

WYROK*
z dnia 3 kwietnia 2001 r.
Sygn. K. 32/99

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Wiesław Johann – przewodniczący
Biruta Lewaszkiwicz-Petrykowska – sprawozdawca
Andrzej Mączyński
Jadwiga Skórzewska-Łosiak
Janusz Trzciniński

Joanna Szymczak – protokolant

po rozpoznaniu 3 kwietnia 2001 r. na rozprawie wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich z udziałem umocowanych przedstawicieli uczestników postępowania: wnioskodawcy, Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, Ministra Finansów oraz Prokuratora Generalnego, o stwierdzenie, 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. Nr 11, poz. 50 ze zm.) jest sprzeczna z art. 217 i z art. 87 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz o uznanie treści art. 54 ust. 4 w aktualnie obowiązującym brzmieniu za niezgodny z art. 7, art. 87 i art. 217 Konstytucji RP

o r z e k a:

1. Art. 2, art. 4 pkt 1 i 2 oraz art. 54 ust. 1, 2 i 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50; zm.: z 1993 r. Nr 28, poz. 127, Nr 129, poz. 599; z 1994 r. Nr 132, poz. 670; z 1995 r. Nr 44, poz. 231, Nr 142, poz. 702 i 703; z 1996 r. Nr 137, poz. 640; z 1997 r. Nr 111, poz. 722, Nr 123, poz. 776 i 780, Nr 137, poz. 926, Nr 141, poz. 943, Nr 162, poz. 1104; z 1998 r. Nr 139, poz. 905, Nr 161, poz. 1076; z 1999 r. Nr 50, poz. 499, Nr 57, poz. 596, Nr 95, poz. 1100; z 2000 r. Nr 68, poz. 805, Nr 105 poz. 1107; z 2001 r. Nr 12, poz. 92) są zgodne z art. 87 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, a art. 54 ust. 4 jest zgodny także z art. 7 konstytucji,

2. Art. 54 ust. 3 ustawy powołanej w pkt. 1, rozumiany jako zobowiązujący ministra właściwego do spraw finansów publicznych wyłącznie do obwieszczenia treści załączników do ustawy, jest zgodny z art. 87 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

* Tekst sentencji opublikowano w Dz.U. Nr 32 poz. 385.

Uzasadnienie:

I

1. Rzecznik Praw Obywatelskich we wniosku do Trybunału Konstytucyjnego z 29 września 1999 r. domagał się stwierdzenia, 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. Nr 11, poz. 50 ze zm.) jest sprzeczna z art. 217 i art. 87 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. W ocenie Rzecznika, przepisy te stanowią, iż o tym, co jest towarem i usługą obciążoną podatkiem oraz o wysokości tego podatku decyduje klasyfikacja dokonywana przez organy Głównego Urzędu Statystyki. Tymczasem Konstytucja RP w art. 217 *expressis verbis* sformułowała zasadę wyłączności ustawowej w obciążeniach daninowych; nakładanie podatków, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych następuje wyłącznie w drodze ustawowej. Rzecznik Praw Obywatelskich podkreślił, że jeszcze przed wejściem w życie obowiązującej konstytucji, dwukrotnie występował do Ministra Finansów przedstawiając zastrzeżenia dotyczące oparcia obowiązku podatkowego i wysokości podatku na klasyfikacji statystycznej ustalonej przez Główny Urząd Statystyczny. Regulację tę uważał bowiem za niedopuszczalną w państwie prawnym. Jego wystąpienia nie doprowadziły jednak do podjęcia prac nad zmianą istniejącego rozwiązania.

Konstytucja z 2 kwietnia 1997 r., w art. 217 wprost sformułowała zasadę wyłączności ustawowej, która ma zagwarantować pewność, stabilność i przewidywalność podatku. Na pewno nie zapewnia ich oparcie przedmiotu i wysokości opodatkowania o klasyfikację statystyczną. Tymczasem 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 razie wątpliwości, które powstają w odniesieniu do nietypowych towarów i usług, rozstrzyga je Ośrodek Badawczo Rozwojowy Głównego Urzędu Statystycznego; jego opinia stanowi o obowiązku i wysokości podatku. W tej sytuacji o stabilizacji nie przesądza fakt, iż stawki podatku ustalone w ustawie nie zmieniały się w ciągu ostatnich pięciu lat; mimo to, ze względu na zmiany klasyfikacji statystycznych, podatek nie był stabilny.

Uzasadniając bliżej podstawy zarzutu sprzeczności z konstytucją Rzecznik Praw Obywatelskich przedstawił konstrukcję prawną zastosowaną w kwestionowanej ustawie. Zgodnie z jej art. 2 podatkowi od towarów i usług podlega sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Polski. Art. 4 ustawy, zawierający "słowniczek", w pkt. 1 stanowi, że przez towar rozumie się rzeczy ruchome, jak również wszelkie postacie energii, budynki, budowle lub ich części, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej. Stosownie do art. 4 pkt 2 przez usługi rozumie się usługi wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej, a także roboty budowlano-montażowe. Klasyfikacje mają więc zasadnicze znaczenie dla określenia stawki podatkowej; obrót może podlegać opodatkowaniu stawką podstawową (22%), preferencyjną (7%, 0%) lub korzystać ze zwolnienia podatkowego w zależności od symbolu towaru lub usługi, nadanego jej w klasyfikacji.

Klasyfikacje statystyczne, a to Systematyczny Wykaz Wyrobów (SWW), Klasyfikacje Wyrobów i Usług (KWiU), do których odsyła ustawa, zostały wprowadzone zarządzeniami Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego. Zgodnie z zakwestionowanym art. 54 ust. 3 ustawy, w przypadku wprowadzenia nowych klasyfikacji towarów i usług zobowiązuje się Ministra Finansów w porozumieniu z Prezesem Głównego Urzędu Statystycznego do ogłoszenia załączników do ustawy uwzględniających nomenklaturę wynikającą z nowych klasyfikacji. W wykonaniu tego obowiązku Minister Finansów w obwieszczeniu z 31 marca 1995 r. (Dz.U. Nr 44, poz. 231) opublikował stosowne tabele. Jednocześnie § 2 obwieszczenia stanowi, że zmiana nomenklatury usług po 31 marca 1995 r. nie powoduje zmian wysokości opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, Minister Finansów stanowiąc ten przepis naruszył art. 54 ust. 3 ustawy. Sejm nie upoważnił bowiem Ministra Finansów do decydowania o treści załączników, a jedynie do "technicznego dostosowania" ich treści do nowo wprowadzanych klasyfikacji GUS-u. W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich w tej sytuacji brak podstawy prawnej do stosowania dla celów podatkowych klasyfikacji nie obowiązujących już w statystyce. Pogląd ten jest uzasadniony tym bardziej, że 1 listopada 1995 r. utraciła moc obowiązującą dawna ustawa o statystyce państwowej. Zastąpiła ją ustawa z 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej (Dz.U. Nr 88, poz. 439 ze zm.), na podstawie której (art. 40 ust. 2) Rada Ministrów wydała rozporządzenie z 18 marca 1997 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU). 6-tomowy załącznik do tego rozporządzenia zawiera klasyfikację towarów i usług obowiązującą w statystyce, ewidencji, dokumentacji oraz rachunkowości, a także w urzędowych rejestrach i systemach informacyjnych administracji publicznej. Rozporządzenie wraz z załącznikiem weszło w życie 1 lipca 1997 r., jednak – zgodnie z jego przepisami – w dwuletnim okresie przejściowym do 30 czerwca 1999 r. stosowane były obie klasyfikacje: dawna (SWW i KWiU) oraz nowa (PKWiU). Zmiana ustawy o podatku od towarów i usług, uchwalona 20 maja 1999 r., dodała jednak do art. 54 ustawy ust. 4, zgodnie z którym "dla celów poboru podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w okresie do dnia 31 grudnia 2000 r. stosuje się klasyfikacje statystyczne obowiązujące przez dniem 1 lipca 1997 r.". Tak więc zakres przedmiotowy podatku nadal jest w znacznej mierze regulowany przez akt prawny rangi zarządzenia wydanego przez Prezesa GUS. Podsumowując Rzecznik Praw Obywatelskich stwierdza, że taki stan prawny narusza nie tylko art. 217, ale także art. 87 konstytucji, zgodnie z którym podustawowymi aktami prawnymi powszechnie obowiązującymi są rozporządzenia i akty prawa miejscowego. Zarządzenia ministrów mają charakter wewnętrzny i obowiązują tylko jednostki organizacyjne podległe stanowiącemu je ministrowi.

Rzecznik Praw Obywatelskich sformułował też zastrzeżenia dotyczące faktu, że przedmiot opodatkowania ukształtowany jest przez przepisy wydane na podstawie i w celu wykonania innej niż podatkowa ustawy. Zachodzi wątpliwość, czy taka technika legislacyjna jest zgodna z konstytucyjną zasadą państwa prawnego. Klasyfikacje SWW i KWiU, stworzone dla celów statystycznych, podlegają stałym modyfikacjom. W konkretnych przypadkach, gdy chodzi o opodatkowanie nietypowych towarów i usług, o stawce podatku decyduje opinia GUS, wojewódzkiego urzędu statystycznego, jednostek naukowo-badawczych GUS lub specjalistów od statystyki. W razie rozbieżności opinii o klasyfikacji danego towaru czy usługi decydują organy statystyczne; ostatecznie one rozstrzygają więc niejednokrotnie o zwolnieniu od podatku lub opodatkowaniu określoną stawką. W konsekwencji zakres opodatkowania nie ma charakteru stabilnego, a dotyczące go regulacje nie są dostępne. Rzecznik podkreślił wpływ tego stanu na sytuację podatników, których obciąża obowiązek samoobliczenia, a tym samym – ryzyko związane z właściwym ustaleniem należności podatkowej. Każde wadliwe zakwalifikowanie

statystyczne towaru lub usługi rodzi po ich stronie negatywne konsekwencje. Rzecznik zwrócił też uwagę na trudności po stronie organów podatkowych powstające na skutek tego, że różne organy występujące w toku stosowania ustawy (organy podatkowe i kontroli skarbowej, organy producenta i hurtownika, organy występujące w różnych fazach obrotu) dokonują odmiennej klasyfikacji tego samego towaru czy usługi, co skutkuje różnicami w opodatkowaniu.

Przytoczone argumenty uzasadniają, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, stwierdzenie sprzeczności kwestionowanych przepisów z art. 217 i art. 87 konstytucji.

W piśmie z 11 stycznia 2001 r. Rzecznik Praw Obywatelskich podtrzymał wcześniejszy wniosek i rozszerzył zakres kontroli konstytucyjnej, wnosząc o uznanie, iż art. 54 ust. 4 w aktualnie obowiązującym brzmieniu jest niezgodny z art. 7, art. 87 i art. 217 Konstytucji RP. Rzecznik podkreślił aktualność sformułowanych we wniosku zarzutów, mimo zmian zaskarżonej ustawy, które nastąpiły już po jego złożeniu. Podkreślił jednocześnie, że rozszerzenie wniosku spowodowane zmianą ustawy “nie zmienia *meritum* wniosku”.

Ustosunkowując się do stanowiska Ministra Finansów Rzecznik Praw Obywatelskich zwrócił uwagę, iż zawarte w piśmie “ostrzeżenie” przed skutkami uwzględnienia wniosku przez Trybunał Konstytucyjny dowodzi normatywnego znaczenia załączników do ustawy; decydują one o wielkości podatku dla poszczególnych towarów. Załączniki te zaś najczęściej są wynikiem uzgodnień Ministra Finansów z Prezesem GUS i opierają się na nie obowiązującej w obrocie od 1 lipca 1997 r. klasyfikacji statystycznej SWW i KWiU. Klasyfikacja ta, utrzymana w mocy na podstawie zmienionego art. 54 ust. 4 ustawy o VAT, to zarządzenie Prezesa GUS, wydane na podstawie nie obowiązującej już ustawy o statystyce państwowej. W świetle art. 87 konstytucji nie może być uznana za źródło prawa.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich opieranie systemu podatkowego o przepisy wykonawcze, które ze względu na swą rangę nie są zaliczane do źródeł prawa a ponadto nie obowiązują – narusza art. 217 i art. 7 Konstytucji RP.

2. Prokurator Generalny w piśmie z 20 stycznia 2000 r. wyraził stanowisko, iż art. 2 w związku z art. 4 pkt 1 oraz 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. Nr 11, poz. 50 ze zm.) są niezgodne z art. 217 i art. 87 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Uznał za zasadne i w pełni podzielił zarzuty zawarte we wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich. W ocenie Prokuratora Generalnego zarzuty te dotyczyły zakresu ustawy w prawie podatkowym oraz konstytucyjnego systemu źródeł prawa.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, art. 217 konstytucji poddał ustawodawcę daleko idącym ograniczeniom w podejmowaniu decyzji, jakie kwestie w dziedzinie podatków musi uregulować samodzielnie (ustawami), a jakie może przekazać do uregulowania aktami wykonawczymi. Sama konstytucja ustanawia szczególne wymagania co do stopnia określoności i zakresu przedmiotowego ustaw daninowych; muszą one określać, m.in., przedmiot opodatkowania. Tymczasem technika legislacyjna zastosowana w kwestionowanych przepisach powoduje, że nie jest możliwe skonstruowanie przedmiotu opodatkowania podatkiem VAT wyłącznie w oparciu o przepisy ustawy; są one zbyt ogólne i niekompletne. Dla ustalenia przedmiotu opodatkowania konieczne jest sięgnięcie do aktów pozaustawowych i to nie mających charakteru aktów prawa powszechnie obowiązującego. Jest to kolejna przyczyna sprzeczności z konstytucją kontrolowanych przepisów.

