

Dz.U. 2002 Nr 186 poz. 1560

WYROK

z dnia 29 października 2002 r.

Sygn. akt P 19/01

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Jerzy Stępień – przewodniczący
Wiesław Johann
Biruta Lewaszkiewicz-Petrykowska
Ewa Łętowska
Marian Zdyb – sprawozdawca,

protokolant: Dorota Raczkowska,

po rozpoznaniu, z udziałem Sejmu, Prokuratora Generalnego i Ministra Finansów, na rozprawie 29 października 2002 r. pytania prawnego Naczelnego Sądu Administracyjnego Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu o zbadanie zgodności:

– art. 6 ust. 10 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.) z art. 92 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

– § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 109, poz. 1245 ze zm.) z art. 92 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz z art. 4 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.),

– § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 154, poz. 797 ze zm.) w zakresie w jakim był zgodny do dnia 16 września 1997 r. z art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą RP oraz o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 84, poz. 426), a od dnia 17 września 1997 r. z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483),

o r z e k a:

§ 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 154, poz. 797, z 1996 r. Nr 107, poz. 506 i Nr 157, poz. 805 oraz z 1997 r. Nr 61, poz. 389) w związku z art. 6 ust. 10 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w brzmieniu obowiązującym do dnia 17 października 1997 r. (Dz. U. Nr 11, poz. 50, Nr 28, poz. 127 i Nr 129, poz. 599, z 1994 r. Nr 132, poz. 670, z 1995 r. Nr 44, poz. 231 i Nr

142, poz. 702 i 703, z 1996 r. Nr 137, poz. 640 oraz z 1997 r. Nr 111, poz. 722 i Nr 123, poz. 776), a więc w okresie, w którym z mocy prawa powstał obowiązek podatkowy w sprawie będącej przedmiotem pytania prawnego, jest zgodny z art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 84, poz. 426, z 1995 r. Nr 38, poz. 184 i Nr 150, poz. 729 oraz z 1996 r. Nr 106, poz. 488).

Ponadto p o s t a n a w i a:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638 oraz z 2001 r. Nr 98, poz. 1070) umorzyć postępowanie – w zakresie dotyczącym badania zgodności:

1. § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 109, poz. 1245, z 2000 r. Nr 25, poz. 304, Nr 72, poz. 843, Nr 91, poz. 1011 i Nr 121, poz. 1296 oraz z 2001 r. Nr 39, poz. 459, Nr 50, poz. 521, Nr 95, poz. 1039 i Nr 151, poz. 1709) w związku z art. 6 ust. 10 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, Nr 28, poz. 127 i Nr 129, poz. 599, z 1994 r. Nr 132, poz. 670, z 1995 r. Nr 44, poz. 231 i 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 i Nr 162, poz. 1104, z 1998 r. Nr 139, poz. 905 i Nr 161, poz. 1076, z 1999 r. Nr 50, poz. 499, Nr 57, poz. 596 i Nr 95, poz. 1100, z 2000 r. Nr 68, poz. 805 i Nr 105, poz. 1107, z 2001 r. Nr 12, poz. 92, Nr 39, poz. 459, Nr 56, poz. 580, Nr 63, poz. 639, Nr 80, poz. 858, Nr 90, poz. 995, Nr 106, poz. 1150 i Nr 122, poz. 1324 oraz z 2002 r. Nr 19, poz. 185 i Nr 41, poz. 365) – z art. 92 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz z art. 4 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, z 1997 r. Nr 160, poz. 1083, z 1998 r. Nr 106, poz. 668, z 1999 r. Nr 11, poz. 95, z 2000 r. Nr 94, poz. 1037, Nr 116, poz. 1216, Nr 120, poz. 1268, Nr 122, poz. 1315, z 2001 r. Nr 16, poz. 166, Nr 39, poz. 459, Nr 42, poz. 475, Nr 125, poz. 1368, Nr 130, poz. 1452 oraz z 2002 r. Nr 89, poz. 804)

2. § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 154, poz. 797 z 1996 r. Nr 107, poz. 506, Nr 157, poz. 805 z 1997 r. Nr 61, poz. 389) w związku z art. 6 ust. 10 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, Nr 28, poz. 127 i Nr 129, poz. 599, z 1994 r. Nr 132, poz. 670, z 1995 r. Nr 44, poz. 231 i 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 i Nr 162, poz. 1104, z 1998 r. Nr 139, poz. 905 i Nr 161, poz. 1076, z 1999 r. Nr 50, poz. 499, Nr 57, poz. 596 i Nr 95, poz. 1100, z 2000 r. Nr 68, poz. 805 i Nr 105, poz. 1107, z 2001 r. Nr 12, poz. 92, Nr 39, poz. 459, Nr 56, poz. 580, Nr 63, poz. 639, Nr 80, poz. 858, Nr 90, poz. 995, Nr 106, poz. 1150 i Nr 122, poz. 1324 oraz z 2002 r. Nr 19, poz. 185 i Nr 41, poz. 365) – w okresie od dnia 17 września 1997 r. – z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483)

ze względu na niedopuszczalność orzekania

UZASADNIENIE

I

1. Postanowieniem z 16 listopada 2001 r. (sygn. akt I SA/Wr 34/99), uzupełnionym postanowieniem z 4 czerwca 2002 r., Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym. Pytanie prawne dotyczyło zgodności art. 6 ust. 10 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.; dalej: ustawa o VAT) z art. 92 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz zgodności § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 109, poz. 1245 ze zm.; dalej: rozporządzenie z 1999 r.) z art. 92 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz z art. 4 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.; dalej: Ordynacja podatkowa). Pytający sąd powziął również wątpliwość czy § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 109, poz. 1245 ze zm.; dalej: rozporządzenie z 1995 r.) był zgodny do dnia 16 września 1997 r. z art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą RP oraz o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 84, poz. 426), a od 17 września 1997 r. z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483).

W uzasadnieniu pytania prawnego, Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu przedstawił stan faktyczny, na gruncie którego powziął wątpliwości co do konstytucyjności zakwestionowanych przepisów.

Urząd Skarbowy w Opolu stwierdził, że w wyniku nie opodatkowania zaliczki na usługi budowlane i budowlano-montażowe spółka zaniżyła podatek należny naruszając tym samym przepis § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia z 1995 roku. W przypadku zaliczek na roboty budowlano-montażowe obowiązek podatkowy powstawał bowiem z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, co według urzędu oznaczało, że w przypadku usług budowlano-montażowych otrzymanie każdej wpłaty powodowało powstanie obowiązku podatkowego. Spółka odwołując się od decyzji, wskazała na przepis art. 6 ust. 8 ustawy o VAT. Izba Skarbowa utrzymała w mocy decyzję urzędu skarbowego stwierdzając, że ogólne zasady powstania obowiązku podatkowego określone w art. 6 ustawy o VAT nie mają zastosowania w przypadkach wymienionych w § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia z 1995 r. Pomimo iż sporne pojęcia (zaliczka, zapłata) są przez ustawodawcę rozróżniane w przepisach prawnych, to jednak każda otrzymana kwota niezależnie od formy i wysokości jest traktowana jako zapłata, która otrzymana w części lub w całości powoduje powstanie obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług, a zatem podlega opodatkowaniu tym podatkiem. W skardze do NSA spółka wskazała na relację pomiędzy art. 6 ustawy o VAT oraz § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia z 1995 r. oraz na odmienne znaczenia pojęć “zaliczka”, przez którą można rozumieć pobranie pieniędzy z góry, na poczet wykonania przyszłej usługi i pojęcia “zapłata”, którą jest otrzymanie pieniędzy za wykonaną już w całości lub części usługę. W odpowiedzi na skargę organ odwoławczy wniósł o jej oddalenie.

W uzasadnieniu przedstawionego pytania prawnego NSA zwrócił uwagę, że z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, iż rozporządzenie nie tylko musi czynić

zadość wymaganiom formalnym ustanowionym w art. 92 Konstytucji, ale także w płaszczyźnie materialnej nie może zawierać unormowań, które stanowią materię ustawową. W świetle art. 217 Konstytucji, który określa zakres przedmiotowy ustaw podatkowych, bezwzględna wyłączność ustawy została przyznana dla unormowania między innymi nakładania podatków, innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku. Mimo, że przepis ten nie zastrzega wyraźnie formy ustawy do określenia momentu powstania obowiązku podatkowego, nie ulega wątpliwości, że ten istotny element prawnej konstrukcji obowiązku podatkowego powinien być uregulowany ustawą. Pytający sąd, powołując się na wyrok Trybunału Konstytucyjnego (U. 9/97) wykazał, iż wyliczenie w art. 217 Konstytucji spraw z zakresu prawa danionowego zastrzeżonych dla ustawy nie ma charakteru wyczerpującego. Wszystkie istotne elementy stosunku danionowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie, natomiast do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny. Potwierdza to również treść przepisu art. 4 § 2 ordynacji podatkowej stanowiący, że zakres podmiotowy obowiązku podatkowego, przedmiot opodatkowania, moment powstania obowiązku podatkowego oraz stawki podatkowe określają ustawy podatkowe. Poprzez zestawienie art. 217 Konstytucji i art. 4 § 2 ordynacji podatkowej, wynika wyraźnie, iż określenie momentu (chwili) powstania obowiązku podatkowego zostało zastrzeżone do wyłącznej materii ustawowej.

