



RZECZPOSPOLITA POLSKA  
Rzecznik Praw Obywatelskich

*Janusz KOCHANOWSKI*

**RPO-597200-VI-08/TF**

00-090 Warszawa Tel. centr. 0-22 551 77 00  
Al. Solidarności 77 Fax 0-22 827 64 53

Warszawa, 29/12/2008r.

**Trybunał Konstytucyjny**

**Warszawa**

Wniosek

Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) oraz art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147 ze zm.)

wnoszę o

stwierdzenie niezgodności art. 111 ust. 7 pkt 3 w związku z art. 111 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP.

## Uzasadnienie

Wpływają do mnie skargi kwestionujące zwolnienie niektórych grup podatników (w tym m. in. świadczących usługi w zakresie ochrony zdrowia oraz usługi prawnicze) z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku przy zastosowaniu kas rejestrujących. Skarżący zwracają uwagę, iż dokonywane w tym zakresie przez prawodawcę zwolnienia (aktualnie ujęte w treści rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2008 r. w sprawie kas rejestrujących - Dz. U. Nr 113, poz. 720) noszą wszelkie cechy dowolności. Ten stan rzeczy powoduje zaś, iż formułowane są również zarzuty dotyczące naruszenia przez prawodawcę zasady sprawiedliwości podatkowej. Zwolnienie niektórych podatników z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku prowadzi bowiem do niczym nieuzasadnionego uprzywilejowania tych podatników.

W mojej ocenie powyższe zarzuty mają uzasadnione podstawy. Nie kwestionując możliwości zwolnienia podatników z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących należy stwierdzić, że zwolnienie to powinno następować na podstawie wyraźnie określonych i jednoznacznych w swojej treści kryteriów, tak aby możliwe było wykluczenie w tym zakresie jakiegokolwiek dowolności. W konsekwencji zwolnienie z ustawowego obowiązku nie może mieć charakteru arbitralnego, w przeciwnym bowiem wypadku - na co wskazują - kierowane do mnie skargi, jest traktowane przez inne podmioty objęte obowiązkiem ustawowym jako niesprawiedliwe uprzywilejowanie.

W myśl art. 111 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. Co do zasady więc obowiązek prowadzenia ewidencji przy pomocy kas rejestrujących

(zwanych też kasami fiskalnymi) powstaje z chwilą rozpoczęcia sprzedaży na rzecz osób nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Ewidencjonowaniu podlega sprzedaż, a więc dostawa towarów, ich eksport oraz świadczenie usług (art. 2 pkt 22 ustawy o podatku od towarów i usług).

W literaturze wskazuje się (A. Bartosiewicz, R. Kubacki „VAT. Komentarz”, Lex 2007, wyd. II, komentarz do art. 111 ustawy o podatku od towarów i usług), iż „(...) wymóg stosowania przez określone grupy podatników kas rejestrujących został wprowadzony przede wszystkim ze względu na potrzebę zapewnienia kontroli nad rzetelnością deklarowanych przez pewne grupy podatników podstaw opodatkowania. Obowiązek ewidencjonowania dotyczy bowiem tych transakcji, w przypadku których nie ma bezwzględnego obowiązku wystawiania faktur je dokumentujących (faktury wystawiane są wyłącznie na żądanie nabywców - osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej). W tym przypadku - przy braku innych form dokumentowania transakcji (utrwalania tego, że miały one miejsce) - istniałoby realne niebezpieczeństwo zaniżenia obrotów (podstawy opodatkowania). Ewentualne wykrycie tego faktu byłoby znacznie utrudnione w przypadku, gdyby sprzedaż bezfakturowa nie została udokumentowana w żaden inny sposób. Obowiązek ewidencjonowania sprzedaży w kasie rejestrującej ma dyscyplinować podatników i przeciwdziałać przypadkom zaniżania obrotów.”

W wyroku z dnia 21 września 2004 r. (sygn. akt K 34/03, OTK z 2004 r. Nr 8/A, poz. 84) Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę na jeszcze inną niż dyscyplinowanie podatników funkcję ewidencjonowania obrotu. Istnienie obowiązku rejestracyjnego z użyciem kasy ma bowiem znaczenie z punktu widzenia ochrony praw konsumenta. Stąd też w ocenie Trybunału Konstytucyjnego „(...) rejestracja transakcji (i dokument kasowy otrzymywany przez konsumenta) zawiera oprócz „wysokości podatku” także inne dane co do samej transakcji. Dlatego być może rzeczywiście nie będąc zainteresowany „wysokością podatku” (zwłaszcza wówczas, gdy chodzi o podatnika lub transakcję objętą zwolnieniami) konsument jest jednak

zainteresowany samym faktem rejestracji (ewidencjonowania), a to z punktu danych, które ten dokument zawiera, a które umożliwiają identyfikację kontrahenta, reklamację, ochronę jego interesów itd."