Nawiązując do treści wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich Prokurator Generalny podniósł, iż klasyfikacje SWW i KWiU, do których odsyłają zaskarżone przepisy ustawy,

zostały wydane przez Prezesa GUS w formie zarządzenia. Zarówno zatem ze względu na podmiot, który je wydał, jak i na swą formę prawną, nie stanowiły one – według art. 87 i art. 92 ust. 1 konstytucji – źródła powszechnie obowiązującego prawa; walor taki, poza ustawami, posiadają wyłącznie rozporządzenia wydane przez organy wskazane w konstytucji na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Akty prawne rangi zarządzenia nie mogą dziś kształtować sytuacji prawnej obywateli. Podzielając stanowisko wnioskodawcy Prokurator Generalny zwrócił uwagę na istotne trudności powstające w procesie stosowania prawa w związku z istniejącym sposobem regulacji. Ryzyko wadliwego obliczania podatku ponoszą zobowiązani do samoobliczania podatnicy.

Ze względu na skutki dla finansów państwa, jakie może pociągnąć za sobą stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności kwestionowanych przepisów z konstytucją, Prokurator Generalny wnosił o określenie utraty przez nie mocy obowiązującej w terminie osiemnastu miesięcy od dnia ogłoszenia orzeczenia (art. 190 ust. 3 konstytucji).

W piśmie z 26 lutego 2001 r. Prokurator Generalny stwierdził, że ponowna analiza zarzutów podniesionych we wniosku doprowadziła do zmiany Jego stanowiska, wyrażonego wcześniej, tj. w piśmie z 20 stycznia 2000 r. Zgodnie ze zmienionym stanowiskiem Prokuratora Generalnego, art. 2 w zw. z art. 4 pkt 1 i 2 oraz art. 54 ust. 1-4 kwestionowanej ustawy nie są niezgodne z art. 217 i art. 87 ust. 1 Konstytucji RP, a nadto art. 54 ust. 4 ustawy nie jest niezgodny z art. 7 konstytucji.

W uzasadnieniu Prokurator Generalny wyraził pogląd, iż art. 217 konstytucji nie wyklucza możliwości posłużenia się przez ustawodawcę techniką odesłania do klasyfikacji indywidualizujących poszczególne towary i usługi, wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej. Prokurator zwrócił uwagę, że przedmiotem opodatkowania podatkiem VAT jest obrót towarami i usługami, a formy tego obrotu zostały wyszczególnione w sposób wyczerpujący w art. 2 ustawy. Natomiast ustawodawca nie jest zobowiązany do enumeratywnego wyliczenia w ustawie towarów i usług, które mogą być przedmiotem obrotu. Pojęcia “towaru” i usługi” są bowiem powszechnie znane. Ich wyliczenie w ustawie byłoby zabiegiem technicznie trudnym, a ponadto – obiektywnie nieuzasadnionym, skoro w państwie istnieją oficjalne wykazy statystyczne sporządzane przez powołane do tego organy administracji. Ujęcie towarów i usług w ustawie polegałoby wyłącznie na mechanicznym przeniesieniu treści oficjalnych klasyfikacji z jednego aktu prawnego do drugiego. W konsekwencji, zdaniem Prokuratora Generalnego, przyjęta w zakwestionowanych przepisach konstrukcja przedmiotu opodatkowania nie narusza wyrażonej w art. 217 konstytucji zasady wyłączności ustawy w prawie daninowym.

Zasady tej nie narusza też, w ocenie Prokuratora Generalnego, sposób określenia stawek podatkowych. Wysokość stawek oraz kategoryzacja towarów i usług, do których odnoszą się poszczególne stawki, bądź które podlegają zwolnieniu, określone zostały w ustawie i załącznikach stanowiących integralną jej część. Symbolami klasyfikacji statystycznych ustawodawca posiłkuje się wyłącznie w celu identyfikacji konkretnego towaru i usługi, jako kategorii określonych w załączniku.

Rozważając kwestię zgodności zakwestionowanych przepisów z art. 87 ust. 1 konstytucji, Prokurator Generalny wyraził pogląd, że klasyfikacje statystyczne, do których odsyła ustawa, nie mają charakteru norm prawnych. Są one jedynie wykazami występujących w obrocie towarów i usług. Nie zawierają natomiast treści normatywnych, które kształtowałyby sytuację prawną jakiegokolwiek podmiotu. Dlatego klasyfikacje te nie muszą przybierać postaci ustawy czy rozporządzenia, które – zgodnie z art. 87 ust. 1 konstytucji – stanowią źródła prawa obowiązującego w Polsce. Dla poparcia wyrażonego

poglądu Prokurator Generalny przypomniał stanowisko Trybunału Konstytucyjnego (K. 6/99, OTK ZU Nr 7/1999), zgodnie z którym należy odróżnić powszechnie obowiązujące przepisy, będące źródłem prawa obowiązującego, oraz reguły, zasady i normy pozasystemowe, do których te przepisy odsyłają. Odesłania te dopełniają prawo, sprawiając, że jest ono wrażliwe na rzeczywistość ekonomiczną i związane z nią problemy społeczne. Sam fakt odesłania do reguł pozasystemowych nie czyni z nich jednak norm prawnych. Spostrzeżenie to odnosi się w pełni do klasyfikacji statystycznych, do których odsyła kwestionowana ustawa.

Na zakończenie Prokurator Generalny odniósł się do zarzutu pod adresem art. 54 ust. 3 kwestionowanej ustawy, który upoważnia ministra właściwego do spraw finansów publicznych – w uzgodnieniu z Prezesem GUS – do ogłoszenia załączników do ustawy z uwzględnieniem nomenklatury wynikającej z nowych klasyfikacji towarów i usług. Zdaniem Prokuratora Generalnego, przepis ten jest zgodny z art. 87 ust. 1 konstytucji, gdyż nie upoważnia ministra do samoistnego stanowienia przepisów prawa, lecz do porządkowania istniejącego stanu prawnego. Ogłoszenie przybiera techniczną formę obwieszczenia, ma charakter wyłącznie odwórczy, a jego celem jest odzwierciedlenie nomenklatury przyjętej w nowych klasyfikacjach.

3. W piśmie z 3 listopada 2000 r. Marszałek Sejmu przedstawił wyjaśnienia odnośnie wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich. Zdaniem Marszałka z treści wniosku wynika, że Rzecznik sam dostrzega trudności wynikające z bezwzględnego wymogu podporządkowania podatku VAT i akcyzy dyspozycji art. 217 konstytucji. Wnioskodawca dopuszcza możliwość uszczegółowienia przedmiotu ustawy w drodze aktu podustawowego, jednak pod warunkiem, że aktem tym jest rozporządzenie, nie zaś – zarządzenie. W ocenie Marszałka ustawodawca prezentuje to samo stanowisko, dlatego art. 54 ust. 4 kwestionowanej ustawy ma charakter przejściowy. Jego utrzymanie nie wynika z sankcjonowania przez ustawodawcę “złej legislacji”, lecz ma na celu ochronę obywateli i finansów państwa; brak tego przepisu spowodowałby podniesienie stawek podatku na szereg towarów i usług.

Na zakończenie Marszałek Sejmu zwrócił uwagę, że ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym została uchwalona w innym reżimie konstytucyjnym. Oczekiwany jest projekt nowej ustawy, który będzie uwzględniał zarówno wymogi nowej Konstytucji, jak i dyrektyw Unii Europejskiej.

W piśmie z 16 marca 2001 r., ustosunkowując się do rozszerzonego wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich, Marszałek Sejmu podtrzymał wcześniej wyrażone stanowisko uzupełniając je tezą, iż art. 54 ust. 4 ustawy o VAT jest zgodny także z art. 7 konstytucji.

Polemizując z zarzutem naruszenia art. 217 konstytucji Marszałek podkreślił, że zasadnicze znaczenie dla określenia przedmiotu opodatkowania ma art. 2 ustawy o VAT, według którego przedmiotem tym jest obrót towarami i usługami; art. 4 pkt 1 i 2 ustawy jest “wyłącznie elementem pomocniczym materialnego przepisu art. 2”. Zdaniem Marszałka, zasada racjonalizmu ustawodawcy sprzeciwia się wymaganiu, by definicja każdego towaru i usługi znalazła się w ustawie. Także stawka podatku została określona w ustawie. Jako zasadę ustawodawca przyjął stawkę 22%, a skategoryzowane grupy towarów i usług zwolnionych od podatku lub objętych niższą stawką wyszczególnione są w załącznikach stanowiących integralną część ustawy.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 87 ust. 1 i art. 7 konstytucji Marszałek wyraził przekonanie, że klasyfikacje statystyczne nie posiadają przymiotu normotwórczego, wymaganego do uznania danego aktu za źródło powszechnie obowiązującego prawa. Zawierając standardy stosowane także w produkcji, ewidencji i

statystyce, stanowią one prawne zabezpieczenie przepisów ustawy przed ich destabilizacją. Klasyfikacje są sporządzane przez uprawniony organ, co decyduje o braku podstaw do sformułowania zarzutu naruszenia zasady legalizmu i praworządności, wyrażonej w art. 7 konstytucji.

Zasad konstytucyjnych nie narusza też, zdaniem Marszałka Sejmu, treść art. 54 ust. 3 ustawy o VAT. Przepis ten upoważnia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do ogłaszania załączników do ustawy z uwzględnieniem nowych klasyfikacji, nie zezwala mu natomiast na kształtowanie treści przedmiotu opodatkowania.

4. Minister Finansów w piśmie z 11 grudnia 2000 r. wyraził stanowisko, że konstrukcja podatkowa przyjęta w art. 2 w związku z art. 4 pkt 1 i 2 i art. 54 ust. 1-4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie jest niezgodna z art. 217 i art. 87 ust. 1 konstytucji. Powiązanie definicji towaru i usługi z klasyfikacjami wydawanymi na podstawie przepisów o statystyce państwowej nie powinno być oceniane jako naruszające ustawę zasadniczą. Ustawa funkcjonuje bowiem jako element całego systemu prawnego i dlatego odwołanie się do innych, obowiązujących już regulacji stanowi często stosowany zabieg legislacyjny. W przypadku kwestionowanej ustawy odesłanie do klasyfikacji ma jedynie jednoznacznie sprecyzować rozumienie pojęć w niej używanych, chodzi o odesłanie o charakterze czysto technicznym. Rola klasyfikacji statystycznej jest więc służebna wobec przepisów ustawy. Zdaniem Ministra Finansów, art. 217 konstytucji nie może być rozumiany jako wykluczający odwoływanie się w ustawach podatkowych do innych uregulowań funkcjonujących już w obrocie prawnym. W konsekwencji, należy uznać, że przedmiot opodatkowania, jak i stawki, zostały uregulowane w ustawie, w sposób odpowiadający konstytucji.

W dalszej kolejności Minister Finansów zwrócił uwagę na skutki, jakie pociągnęłyby za sobą uchylene kwestionowanych przepisów. W ocenie Ministra oznaczałoby to, że sprzedaż wszystkich towarów i świadczenie wszystkich usług byłoby objęte 22%, podstawową stawką VAT-u. Wprowadzenie obniżonych stawek wymagałoby, zdaniem Ministra, „bardzo szczegółowych definicji poszczególnych towarów takich, jak np. koń, pietruszka, burak, pieluszki dla niemowląt, benzyna, papierosy, jachty itp.” Pojawiłby się też problem powołania specjalnego organu w celu dokonywania interpretacji pojęć ustawowych.

Minister Finansów zwrócił też uwagę na zobowiązania Polski dotyczące ujednolicenia nomenklatury podatkowej z metodologią Unii Europejskiej i Eurostatu. Te zobowiązania, wynikające z podpisanych umów międzynarodowych, uniemożliwiają – wbrew twierdzeniom Rzecznika Praw Obywatelskich – dowolne kształtowanie klasyfikacji przez aparat statystyczny. Minister zwrócił uwagę, że w krajach europejskich stosuje się dwie metody identyfikacji towarów i usług podlegających podatkowi VAT: metodę odesłania do klasyfikacji statystycznej (Niemcy, Włochy, Czechy) oraz metodę definiowania przez ministra finansów danego kraju wyrobów objętych stawką niższą od podstawowej (Francja, Szwecja, Węgry).

W Polsce przyjęto pierwszy system; dla potrzeb podatku od towarów i usług stosowane są klasyfikacje SWW, KOB, KWiU i inne. W 1997 r. wprowadzono nową klasyfikację, tzw. PKWiU. Aneks do niej, opracowany przez GUS, wszedł w życie 1 stycznia 2000 r. i liczy 509 stron formatu A4. Na razie brak klucza, który umożliwiłby generalne przejście ze starej symboliki (SWW) na nową (PKWiU). W związku z tym przedłużono okres, w którym pomocniczo, obok nowej klasyfikacji, może być stosowana dotychczasowa. Termin wskazany obecnie w art. 54 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług – 31 grudnia 2002 r. pozwoli nie tylko na „przełożenie” starej nomenklatury na nową, ale także dostosowanie do dyrektyw unijnych. Polska jest bowiem z mocy układu

stowarzyszeniowego zobowiązana do stosowania konstrukcji podatkowych UE, w tym klasyfikacji celnej, zbudowanej na tzw. kodzie CN.