Tymczasem, jak wynika z treści przepisu § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia z 1995 r. (jak i rozporządzenia z 1999 r.), moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu świadczenia usług budowlanych i budowlano-montażowych określony został w akcie wykonawczym do ustawy, co budzi zdaniem pytającego sądu poważne zastrzeżenia co do zgodności tego uregulowania z Konstytucją. Zastrzeżenia NSA odnoszą się nie tylko do tego, że moment powstania obowiązku podatkowego znalazł się poza regulacją ustawową. Wątpliwości budzi także określenie podstawy prawnej, która wskazuje moment powstania obowiązku podatkowego, tzn. formy w jakiej ustawodawca w art. 6 ust. 10 ustawy o VAT zrezygnował z ustawowego unormowania tego zagadnienia, formułując w tym zakresie delegację ustawową. Ustawodawca w przepisie tym stwierdził mianowicie, że Minister Finansów może określić w drodze rozporządzenia, po pierwsze – przypadki powstania obowiązku podatkowego z chwilą otrzymania zapłaty przez podatnika, po wtóre – inne niż wymienione w art. 6 ust. 1-9 ustawy o VAT momenty powstania obowiązku podatkowego.

Naczelny Sąd Administracyjny zauważył, iż konstytucyjne wymagania co do bezpośredniego uregulowania w ustawach podatkowoprawnego stanu faktycznego determinują równocześnie warunki co do treści upoważnień ustawowych zawartych w ustawach podatkowych. Ustawodawca pozbawiony jest zatem możliwości cedowania na organy niższego rzędu swoich obowiązków i kompetencji. Ponadto, w stosunku do upoważnień ustawowych, Konstytucja w art. 92 ust. 1 formułuje szczegółowe warunki. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia, zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu. W sferze podatkowej warunki te są dodatkowo zdeterminowane art. 217 Konstytucji. W tym kontekście NSA przytoczył kilka wyroków Trybunału Konstytucyjnego, które dookreślały pojęcie „wytycznych dotyczących treści aktu” (K. 28/98, K. 10/99) oraz wyrok Sądu Najwyższego (sygn. akt III RN 95/00), zgodnie z którym żadne z upoważnień zawartych w art. 6 ust. 10 pkt 1 i pkt 2 ustawy o VAT nie spełnia warunków określonych w art. 92 Konstytucji, gdyż nie określają żadnych wytycznych dotyczących treści aktu. Największe jednak zastrzeżenia

Sądu Najwyższego budziło upoważnienie zawarte w art. 6 ust. 10 pkt 2 ustawy o VAT, które zdaniem Sądu, ma charakter upoważnienia blankietowego.

W związku z powyższym Naczelny Sąd Administracyjny powziął również wątpliwości co do zgodności przepisu art. 6 ust. 10 ustawy o VAT z art. 92 i art. 217 Konstytucji, gdyż zastrzeżone do materii ustawowej zagadnienie momentu powstania obowiązku podatkowego przekazuje do unormowania w formie aktu niższego rzędu, przy tym bez określenia wytycznych dotyczących treści tego aktu. Z tych samych względów powstały wątpliwości co do konstytucyjności § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzeń (z 1995 i z 1999 r.), które to przepisy na podstawie delegacji ustawowej pozbawionej stosownych wytycznych, normowały materię zastrzeżoną w Konstytucji dla ustawy podatkowej.

Na podstawie postanowienia z 4 czerwca 2002 r. (sygn. akt I SA/Wr 34/99) – będącego konsekwencją odpowiedniego pisma Trybunału Konstytucyjnego – Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu uzupełnił skierowane do Trybunału Konstytucyjnego pytanie prawne z 16 listopada 2001 r. (sygn. akt I SA/Wr 34/99) wnioskując dodatkowo o zbadanie czy § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 154, poz. 797 ze zm.) był zgodny do dnia 16 września 1997 r. z art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą RP oraz o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 84, poz. 426), a od dnia 17 września 1997 r. z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483). Uzupełnienie to było następstwem okoliczności, że rzeczywistą podstawą orzekania NSA w sprawie, która zrodziła pytanie prawne tego Sądu, było to ostatnie rozporządzenie Ministra Finansów a sam obowiązek podatkowy powstał przed wejściem w życie obowiązującej aktualnie Konstytucji.

2. Ustosunkowując się do przedmiotowego pytania prawnego, Prokurator Generalny w piśmie z 18 lutego 2002 r. przedstawił stanowisko zgodnie z którym, przepis § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 109, poz. 1245 ze zm.) jest zgodny z przepisami art. 4 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) oraz z art. 92 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. W odniesieniu zaś do przepisu art. 6 ust. 10 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.) postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.).

Wątpliwości Prokuratora Generalnego o charakterze procesowym budzi to, iż stosownie do przepisu art. 193 Konstytucji, pytaniem prawnym może być objęty przepis, jeżeli od odpowiedzi na nie zależy rozstrzygnięcie sprawy, na tle której zostało sformułowane. W tym przypadku pytanie obejmuje zarówno upoważnienie ustawy do wydania aktu wykonawczego, jak i sam akt wykonawczy, przy czym w odniesieniu do obydwu aktów wskazano te same wzorce konstytucyjne. Zdaniem Prokuratora Generalnego, sąd nie rozstrzyga sprawy na podstawie upoważnienia i nie ma przeszkód prawnych do poddania kontroli samego aktu wykonawczego, który ma zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy. Legalność i konstytucyjność aktów podstawowych może być oceniana przez sąd we własnym zakresie. Dla uzasadnienia swojego stanowiska Prokurator Generalny odwołał się do doktryny prawa i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Reasumując ten wątek swojego stanowiska, Prokurator Generalny

stwierdził, że nie ma potrzeby dalsza analiza art. 6 ust. 10 ustawy o VAT, lecz jedynie badanie konstytucyjności § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia z 1999 r.

Prokurator Generalny wyjaśnił, że kwestionowany przepis rozporządzenia został wydany na podstawie art. 6 ust. 10 ustawy o VAT. Przedstawił także w ujęciu chronologicznym wszystkie, kolejne rozporządzenia Ministra Finansów wydane między innymi na podstawie art. 6 ust. 10 ustawy o VAT, a dotyczące określenia powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług. Zauważył także, że kwestionowane rozporządzenie nie deroguje w sposób wyraźny wcześniejszego rozporządzenia obowiązującego w tym przedmiocie, które zawierało taką samą treść jak przepis § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia z 1995 r.

Zdaniem Prokuratora Generalnego kluczowe zagadnienie w przedmiotowej sprawie stanowi relacja badanego przepisu do art. 217 Konstytucji, gdyż przepis art. 4 § 2 ordynacji podatkowej powtarza treść przepisu Konstytucji i w związku z tym niecelowe jest badanie kwestionowanego przepisu także z tym wzorcem. Ustawodawca, w zakresie ustalania podatków i danin publicznych ma szersze kompetencje niż w innych dziedzinach stosunków publicznoprawnych, ale warunek ustawowego regulowania obowiązków podatkowych nie ma charakteru absolutnego, zwłaszcza uwzględniając dynamikę regulacji podatkowych i wymóg racjonalności ustaw. Z natury rzeczy ustawy powinny być tak konstruowane aby nie zachodziła konieczność częstych ich zmian. W myśl art. 87 ust. 1 Konstytucji rozporządzenia wydawane w wykonaniu ustaw stanowią także źródła prawa powszechnie obowiązującego. W przedmiotowej sprawie ustawa o VAT wyczerpująco uregulowała zasady odnoszące się do czasu powstania obowiązku podatkowego. Art. 6 ust. 1 ustawy o VAT stanowi bowiem, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania (dostarczenia), przekazania, zamiany, darowizny towaru lub wykonania usługi, o których mowa w art. 2 z zastrzeżeniem ust. 2-10. Dla odpowiedzi na pytanie Sądu szczególne znaczenie ma treść art. 6 ust. 8 ustawy o VAT, z którą koresponduje badany przepis rozporządzenia. Szczegółowość tego unormowania w połączeniu z treścią art. 6 ust. 1 ustawy o VAT stanowi, zdaniem Prokuratora Generalnego, wystarczające wytyczne w rozumieniu art. 92 Konstytucji, do wydania rozporządzenia na podstawie art. 6 ust. 10 ustawy o VAT.