W kontekście powyższych funkcji należy też postrzegać możliwość zwolnienia niektórych grup podatników oraz niektórych czynności z obowiązku ewidencjonowania obrotu. Stosownie do art. 111 ust. 7 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia, może zwolnić na czas określony niektóre grupy podatników oraz niektóre czynności z obowiązku, o którym mowa w art. 111 ust. 1 tej ustawy, ze względu na rodzaj prowadzonej działalności lub wysokość obrotu. Wydając na podstawie wymienionego upoważnienia rozporządzenie, minister właściwy do spraw finansów publicznych uwzględnia specyfikę wykonywania niektórych czynności oraz uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami (art. 111 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług).

W świetle powołanego art. 111 ust. 7 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług zwolnienie z powszechnego obowiązku ewidencjonowania ma charakter czasowy. Ponadto może ono mieć charakter podmiotowy (dotyczy wówczas poszczególnych grup podatników) lub przedmiotowy (zwolnienie obejmuje niektóre czynności). Przyczyną zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku przy zastosowaniu kas rejestrujących może zaś być wzgląd na rodzaj prowadzonej działalności lub wysokość obrotu. Wprowadzając zwolnienie minister musi również brać pod uwagę specyfikę wykonywania niektórych czynności oraz uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami.

Analiza treści art. 111 ust. 7 pkt 3 i art. 111 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług uzasadnia jednakże wątpliwość, czy odpowiada ona wymogom art. 92 ust. 1 Konstytucji RP. Stosownie do art. 92 ust. 1 Konstytucji RP rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w

celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (m. in. wyrok z dnia 28 listopada 2005 r., sygn. akt K 22/05, OTK z 2005 r. Nr 10/A, poz. 188) zwraca się uwagę, że upoważnienie ustawowe powinno mieć charakter szczegółowy pod względem podmiotowym (określać organ właściwy do wydania rozporządzenia), przedmiotowym (określać zakres spraw przekazanych do uregulowania) oraz treściowym (określać wytyczne dotyczące treści aktu. Szczegółowe wytyczne mają zapewnić ścisły związek rozporządzenia wykonawczego z treścią ustawy.

W zakresie objętym wnioskiem upoważnienie ustawowe - moim zdaniem - spełnia konstytucyjny wymóg szczegółowości pod względem podmiotowym. Wskazuje bowiem jako organ właściwy do wydania rozporządzenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Upoważnienie spełnia też wymóg szczegółowości pod względem przedmiotowym, skoro jako zakres spraw przekazanych do uregulowania w rozporządzeniu wskazuje zwolnienie na czas określony niektórych grup podatników oraz niektórych czynności z obowiązku prowadzenia ewidencji za pomocą kas rejestrujących. Nie spełnia ono natomiast konstytucyjnego warunku szczegółowości pod względem treściowym.

Minimum treściowe wytycznych nie ma charakteru stałego i musi być wyznaczane a casu ad casum, stosownie do specyfiki regulowanej materii. W tym przypadku minimum treściowe wytycznych musi mieć szerszy zakres i musi charakteryzować się wyjątkową precyzją. W istocie bowiem wprowadzone na podstawie rozporządzenia zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego za pomocą kas rejestrujących wkracza w sferę obowiązków konstytucyjnych. Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznoprawnych, w tym podatków, określonych w ustawie. Użycie przez ustrojodawcę w art. 84 Konstytucji RP określenia

„każdy” oznacza, iż ponoszenie ciężarów ma charakter powszechny. Dlatego też zwolnienie jednostki z określonych ciężarów może nastąpić wyłącznie na podstawie precyzyjnie wskazanych w ustawie kryteriów możliwych do zweryfikowania z punktu widzenia zasady powszechności, a także zasady sprawiedliwości i równości.