W podsumowaniu Minister Finansów zwrócił uwagę, że Ośrodek Badawczo-Rozwojowy Statystyki, do którego działalności krytycznie odnosi się Rzecznik Praw Obywatelskich, nie istnieje od ponad 4 lat; GUS nie posiada kompetencji ani w zakresie obciążenia podatkiem ani w zakresie określania jego wysokości. Minister podkreślił, że zarówno fakt powstania obowiązku podatkowego, jego zakres podmiotowy i przedmiotowy oraz wysokość stawek podatkowych zostały określone wyłącznie w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Odesłanie do klasyfikacji jest czysto technicznym zabiegiem.

W związku z rozszerzeniem zakresu wniosku przez Rzecznika Praw Obywatelskich także Minister Finansów ponownie wyraził swe stanowisko. W piśmie z 16 marca 2001 r. Minister Finansów powtórzył wcześniejszą ocenę, iż konstrukcja zawarta w art. 2 w zw. z art. 4 pkt 1 i 2 oraz art. 54 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym jest w pełni zgodna z art. 217 konstytucji. Zasada wyrażona w tym przepisie nie powinna być bowiem rozumiana jako zobowiązanie ustawodawcy podatkowego do enumeratywnego wyszczególnienia w ustawie specyficznych dla danego towaru lub usługi definicji, formułowanych na potrzeby podatku VAT. Byłby to zabieg bardzo trudny z punktu widzenia techniki legislacyjnej, a jednocześnie – wobec istnienia w Polsce wykazów towarów i usług opracowanych przez właściwy organ administracji publicznej – byłby to zabieg zbędny.

Klasyfikacje są wykazami grup towarów i usług oraz poszczególnych towarów i usług, oznaczonymi symbolami cyfrowymi, które umożliwiają ich identyfikację statystyczną. Minister zwrócił uwagę, że klasyfikacje te – w statystyce, w gospodarce, w handlu międzynarodowym, w postępowaniu celnym – spełniają funkcje podobne do układu miar, wag, norm lub tabel przeliczeniowych. Z uwagi na powszechność ich stosowania odwołano się do nich także w konstrukcjach prawa podatkowego. Zdaniem Ministra, odwołanie się do klasyfikacji daje gwarancję większego obiektywizmu i jednoznaczności przy określaniu przedmiotu opodatkowania podatkiem VAT, niż mógłby to zapewnić ustawodawca definiując poszczególne towary i usługi w ustawie regulującej ten podatek. Tytułem przykładu Minister wskazał załącznik nr 5 do ustawy, który zawiera około 80 pozycji materiałów i urządzeń stosowanych w budownictwie, opodatkowanych stawką 7%. Minister podkreślił, że ich zdefiniowanie w ustawie byłoby właściwie zadaniem niewykonalnym. Minister odnotował też zbieżność zakresu zastosowania klasyfikacji w Polsce i krajach Unii Europejskiej, a nawet na występującą w pewnych dziedzinach konieczność ich stosowania, dyktowaną przez unijne dyrektywy.

Minister Finansów zwrócił uwagę na pewną zmianę stanowiska Rzecznika Praw Obywatelskich. Otóż uzupełnienie wniosku skupia się na krytyce faktu, że – mimo obowiązywania art. 54 ust. 3 ustawy o VAT – ustawa ta odsyła do starych, nie obowiązujących już w statystyce, klasyfikacji. W ocenie Ministra, z uzupełnienia wniosku wynika więc, że Rzecznik Praw Obywatelskich – co do zasady – dopuszcza możliwość posłużenia się klasyfikacjami. W tym kontekście Minister Finansów szeroko uzasadnił przyczyny, dla których ustawodawca odsunął w czasie (do 31 grudnia 2002 r.) stosowanie na potrzeby podatku VAT obowiązującego obecnie w statystyce wykazu PKWiU. Minister wskazał na trudności wynikające z braku oficjalnego klucza powiązań między nowym wykazem a wykazami wcześniej funkcjonującymi w statystyce. W istniejącej sytuacji, zdaniem Ministra, uzasadniona jest teza, iż odsuwanie w czasie wprowadzenia PKWiU stanowi wyraz świadomego kształtowania przez ustawodawcę takiego trybu postępowania, który zapewni najbardziej obiektywne, uznane i sprawdzone parametry określające wymiar podatku VAT.

Uwzględniając powyższy cel działania ustawodawcy Minister Finansów przeciwstawił się zarzutom wnioskodawcy sformułowanym pod adresem art. 54 ust. 4 kwestionowanej ustawy. Treść klasyfikacji dowodzi, że stanowią one wyłącznie wykazy nazw grup towarowo-usługowych i ich oznaczeń (symboli) cyfrowych. Klasyfikacje nie zawierają treści normatywnych, które mogłyby kształtować sytuację prawną podatników. Ponadto Minister Finansów wyraził pogląd, iż z chwilą pełnego przejścia terminologii i symboliki statystycznej zawartej w klasyfikacji na potrzeby prawa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług, klasyfikacje stały się integralną częścią ustawy regulującej ten podatek. Minister powołał się na uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie sygn. K. 6/99 (OTK ZU Nr 7/1999), z którego wynika, iż nie jest wykluczone pomocnicze wykorzystanie klasyfikacji przez ustawodawcę podatkowego. Trybunał wskazał bowiem na rozróżnienie przepisów będących źródłem prawa powszechnie obowiązującego oraz norm czy reguł, które wprawdzie nie należą do systemu prawa powszechnie obowiązującego, do których jednak mogą odsyłać przepisy obowiązujące. Przestrzeganie owych reguł może być składnikiem obowiązku adresatów norm odsyłających. Zdaniem Ministra, Rzecznik Praw Obywatelskich tych argumentów nie uwzględnił formułując pod adresem art. 54 ust. 4 ustawy zarzut naruszenia zasady legalizmu i praworządności. Minister podkreślił dodatkowo intertemporalny, przejściowy charakter tego przepisu.

Odnosząc się do zarzutu niekonstytucyjności art. 54 ust. 3 Minister Finansów zwrócił uwagę, iż ogłaszanie załączników z uwzględnieniem nowej nomenklatury jest zabiegiem techniki legislacyjnej o charakterze czysto formalnym, odtwórczym, o celach porządkujących. Dokonywanie tego zabiegu przez ministra nie oznacza naruszenia zasady pewności prawa podatkowego i nie powinno naruszać zaufania obywateli do Państwa i prawa.

Podsumowując Minister Finansów wyraził pogląd, iż kwestionowane przez Rzecznika Praw Obywatelskich przepisy ustawy o VAT nie naruszają przepisów konstytucji.

5. W piśmie procesowym z 28 marca 2001 r. Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o włączenie w poczet dowodów w sprawie dwóch opinii prawnych profesorów prawa finansowego: prof. zw. dr hab. Ryszarda Mastalskiego oraz prof. zw. dr hab. Cezarego Kosikowskiego. Obie opinie zostały załączone do pisma procesowego.

II

Na rozprawie 3 kwietnia 2001 r. przedstawiciele wnioskodawcy oraz pozostałych uczestników postępowania podtrzymali stanowiska wyrażone na piśmie.

Przedstawiciel Rzecznika Praw Obywatelskich w pełni podtrzymał rozszerzony wniosek, zwracając się jednocześnie do Trybunału Konstytucyjnego o potraktowanie dołączonych opinii prawnych profesorów prawa finansowego jako dodatkowego uzasadnienia wniosku. Powtórzył, iż – zdaniem Rzecznika – klasyfikacje GUS mają bezpośredni wpływ na podatek VAT. Podkreślił, iż wpływ ten przejawia się na dwóch płaszczyznach: klasyfikacje rozstrzygają o przedmiocie opodatkowania i wysokości podatku, a ponadto pozwalają na dokonywanie interpretacji przez organy GUS. Pojęcia towaru i usługi, jako fundament przedmiotu opodatkowania, powinny być precyzyjnie określone w ustawie; brak takiego określenia decyduje o naruszeniu art. 217 konstytucji. Oczywista niekonstytucyjność art. 54 ust. 4 kwestionowanej ustawy wynika z tego, że

stanowi on o stosowaniu nieobowiązujących przepisów, a nawet – przepisów nieistniejących.

Przedstawiciel Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, podtrzymując tezę o zgodności kwestionowanych przepisów z konstytucją, podkreślił, że – ponieważ ustawa o podatku VAT generuje największe dochody Państwa – przedmiot i stawki tego podatku są kształtowane przez Parlament w toku burzliwych debat. Skoro na tych decyzjach koncentruje się też uwaga opinii publicznej, są one przedmiotem szczególnie wnikliwego badania. Jest więc oczywiste, że to Sejm, a nie klasyfikacje GUS, rozstrzyga o podstawowych elementach podatku. Klasyfikacje są potrzebne tylko dla precyzyjnego określenia ulg i zwolnień od podatku, regulowanych w załącznikach do ustawy. Jednak i w tym zakresie nie mają one charakteru normotwórczego, lecz pełnią rolę dyrektywy technicznej.

Przedstawiciel Ministra Finansów, wnosząc o uznanie kwestionowanej regulacji za zgodną z konstytucją, wyraził pogląd, że pojęcie towaru i usługi jest zdefiniowane w ustawie; klasyfikacje – nie mając charakteru normotwórczego – są źródłem określeń, czyli dostarczają bliższej charakterystyki towarów i usług. Takiej charakterystyki zawsze należy szukać poza ustawą, niezależnie od modelu regulacji. Sporów co do identyfikacji konkretnego, pojawiającego się w obrocie towaru lub usługi nie da się wykluczyć, nawet gdyby całkowicie oderwać regulację prawną od klasyfikacji. Stosowanie starych klasyfikacji, zdaniem przedstawiciela Ministra Finansów, decyduje o stabilności obciążenia podatkowego. Odwołanie się do wykazów już nie obowiązujących w statystyce stanowi bowiem gwarancję niezmienności charakterystyki poszczególnych towarów i usług. Przedstawiciel Ministra Finansów podkreśliła, że w Ministerstwie trwają prace nad “przełożeniem” treści starej klasyfikacji na nową; prace te związane są z przygotowaniem się Polski do przystąpienia do Unii Europejskiej. Okoliczność ta dyktuje termin ich zakończenia – 31 grudnia 2002 roku.

Przedstawiciel Prokuratora Generalnego podtrzymała stanowisko wyrażone w piśmie z 26 lutego 2001 r. Wyraziła przekonanie, że klasyfikacje GUS nie są źródłami prawa, lecz stanowią dopełnienie normy prawnej w sensie technicznym. Praktycznych problemów związanych z kwalifikacją poszczególnych towarów i usług nie da się uniknąć, nawet w przypadku wyliczenia w ustawie wszystkich towarów i usług objętych podatkiem VAT.

W końcowych wystąpieniach przedstawiciele wnioskodawcy i uczestników postępowania, podtrzymując własną argumentację, wnosili o rozstrzygnięcie zgodne z wyrażonymi przez nich stanowiskami.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Kwestionowana ustawa reguluje jedną z form opodatkowania obrotu, jaką stanowi tzw. podatek od wartości dodanej. Podatek ten w praktyce został po raz pierwszy zastosowany we Francji, zaś jego upowszechnienie w Europie wiąże się z harmonizacją podatków obrotowych przewidzianą w art. 99 Traktatu Rzymskiego. Dla realizacji tego celu wydano kilkanaście dyrektyw, wśród których podstawowe znaczenie ma VI dyrektywa z 17 maja 1977 r. (77/388/EWG) w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dziennik Urzędowy Wspólnot Europejskich, nr 145/1), następnie zmodyfikowana i przyjęta na rynku wewnętrznym Unii Europejskiej przez dyrektywę z 16 grudnia 1991 r. (91/680/EWG) w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i zmiany szóstej dyrektywy ze względu na zniesienie granic podatkowych.

W Polsce podatek od wartości dodanej, w skrócie określany jako VAT, zastąpił wcześniej obowiązujące, dwa rodzaje podatku obrotowego: obciążający jednostki gospodarki uspołecznionej (ustawa z 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej; tekst jednolity z 1987 r. Dz.U. Nr 12, poz. 77) oraz obciążający pozostałe podmioty prowadzące działalność wytwórczą, usługową i handlową (ustawa z 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym; tekst jednolity z 1983 r. Dz.U. Nr 43, poz. 191). VAT został wprowadzony ustawą z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, ogłoszoną wraz z sześcioma załącznikami obejmującymi wykazy grup towarów i usług zwolnionych od podatku lub objętych preferencyjną stawką podatku (Dz.U. Nr 11, poz. 50). Ustawa ta już kilkakrotnie stanowiła przedmiot zainteresowania Trybunału Konstytucyjnego. Kontrola podlegała jednak zgodność aktów wykonawczych wydanych na jej podstawie z ustawą, a także z art. 92 konstytucji (por. *wyrok TK z 5 stycznia 1998 r., P. 2/97*, OTK ZU Nr 1/1998, poz. 1). Tym razem kwestionowana jest zgodność z konstytucją rozwiązań zawartych w samej ustawie, a mianowicie – konstrukcja przedmiotu opodatkowania.

We wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich, po ostatecznym określeniu jego zakresu, zarzuca się, iż konstrukcja podatkowa ustanowiona w art. 2 w związku z art. 4 pkt 1 i 2 oraz art. 54 ust. 1-4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym jest niezgodna z art. 87 oraz art. 217 konstytucji (początkowy zakres wniosku), a ponadto – sam art. 54 ust. 4 jest niezgodny dodatkowo z art. 7 konstytucji (rozszerzenie wniosku). Wprawdzie zarzuty skierowane są przeciwko całemu art. 54 ustawy, jednak w uzasadnieniu wniosku brak choćby krótkiej uwagi dotyczącej art. 54 ust. 2. Przepis ten dotyczy tylko poboru podatków w imporcie, a przewidziane w nim zobowiązanie ministra do nazwania towarów wycieczonych w załączniku według nomenklatury PCN nie ma znaczenia dla konstrukcji przedmiotu podatku. W istocie więc przedmiotem zarzutu jest art. 54 ust. 1, 3 i 4 ustawy. Kwestia niezgodności art. 54 ust. 4 powołanej ustawy z art. 7 konstytucji jest ściśle związana z pozostałymi zarzutami. Podstawą wniosku jest bowiem twierdzenie Rzecznika Praw Obywatelskich, iż regulacja podatku VAT nie tylko nie czyni zadość statuowanemu w art. 217 konstytucji wymaganemu ustawowemu regulowania podatków, ale ponadto została przyjęta z przekroczeniem przez organy władzy publicznej granic działania wyznaczonych przez prawo (naruszenie art. 7 konstytucji) i opiera się na aktach, które nie należą do źródeł prawa powszechnie obowiązującego (naruszenie art. 87 ust. 1 konstytucji). W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, ze względu na ścisły merytoryczny związek między zarzutami, w niniejszej sprawie nie sposób odrębnie analizować zgodności kwestionowanych przepisów z poszczególnymi wzorcami kontroli konstytucyjnej. Prawidłowe ustalenie, jakie przepisy tworzą obecnie konstrukcję podatku VAT pozwoli jednocześnie ocenić ich zgodność zarówno z art. 217, jak i art. 7 oraz art. 87 ust. 1 konstytucji.

2. Zasadnicze, pierwszoplanowe znaczenie dla realizacji idei państwa prawnego w prawie podatkowym ma praworządność, zgodność z konstytucją, ingerencja państwa w stosunki majątkowe jednostki. Art. 217 konstytucji, określając jakie elementy podatkowego stanu faktycznego wymagają regulacji ustawowej, narzuca ustawodawcy zwykły tryb regulowania kwestii podatkowych. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego z art. 217 konstytucji wynika, że ustawy powinny rozstrzygać przynajmniej, kto powinien płacić podatek (podmiot), jakie zjawiska życia społecznego i gospodarczego podlegają opodatkowaniu (przedmiot) oraz w jakiej wysokości podatek powinien być płacony (por. *wyrok TK z 16 czerwca 1998 r., U. 9/97*, OTK w 1998 r., s. 306). W nauce podkreśla się, że nieprawidłowość polegająca na posłużeniu się przez ustawodawcę do regulacji tych elementów podatku aktem rangi podustawowej nie może być sanowana w procesie

stosowania przez sądy prawa podatkowego (tamże). Dla oceny zasadności wniosku w niniejszej sprawie konieczne jest dokonanie konfrontacji unormowania podatku od towarów i usług z przedstawionymi, podstawowymi wymaganiami stawianymi regulacjom podatkowym przez art. 217 konstytucji.

Konstrukcja prawna przedmiotu opodatkowania przyjęta w badanej ustawie jest złożona. Najbardziej ogólne jego określenie znalazło się w art. 2 ust. 1 i 2 kwestionowanej ustawy, zgodnie z którym “opodatkowaniu podlega sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej” oraz “eksport i import towarów i usług”. W kolejnym ustępie, art. 2 ust. 3, ustawodawca wskazał inne formy obrotu, nie będące ani sprzedażą ani odpłatnym świadczeniem usług, do których stosuje się art. 2 ust. 1 i 2. Z kolei w art. 3 ust. 1 znalazły się wyłączenia niektórych czynności spod opodatkowania. W konsekwencji, jak słusznie podkreślił Prokurator Generalny w stanowisku z 26 lutego 2001 r., art. 2 w sposób wyczerpujący wylicza wszelkie formy obrotu prawnego, które podlegają opodatkowaniu. Taki zakres ustawy został potwierdzony w jej art. 13, otwierającym rozdział 2 poświęcony podatkowi od towarów i usług. W przepisie tym czytamy, że “opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej *podatkiem*, podlegają czynności określone w art. 2”. Jednocześnie art. 4 ustawy, zawierający definicje legalne pojęć, stanowi, iż ilekroć w ustawie mowa o:

“1) towarach rozumie się przez to rzeczy ruchome, jak również wszelkie postacie energii, budynki, budowle lub ich części, będące przedmiotem czynności określonych w art. 2, które wymienione są w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej.

2) usługach – rozumie się przez to usługi wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej, a także roboty budowlano-montażowe”.

Z treści art. 4 pkt 1 i 2 można by wnosić, że towarem i usługą jest tylko to, co wymienione w klasyfikacjach. 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. Ocena ta jednak okazuje się przedwczesna, gdy uwzględni się treść art. 54 ust. 1 ustawy, będącego także przedmiotem zaskarżenia. Należy przypomnieć, iż już pierwotne brzmienie tego przepisu odrywało przedmiot opodatkowania VAT-em od faktu wyliczenia towaru lub usługi w klasyfikacjach, o których wspomina art. 4. W pierwotnym tekście ustawy art. 54 ust. 1, pomyślany jako przepis przejściowy, głosił: “Do czasu ustalenia przez Główny Urząd Statystyczny nowych klasyfikacji towarów i usług, nie później jednak niż do dnia 31 grudnia 1995 r., towary i usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 2, nie objęte w: Systematycznym wykazie wyrobów, Klasyfikacji obiektów budowlanych, Scalonej nomenklaturze towarowej handlu zagranicznego oraz Klasyfikacji usług, podlegają opodatkowaniu stawką, o której mowa w art. 18 ust. 1” (Dz.U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50). Od początku zatem przyjęto zasadę obciążenia podatkiem VAT wszystkich towarów i usług będących przedmiotem obrotu, czy też – mówiąc inaczej – stanowiących przedmiot czynności wskazanych w art. 2 ustawy. Moc obowiązującą art. 54 ust. 1 ustawodawca wielokrotnie przedłużał; w chwili składania wniosku w niniejszej sprawie była określona datą końcową 31 grudnia 2000 r., jednak w toku rozpoznawania sprawy została przedłużona do 31 grudnia 2002 r. Zmiana ta dokonała się na mocy ustawy zmieniającej ustawę o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z dnia 17 listopada 2000 r. (Dz.U. Nr 105, poz. 1107). Zgodnie z obecnym brzmieniem art. 54 ust. 1 ustawy, do 31 grudnia 2002 r. towary i usługi nie wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej podlegają opodatkowaniu stawką, o której mowa w art. 18 ust. 1, a zatem stawką 22%.

Podsumowując uwagi dotyczące art. 54 ust. 1 ustawy należy stwierdzić, że choć przepis ten nawiązuje do klasyfikacji statystycznej, to odesłanie do niej ma jednak szczególny charakter. Można je określić jako odesłanie negatywne, gdyż przepis rozszerza obowiązek podatku na obrót wszystkimi towarami i na świadczenie wszelkich usług, niezależnie od zawartości jakiegokolwiek klasyfikacji statystycznej. Treść art. 54 ust. 1 ustawy w pewnym sensie znosi zatem znaczenie tego fragmentu art. 4 pkt 1 i 2, który do klasyfikacji się odwołuje. Istotne znaczenie ma pierwsza część art. 4 pkt 1, która wskazuje, że towarami są rzeczy ruchome, wszelkie postacie energii, budynki, budowle i ich części. Zamieszczenie towaru i usługi w klasyfikacji niewątpliwie rozstrzyga o objęciu obrotu nimi opodatkowaniem. Nie oznacza to jednak, że czynności dotyczące towarów i usług nie wymienionych w klasyfikacjach są wolne od podatku. W tych przypadkach decydująca jest odpowiedź na pytanie, czy konkretny przedmiot stanowi towar (jest rzeczą ruchomą, energią, itd.) oraz, czy konkretne odpłatne działanie (aktywność) podmiotu może być zakwalifikowane jako usługa według potocznego rozumienia tego słowa.

Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę na znaczenie, jakie dla określenia przedmiotu opodatkowania ma treść art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Przepis ten określa wprawdzie podmioty podlegające ustawie, jednak – pośrednio – przyczynia się do wyznaczenia ram pojęcia usługi. Stosownie do art. 5 ust. 1 pkt 1, podatnikami VAT są osoby..., „jeżeli wykonują we własnym imieniu i na własny rachunek czynności, o których mowa w art. 2, w okolicznościach wskazujących na zamiar ich wykonywania w sposób częstotliwy”. Zestawiając treść tego przepisu z art. 2 należy ustalić, że podatnikami są osoby, które świadczą odpłatnie usługi z zamiarem ich częstotliwego wykonywania. „Zamiar wykonywania usługi w sposób częstotliwy”, stanowiący kryterium z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT, w swym zakresie powinien zmieścić także stany wynikające z zawarcia jednej umowy kreującej długotrwały stosunek prawny, czyli umowy, w której podatnika obciąża świadczenie ciągłe, polegające na znoszeniu. Konieczność objęcia tych umów VAT-em jawi się szczególnie wyraźnie, gdy uwzględnimy regulację zawartą w ustawie z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych. Ta ostatnia ustawa, wśród czynności podlegających opodatkowaniu, wyliczonych w sposób wyczerpujący w art. 1, nie wymienia ani umowy najmu, ani dzierżawy; umowy te nie podlegają więc podatkowi od czynności cywilnoprawnych. Trybunał podkreśla zmianę stanu prawnego w stosunku do ustawy z 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej, która w art. 1 ust. 1 pkt 2) wśród czynności cywilnoprawnych podlegających opłacie skarbowej wyliczała „umowy dzierżawy i poddzierżawy oraz najmu i podnajmu” (lit. b). Po uchyleniu ustawy o opłacie skarbowej z 1989 r. oraz na skutek pominięcia najmu i dzierżawy w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych, koncepcja ustawodawcy co do opodatkowania tych dwu umów jest bardziej klarowna. Samo zawarcie umów najmu i dzierżawy nie podlega podatkowi, natomiast stan, jaki z nich wynika – odpłatne udostępnienie innemu podmiotowi własnej rzeczy – jest zakwalifikowany jako świadczenie usług, co do zasady objęte VAT-em.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego zestawienie przepisów kwestionowanej ustawy z ustawą o podatku od czynności cywilnoprawnych pozwala stwierdzić, że usługi są traktowane przez ustawodawcę podatkowego bardzo szeroko; pod tym pojęciem „należy rozumieć zarówno każde zachowanie, jak i zaniechanie, z wyjątkiem czynności polegających na sprzedaży lub dostawie towarów, na rzecz innego podmiotu na podstawie umowy cywilnoprawnej lub w wykonaniu przepisu prawa publicznego.” (W. Modzelewski [w:] *Prawo podatkowe. Komentarz do podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, podatku od gier*, Warszawa 2000, s. 34; podobnie W. Wójtowicz [w:] *Prawo podatkowe*, wyd. Branta 2000, s. 180). Usługa musi wprawdzie posiadać określoną podstawę prawną, jednak warunkiem opodatkowania jest samo faktyczne zachowanie podatnika

wykonywanie czynności, czy udostępnianie własnej rzeczy do korzystania innej osobie, jeśli – rzecz jasna – stanowi ono źródło stałych korzyści.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, wszystkie powyższe argumenty można przeciwstawić zarzutowi wnioskodawcy, iż zakres obowiązku podatkowego zależy bezpośrednio od treści klasyfikacji. Dla interpretacji przepisu konieczne jest uwzględnienie otoczenia prawnego, w którym on funkcjonuje. Przedmiotem oceny z punktu widzenia zgodności z konstytucją nie mogą być bowiem przepisy wyrwane z kontekstu. Treść konkretnej jednostki redakcyjnej aktu prawnego, jaką jest przepis, nie zawsze bowiem zawiera wszystkie elementy niezbędne do skonstruowania normy prawnej. Dla rekonstrukcji aktualnie obowiązującej normy określającej przedmiot opodatkowania – zdaniem Trybunału Konstytucyjnego – trzeba sięgnąć do czterech przepisów: art. 2, art. 13, art. 4 pkt 1 i 2 oraz art. 54 ust. 1. Z ich treści wynika, że opodatkowaniu podlega sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług wymienionych w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej oraz sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług nie wymienionych w tychże klasyfikacjach. Jest prawdą, że między art. 4 pkt 1 i 2 a art. 54 ust. 1 ustawy zachodzi pewna niespójność. Jednak, co trzeba szczególnie podkreślić, z mocy art. 54 ust. 1 sprzedaż wszystkich towarów i świadczenie wszystkich usług są obciążone podatkiem. Racjonalna wykładnia nakazuje przyjąć, że treść art. 54 ust. 1 rozstrzyga o powszechnym charakterze opodatkowania VAT i – w konsekwencji – usuwa wątpliwości co do przedmiotu opodatkowania. Przepis ten zmienia znaczenie normatywne zakwestionowanego we wniosku art. 4 pkt 1 i 2 ustawy. Wbrew jego treści, podatek należy się niezależnie od tego, czy dany towar lub usługa zamieszczone są w jakiegokolwiek klasyfikacji.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza więc, 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. Kompletnie 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.