Przepis art. 6 ust. 8 ustawy o VAT bardziej szczegółowo reguluje czas powstania obowiązku podatkowego, w sytuacjach przytoczonych w nim przykładowo (przedpłata, zaliczka, zadatek), niż przepis rozporządzenia poddany kontroli. W tym kontekście Prokurator wskazał na wyrok Trybunału Konstytucyjnego (P. 2/00), zgodnie z którym dopuszczalne może być doprecyzowanie niektórych elementów ustawy w aktach wykonawczych, w zgodzie z art. 92 Konstytucji. Akty niższej rangi są bowiem szybciej dostosowywane do zmieniających się warunków społeczno-gospodarczych, odzwierciedlają wzrost cen, stawek podatkowych, itp. Pozwala to uniknąć częstych nowelizacji ustawy, co służy stabilności prawa. W innym wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że powtórzenie w rozporządzeniu, w ślad za ustawą, czasu powstania obowiązku podatkowego nie może być ocenione jako sprzeczne z powołanymi wzorcami kontroli (U. 10/00). Zdaniem Prokuratora Generalnego, na tle analizy badanego przepisu, w świetle art. 6 ust. 8 ustawy o VAT, brak jest zbieżności tych przepisów tylko w zakresie ustawowego wymogu, aby częściowa zapłata za usługę w postaci zaliczki, zadatku, itd. wynosiła "co najmniej połowę ceny". Okoliczność ta w praktycznym stosowaniu kwestionowanego przepisu nie powinna stanowić przeszkody do właściwego stosowania go, tj. zgodnego z wymienionym przepisem ustawy. Kwestionowany przepis nie pozostaje więc z tego powodu sprzeczny z upoważnieniem, które zresztą nie jest wzorcem kontroli. Konstytucja nie wyklucza możliwości regulowania niektórych zagadnień problematyki podatkowej aktami podustawowymi. Zaskarżony przepis rozporządzenia nie ingeruje w

materię ustawową określoną w art. 217 Konstytucji oraz powtórzoną w art. 4 § 2 ordynacji podatkowej i dlatego brak jest zdaniem Prokuratora Generalnego przesłanek do przyjęcia jego sprzeczności ze wskazanymi wzorcami. Na poparcie swoich twierdzeń, Prokurator Generalny przytoczył wyrok Trybunału Konstytucyjnego (U. 9/97), który – jego zdaniem – dodatkowo popiera przedstawioną argumentację.

3. Pismem z 18 lutego 2002 r. stanowisko w przedmiotowej sprawie przedstawił Minister Finansów, zgodnie z którym pytanie prawne nie może być rozpatrywane, a postępowanie powinno zostać umorzone, gdyż nie spełnione zostały formalne przesłanki z art. 193 Konstytucji oraz z art. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. W przypadku jednak, gdyby sprawa została rozpoznana, Minister Finansów wniósł o stwierdzenie, że przepis art. 6 ust. 10 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie jest niezgodny z art. 92 i art. 217 Konstytucji, oraz że przepis § 6 ust. 1 pkt. 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie jest niezgodny z art. 92 i art. 217 Konstytucji oraz z art. 4 § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa.

W dodatkowym piśmie z 10 września 2002 r. Minister Finansów wniósł o uznanie że przepis § 6 ust. 1 pkt. 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. był zgodny z art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej z 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą RP oraz o samorządzie terytorialnym.

W uzasadnieniu stanowiska przedstawionego w piśmie z 18 lutego 2002 r., Minister Finansów przytoczył treść art. 193 Konstytucji, stwierdzając przy tym, iż podstawą rozstrzygnięcia w przedmiotowej sprawie był § 6 ust. 1 pkt. 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. W związku z tym sprawa rozpatrywana przez NSA nie dotyczy przepisu art. 6 ust. 10 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym ani także przepisu § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Pytanie prawne nie spełnia zatem przesłanek, o których mowa w art. 193 Konstytucji.

W 1995 r. w oparciu o ustawową delegację wynikającą z art. 6 ust. 10 ustawy o VAT Minister Finansów określił w drodze rozporządzenia inne niż wymienione w art. 6 ust. 1-9 ustawy o VAT momenty powstania obowiązku podatkowego. Zdaniem Ministra Finansów art. 6 ust. 10 ustawy o VAT nie jest niezgodny z art. 217 Konstytucji. Przepis ten formułuje konstytucyjną zasadę wyłączności ustawy w odniesieniu do określania przedmiotów i podmiotów opodatkowania oraz zasad przyznawania ulg i zwolnień podatkowych. Ustawodawca nie został w tym przepisie zobowiązany do określania momentu powstania obowiązku podatkowego w akcie prawnym o randze ustawy. Samo określenie momentu powstania obowiązku podatkowego nie nakłada także na podatnika nowych ciężarów czy też nowych obowiązków. Wskazuje jedynie na termin, kiedy to obciążenie podatkowe, określone w ustawie, faktycznie się pojawi. Określenie momentu powstania obowiązku podatkowego nie może być w żadnym przypadku utożsamiane z nałożeniem ciężarów podatkowych. Ponadto, Trybunał Konstytucyjny (U. 9/97) uznał możliwość doprecyzowania zasad wynikających wprost z ustawy, o ile nie narusza to „filozofii” VAT. Konstrukcja przepisów dotyczących szczególnych momentów powstania obowiązku podatkowego, określonych w kwestionowanym rozporządzeniu, nie ma także charakteru fiskalnego, lecz daje możliwość dostosowania odpowiedniej techniki rozliczeń do specyfiki działalności gospodarczej poszczególnych kategorii podatników.

Minister Finansów nie zgadza się również z tym, że z art. 4 § 2 Ordynacji podatkowej wynika jednoznacznie, iż określenie momentu (chwili) powstania obowiązku podatkowego, zostało zastrzeżone dla materii, która może podlegać regulacji prawnej wyłącznie w formie ustawowej. Jest to bowiem ogólny przepis o charakterze zasadniczo informacyjnym, odsyłający podatników do przepisów ustaw podatkowych. Oznacza to, że ustawy podatkowe są źródłem szczegółowych rozstrzygnięć dotyczących momentów powstania obowiązków podatkowych a nie przepisy samej Ordynacji podatkowej. Nie wyklucza to zawarcia w ustawie podatkowej delegacji, do określenia w szczególnych przypadkach, momentu powstania obowiązku podatkowego w akcie rangi podustawowej. Ordynacja podatkowa nie jest bowiem w hierarchii aktów prawnych, aktem prawnym wyższego stopnia niż poszczególne ustawy podatkowe.

Minister Finansów podkreśla także, iż w chwili wejścia w życie ustawy o VAT, obowiązywały równolegle dwie ustawy konstytucyjne, tj. Ustawa Konstytucyjna z 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą RP oraz o samorządzie terytorialnym oraz Konstytucja z 22 lipca 1952 r. W momencie wejścia w życie art. 6 ust. 10 ustawy o VAT oba akty konstytucyjne nie zawierały żadnych szczegółowych zasad i wymogów, jakim powinny odpowiadać treści zamieszczonych w ustawach podatkowych upoważnień dla Ministra Finansów do wydawania rozporządzeń wykonawczych, szczególnie w zakresie wytycznych, o których mowa w art. 92 ust. 1 Konstytucji z 1997 r. Zatem upoważnienie ustawowe zawarte w art. 6 ust. 10 ustawy o VAT istniało zanim jeszcze weszły w życie przepisy art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji. W związku z tym kwestionowane przepisy mogą być oceniane pod kątem ich zgodności z obowiązującymi wówczas aktami konstytucyjnymi, a nie z przepisami Konstytucji z 1997 r. Niedopuszczalne jest ich wsteczne stosowanie do stanu faktycznego i prawnego powstałego pod rządami przepisów konstytucyjnych z 1952 r i z 1992 r., gdyż stanowiłoby to naruszenie zasady *lex retro non agit*.