Co prawda w wyroku z dnia 3 listopada 1998 r. (sygn. akt K 12/98, OTK z 1998 r. Nr 6, poz. 98) Trybunał Konstytucyjny wskazał, że każdy system podatkowy oparty jest na skomplikowanej kombinacji obciążeń, ulg, zwolnień i przywilejów, nie da się też - pomijając sytuacje o drastycznym i oczywistym charakterze - rozważać szczegółowych unormowań tego systemu na tle ogólnej podstawy konstytucyjnej, jaką jest zasada sprawiedliwości społecznej. W niniejszej sprawie chodzi jednak w istocie o zakres swobody regulacyjnej przyznanej przez władzę ustawodawczą organowi władzy wykonawczej, a więc o to, czy jej granice zostały wyznaczone przez ustawodawcę zgodnie ze standardami konstytucyjnymi.

Otóż z treści art. 111 ust. 7 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług wynika, że zwolnienie z ustawowego obowiązku może nastąpić ze względu na rodzaj prowadzonej działalności lub wysokość obrotu. Ustawodawca nie określił natomiast bliżej jaki rodzaj działalności ani jaka górna granica obrotu uzasadnia zastosowanie zwolnienia od obowiązku przewidzianego art. 111 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Literalne brzmienie art. 111 ust. 7 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług uzasadnia więc wniosek, że w istocie każdy rodzaj prowadzonej działalności obejmującej sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych uprawnia organ wydający rozporządzenie do zastosowania zwolnienia. Zwolnienie może bowiem nastąpić ze względu „na rodzaj prowadzonej działalności”, nie wskazuje się przy tym, że owa działalność musi zawierać konkretne cechy istotne pozwalające na jej odróżnienie od działalności nieobjętej zwolnieniem, tak aby krąg podmiotów podlegających zwolnieniu charakteryzował się określoną cechą relewantną. Ustawodawca nie sprecyzował też - jak już wskazano -

kryterium „wysokości obrotu”, nie dając jakichkolwiek merytorycznych wskazówek organowi wydającemu rozporządzenie, do jakiej granicy sięgają w tym zakresie jego kompetencje normodawcze.

Precyzji treściowej w tym zakresie nie zapewnia też art. 111 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług nakładający na ministra obowiązek uwzględnienia przy wydawaniu aktu wykonawczego (w tym aktu wydawanego na podstawie art. 111 ust. 7 pkt 3 ustawy) specyfiki wykonywania niektórych czynności oraz uwarunkowań obrotu gospodarczego niektórymi towarami. Specyfika, a więc swoisty, szczególny charakter wykonywania czynności jak też uwarunkowania obrotu towarami są określeniami na tyle pojemnymi i pozbawionymi precyzji, że w rzeczywistości nie nakładają na organ wykonujący upoważnienie ustawowe szczególnych ograniczeń w zakresie decydowania o zwolnieniu z ustawowego obowiązku ewidencjonowania obrotu. Właśnie ze względu na specyfikę poszczególnych czynności dochodzi przecież do ich wyodrębnienia i rodzajowego skatalogowania. W tym sensie każda czynność dająca się wyodrębnić jest nacechowana określoną specyfiką.

Ustawodawca nie wyjaśnił też bliżej w treści art. 111 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług, o jakie uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami mu chodzi. Uwarunkowanie to bowiem nic innego niż okoliczność mająca wpływ na coś. W tym przypadku jest to okoliczność mająca wpływ na zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kas rejestrujących. Jakiego rodzaju jest to jednak okoliczność, tego już ustawodawca nie wyjaśnił.

W rezultacie w mojej ocenie uzasadnione jest twierdzenie, że art. 111 ust. 7 pkt 3 w zw. z art. 111 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług jest niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP, gdyż nie zawiera wystarczająco precyzyjnych wskazówek dla organu wydającego rozporządzenie, określających, na podstawie jakich kryteriów organ ten powinien

wprowadzać zwolnienie z ustawowego obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Nie jest moją intencją pozbawienie ministra właściwego do spraw finansów publicznych możliwości zwalniania podatników z obowiązku prowadzenia ewidencji za pomocą kas rejestrujących. Chodzi jedynie o to, aby uprawnienie to nie miało cech arbitralności i nie było wykonywane na podstawie dowolnie ustalonego kryterium, a więc w konsekwencji miało swoje racjonalne uzasadnienie. Stąd też w razie uwzględnienia mojego wniosku, wnoszę o odroczenie utraty mocy obowiązującej zakwestionowanych przepisów na okres ośmiu miesięcy od daty ogłoszenia orzeczenia (art. 190 ust. 3 Konstytucji RP) w celu umożliwienia ustawodawcy dostosowania treści upoważnienia ustawowego do standardów konstytucyjnych.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

*/-/ Janusz Kochanowski*