Dopiero począwszy od 1 stycznia 2003 r. – oczywiście przy założeniu, że nie nastąpią zmiany w regulacji podatku od towarów i usług – na określenie przedmiotu opodatkowania mogłyby mieć wpływ klasyfikacje powołane w art. 4 pkt 1 i 2 ustawy. Trybunał Konstytucyjny wyraża jednak wątpliwość, czy nawet w tym hipotetycznym stanie prawnym, jaki ma powstać po 1 stycznia 2003 r., uzasadniona byłaby teza, iż klasyfikacja w sposób bezpośredni będzie decydowała o przedmiocie opodatkowania. Klasyfikacja nie jest bowiem stworzona specjalnie dla celów podatkowych, lecz stanowi próbę racjonalnego uporządkowania towarów i usług występujących w obrocie; ujmuje ona, przede wszystkim na potrzeby prowadzenia statystyki, istniejące na rynku towary i usługi. Te z kolei powszechnie znamy i korzystamy z nich na co dzień. Dlatego złudne jest wyobrażenie, że tworząc wykaz nazw, służących określeniu dóbr, którymi powszechnie się posługujemy, można dokonać istotnych zmian w świecie realnym. Klasyfikacja nazywa, grupuje i numeruje zjawiska występujące w obrocie, nie ma mocy sprawczej. Przykładowo, trudno wyobrazić sobie, by przeniosła określony rodzaj towarów żywnościowych do materiałów budowlanych, itp. Klasyfikacja, tworzona na potrzeby statystyki, nie nadaje się więc do pełnienia roli narzędzia wykorzystywanego przez państwo do kształtowania polityki podatkowej, nawet gdyby takie były zamierzenia osób kierujących finansami publicznymi. Stąd ocena, że klasyfikacja miałaby bezpośrednio decydować o przedmiocie opodatkowania wydaje się przynajmniej wyolbrzymiona.

Przechodząc do analizy stawki, kolejnego elementu konstrukcji podatkowej, który – zgodnie z art. 217 konstytucji – powinien być określony w ustawie, Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że i temu wymaganiu kwestionowana ustawa czyni zadość. Decydujące znaczenie w tym względzie ma jej art. 18 ust. 1, w którym ustawodawca wprowadził podstawową stawkę podatku VAT w wysokości 22%. Ta stawka obowiązuje w stosunku do wszystkich towarów i usług. Wyjątki przewidziane są w kolejnych ustępach art. 18, o których będzie mowa w następnym punkcie rozważań. Trybunał zwraca uwagę, że art. 54 ust. 1 ustawy nie tylko oznacza ustawowe określenie przedmiotu opodatkowania, ale wprowadza również zasadę, iż stawka podatku wynosi 22%. Przepis ten, zgodnie ze swym aktualnym brzmieniem, straci moc z końcem 2002 roku.

W niniejszych rozważaniach Trybunał pomija problem podmiotów objętych podatkiem, mimo że ich określenie – stosownie do art. 217 konstytucji – także powinno znaleźć się w ustawie. Wniosek nie kwestionował jednak poprawności regulacji w tym względzie. Jest bowiem oczywiste, że podatek płaci każdy podmiot dokonujący czynności wskazanych w ustawie.

Podsumowując ten fragment rozważań Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że w aktualnie obowiązującym stanie prawnym z mocy ustawy obrót wszelkimi towarami i odpłatne świadczenie wszystkich usług objęte są podatkiem VAT. Wysokość stawki wynosi 22 %. Przedmiot opodatkowania i podstawowa stawka podatku, zgodnie z art. 217 konstytucji, są uregulowane w ustawie. Ich ustalenie nie wymaga sięgania do jakichkolwiek innych przepisów. Ta konstatacja opiera się na dosłownym brzmieniu przepisów i nie może być poddana w wątpliwość. Eliminuje ona – przynajmniej w zakresie przedmiotu i stawki podatku – pozostałe, sformułowane we wniosku zarzuty. Skoro bowiem i przedmiot opodatkowania, i stawka podatku, są określone w ustawie, to kontrola konstytucyjności innych aktów prawnych, które jakoby mają te elementy podatku kształtować, jest bezprzedmiotowa.

3. Przechodząc do oceny regulacji ulg i zwolnień podatkowych, wypada przede wszystkim przypomnieć, że art. 217 konstytucji – na co Trybunał zwracał już uwagę w swym orzecznictwie – nie ma charakteru jednolitego (por. *wyrok z 9 listopada 1999 r., K. 28/98*). Z jednej strony ustanawia on bezwzględną wyłączność ustawy dla “nakładania podatków, innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów i stawek podatkowych”. Z drugiej strony, końcowe fragmenty art. 217 konstytucji nakazują zachowanie formy ustawy dla normowania “zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od opodatkowania”. Oznacza to, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, “pozostawienie większej możliwości regulacyjnej aktom wykonawczym – skoro bowiem wyłączność 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” (tamże). O ile więc w zakresie nakładania podatków, określania ich podmiotów, przedmiotów i stawek konstytucja wymaga bezwzględnie regulacji ustawowej, czemu czynią zadość art. 2 i art. 54 ust. 1 oraz art. 18 ust. 1 ocenianej ustawy, o tyle w zakresie przyznawania ulg i umorzeń występuje pewne złagodzenie reżimu. Nie wyklucza się możliwości ich sprecyzowania w rozporządzeniu.

Powyższą uwagę o charakterze ogólnym Trybunał Konstytucyjny uczynił dla podkreślenia odmiennej rangi norm wprowadzających ulgi podatkowe. W analizowanym przypadku jednak nie istnieje potrzeba odwoływania się do interpretacji drugiej części art. 217 konstytucji. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego technika legislacyjna zastosowana przez ustawodawcę przy normowaniu częściowego obniżenia stawki i zwolnień od

podatku wymaga odrębnej oceny. Punktem wyjścia jest art. 18 ustawy, określający w ustępie 1 stawkę podstawową. Kolejne ustępy wprowadzają niższe stawki. I tak:

- w ust. 1a – przewidziano stawkę 3% dla towarów wymienionych w załączniku nr 1 do ustawy,
- w ust. 2 – przewidziano stawkę 7% na towary i usługi wymienione w załączniku nr 3 do ustawy;
- w ust. 3 – przewidziano stawkę 0% w eksporcie towarów i usług (przy spełnieniu określonych warunków).

Ponadto art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy zwalnia od podatku usługi wymienione w załączniku nr 2. Obniżenia stawki i zwolnienia są zatem ściśle związane z ujęciem towaru lub usługi w załączniku do ustawy. W każdym z nich, określając grupy towarów i usług, ustawodawca posłużył się symbolami cyfrowymi i nomenklaturą klasyfikacji GUS-u.

W takim stanie prawnym nie sposób kwestionować faktu, że załączniki bazują na klasyfikacji GUS, jednak – co Trybunał Konstytucyjny szczególnie podkreśla – w tym przypadku treść klasyfikacji ma znaczenie dla podatku tylko o tyle, o ile zawarte w niej pozycje znajdują się w odpowiednim załączniku do ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Załączniki do ustawy stanowią jej integralną część i wymagają publikacji w Dzienniku Ustaw. Trybunał Konstytucyjny zdecydowanie zaprzecza tezie rzecznika Praw Obywatelskich, jakoby treść załączników była wynikiem uzgodnień między Ministrem Finansów a Prezesem GUS. Wystarczy prześledzić stenogramy obrad sejmowych, by przekonać się, że umieszczenie konkretnego towaru czy usługi w jednym z załączników każdorazowo stanowi przedmiot ożywionej debaty sejmowej i głosowania całej Izby (por. *Sprawozdanie stenograficzne z 63 posiedzenia Sejmu 16 listopada 1999 r.*, s. 227-229; na tym posiedzeniu głosowano zmiany do załączników nr 2 i 3 dotyczące m.in., usług w zakresie komunikacji miejskiej, związane z budową i utrzymaniem dróg, ulic, placów i mostów). Lektura załączników wykazuje, że zawarte w nich określenie towaru lub usługi składa się z dwóch części: dokładnego opisu przedmiotu, o który chodzi oraz odpowiadającego mu numeru klasyfikacji. Ponadto warto zauważyć, że nie wszystkim pozycjom zawartym w załącznikach towarzyszy numer klasyfikacji statystycznej, poprzestają bowiem na opisie konkretnego przedmiotu opodatkowania. Dowodzi to kształtowania treści załączników przez Sejm w sposób merytoryczny, ze względu na społeczno-gospodarcze znaczenie danego towaru czy usługi, a jednocześnie przeczy wyobrażeniu, że załączniki powstają na podstawie mechanicznego przepisywania z klasyfikacji pozycji dobranych przez Ministra Finansów i Prezesa GUS. W konsekwencji, gdy chodzi o stawki podatku i zwolnienia od niego, żadne zmiany przepisów statystycznych nie wpływają na sytuację podatników tak długo, jak długo nie zostaną opublikowane w Dzienniku Ustaw. Zmiany zawartości załączników, tak samo jak wszelkie inne zmiany ustaw, są poddawane całej procedurze legislacyjnej, głosowaniu i są publikowane w Dzienniku Ustaw. Przykładu dostarcza powoływana już nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z dnia 17 listopada 2000 r. (Dz.U. Nr 105, poz. 1107). W art. 1 pkt 17 ustawodawca przewidział zmianę w załączniku nr 3 (skreślenie pozycji 88), a w kolejnym pkt. 18 – zmienił treść pozycji 7 w załączniku nr 8. W konsekwencji, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, brak potwierdzenia dla tezy, że wszelkie, nie zawsze publikowane, fluktuacje przepisów obowiązujących w statystyce znajdują swe odzwierciedlenie w wysokości podatku.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, przez ujęcie w załącznikach tych towarów i usług, w stosunku do których ustawodawca obniża stawkę podatku lub stosuje zwolnienie, treść klasyfikacji zostaje pozbawiona znaczenia normatywnego, a pełni wyłącznie funkcję techniczną. Klasyfikacja dostarcza tylko niezbędnej nomenklatury dla organu

opracowującego treść załączników, stanowi dla ustawodawcy niejako zbiór nazw, czy też pełni rolę słownika.

Odwołanie się w załącznikach do klasyfikacji staje się bardziej oczywiste, gdy wziąć pod uwagę, że chodzi o regulację wyjątków od zasady opodatkowania stawką 22%. Jak wiadomo, wyjątki nie mogą być interpretowane rozszerzająco. Konieczne jest zatem ich precyzyjne ujęcie. Należy się zgodzić z Ministrem Finansów, że tylko odwołanie się do aktu stworzonego celowo dla zdefiniowania i uporządkowania towarów i usług umożliwia zachowanie precyzji sformułowań.

Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że posłużenie się w załączniku do ustawy opublikowanym w Dzienniku Ustaw nomenklaturą i symbolami zaczerpniętymi z klasyfikacji nie narusza sformułowanego w art. 217 konstytucji wymagania ustawowego normowania prawa daninowego. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, wykorzystanie standardów klasyfikacyjnych i nomenklatury GUS poprzez załączniki do ustawy eliminuje zarzut regulowania materii podatkowej aktami niższej rangi. Na potrzeby ustalenia podatku znaczenie normatywne ma bowiem załącznik rangi ustawowej, a nie klasyfikacja, z której załącznik ten czerpie nomenklaturę. W rezultacie należy uznać, że także obniżenie stawki i zwolnienie z podatku są regulowane w ustawie. Nieuzasadniony jest zatem zarzut naruszenia art. 87 ust. 1 konstytucji.

Podsumowując dotychczasowe rozważania Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że treść powołanych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie pozostawia wątpliwości co do tego, iż w obecnym stanie prawnym ani ustalenie przedmiotu opodatkowania, ani wysokości należnego podatku, nie wymaga stosowania klasyfikacji wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej. Na podstawie art. 2 w związku z art. 54 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, podlega mu sprzedaż wszelkich towarów i świadczenie wszelkich usług. Wysokość stawki podstawowej oraz stawek obniżonych jest określona w samej ustawie, zaś towary i usługi objęte zwolnieniem i niższą stawką są wyliczone i opisane w załącznikach do tejże ustawy.

IV

1. Trybunał Konstytucyjny wyraża przekonanie, że dotychczasowe rozważania dowodzą, iż sformułowany we wniosku zarzut niezgodności z konstytucją konstrukcji podatkowej ustanowionej w art. 2 w związku z art. 4 pkt 1 i 2 oraz art. 54 ust. 1-4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie jest zasadny. Treść klasyfikacji statystycznej GUS nie decyduje bowiem o żadnym z elementów konstrukcji podatkowej. Jednak ze względu na akcentowanie we wniosku, zwłaszcza po rozszerzeniu jego zakresu, niezgodności z Konstytucją samego faktu utrzymywania w obrocie klasyfikacji statystycznej GUS, Trybunał Konstytucyjny uznał za konieczne odniesienie się do zarzutów naruszenia art. 7 i art. 87 ust. 1 konstytucji.