Minister Finansów wskazuje także, iż przepis art. 236 Konstytucji z 1997 r., co do zasady, dopuszcza możliwość stosowania przepisów obowiązujących przed dniem wejścia w życie Konstytucji. Przepis art. 236 ust. 1 Konstytucji nałożył na Radę Ministrów obowiązek przedłożenia w okresie 2 lat projektów ustaw niezbędnych do stosowania Konstytucji. Tak więc przez okres co najmniej 2 lat ustawy wydane przed dniem wejścia w życie Konstytucji należy formalnie uznać za nadal obowiązujące. Żaden przepis Konstytucji z 1997 r. nie określił terminu granicznego obowiązywania aktów prawnych, zarówno rangi ustawowej jak i podustawowej, w tym również dotyczących materii podatkowej, wydanych przed wejściem w życie Konstytucji, jak również obowiązku i terminu dostosowania tych przepisów do wymogów określonych przepisami Konstytucji. Biorąc pod uwagę niezbędny okres na prace legislacyjne, jest niemożliwe, aby po upływie 2 lat wszystkie projekty nowych aktów prawnych w pełni odpowiadających warunkom, wymaganym m.in. przez art. 92 i art. 217 Konstytucji zostały uchwalone, a tym samym wszystkie akty prawa podatkowego, które nie w pełni odpowiadają wymogom Konstytucji przestały obowiązywać. W przeciwnym razie zamieszczanie w Konstytucji przepisu art. 236 byłoby niecelowe, gdyż przepis ten stałby się bezprzedmiotowy. Zatem kwestionowany przepis rozporządzenia należy uznać również z tego powodu za legalny i prawnie obowiązujący, gdyż Minister Finansów realizując upoważnienie ustawowe zawarte w art. 6 ust. 10 ustawy o VAT, działał na podstawie prawnie obowiązującej w tym czasie delegacji ustawowej.

W przypadku robót budowlanych lub budowlano-montażowych zachodzi szczególny moment powstania obowiązku podatkowego, który następuje z chwilą otrzymania części zapłaty (zaliczki, zadatku, przedpłaty, raty) również nie przekraczającej 50% ceny usługi budowlanej lub budowlano-montażowej także wówczas, gdy zaliczki te

otrzymano przed rozpoczęciem usług (robót). Przepisy ustawy o VAT w sposób zamienny posługują się pojęciem zapłaty dla potrzeb określenia momentu powstania obowiązku podatkowego. Świadczy o tym m.in. przepis art. 6 ust. 8 ustawy o VAT, w którym określony został obowiązek podatkowy z chwilą przyjęcia co najmniej 50% ceny – zaliczki, zadatku, przedpłaty, raty. Cena oznacza należność, zapłatę za usługę, która w świetle powyższego przepisu oznacza również zaliczkę, jak również ratę. Zaliczka to również zapłata za czynność podlegającą opodatkowaniu.

Uzasadniając zgodność kwestionowanych przepisów z art. 92 ust. 1 Konstytucji, Minister Finansów stwierdził, że przepis art. 6 ust. 10 ustawy o VAT określa zarówno zakres spraw przekazanych do uregulowania, jak również organ właściwy do wydania rozporządzenia. Wytyczne zaś nie zawsze są niezbędne dla wykonania delegacji określonej w przepisie ustawowym. W konkretnym przypadku określony jest moment – termin powstania obowiązku podatkowego. Trudno zatem w takim przypadku o wytyczne. Wytyczne do określenia tego momentu określa ustawa o VAT i wynikają one z ogólnej konstrukcji przepisów. Konstrukcja ustawy pośrednio wyznacza pole czasowe, z którym może być związany moment powstania obowiązku podatkowego, a przede wszystkim charakter czynnościowy obowiązku podatkowego VAT wynikający z art. 2 ustawy o VAT oraz zawarta w art. 19 ustawy o VAT podstawowa zasada konstrukcyjna tego podatku, dająca podatnikowi prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Charakter czynnościowy podatku VAT polega na tym, że konkretne obowiązki podatkowe łączą się z danymi konkretnymi czynnościami (np. sprzedaż, darowizna), a moment powstania obowiązku podatkowego dotyczący danej czynności z natury rzeczy musi wynikać albo być pochodną pewnych zdarzeń identyfikowanych czasowo, a związanych z wykonaniem tej czynności. Rodzaj czynności wymienionych w art. 2 ustawy o VAT determinuje zatem pole czasowe możliwych momentów powstania obowiązku podatkowego i stanowi pośrednie wytyczne ustawodawcy podatkowego. Minister Finansów odniósł się także do „filozofii” VAT, zgodnie z którą nabywca może potrącić podatek uiszczony przez zbywcę. W tej sytuacji zapewnienie odbiorcy prawa do odliczeń lub zwrotu VAT, lokuje problematykę momentów powstania obowiązku podatkowego w podatku VAT w dużej mierze poza sferą fiskalną nakładania ciężarów fiskalnych na podatników. Problematyka doboru, przy projektowaniu przepisów, najważniejszych momentów powstania obowiązku podatkowego, kojarzona jest z wyborem najważniejszej techniki rozliczeniowej tego podatku. W większości przypadków wybór lub ustalenie trochę wcześniejszego lub trochę późniejszego momentu powstania obowiązku podatkowego VAT, jest operacją neutralną dla budżetu. Dlatego też art. 19 ustawy o VAT jako norma prawna wprowadzająca zasadę odliczeń, stanowi jednocześnie uwarunkowania (wytyczną metodologiczną) do określenia momentu powstania obowiązku podatkowego mającego zastosowanie i przy konstruowaniu aktów wykonawczych do ustawy. W konkluzji tego wątku, Minister Finansów stwierdził, że wszystkie rodzaje powstania obowiązku podatkowego wymienione w § 6 kwestionowanego rozporządzenia Ministra Finansów nie były związane z czynnikami fiskalnymi przyspieszającymi wpłaty do budżetu, a w istocie wynikały ze szczególnego charakteru czynnościowego VAT lub były związane z możliwością określenia w miarę jednoznacznego momentu, który dla dostawcy byłby związany z powstaniem obowiązku podatkowego, a dla odbiorcy z prawem do odliczeń. Specyfika robót budowlano-montażowych, polega w szczególności na tym, że najczęściej roboty te są zaliczkowane, a następnie „odbierane” na podstawie częściowych, wstępnych protokołów zdawczo-odbiorczych, do których może mieć zastosowanie art. 6 ust. 5 ustawy o VAT. Minister Finansów wskazał także na wzbudzającą wiele kwestii spornych, praktykę stosowania art. 6 ust. 5 i art. 6 ust. 8 ustawy o VAT. Problemy powstawały przy technice

wyliczenia tzw. pobranej kwoty 50% wartości inwestycji przed wykonaniem usługi, w sytuacji kiedy w procesie budowlanym sukcesywnie po sobie następowały wypłaty zaliczkowe i częściowe protokolarne odbiory techniczni realizowanych usług budowlanych. Trudno było w ramach tego procesu ustalić, co przy rozliczeniu za dany dzień należy uznać za zaliczkę i jaki procent wartości całej inwestycji jest zaliczkowany.

W analizowanych regulacjach prawnych systemu podatku VAT występują pośrednie wytyczne, wynikające z uwarunkowań stworzonych przez art. 10 i art. 19 ustawy o VAT, gdyż ustawodawca nie był w stanie określić innych wytycznych niż nawiązujących do zasady odliczalności oraz czynnościowego charakteru podatku. Ponadto, szczególne momenty powstania obowiązku podatkowego wymienione w § 6 kwestionowanego rozporządzenia, nie są wyrazem fiskalizmu, a raczej wynikiem dostosowania stosowanych technik obrotu w poszczególnych działach gospodarki i zawierania umów i tym samym nie mogą wchodzić w kolizję z racjami, które legły u podstaw powołania w Konstytucji instytucji art. 217.

Uznanie niekonstytucyjności § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia, które z reguły były korzystniejsze dla podatników niż te, które wynikały z samej ustawy o VAT, spowodowałoby negatywne skutki, gdyż oznaczałoby to, że obowiązujące obecnie reguły dotyczące momentu powstania obowiązku podatkowego musiałyby obligować strony umów cywilno-prawnych do skorygowania dotychczasowych wzajemnych rozliczeń z tytułu podatku VAT, jak i rozliczeń z budżetem państwa. Ze względu na skalę zjawiska dokonanie omawianych korekt wydaje się obecnie niemożliwe.

