 ust. 4 ustawy. Na podstawie tego upoważnienia Minister Finansów wydawał następujące rozporządzenia ( obowiązujące w poszczególnych latach podatkowych ) w sprawie podatku akcyzowego : rozporządzenie z 5 stycznia 1998 r. ( Dz. U. 2, poz. 3, ze zm.), rozporządzenie z 16 grudnia 1998 r. ( Dz. U. Nr 157, poz. 1035, ze zm.), rozporządzenie z 15 grudnia 1999 r. ( Dz. U. 105, poz. 1197, ze zm. ) oraz obowiązujące obecnie rozporządzenie z 22 grudnia 2000 r. ( Dz. U. Nr 119, poz. 1259 ), w których rozszerzał zakres podmiotowy obowiązku podatkowego na wiele podmiotów nie będących producentami i importerami wyrobów akcyzowych, o jakich mowa w art. 35 ust. 1 ustawy z 1993 r. Obowiązek podatkowy został rozszerzony między innymi na osoby fizyczne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby prawne wytwarzające paliwa silnikowe w drodze mieszania lub przeklasyfikowania produktów naftowych ( § 15 rozporządzenia z stycznia 1998 r., § 16 rozporządzenia z grudnia 1998 r., § 18 rozporządzenia z grudnia 1999 r. oraz § 19 obowiązującego obecnie rozporządzenia z 2000 r.), a także osoby sprzedające gaz płynny służący do napędu pojazdów samochodowych oraz napełniające butle turystyczne o masie do 5 kg. Powstaje pytanie, czy w obowiązującym porządku prawnym mogą funkcjonować przepisy wydawane na podstawie upoważnień ustawowych niezgodnych z Konstytucją, zwłaszcza zaś gdy są to przepisy prawa podatkowego, co do którego Konstytucja formułuje szczególne wymogi w dziedzinie tworzenia prawa, niespotykane w odniesieniu do innych gałęzi prawa.

Przepisy analizowanych rozporządzeń Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego nakładają obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym na inne podmioty aniżeli te, które są obciążone tym obowiązkiem na podstawie przepisów ustawy z 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. W rozporządzeniach została zatem zamieszczona materia prawna, którą Konstytucja zastrzega do wyłączności ustawowej. Analizowane rozporządzenia wydane zostały na podstawie upoważnienia ustawowego zawartego w art. 35 ust. 4 ustawy z 1993 r., dającego Ministrowi Finansów ( ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych ) prawo do nakładania obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym na "osoby lub jednostki inne niż producent lub importer wyrobów akcyzowych". Obowiązek podatkowy w akcyzie - zgodnie z art. 35

ust. 1 analizowanej ustawy - ciąży na producencie oraz importerze wyrobów akcyzowych. Obowiązek podatkowy obciążający inne podmioty niż producent i importer nakładany jest zaś w analizowanym przypadku przez podustawowy akt prawny. Nie ulega zatem wątpliwości, iż pozostaje to w jaskrawej sprzeczności z konstytucyjnym porządkiem prawnym i to nie tylko z przepisami art. 217 Konstytucji, lecz także z przepisami art. 84 i art. 92 Konstytucji.

Ogółem, w ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym zawartych jest około 40 upoważnień dla Ministra Finansów do określenia, w drodze rozporządzenia poszczególnych materii ustawowych.

Ponowne zaskarżenie do Trybunału Konstytucyjnego ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego wprowadzi stan niepewności podatkowej, co nie byłoby korzystne dla stabilizacji budżetu.

Proszę więc Pana Premiera o rozważenie podjęcia pilnej inicjatywy ustawodawczej w przedstawionej materii.

Oczekując na stanowisko Pana Premiera pozostaję

Z wyrazami szacunku

/-/ Prof. dr Andrzej Zoll