W momencie uchwalania kwestionowanej ustawy podstawowe klasyfikacje i nomenklatury były wydane na podstawie art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lutego 1982 r. o statystyce państwowej (Dz.U. z 1989 r. Nr 40, poz. 221), mocą zarządzenia Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego. Zarządzenia te były publikowane w Dzienniku Urzędowym GUS i ulegały zmianom w miarę zmieniających się warunków. Obecnie obowiązująca ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej (Dz.U. Nr 88, poz. 439 ze zmianami) w art. 40 ust. 1 zobowiązuje Prezesa GUS, w porozumieniu z właściwymi naczelnymi organami administracji państwowej, do opracowania podstawowych do określenia przebiegu i opisu procesów społecznych i gospodarczych standardowych klasyfikacji i nomenklatury, wzajemnych relacji między nimi oraz ich

interpretacji. Zgodnie z art. 40 ust. 2 standardowe klasyfikacje i nomenklatury są wprowadzane w formie rozporządzenia Rady Ministrów. W wykonaniu tej delegacji Rada Ministrów wydała siedem rozporządzeń, w tym rozporządzenie z dnia 18 marca 1997 r. zawierające Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. Nr 42, poz. 264), które weszło w życie 1 lipca 1997 r. Trzeba dodać, że – z mocy art. 61 ustawy – zarządzenia Prezesa GUS zawierające klasyfikacje (SWW, KU, KOB), wydane na podstawie wcześniej obowiązujących przepisów zostały uznane za standardy klasyfikacyjne w rozumieniu art. 40 ust. 1 ustawy o statystyce publicznej.

Słusznie Rzecznik Praw Obywatelskich i Prokurator Generalny zwracają uwagę, że na potrzeby ustalania podatku od towarów i usług znaczenie nowej klasyfikacji, zawartej w rozporządzeniu z 18 marca 1997 r., mocą decyzji Ministra Finansów zostało wyeliminowane. Do końca 2002 r. został niejako zamrożony stan istniejący na tle dawnej ustawy o statystyce. Konieczne jest prześledzenie aktów prawnych, które stworzyły taką sytuację. Otóż art. 54 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (dodany do ustawy przez art. 1 pkt 30d nowelizacji z 9 grudnia 1993 r., Dz.U. Nr 129, poz. 599) stanowi, że “w przypadku wprowadzenia nowych klasyfikacji towarów i usług (...) zobowiązuje się ministra właściwego do spraw finansów publicznych w uzgodnieniu z Prezesem Głównego Urzędu Statystycznego do ogłoszenia załączników do ustawy z uwzględnieniem nomenklatury wynikającej z nowych klasyfikacji.” Tak więc Minister Finansów został obarczony obowiązkiem dbałości o zgodność załączników do ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z treścią standardów klasyfikacyjnych. Tylko raz uczynił zadość swemu obowiązkowi i w obwieszczeniu z dnia 31 marca 1995 r. (Dz.U. Nr 44, poz. 231) ogłosił 6 załączników, które uwzględniały nomenklaturę wynikającą z zarządzenia nr 47 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 29 grudnia 1993 r. w sprawie Klasyfikacji wyrobów i usług (Dz.Ur. GUS Nr 24, poz. 132 i z 1994 r. Nr 5, poz. 52). Jednocześnie, w ustępie 2 obwieszczenia znalazło się następujące postanowienie: “Zmiana nomenklatury, o której mowa ust. 1, nie powoduje zmian wysokości opodatkowania podatkiem od towarów i usług po dniu 31 marca 1995 r.” W ten sposób Minister Finansów oderwał kwestię podatkową od ewentualnych zmian przepisów statystycznych. Decyzję Ministra Finansów sankcjonował ustawodawca; mocą art. 1 pkt 8d nowelizacji z 20 maja 1999 r. (Dz.U. Nr 57, poz. 596) dodał bowiem do art. 54 kwestionowanej ustawy ustęp 4 w brzmieniu: “Do celów poboru podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w okresie do 31 grudnia 2000 r. stosuje się klasyfikacje statystyczne obowiązujące przed dniem 1 lipca 1997 r.” Następnie, już po złożeniu wniosku w niniejszej sprawie, stosowanie art. 54 ust. 4 zostało wydłużone do 31 grudnia 2002 roku.

Na tle przedstawionych okoliczności Trybunał Konstytucyjny przychylił się do oceny wnioskodawcy i Prokuratora Generalnego wyrażonej w piśmie z 20 stycznia 2000 r., iż Minister Finansów, wprowadzając do obwieszczenia ustęp 2 przekroczył kompetencję wynikającą z upoważnienia ustawowego wyrażonego w art. 54 ust. 3 kwestionowanej ustawy. W stosunku do ustępu 2 obwieszczenia z 1995 r. uzasadniony byłby zatem wniosek o stwierdzenie niezgodności z art. 7 konstytucji. Fakt ten nie może być jednak przedmiotem oceny w niniejszym postępowaniu już choćby ze względów formalnych: wniosek nie jest skierowany przeciwko obwieszczeniu Ministra Finansów. Zdaniem Trybunału, powołane obwieszczenie Ministra Finansów, zwłaszcza zaś cytowany jego ustęp 2, miały wyraźnie na celu uniezależnienie stawek podatkowych od fluktuacji przepisów statystycznych, a zatem zmierzały do stabilizacji podatku od towarów i usług. Przez dodanie ustępu 4 do art. 54 ustawy, sam ustawodawca niejako “zamroził” dawne klasyfikacje statystyczne (sprzed 1 lipca 1997 r.) na potrzeby ustalania podatku od towarów i usług. Ich stosowanie wynika obecnie z treści art. 54 ust. 4 ustawy, nie zaś z

obwieszczenia Ministra Finansów. Gdyby nawet ustęp 2 tego obwieszczenia, wskutek uznania go za niekonstytucyjny, uległ uchyleniu, nadal – z mocy ustawy – do końca 2002 r. załączniki będą czerpały nomenklaturę z klasyfikacji, które w statystyce nie są już używane.

Trybunał Konstytucyjny wyraża przekonanie, że o ile zarzut naruszenia art. 7 konstytucji był uzasadniony w stosunku do obwieszczenia Ministra Finansów z 1995 r., gdyż Minister przekroczył upoważnienie ustawowe wynikające z art. 54 ust. 3 ustawy, o tyle zarzut ten jest nieuzasadniony, gdy przedmiotem oceny ma być art. 54 ust. 4 ustawy. Teza ta wymaga rozwinięcia. Przepis ten stanowi: “Do celów podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w okresie do 31 grudnia 2002 r. stosuje się klasyfikacje statystyczne obowiązujące przed dniem 1 lipca 1997 r.” Trybunał podkreśla konieczność odróżnienia dwóch czasowników użytych w cytowanym przepisie; stanowi on o obowiązowaniu i stosowaniu klasyfikacji. Otóż obowiązywanie klasyfikacji ograniczone jest datą 1 lipca 1997 r. Dawne klasyfikacje, wydane na podstawie zarządzenia Prezesa GUS, nie obowiązują. Ustawodawca nakazuje natomiast stosować te klasyfikacje do celów podatkowych. W świetle wcześniejszych ustaleń Trybunału co do znaczenia nomenklatury zawartej w klasyfikacjach użyte w art. 54 ust. 4 ustawy sformułowanie “stosowanie klasyfikacji” jest w pełni zrozumiałe. Oznacza ono, że tworząc załączniki do ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym ustawodawca posługuje się nazwami i numerami użytymi w dawnych klasyfikacjach. Słownikiem, do którego odsyła art. 54 ust. 4 nie są nowo opracowywane klasyfikacje.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego nie jest też uzasadniony zarzut niezgodności z konstytucją, sformułowany pod adresem art. 54 ust. 3 ustawy, zgodnie z którym – w razie wprowadzenia nowych klasyfikacji towarów i usług – minister właściwy do spraw finansów publicznych w uzgodnieniu z Prezesem Głównego Urzędu Statystycznego ogłasza załączniki do ustawy z uwzględnieniem nomenklatury wynikającej z nowych klasyfikacji. Trybunał podziela zapatrywanie Prokuratora Generalnego wyrażone w stanowisku z 26 lutego 2001 r., a także w stanowiskach Marszałka Sejmu i Ministra Finansów z 16 marca 2001 r., iż przepis ten nie upoważnia Ministra Finansów do stanowienia norm prawa podatkowego, lecz zobowiązuje go do dokonywania czynności technicznych, polegających na przyporządkowaniu poszczególnym towarom i usługom symboli wynikających z aktualnego ich wykazu statystycznego. Sam Rzecznik Praw Obywatelskich przyznaje zresztą we wniosku, że w art. 54 ust. 3 Sejm upoważnił Ministra Finansów do “technicznego dostosowania ich (tj. załączników) treści do nowo wprowadzonych klasyfikacji GUS”. Efekt tej, wyłącznie odtwórczej, pracy Ministra Finansów przybiera postać obwieszczenia, które na pewno nie ma charakteru prawotwórczego. Z tego powodu zarzut niezgodności art. 54 ust. 3 z art. 87 ust. 1 konstytucji nie jest uzasadniony. Dodatkowo Trybunał zwraca uwagę, że w okresie “zamrożenia” starych klasyfikacji nie istnieje potrzeba obwieszczania nowych symboli, tak więc art. 54 ust. 3 nie jest i nie może być stosowany. Do końca 2002 r. przepis ten praktycznie jest martwy. Ustalenie jego właściwego sensu mogłoby okazać się niezbędne w przyszłości, gdy treść załączników będzie wymagała aktualizacji poprzez uwzględnienie symboli nadanych poszczególnym towarom i usługom w nowych klasyfikacjach.

Ze względu na przyszłe, hipotetyczne stosowanie art. 54 ust. 3 ustawy Trybunał Konstytucyjny podkreśla raz jeszcze, że musi być on rozumiany wyłącznie jako przepis nakładający na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązek, a zarazem upoważniający go, do obwieszczania treści załączników ze wskazaniem aktualnych symboli statystycznych. Przepis ten nie upoważnia natomiast ministra do wprowadzania jakichkolwiek zmian merytorycznej treści uchwalonych przez Sejm załączników do

ustawy, zawierających wyczerpującą listę towarów i usług objętych uprzywilejowaną stawką podatku bądź od tego podatku zwolnionych.

Trybunał Konstytucyjny jeszcze raz podkreśla, że klasyfikacje nie tworzą norm prawa obowiązującego, lecz są zbiorem nazw i definicji towarów i usług występujących w obrocie. Język prawny posługuje się często słowami, których znaczenia nie definiuje. Ich znaczenie znane jest z języka potocznego, czasem – dla zrozumienia – konieczne okazuje się sięgnięcie do słownika czy encyklopedii. Ani encyklopedia, ani słownik nie stają się przez to jednak częścią obowiązującego porządku prawnego. Klasyfikacje statystyczne pełnią właśnie, na potrzeby podatku VAT, rolę słownika. W żadnym razie nie oznaczają to jednak, by pretendowały do roli prawa obowiązującego. Takiej pozycji z całą pewnością nie usiłuje im nadać ustawodawca w art. 54 ust. 4 ustawy, skoro wyraźnie plasuje ich obowiązywanie przed 1 lipca 1997 r. W konsekwencji, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, nie jest uzasadniony zarzut naruszenia przez art. 54 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym art. 7 i art. 87 ust. 1 konstytucji.

Na marginesie zasadniczej tezy Trybunał uważa za konieczne zwrócenie uwagi, że ciągle stosowanie dawnej klasyfikacji, najpierw oparte na obwieszczeniu Ministra Finansów a obecnie wynikające z kwestionowanego art. 54 ust. 4 ustawy, ma znaczenie stabilizujące dla całej konstrukcji podatku od towarów i usług. Warto podkreślić, że klasyfikacje SWW i KU były stosowane jeszcze pod rządem ustaw regulujących podatek obrotowy. Są więc już głęboko zakorzenione w praktyce organów podatkowych i świadomości podatników, a interpretację ich nomenklatury można znaleźć w orzecznictwie. Nazwy z nich czerpane mają zatem charakter statyczny.

2. We wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich zawarty jest jeszcze inny zarzut przeciwko obowiązującej konstrukcji podatku; chodzi o skutki dokonywania rozbieżnej interpretacji standardów klasyfikacyjnych. Odnosząc się do tego zarzutu Trybunał Konstytucyjny uważa za konieczne podkreślenie w pierwszej kolejności zakresu problemu. Wobec przyjętej w ustawie zasady, iż obrót wszystkim towarami i usługami objęty jest podatkiem wysokości 22%, potrzeba interpretacji występuje tylko w przypadku korzystania z ulg lub zwolnień. Jak słusznie wskazał C. Kosikowski w opinii dołączonej przez Rzecznika Praw Obywatelskich do uzasadnienia wniosku, “identyfikacja towarów i usług nie musi być dla celów podatkowych powiązana z ich klasyfikacją statystyczną, ponieważ niezależnie od niej zawsze wchodzi w grę opodatkowanie stawką 22%” (s. 3 opinii). Ewentualne rozbieżności stanowisk mogą więc dotyczyć wyłącznie identyfikacji konkretnego towaru lub usługi jako tych, które są zamieszczone w jednym z załączników do ustawy, bowiem “oznaczenie towarów i usług symbolami statystycznymi odnosi się jedynie do towarów i usług zwolnionych od PTU lub opodatkowanych stawką inną niż 22%” (tamże). To wstępne zastrzeżenie pozwala należycie ocenić skalę podnoszonego przez Rzecznika Praw Obywatelskich problemu interpretacji standardów klasyfikacyjnych.