4. Pismem z 11 października 2002 r. Sejm Rzeczypospolitej Polskiej wniósł o stwierdzenie niezgodności przepisu art. 6 ust. 10 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.) w brzmieniu obowiązującym przed 26 marca 2002 r. z art. 92 i 217 Konstytucji. W uzasadnieniu Sejm stwierdził, że przepis art. 6 ust. 10 ustawy o VAT upoważniał Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia przypadków powstania obowiązku podatkowego z chwilą otrzymania zapłaty przez podatnika oraz innych niż wymienione w ustawie o VAT momentów powstania obowiązku podatkowego. Przepis ten uchwalony został pod rządami ówczesnych dwóch ustaw konstytucyjnych, które nie określały wymogów wobec uchwalanych ustaw podatkowych. Konstytucja z 1997 r. nakłada zaś na ustawodawcę obowiązek zamieszczania wytycznych dla organu wydającego rozporządzenie (art. 92) oraz wprowadza zasadę wyłączności ustawy w zakresie nakładania podatków i innych danin publicznych (art. 217). 26 marca 2002 r. weszła w życie ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, o zmianie ustawy o Policji oraz o zmianie ustawy – Kodeks wykroczeń (Dz. U. Nr 19, poz. 185). Sejm nadał w niej nowe brzmienie między innymi art. 6 ust. 10 ustawy o VAT, określając szczegółowe wytyczne dla organu wydającego rozporządzenia. Jednocześnie Sejm w ustawie nowelizującej określił w ustawie szczegółowe przypadki powstania obowiązku podatkowego, uregulowane do tej pory w rozporządzeniu Ministra Finansów z 22 grudnia 1999 r., w tym objęty pytaniem prawnym moment powstania obowiązku podatkowego w zakresie robót budowlanych i budowlano-montażowych. Zdaniem Sejmu, niezgodna z Konstytucją była nie tyle treść (gdyż ta pozostała niezmieniona), ile forma aktu prawnego zawierającego przepisy będące przedmiotem pytania prawnego. Ustawodawca, dokonując inkorporacji tych przepisów rozporządzenia do ustawy wyraził wolę zachowania ich treści w niezmienionym brzmieniu i potwierdził w ten sposób słuszność rozwiązań przyjętych przez Ministra Finansów w rozporządzeniu.

II

Na rozprawę nie stawił się przedstawiciel pytającego sądu. Stanowisko zaprezentowane przez Naczelnego Sąd Administracyjny w jego pytaniu prawnym przedstawił sędzia sprawozdawca.

Przedstawiciel Prokuratora Generalnego, biorąc pod uwagę okoliczność, że już po zajęciu stanowiska przez Prokuratora Generalnego, Naczelnego Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu uzupełnił skierowane do Trybunału Konstytucyjnego pytanie prawne z 16 listopada 2001 r. – wnioskując dodatkowo o zbadanie czy § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 154, poz. 797 ze zm.) był zgodny do dnia 16 września 1997 r. z art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą RP oraz o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 84, poz. 426), a od 17 września 1997 r. z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483) – uznał, że § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. w okresie do wejścia w życie Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r. był zgodny ze wskazanym przez pytający sąd wzorcem kontroli.

Przedstawiciele: Sejmu i Ministra Finansów podtrzymali stanowiska wraz z argumentacją zawartą w odpowiednich pismach oraz udzielili wyjaśnień na pytania Trybunału Konstytucyjnego.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego dopuszczalność odpowiedzi oraz treść odpowiedzi na pytanie prawne Naczelnego Sądu Administracyjnego Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu uzależniona jest od rozstrzygnięcia dwóch kwestii: po pierwsze – jakie przepisy prawne stanowią podstawę rozstrzygnięcia sprawy toczącej się przed pytającym sądem, a więc mogą być przedmiotem pytania prawnego, o którym mowa w art. 193 Konstytucji; po drugie – jakie wzorce kontroli są dopuszczalne w związku z tak postawionym pytaniem prawnym.

2. Rozwiązanie pierwszego problemu jest konieczne ze względu na treść pytania prawnego oraz zmieniający się stan prawny. Zasadne w tym kontekście wydaje się przynajmniej ogólne zarysowanie ewolucji stanu prawnego dotyczącego rozwiązań prawnych odnoszonych do problematyki objętej pytaniem prawnym. W następstwie wskazanej w pytaniu prawnym delegacji ustawowej zawartej w art. 6 ust. 10 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.) wydano kilka rozporządzeń wykonawczych, w których uregulowana była kwestionowana w pytaniu prawnym problematyka. Wskazać tu należy m.in. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 133, poz. 688 ze zm.), a także o identycznej nazwie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. (Dz. U. Nr 154, poz. 797 ze zm.), z 15 grudnia 1997 r. (Dz. U. Nr 156, poz. 1024 ze zm.), i z 22 grudnia 1999 r. (Dz. U. Nr 109, poz. 1245 ze zm.). Istotne z perspektywy wszystkich tych rozporządzeń jest to, że zawierały one mający identyczne brzmienie § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d.

W okresie przygotowania do rozprawy w sprawie udzielenia odpowiedzi na pytanie prawne nastąpiły istotne zmiany legislacyjne w zakresie objętym pytaniem prawnym. W dniu 26 marca 2002 roku weszła w życie ustawa z 15 lutego 2002 roku o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, o zmianie ustawy o Policji oraz o zmianie ustawy – Kodeks wykroczeń (Dz. U. Nr 19, poz. 185). Zgodnie z art. 1 tej ustawy, do ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (ustawy o VAT) wprowadzono szereg zmian, także w zakresie powstawania obowiązku podatkowego w podatku VAT. Tego samego dnia weszło w życie również rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 roku w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 27, poz. 268). Zgodnie z § 71 pkt 1 tego rozporządzenia, straciło moc prawną rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 109, poz. 1245 ze zm.).

Najistotniejsze znaczenie z punktu widzenia zagadnień rozpatrywanych w niniejszej sprawie mają trzy zmiany. Po pierwsze – dotychczasowa treść § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, została wprowadzona do ustawy o VAT. Aktualnie więc przepis określający moment powstania obowiązku podatkowego przy wykonywaniu usług budowlanych lub budowlano-montażowych znajduje się w art. 6 ust. 8b pkt 2 lit. d ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Po drugie – zmiana uległa także dotychczasowa delegacja ustawowa. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 6 ust. 10 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, późniejsze niż wymienione w ust. 1-9a terminy powstania obowiązku podatkowego, uwzględniając w szczególności specyfikę wykonywania niektórych czynności oraz uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami. Delegacja ustawowa do określenia innych niż w ustawie o VAT momentów powstania obowiązku podatkowego nie została więc skreślona, a jedynie zmodyfikowana. Po trzecie – kwestionowane przepisy zawarte w rozporządzeniu Ministra Finansów z 22 grudnia 1999 r., wraz z całym rozporządzeniem straciły moc obowiązującą i nie zostały (tak jak to miało miejsce przy wcześniejszych rozporządzeniach) powtórzone w nowym rozporządzeniu z 22 marca 2002 roku.

3. Podstawową kwestią, determinującą dalsze postępowanie przed Trybunałem, jest ustalenie zakresu przedmiotowego pytania prawnego, tj. przepisów, które mogą zostać poddane kontroli co do ich konstytucyjności. Zgodnie z art. 193 Konstytucji oraz art. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem. Postępowanie toczące się przed Trybunałem Konstytucyjnym w wyniku wniesienia pytania prawnego jest więc kontrolą związaną z konkretną sprawą zawisłą przed Sądem, na gruncie której pojawiła się wątpliwość co do konstytucyjności przepisu prawnego, który ma być bezpośrednią podstawą orzeczenia mającego zapaść w tej właśnie sprawie.

Niewątpliwie przedstawione pytanie prawne spełnia przesłankę podmiotową. Skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego Oddział Zamiejscowy we Wrocławiu wykazał bowiem, że jest właściwy do rozpoznania sprawy, w związku z którą zrodziło się pytanie prawne. Szczegółowego natomiast rozważenia wymaga to, czy zostały spełnione przesłanki przedmiotowe wymienione w przepisach Konstytucji i ustawy o Trybunale Konstytucyjnym.

Przedmiotem oceny w postępowaniu wszczętym na skutek wniesienia pytania prawnego może być “zgodność aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą”. Ze stanu sprawy, przedstawionego w uzasadnieniu pytania prawnego, wynika, iż bezpośrednią podstawą prawną rozstrzygnięcia w sprawie zawisłej przed tym sądem był § 6 ust. 1 pkt. 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 154, poz. 797 ze zm.). Naczelny Sąd Administracyjny – Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu wiązał również – w pierwotnym brzmieniu pytania prawnego – bezpośrednią podstawę rozstrzygnięcia z obowiązującym w dniu wniesienia pytania prawnego rozporządzeniem Ministra Finansów z 22 grudnia 1999 r. (o tej samej treści co § 6 ust. 1 pkt. 2 lit. d rozporządzenia z 1995 r.) oraz z delegacją ustawową zawartą w art. 6 ust. 10 ustawy o VAT, bez której oba rozporządzenia nie mogłyby istnieć. Ostatecznie NSA wniósł o zbadanie zgodności z Konstytucją § 6 ust. 1 pkt. 2 lit. d obu rozporządzeń Ministra Finansów (tj. rozporządzenia, który było bezpośrednią podstawą orzekania w niniejszej sprawie oraz rozporządzenia obowiązującego w dniu wniesienia pytania prawnego) oraz delegacji ustawowej na podstawie której zostały wydane.