Potrzeba interpretacji w praktyce może zachodzić wówczas, gdy podatnik – chcąc skorzystać z obniżonej stawki podatku lub zwolnienia – przyjmuje, iż konkretne, spełniane przez niego świadczenie należy do jednej z kategorii towarów lub usług wyliczonych w załączniku. Ponieważ załączniki są sformułowane “w języku klasyfikacji”, a zatem – z wykorzystaniem nomenklatury i symboli opracowanych i stosowanych przez GUS, interpretację ustawodawca także pozostawił urzędowi statystyki publicznej. Na tle ustawy o statystyce państwowej wyłączna kompetencja do dokonywania interpretacji przyznana była odpowiednim organom statystycznym na mocy zarządzenia nr 29 Prezesa GUS z dnia 1 października 1993 r. (Dz.Urz. GUS Nr 14, poz. 90). Według tego zarządzenia należało do nich wydawanie tzw. opinii klasyfikacyjnych oraz udzielanie wyjaśnień i pomocy w zakwalifikowaniu wyrobów. Istniejący wówczas Ośrodek Badawczo-Rozwojowy Systemu

Państwowej Informacji Statystycznej jako jedno ze swoich zadań miał dokonywanie interpretacji. Ośrodek ten został zlikwidowany zarządzeniem nr 12 prezesa GUS-u z 15 maja 1996 r. (Dz.U. GUS Nr 6-319). Według aktualnie obowiązującej ustawy o statystyce publicznej kompetencja GUS do dokonywania interpretacji wynika wprost z jej art. 40 ust. 1.

Na tle takiego stanu prawnego, uznając wyłączność organów statystycznych, Naczelny Sąd Administracyjny odmawia organom podatkowym oraz Ministerstwu Finansów uprawnień klasyfikacyjnych (por. *wyroki NSA: w Poznaniu z 23 stycznia 1997r., I SA/Po 1047/96*, ONSA 1997, Nr 4, 178; *NSA w Katowicach z 12 grudnia 1996 r., SA/Ka 2098/95*, Pr. Gosp. z 1997 r., Nr 11, s. 24). Jednocześnie wyraźne są występujące w orzecznictwie trudności z ustaleniem charakteru prawnego opinii udzielanych przez organy statystyki. Z jednej strony Naczelny Sąd Administracyjny przyjmuje, że poza nimi “w postępowaniu nie podejmuje się odrębnych ustaleń w tym zakresie” (tak teza powołanego wyroku NSA w Katowicach), z drugiej zaś strony Naczelny Sąd Administracyjny stoi na stanowisku, że opinie i interpretacje z zakresu klasyfikacji statystycznych są w postępowaniu administracyjnym dowodem, który musi odpowiadać warunkom z art. 75 kpa i który podlega ocenie organu stosującego prawo (tak *wyroki NSA: w Lublinie z 5 grudnia 1997 r., I SA/Lu 1259/96*, niepubl.; *w Łodzi z 21 września 1995 r., SA/Łd 171/95*, M.Pod. Nr 4/1996, s. 123; *w Łodzi z 10 lutego 1998 r., I SA/Łd 1147/96*, niepubl.). Na tym tle konieczne jest podkreślenie podejmowanych przez Naczelny Sąd Administracyjny wysiłków zmierzających do uchronienia podatników przed ujemnymi konsekwencjami zmieniających się, niepublikowanych opinii klasyfikacyjnych. Słusznie przyjął on, że “uchybień interpretacyjnych organu administracji państwowej (wojewódzkiego urzędu statystycznego) nie mogą powodować ujemnych następstw finansowych dla podmiotu, który działał w zaufaniu do wiedzy tego organu i prawidłowości otrzymanej statystycznej opinii kwalifikacyjnej SWW” (*wyrok NSA w Poznaniu z 25 maja 1995 r., SA/Po 255/95*, M.Podat. Nr 10/1995, 308). W innym orzeczeniu Sąd uznał, że negatywne skutki zmiany wykładni nie mogą dotyczyć podatnika, który – bez swojej winy – nie znał nowej wykładni i stosował klasyfikację uprzednio uznawaną za prawidłową (*wyrok NSA we Wrocławiu z 28 listopada 1997 r., I SA/Wr 744/96*, niepubl.). Ta linia orzecznictwa spotyka się z powszechną aprobatą doktryny (por. przykł. L. Etel, *Glosa do wyroku NSA z 25 lipca 1997 r., SA/Wr 3352/95*, OSP 1998, nr 6, poz. 109).

Trybunał Konstytucyjny wyraża przekonanie, że – w analizowanej sprawie – korzystna dla podatnika wykładnia dokonywana przez Naczelny Sąd Administracyjny jest właściwą drogą prowadzącą do zachowania zasad państwa prawnego. Konieczność dokonywania interpretacji jest bowiem nieodłącznie związana ze stosowaniem prawa. Odnosząc to stwierdzenie do ustawy regulującej podatek VAT trzeba stwierdzić, że jak długo będzie ona przewidywała stawki niższe od podstawowej oraz zwolnienia od podatku, tak długą będą występowały problemy związane z identyfikacją towarów i usług. Trybunał Konstytucyjny uznaje za oczywisty fakt, że przepisów wyliczających towary i świadczone na rynku usługi nie da się sformułować w taki sposób, by każdą konkretną czynność podejmowaną przez podmioty uczestniczące w życiu gospodarczym można było zawsze sklasyfikować w sposób jednoznaczny i nie budzący wątpliwości. Nawet gdyby kolejne, pojawiające się na rynku towary i usługi dopisywać do odpowiednich kategorii, klasyfikacja ta nie “dogoni” rynku. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego stworzenie kompletnej, jednoznacznej klasyfikacji, obejmującej wszystkie towary i usługi, jest obiektywnie niemożliwe, i to niezależnie od rangi aktu prawnego, który by tę klasyfikację zawierał. Innymi słowy, trudności interpretacyjnych w toku klasyfikowania występujących w obrocie towarów i usług nie uda się wyeliminować przez ujęcie klasyfikacji w ustawie.

Jak bowiem słusznie skonstatował Prokurator Generalny, ujęcie wykazu towarów i usług w ustawie byłoby czysto mechanicznym zabiegiem przeniesienia klasyfikacji statystycznych do aktu normatywnego. Wobec niemożności całkowitego wyeliminowania interpretacji w tym zakresie, Trybunał Konstytucyjny podkreśla raz jeszcze, że niezbędna jest ochrona podatnika w procesie stosowania przepisów. W państwie prawa podatnik nie może być obciążany ujemnymi skutkami nieznamości wykładni przepisów, która nie jest publikowana i która nie stanowi źródła prawa, a w szczególności – nie może go w sposób negatywny dotyczyć zmiana interpretacji przepisów, dokonywana przez organy statystyki państwowej.

V

Mając na względzie powyższe rozważania Trybunał Konstytucyjny ocenia, iż obecny stan prawny, w którym klasyfikacja towarów i usług dla celów statystycznych nie rozstrzyga ani o przedmiocie opodatkowania, ani o wysokości podatku, czyni zadość wymaganiom art. 217 konstytucji. W niniejszej sprawie Trybunał Konstytucyjny uważa za celowe podkreślenie dodatkowo, że norma wyinterpretowana z zestawienia art. 2 i 54 ust. 1 ustawy odpowiada standardom Unii Europejskiej przyjętym w VI dyrektywie 77/388/EWG z 17 maja 1977 r. Otóż dyrektywa określa przedmiot opodatkowania w sposób generalny; są nim dostawa, usługi, import i eksport (por. M. Barszcz, *Czynności opodatkowane VAT na podstawie VI dyrektywy EWG*, Monitor Podatkowy z 1998 r., nr 11; H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2000, s. 355 i nast.). Pojęcie “dostawa”, którym dyrektywa zastąpiła pojęcie “sprzedaż”, zostało skonstruowane specjalnie na użytek podatku; celem było podkreślenie, że opodatkowaniu podlegają czynności, które nie muszą stanowić sprzedaży w rozumieniu prawa cywilnego. Zgodnie z art. 5 dyrektywy, przez dostawę rozumie się przeniesienie władztwa nad rzeczą, rozporządzenie dokonywane przez właściciela. Rzeczami są także elektryczność, gaz i inne postacie energii. Pojęcie usługi zostało zdefiniowane w sposób negatywny: usługami są wszelkie czynności wykonywane przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej, które nie są dostawą (art. 4 i 6). W ustawodawstwie wspólnotowym przyjęto więc ogólne określenie czynności podlegających opodatkowaniu, odrzucając enumeratywne wyliczanie towarów i usług.

Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że przy generalnej definicji przedmiotu opodatkowania i założeniu, że wysokość podstawowej stawki opodatkowania określona jest w ustawie (tak jak ma to miejsce w obecnie obowiązującym w art. 18 ust. 1 ustawy), do uregulowania w załącznikach pozostaje tylko kwestia towarów i usług, obrót którymi jest zwolniony od podatku, czy też – w przypadku których obowiązują niższe stawki podatkowe. Ponieważ z natury rzeczy chodzi tu o wyjątki od zasady powszechnie obowiązującej, z punktu widzenia techniki legislacyjnej realne jest ich ujęcie w ustawie, czy też w załącznikach do niej.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, analiza obowiązującego stanu prawnego upoważnia do stwierdzenia, iż konstrukcja przedmiotu opodatkowania, stworzona przez art. 2 w związku z art. 4 pkt 1 i 2 oraz art. 54 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, nie narusza wyrażonej w art. 217 konstytucji zasady zupełności (wyłącznieści) ustawy w prawie daninowym ani nie rozszerza przewidzianego w art. 87 ust. 1 konstytucji zakresu źródeł powszechnie obowiązującego prawa. Art. 54 ust. 4 ustawy nie narusza też zasady praworządności wyrażonej w art. 7 konstytucji.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

Zdanie odrębne

sędziego Andrzeja Mączyńskiego
do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 3 kwietnia 2001 r.
w sprawie K. 32/99

Składam zdanie odrębne do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 3 kwietnia 2001 r. (K. 32/99), ponieważ nie mogę się zgodzić z poglądem, że zakwestionowane przez Rzecznika Praw Obywatelskich przepisy ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym są zgodne z powołanymi przez wnioskodawcę przepisami konstytucji RP.

Uważam, że treść regulacji (“konstrukcji podatkowej”) zawartej w art. 2 w związku z art. 4 pkt 2 oraz art. 54 ust. 1 i 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w zakresie, w którym nakazuje stosowanie “kwalifikacji wydanych na podstawie przepisów o statystyce”, narusza ustanowione w art. 217 konstytucji wymaganie określenia w ustawie przedmiotu opodatkowania i dotyczącej go stawki podatkowej. Zgodnie ze stanowiskiem zajęтым przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku K. 28/98 (OTK ZU Nr 7/1999, poz. 156, s. 786, 787) wymaganie to jest surowsze i dalej idące, niż przewidziane w końcowej części art. 217 konstytucji wymaganie określenia w ustawie zasad przyznawania ulg i umorzeń, dopuszczające rozwinięcie zasad ustawowych w przepisach rozporządzenia, wydanego na podstawie ustawy i uwzględniającego wyrażone w niej wytyczne.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym przedmiotem opodatkowania jest m.in. “odpłatne świadczenie usług”. Zwrot “świadczenie usług” występuje nie tylko w języku potocznym, ale także w wypowiedziach prawników a nawet – w tekstach prawnych. Jego zakres znaczeniowy nie jest precyzyjny, przeciwnie – zwrot ten należy do typowych nazw nieostrych. Na tle przepisów regulujących zobowiązania umowne utrwalone jest wyróżnienie grupy umów o świadczenie usług (obejmującej takie umowy jak np. umowa zlecenia i umowa o dzieło), przeciwstawianej umowom o przeniesienie praw (np. umowa sprzedaży) oraz umowom o korzystanie z cudzych rzeczy lub kapitałów (np. najem). Na ogół pojęciem świadczenia usług nie obejmuje się zachowania biernego (zaniechania, znoszenia), lecz tylko zachowania mające charakter aktywny (por. F. Dessemontet, *Le contrat de service*, *Zeitschrift für Schweizerisches Recht*, 1987, s. 107-112). Oczywiście tworząc konstrukcję podatku nazwanego “podatkiem od towarów i usług” ustawodawca nie musiał kierować się tym znaczeniem zwrotu “świadczenie usług”. Dążąc jednak do tego, aby obowiązek podatkowy wiązał się z usługą rozumianą – stosownie do cytowanej w uzasadnieniu wyroku wypowiedzi komentatora ustawy – jako “każde zachowanie, jak i zaniechanie, z wyjątkiem czynności polegających na sprzedaży lub dostawie towarów, na rzecz innego podmiotu na podstawie umowy cywilnoprawnej lub w wykonaniu przepisu prawa publicznego”, ustawodawca powinien był w odpowiedni sposób określić w tekście ustawy przedmiot opodatkowania, nie poprzestając na użyciu nie mającego tak szerokiego znaczenia zwrotu “świadczenie usług”. Niewątpliwie ustawodawca tworząc omawianą ustawę liczył się z niedostateczną określonością nazwy “usługa”, skoro podjął próbę jej zdefiniowania (uściślenia) dla celów podatkowych. Rolę definicji legalnej w omawianej ustawie pełni ten fragment art. 4 pkt 2, w którym do kategorii usług zaliczono roboty budowlano-montażowe. Trudno powstrzymać się od refleksji, że rozstrzygnięto w ten sposób kwestię, której rozstrzygnięcie i w braku takiego przepisu nie powinno budzić

wątpliwości. W pozostałym zakresie ustawodawca posłużył się zabiegiem polegającym na odesłaniu do “klasyfikacji wydanych na podstawie przepisów o statystyce”. Samo posłużenie się techniką odesłania przy określeniu przedmiotu opodatkowania nie musi być ocenione jako niekonstytucyjne, pod warunkiem, że byłoby to odesłanie do przepisu rangi ustawowej. Tymczasem w tym wypadku ustawodawca dokonał odesłania nie do innej ustawy ani do innego aktu będącego źródłem powszechnie obowiązującego prawa, ale do aktu pochodzącego od organu administracji państwowej, do tego – nie podlegającego ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw. Zabieg taki jest nie tylko naruszeniem zasad techniki prawodawczej (§ 9 ust. 2 i § 101 ust. 1), ale także naruszeniem art. 217 konstytucji. Niezależnie bowiem od tego, czym ze swej istoty są wspomniane klasyfikacje, ich włączenie do ustawy podatkowej (poprzez przepis odsyłający) sprawia, że mają one znaczenie prawne, bo z mocy nakazu ustawodawcy ich uwzględnienie jest niezbędne do określenia przedmiotu opodatkowania.

Dopełnieniem wadliwej regulacji przewidzianej w art. 2 w związku z art. 4 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym jest art. 54 ust. 1 tej ustawy. Rozszerza on zakres opodatkowania na usługi nie wymienione w klasyfikacjach, do których odsyła art. 4, ale nie daje jakiegokolwiek wskazówki pozwalającej ustalić zakres pojęcia usługi. Wydając ten przepis ustawodawca uznał zatem, że – inaczej niż na tle art. 2 i 4 – pojęcie to nie wymaga określenia. Omawiany przepis oceniam także jako naruszający art. 217 konstytucji, przyjmuję bowiem, że ten przepis konstytucji wymaga nie tylko zamieszczenia “opisu” przedmiotu opodatkowania w ustawie, a nie w innym akcie normatywnym, ale i tego, aby regulacja ustawowa wykazywała odpowiedni stopień określoności. Na kwestię tę wielokrotnie zwracał uwagę Trybunał Konstytucyjny, ostatnio w wydanym w pełnym składzie wyroku dotyczącym jednego z przepisów prawa własności przemysłowej, uznając go za niezgodny z konstytucją właśnie z powodu niedostatecznej określoności (*wyrok z 21 marca 2001 r., K. 24/00*). Wprawdzie dotychczas Trybunał Konstytucyjny łączył wymaganie “określoności” z art. 2 konstytucji, ale moim zdaniem tkwi ono immanentnie także w art. 217, tym bardziej że przepis ten jest powtórzeniem ogólnej zasady wyrażonej w art. 84 konstytucji. Z uwagi na związek regulacji przewidzianej w obu wymienionych przepisach uzasadnione jest traktowanie art. 217 konstytucji nie tylko jako elementu unormowania finansów publicznych, ale i jako normy gwarancyjnej w dziedzinie konstytucyjnych praw i obowiązków. Jak trafnie zaznaczono w doktrynie – to dwukrotne zastrzeżenie formy ustawy dla określenia elementów konstrukcyjnych obowiązku podatkowego “prowadzi do symbolicznego wręcz wyeksponowania tej gwarancji, jaką jest – ustalony w tradycji demokratycznej państwowości – zakaz nakładania ciężarów na obywateli w oderwaniu od mechanizmu przedstawicielskiego” (J. Jaskiernia, *Odesłania do ustawy w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej* [w]: *Konstytucja-Wybory-Parlament, Studia ofiarowane Zdzisławowi Jaroszowi*, pod red. L. Garlickiego, Warszawa 2000, s. 94). Warto przypomnieć, że zasada ta, znana licznym państwom (np. Szwecji), była przyjęta także w obu polskich konstytucjach okresu międzywojennego, charakterystyczny był natomiast jej brak w przepisach konstytucyjnych obowiązujących w Polsce w okresie powojennym do czasu wejścia w życie Konstytucji RP z 1997 roku.

Ustanowione w art. 217 konstytucji wymaganie uregulowania określonych zagadnień w ustawie, a nie poza nią, ma do spełnienia ważne cele informacyjne i gwarancyjne. Chodzi o to, aby na podstawie przepisów ustawy podatnik mógł ustalić, czy jego działania podlegają opodatkowaniu i jaka stawka ich dotyczy. Jest prawdą, że każdy, nawet najbardziej starannie zredagowany przepis, może budzić wątpliwości interpretacyjne, powstające zwłaszcza w związku z ewolucją rzeczywistości podlegającej przewidzianemu w nim unormowaniu. Sprawy te są ogólnie znane i nie można żywić

naiwnego przekonania, że kazuistyczne wyliczenia ułatwiają stosowanie przepisów i zapobiegają niejasności co do treści obowiązującego prawa.

W świetle art. 84 i art. 217 konstytucji trzeba przyjąć, że to, co nie da się dostatecznie precyzyjnie określić w ustawie, nie może podlegać opodatkowaniu. Sprawa przedstawia się tu podobnie jak w dziedzinie odpowiedzialności karnej, która w państwie prawnym łączy się tylko z popełnieniem czynu określonego “przez ustawę”, przy czym podkreślić trzeba, że wymagania ustanowione w art. 217 co do obowiązku podatkowego zostały sformułowane dokładniej, niż w przypadku dotyczącego odpowiedzialności karnej art. 42 ust. 1 konstytucji.

Zakwestionowane przez Rzecznika Praw Obywatelskich przepisy są moim zdaniem sprzeczne nie tylko z art. 217 i art. 87 konstytucji, ale nie dają się także pogodzić z koncepcją, której wyrazem jest cały rozdział III konstytucji, oparty na odróżnieniu aktów będących źródłem prawa powszechnie obowiązującego i aktów wiążących jedynie jednostki podporządkowane organowi wydającemu dany akt.

Nie godzę się z reprezentowaną przez niektórych uczestników postępowania tezą, że odesłanie przewidziane w art. 4 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym ma charakter tylko informacyjny, techniczny lub pomocniczy w stosunku do regulacji ustawowej. Odwołując się do znajdujących się w aktach sprawy opinii dwóch wybitnych znawców problematyki prawa podatkowego, profesorów Cezarego Kosikowskiego i Ryszarda Mastalskiego, uważam, że wyrok Trybunału Konstytucyjnego niweczy gwarancyjną funkcję art. 217 konstytucji i – jak przestrzegał prof. Kosikowski – prowadzi do utrwalenia błędnego przekonania, iż “podatki można określać i pobierać także na podstawie przepisów prawnych nie stanowiących źródeł prawa powszechnie obowiązującego”.

Moje zastrzeżenia budzi także treść art. 54 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Przewidziana w nim kompetencja wychodzi poza zakres ogłoszenia “jednolitego tekstu” załącznika do ustawy, uwzględniającego wprowadzone poprzednio zmiany. Kompetencja ta, aktualizująca się w wysoce niejasno określonej sytuacji, dotyczy przecież wprowadzenia przez organ nie reprezentujący władzy ustawodawczej zmian do tekstu będącego częścią ustawy.

Z tych względów uznałem złożenie zdania odrębnego za konieczne.

Zdanie odrębne

sędziego Janusza Trzczińskiego

do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 3 kwietnia 2001 r.

w sprawie K. 32/99

1. Składam zdanie odrębne od wyroku w zakresie, w jakim uznaje on za konstytucyjny art. 54 ust. 4 w zw. z art. 2 ust. 1 i art. 4 pkt 1 i 2 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Odmienne niż przyjął to Trybunał Konstytucyjny uważam, że powyżej powołany artykuł 54 ust. 4 ustawy jest niezgodny z art. 87 konstytucji a przez to pośrednio także z art. 217 konstytucji.

Moje zasadnicze wątpliwości wzbudza fakt, iż do porządku prawnego stanowiącego o określeniu przedmiotu i stawki podatku od towarów i usług wprowadza się przepisy o statystyce państwowej w ten sposób, iż nakazuje się wykorzystywać zawarte w nich klasyfikacje dla określenia towarów podlegających opodatkowaniu określoną stawką

podatkową. Uwaga ta dotyczy także, a może przede wszystkim, tych towarów, od których pobiera się stawkę podatku 22%, bowiem stawkę 22% pobiera się od wszystkich tych towarów, które nie zostały wymienione w załączniku do ustawy stanowiącym o stawkach niższych, a załącznik został właśnie zbudowany w oparciu o przepisy o statystyce państwowej. Tak więc w rzeczywistości to przepisy o statystyce państwowej rozstrzygnęły o tym jaki towar jak wysokim podatkiem będzie obłożony. Jasno to rozumowanie ilustruje konstrukcja art 54 ust. 1. Wynika z niego, że każdy towar nie wymieniony w klasyfikacji będzie obłożony podatkiem 22%. Nie spełnia wymogu określoności odwołanie się tylko do pojęcia “towar” czy “usługa”. Gdyby tak miało być nie widziałbym większego sensu próby definiowania pojęcia towar i usługi w art. 4 pkt 1 i 2. Nawiasem mówiąc art. 4 pkt 1 i 2 tak jak on brzmi – jest obarczony błędem *idem per idem* – bowiem pod pojęciem towar czy usługi w pewnym zakresie tzn. w zakresie opodatkowania 22% podatkiem rozumie się po prostu towar lub usługę.

Druga uwaga łączy się ściśle z pierwszą i ona stanowi o istocie moich wątpliwości wobec orzeczenia TK. Dotyczy ona oceny charakteru przepisów o statystyce państwowej, o których mowa między innymi w art. 54 ust. 4 ustawy. Art. 54 ust. 4 brzmi następująco: “Do celów poboru podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w okresie do dnia 31 grudnia 2002 r. stosuje się klasyfikacje statystyczne obowiązujące przed dniem 1 lipca 1997 r.”. Otóż cytowane w art. 54 ust. 4 ustawy przepisy o statystyce państwowej mające znaczenie dla praw obywatela mają formę zarządzenia Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z 22 lutego 1990 r., a więc z punktu widzenia art. 87 konstytucji niewątpliwie nie są prawem powszechnie obowiązującym. Tylko przepisy mające charakter prawa powszechnie obowiązującego mogą kształtować obowiązki obywatela a w odniesieniu do obowiązków podatkowych tylko ustawa. Art. 217 konstytucji stanowi, że m.in. określanie przedmiotu opodatkowania i stawek podatkowych następuje w drodze ustawy. Próba dowodzenia, że art. 54 ust. 1 ustawy, który postanawia, że “do dnia 31 grudnia 2002 r. towary i usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 2 nie wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej, podlegają opodatkowaniu stawką określoną w art. 18 ust. 1” (tzn. stawką 22%) – sankcjonuje przepisy o statystyce w ten sposób, że je wymienia w ustawie nie przekonuje. Przez fakt przywołania przepisów o statystyce, a konkretnie przepisów zawierających klasyfikacje towarów w ustawie, nie nabierają one cech przepisów ustawowych, powszechnie obowiązujących.

Po drugie – część towarów, ta która obłożona jest podatkiem 22%, jest określona co do zakresu poprzez wyłączenie dokonane w istocie zarządzeniem Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego. Zmiana w klasyfikacji albo uznanie, że towar nie jest tym o którym mówi klasyfikacja powoduje, że towar automatycznie będzie obłożony podatkiem 22%.

Po trzecie wreszcie przywołanie w ustawie przepisów o klasyfikacji towarów powoduje, że konstruując normę prawną, z której ma wynikać obowiązek podatkowy dla obywatela, konstruuje się ją z niejednorodnego materiału normatywnego – tzn. z ustawy i zarządzenia, a więc w sposób naruszający podstawowe reguły dekodowania normy prawnej.

2. Nie można wreszcie zgubić z pola widzenia, przy ocenie zgodności z konstytucją art. 54 ust. 4, także i tej okoliczności, że zastosowano w nim dość kuriozalną z punktu widzenia zasady pewności prawa technikę legislacyjną. W art. 54 ust. 4 ustawy, który ma znaczenie także dla innych przepisów ustawy mamy do czynienia z sytuacją, w której nakazuje się stosować klasyfikacje statystyczne towarów sprzed 1 lipca 1997 r. a więc reanimuje się je, dopuszcza się do obowiązywania przepisy już formalnie uchylone, które

mają przecież zasadnicze znaczenie dla wymiaru podatku (służą “dla celów poboru podatku”) i których obowiązywanie, czego ustawa nie zabrania, może być w przyszłości przed upływem terminu 31 grudnia 2002 r., nadal prolongowane.

3. Za niekonstytucyjny uważam także przepis art. 54 ust. 3, mam bowiem wątpliwości, czy orzeczenie interpretacyjne w odniesieniu do art. 54 ust. 3 jest wystarczające dla uznania jego konstytucyjności. Przepis ten stanowi, że: “w przypadku wprowadzenia nowych klasyfikacji towarów i usług, o których mowa w ustępie 1, zobowiązuje się ministra właściwego do spraw finansów publicznych w uzgodnieniu z Prezesem Głównego Urzędu Statystycznego do ogłoszenia załączników do ustawy z uwzględnieniem nomenklatury wynikającej z nowych klasyfikacji”. Przepis ten można więc rozumieć tak jak to czyni Trybunał Konstytucyjny, że w uchwalonym załączniku do ustawy minister uwzględni nową nomenklaturę, tzn., że będzie w istocie współuczestniczył w ukształtowaniu uchwalonego przez Sejm załącznika do ustawy będącego integralną częścią ustawy. Taką interpretację przyjął nie tylko Trybunał Konstytucyjny lecz także przedstawiciel Sejmu na rozprawie co oznacza, że także przepis art. 54 ust. 3 jest niezgodny z konstytucją.