Nie ulega wątpliwości, iż z formalnoprawnego punktu widzenia podstawą prawną powstania obowiązku podatkowego oraz związanych z nim decyzji wydanych przez organy podatkowe I i II instancji był § 6 ust. 1 pkt. 2 lit. d rozporządzenia z 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 154, poz. 797 ze zm.), a nie § 6 ust. 1 pkt. 2 lit. d rozporządzenia z 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 109, poz. 1245 ze zm.). W związku z tym – ze względu na treść art. 193 Konstytucji – postępowanie w zakresie badania zgodności z Konstytucją § 6 ust. 1 pkt. 2 lit. d rozporządzenia z 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 109, poz. 1245 ze zm.) podlega umorzeniu ze względu na niedopuszczalność merytorycznego orzekania w tym zakresie.

Kwestię wymagającą wstępnego rozważenia stanowi problem dopuszczalności odrębnego orzekania o konstytucyjności wskazanego w *petitum* pytania Sądu art. 6 ust. 10 ustawy o VAT. Art. 6 ust. 10 ustawy o VAT jest normą kompetencyjną, upoważniającą Ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wprowadzenia określonego uregulowania. Obowiązek określonego zachowania podmiotów, których powinności nie reguluje bezpośrednio norma kompetencyjna, nie aktualizuje się w momencie jej wydania, ale dopiero wraz z wprowadzeniem merytorycznego uregulowania wykonawczego. Norma materialna, określająca obowiązek podatkowy, a zawarta w rozporządzeniu nie mogłaby jednak zaistnieć bez odpowiedniego upoważnienia ustawowego (por. wyrok z 6 marca 2002 r., sygn. P. 7/00).

W sytuacji, gdy możliwe jest zarówno bezpośrednie porównywanie § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia z 1995 r. z odpowiednimi wzorcami kontroli, jak i w związku z art. 6 ust. 10 ustawy o VAT, Trybunał Konstytucyjny uznał – nawiązując do wcześniejszych swoich rozstrzygnięć – iż uprawnione jest przyjęcie tego drugiego rozwiązania. Brak jest podstaw zarówno do umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym odnośnie kontroli art. 6 ust. 10 ustawy o VAT, jak i samoistnego, odrębnego badania tego przepisu. Kwestionowany § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia z 1995 r. winien więc być badany w związku z art. 6 ust. 10 ustawy o VAT (w brzmieniu sprzed nowelizacji z 15 lutego 2002 r.) – jako normą kompetencyjną wyznaczającą pole normatywne określenia powstania momentu obowiązku podatkowego w podatku VAT.

IV

Po ustaleniu zakresu kontroli w badanej sprawie, Trybunał rozważył kwestię wzorców tejże kontroli oraz zasadność ich modyfikacji. W odniesieniu do art. 6 ust. 10 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.) pytający sąd wskazał art. 92 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, natomiast w zakresie dotyczącym § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym – dokonał swoistego ich rozdzielenia, przyjmując, iż w zakresie dotyczącym funkcjonowania w obrocie prawnym tego przepisu przed 17 października 1997 r. (wejście w życie nowej Konstytucji) – właściwym wzorcem kontroli jest art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej z 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym, a po tej dacie – tak jak w przypadku art. 6 ust. 10 ustawy o VAT – art. 92 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 17 października 1997 r.

Nie ulega wątpliwości, że ustalenie właściwego wzorca kontroli w niniejszej sprawie wymaga uwzględnienia okoliczności, iż: po pierwsze – ocenie podlega przepis, który utracił moc obowiązującą; po drugie – przepis ten wydany został przed wejściem w życie obecnie obowiązującej Konstytucji; po trzecie – konsumpcja obowiązku podatkowego powstałego w jego następstwie, winna nastąpić w roku 1996, a więc pod rządami przepisów konstytucyjnych aktualnie nieobowiązujących; po czwarte – sprawa toczy się na skutek pytania prawnego sądu, w toku której następuje konkretna (a nie abstrakcyjna) kontrola dokładnie określonego przez pytający sąd przepisu, który stanowił w konkretnym czasie podstawę powstania obowiązku podatkowego; po piąte – w świetle dotychczasowego orzecznictwa kontroli Trybunału podlegają przepisy prawne a nie normy prawne. Ta ostatnia uwaga ma dość istotne znaczenie. Gdyby Trybunał Konstytucyjny przyjął, że podstawą kontroli aktów są wyłącznie normy zrekonstruowane z całego normatywnego układu odniesienia, w którym funkcjonują, pojawiłoby się niebezpieczeństwo nihilizacji wynikającej z Konstytucji hierarchii źródeł prawa.

Normę prawną rekonstruuje się zawsze z całokształtu obowiązujących przepisów prawnych. Punktem odniesienia do określenia jej treści jest bowiem obowiązujący system prawny. Przy czym materia do jej kształtowania mogą być zarówno przepisy ustawowe jak i podstawowe a także treść obowiązującej Konstytucji. Nie ulega wątpliwości, że zarówno § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. jak i rozporządzenia Ministra Finansów z 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym – wskazane w pytaniu prawnym, a także wprowadzony na mocy art. 1 pkt 5 lit. d) ustawy z dnia 15 lutego 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, o zmianie ustawy o Policji oraz zmianie ustawy – Kodeks wykroczeń (Dz. U. Nr 19, poz. 185), art. 5 ust. 8b-e ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, dają podstawę do sformułowania normy o identycznej lub zbliżonej treści.

Trzeba jednak zwrócić uwagę, że kontekst normatywny w każdym z tych przypadków był odmienny. Każdy z tych przepisów funkcjonował też w odmiennym otoczeniu prawnym. Nie ulega jednak wątpliwości, że kluczowe znaczenie dla określenia różnicy pomiędzy normą prawną ukształtowaną na bazie § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. i rozporządzenia Ministra Finansów z 22 grudnia 1999 r. oraz art. 1 pkt 4 d) ustawy z 15 lutego 2002 r. o zmianie

ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, o zmianie ustawy o Policji oraz zmianie ustawy – Kodeks wykroczeń, ma nie treść tychże przepisów ale to jaki organ państwa przepis taki ustanowił. Taki stan rzeczy powoduje, że w gruncie rzeczy ta sama norma prawna w zmienionym układzie normatywnym może być niejednakowo oceniana z punktu widzenia jej zgodności z Konstytucją. Kontroli zgodności z Konstytucją w tego typu przypadkach podlega bowiem nie treść wynikającego z przepisu prawnego obowiązku ale to czy przepis, który taki obowiązek formułuje został ustanowiony przez właściwy organ, a więc kompetencja organu do stanowienia takich przepisów.

W takim stanie rzeczy istotne znaczenie dla oceny zgodności z Konstytucją może mieć to, czy podstawą rekonstrukcji normy prawnej jest przepis ustawowy czy podustawowy, a więc to, jaki w świetle obowiązującej Konstytucji organ posiada w momencie ustanawiania przepisu prawnego legitymację w tym zakresie i jak ta legitymacja została sformułowana.

Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wyrażał pogląd, że podstawę dla kontroli treści przepisów prawnych stanowią normy prawne obowiązujące w chwili wyrokowania, natomiast kompetencja do wydania aktu normatywnego oraz procedura jego stanowienia podlega ocenie z punktu widzenia norm prawnych obowiązujących w chwili jego ustanowienia. Przytoczona zasada znajduje zastosowanie w niniejszej sprawie. W związku z tym należy mieć na uwadze okoliczność, że badany przepis został formalnie derogowany i znajduje zastosowanie wyłącznie przy wydaniu rozstrzygnięć dotyczących sytuacji z przeszłości. Niektóre problemy związane z określeniem podstawy kontroli w razie derogacji normy kontrolowanej stanowiły przedmiot zainteresowania Trybunału Konstytucyjnego w wyroku z 14 listopada 2000 r., K. 7/00. Trybunał Konstytucyjny stwierdził wówczas, że “przepisy obowiązującej konstytucji nie mogą stanowić podstawy do oceny konstytucyjności przepisów ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o samorządzie terytorialnym i ustawę o pracownikach samorządowych, w zakresie, w jakim przepisy te zostały <<skonsumowane>> przez wydanie ostatecznych decyzji administracyjnych. W takim przypadku zgodność z prawem decyzji administracyjnych podlega ocenie na podstawie przepisów obowiązujących w chwili ich wydania”.

Tak zarysowany pogląd Trybunału Konstytucyjnego został wyrażony w kontekście kontroli przepisów stanowiących podstawę do wydawania rozstrzygnięć indywidualnych. W rozpoznawanej sprawie pojawia się odmienny problem, ponieważ przedmiot kontroli stanowi przepis wyrażający normę udzielającą kompetencji do stanowienia prawa oraz przepis prawny ustanowiony w następstwie zrealizowania takiej normy. Stanowiły one podstawę do ukształtowania się obowiązku podatkowego, który powstawał z mocy samego prawa, bez potrzeby wydawania indywidualnych decyzji administracyjnych. Taka jest bowiem natura podatku od towarów i usług. Późniejsze decyzje administracyjne dotyczyły realizacji obowiązku podatkowego a nie jego powstania.

Moment powstania obowiązku podatkowego a także treść norm prawnych udzielających kompetencji prawodawczych oraz realizacji delegacji ustawowej polegającej na wydaniu stosownego rozporządzenia ma kluczowe znaczenie dla wskazania konstytucyjnego wzorca kontroli, którym może być wyłącznie norma konstytucyjna obowiązująca w tym okresie. “Jeżeli po dniu uchylecia normy udzielającej kompetencji prawodawczych – stwierdził Trybunał w wyroku z 8 lipca 2002 r., w sprawie SK 41/01 – nastąpiły zmiany Konstytucji, to zmiany te nie mają znaczenia z punktu widzenia oceny uchylonej normy udzielającej kompetencji prawodawczych”. Dotyczy to także przepisów podustawowych wydanych w celu zrealizowania tejże kompetencji, o ile konsumpcja obowiązku podatkowego nastąpiła przed zmianą Konstytucji. Przepisy Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r. dotyczące aktów podustawowych w zakresie prawa podatkowego, tj. art. 92 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej nie mają mocy wstecznej, a w

konsekwencji nie mogły zostać naruszone przez wskazane w pytaniu prawnym przepisy prawne. Trybunał Konstytucyjny, kierując się – tak jak w sprawie SK 41/01 – powołanymi wyżej zasadami, stanął na stanowisku, iż wzorcem kontroli w niniejszej sprawie mogą być tylko normy obowiązujące w czasie powstania obowiązku podatkowego. Pytający sąd – w pierwotnej wersji swojego pytania – nie wskazał przepisów, które w 1995 r., tj. w chwili wydawania zaskarżonego przepisu, regulowały kompetencję i procedurę wydawania aktów prawnych. Dopiero w postanowieniu z 4 czerwca 2002 r. uznał, że punktem odniesienia do kontroli § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. do dnia 16 października 1997 r. jest art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 84, poz. 426 ze zm.). Stanowiska tego nie odniósł jednak do art. 6 ust. 10 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, który zawierał delegację ustawową do ustanowienia kwestionowanego przepisu, przez co przepisy te pozostają we wzajemnym związku. Istotne w tym kontekście są rozważania, które zawarł Trybunał w uzasadnieniu do wyroku w przywoływanej już sprawie SK 41/01. Stwierdził wówczas, że “W świetle art. 66 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, Trybunał orzekając jest związany granicami wniosku, pytania prawnego lub skargi. Wyjaśniając znaczenie tego przepisu, Trybunał Konstytucyjny zwracał uwagę, że w europejskiej kulturze prawnej ugruntowana jest zasada *falsa demonstratio non nocet*, w myśl której decydujące znaczenie ma istota sprawy a nie jej oznaczenie (zob. też wyrok z 16 czerwca 1999 r., sygn. P. 4/98, OTK ZU nr 5/1999, s. 519). Zasada ta znajduje zastosowanie nie tylko w odniesieniu do norm stanowiących przedmiot kontroli, ale również do norm prawnych stanowiących podstawę kontroli. Jeżeli wnioskodawca wskazuje jako podstawę kontroli przepisy obowiązujące Konstytucji, określając jednoznacznie treści normatywne, które wyprowadza z tych przepisów, w sytuacji w której konstytucyjność kwestionowanych przepisów podlega ocenie z punktu widzenia wcześniejszych regulacji konstytucyjnych, to nic nie stoi na przeszkodzie, aby Trybunał Konstytucyjny poddał ocenie kwestionowane przepisy z punktu widzenia ich zgodności z uchylonymi przepisami konstytucyjnymi, które zawierały analogiczne treści normatywne”. Stąd też Trybunał ostatecznie przyjął, że wzorcem kontroli zgodności z Konstytucją przepisów stanowiących podstawę rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego może być wyłącznie art. 56 ust. 2 ustawy konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 84, poz. 426, ze zm.), ponieważ sprawy związane z wydawaniem rozporządzeń ministrów w dniu 21 grudnia 1995 r. oraz w 1996 r. (moment powstania obowiązku podatkowego) były regulowane przez ten właśnie przepis konstytucyjny. W pozostałym zakresie postępowanie należy umorzyć ze względu na niedopuszczalność orzekania.

V

1. W związku z tym, że § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. jak i stanowiący podstawę do jego wydania art. 6 ust. 10 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, obowiązywały zarówno przed wejściem w życie aktualnie obowiązującej Konstytucji, jak i po tej dacie, pytający sąd dokonał stosownego rozdzielenia czasowego, odnosząc swoje pytanie także do okresu po wejściu w życie Konstytucji. Zażądał więc zbadania zgodności z Konstytucją przepisu prawnego funkcjonującego w zupełnie innym normatywnym układzie odniesienia od tego, który ma znaczenie prawne dla rozstrzygnięcia pytającego sądu w sprawie, która stworzyła podstawę do wystąpienia z pytaniem prawnym

Nie ulega wątpliwości, iż podstawą prawną decyzji wydanych przez organy podatkowe zarówno I jak i II instancji, w będącej przedmiotem skargi do NSA sprawie – co Trybunał wyraźnie już stwierdził – był § 6 ust. 1 pkt. 2 lit. d rozporządzenia z 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 154, poz. 797 ze zm.) w związku ze stanowiącym delegację ustawową art. 6 ust. 10 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.), bez którego rozporządzenie to nie mogłyby istnieć. Kluczowe bowiem znaczenie w tym zakresie ma nie sam moment rozstrzygnięcia sprawy przez NSA i podejmowania decyzji, które dotyczyły nieodpowiedniego zrealizowania obowiązku podatkowego, ale moment powstania obowiązku podatkowego. Zarówno w prawodawstwie polskim jak w doktrynie przyjmuje się, że obowiązkiem podatkowym jest nieskonkretyzowana powinność poniesienia przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie. Dla określenia zakresu podmiotowego obowiązku podatkowego, przedmiotu opodatkowania a także momentu jego powstania podstawę prawną stanowić mogły wyłącznie przepisy prawne obowiązujące w czasie, w którym zrodziła się prawem określona powinność (zaistniało prawem określone zdarzenie). Dotyczy to także przepisów konstytucyjnych, które w niniejszej sprawie stanowić mogłyby wzorzec kontroli. Sam moment podejmowania decyzji administracyjnych, a także wydawania orzeczenia sądowego, jeżeli w tym czasie zmieniła się formalna podstawa prawna, nie ma znaczenia dla treści rozstrzygnięcia organu podatkowego (NSA), ponieważ obowiązek podatkowy i będące jego konsekwencją zobowiązanie podatkowe przy tego rodzaju podatkach powstają z mocy prawa. To czy w takich sytuacjach organ administracji lub sąd wykazywać będą stosowną, prawem przewidzianą aktywność, dotyczy wykonania obowiązku prawnego a nie jego powstania. W niniejszej sprawie wziąć należy pod uwagę także i to, że Trybunał rozpatruje sprawę z pytania prawnego, związanego z rozstrzyganą przez pytającego sąd sprawą. To niewątpliwie ogranicza zakres możliwości pytającego sądu a także zakres orzekania Trybunału Konstytucyjnego. W sytuacji gdy jakiś akt normatywny funkcjonował pod rządami dwóch różnych uregulowań konstytucyjnych, Trybunał zobowiązany jest – w związku z konkretnym pytaniem prawnym – do zbadania budzącego wątpliwości prawne przepisu z tym wzorcem konstytucyjnym, który miał znaczenie w perspektywie rozstrzyganej sprawy. Może więc w niniejszej sprawie wypowiedzieć się czy § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym był zgodny z przepisami konstytucyjnymi wtedy obowiązującymi.

W kontekście niniejszej sprawy należy mieć na uwadze i to, że kwestionowany przepis utracił formalnie moc obowiązującą, ponieważ został derogowany przez inny przepis prawny. Trybunał może stwierdzić niezgodność z Konstytucją przepisów nieobowiązujących tylko w ściśle określonych sytuacjach. Określa je art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. Możliwe jest to także wtedy – co wydaje się istotne w perspektywie pytania prawnego – gdy mimo formalnej derogacji przepisu prawnego przepis ten może być jeszcze zastosowany do sytuacji z przeszłości, teraźniejszości lub przyszłości. Żadna z tych sytuacji w badanej sprawie nie odnosi się do § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. w okresie po wejściu w życie Konstytucji z 1997 r., ponieważ sprawa rozpatrywana przez sąd rozstrzygana jest na podstawie przepisów prawnych obowiązujących przed datą 17 października 1997 r. (moment powstania obowiązku podatkowego i konkretnego zobowiązania podatkowego). W związku z tym analiza upoważnienia ustawowego oraz § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. odniesiona musi być (inaczej być nie może) do przepisów konstytucyjnych obowiązujących w momencie powstania obowiązku

podatkowego. Zresztą tylko te przepisy mogły stanowić podstawę późniejszych decyzji organów podatkowych i podstawę do rozstrzygnięcia problemu, przed którym stanął pytający sąd. Kwestionowane przepisy tworzą bowiem wraz z obowiązującymi wtedy przepisami Konstytucji układ normatywny podlegający kontroli. Takiego prawnego układu odniesienia, który podlegałby kontroli Trybunału Konstytucyjnego w niniejszej sprawie, nie tworzą natomiast kwestionowane przepisy z wzorcami konstytucyjnymi zaczerpniętymi z aktualnie obowiązującej Konstytucji. Inne podejście w tym zakresie oznaczałoby rzeczywiste wcielenie się Trybunału w kompetencje przynależne prawodawcy.

2. Biorąc pod uwagę treść przyjętego jako wzorzec kontroli w badanej sprawie art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 84, poz. 426) należy stwierdzić, że nie stawiał on takich wymagań odnośnie treści upoważnień zawartych w ustawie jakie zawiera art. 92 ust. 1 Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r., ani też nie określał wyraźnie zasady wyłączności ustawowej w odniesieniu do spraw objętych aktualnie regulacją art. 217 Konstytucji. W takim stanie rzeczy istotne znaczenie ma odpowiedź na dwa pytania: po pierwsze – czy chwila (moment) w jakiej powstawał obowiązek podatkowy w podatku VAT (w ówczesnym stanie prawnym) powinna być uregulowana w ustawie, czy też mogła zostać określona również w akcie niższego rzędu; po drugie – czy upoważnienie ustawowe zawarte w ustawie o VAT spełniało podstawowe wymagania konstytucyjne a wydane na tej podstawie rozporządzenie Ministra Finansów z 1995 r. pozostawało w zgodzie z tym upoważnieniem.

Odpowiedź na tak sformułowane pytania wymaga poczynienia kilku zasadniczych uwag związanych z naturą podatku, którego dotyczy problem wynikający z pytania prawnego. Otóż podatek od towarów i usług oparty jest na zasadzie równości i powszechności. Podatkiem tym objęty jest bardzo szeroki krąg podatników, w stosunku do których winny być stosowane jednakowe zasady. Biorąc pod uwagę, że prawie wszystkie podmioty (z nielicznymi wyjątkami), które dokonują sprzedaży towarów lub świadczą usługi objęte są tym podatkiem, przyjąć należy, że z treści ustawy o VAT w sposób wyraźny wynika zakres przedmiotowy podatku VAT. Zgodzić należałoby się z Ministrem Finansów, iż z konstrukcji ustawy – przynajmniej pośrednio – wynika pole czasowe, z którym może być związany moment powstania obowiązku podatkowego. Należy także mieć na uwadze dwie podstawowe reguły wynikające z ustawy o VAT. Wskazują one na czynnościowy charakter podatku VAT oraz wynikające z istoty art. 19 ustawy o podatku VAT prawo podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego, o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług.

Charakter czynnościowy podatku VAT polega na tym, że konkretne obowiązki podatkowe łączą się z konkretnymi czynnościami (np. sprzedażą, darowizną). Przedmiotem podatku od towarów i usług są bowiem (zgodnie z art. 2 ustawy o VAT) dokonywane w kraju czynności sprzedaży towarów i odpłatnego świadczenia usług, a także eksportu i importu towarów i usług. Czynności takie objęte są podatkiem nawet wówczas, gdy wykonywane są bez zachowania warunków oraz form określonych przepisami prawa (art. 2 ust 4 ustawy o VAT). Z samej konstrukcji podatku VAT wynika bowiem zakres przedmiotowy i rodzaj czynności które podlegają obowiązkowi podatkowemu. Niezależnie więc od tego, czy wszelkie dodatkowe warunki, ograniczenia i elementy przewidziane w odrębnych regulacjach prawnych zostaną zachowane, to i tak z samej konstrukcji ustawy o VAT wynika, iż jeżeli były to czynności określone w art. 2 ustawy o VAT – podlegają opodatkowaniu tym podatkiem. W związku z tym należy przyjąć, iż w ówczesnym stanie prawnym, skoro nie było regulacji konstytucyjnej odpowiadającej art. 217 i 92 ust. 1 Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r., moment powstania obowiązku podatkowego dotyczący

danej czynności, z natury rzeczy wynikał, bądź był pochodną pewnych zdarzeń identyfikowanych czasowo i związanych z wykonywaniem czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT. Jeżeli były to czynności określone w art. 2 ustawy o VAT – z mocy tej ustawy podlegały obowiązkowi zapłaty podatku VAT. Stąd też i usługi budowlane bądź budowlano-montażowe, jeżeli były świadczone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, lub też jeżeli był to eksport lub import tychże usług – podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT. Taka analiza daje podstawę do twierdzenia, iż to właśnie z ustawy o VAT, a nie z rozporządzenia wykonawczego Ministra Finansów (z 1995 r.) wynikał obowiązek zapłaty należnego podatku VAT za wykonanie usług budowlanych lub budowlano-montażowych. Nawet gdyby tryb lub inne warunki związane z obliczeniem, zapłatą i ustaleniem momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu usług budowlanych lub budowlano-montażowych nie zostały dochowane – to i tak podatek VAT w takim przypadku byłby należny.

Specyfika robót budowlano-montażowych polega w szczególności na tym, że najczęściej są one zaliczkowane, potem “odbierane” na podstawie częściowych, wstępnych protokołów zdawczo-odbiorczych. Praktyka wykazała, że ogólny przepis zawarty w ustawie o VAT (art. 6 ust. 5 w zw. z art. 6 ust. 8) wzbudzał wiele kwestii spornych w rozliczeniach między samymi podatnikami oraz podatnikami i służbami skarbowymi. Powstawały między innymi problemy dotyczące techniki wyliczenia tzw. pobranej kwoty 50% wartości inwestycji przed wykonaniem usługi, w sytuacji kiedy w procesie budowlanym sukcesywnie po sobie następowały wypłaty zaliczkowe i częściowe protokolarne odbiory techniczne realizowanych usług budowlanych. Trudno było w ramach tego procesu ustalić, co przy rozliczeniu na dany dzień należy uznać za zaliczkę i jaki procent wartości całej należności jest zaliczkowany. W związku z tym konieczne stawało się doprecyzowanie rozwiązań zawartych w ustawie o VAT, co znalazło odzwierciedlenie w kwestionowanym rozporządzeniu Ministra Finansów z 1995 r., wydanym na podstawie wynikającego z art. 6 ust. 10 ustawy o VAT upoważnienia.

Nie ulega wątpliwości, że dla oceny konstytucyjności kwestionowanych przepisów prawnych istotne znaczenie ma swoista filozofia (natura) podatku VAT. Trybunał Konstytucyjny przeprowadził w tej materii szeroki wywód m.in. w wyroku z 16 czerwca 1998 r. (U. 9/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 51). Istotnym wyrazem tej natury jest to, że nabywca towarów i usług może potrącać podatek uiszczony przez zbywcę. Sam zaś problem wyboru przy tworzeniu przepisów podatkowych najważniejszych momentów powstania obowiązku podatkowego w podatku VAT – na co zresztą zwraca uwagę Minister Finansów – może być operacją neutralną z punktu widzenia samego budżetu państwa. Uprawnione w takim stanie rzeczy jest więc twierdzenie, że prawodawca określając poszczególne rodzaje momentów powstania obowiązku podatkowego w kwestionowanym rozporządzeniu Ministra Finansów z 1995 r. nie musiał kierować się względami fiskalnymi, ponieważ przyspieszone wpłaty do budżetu wynikały ze szczególnego, czynnościowego charakteru podatku VAT bądź też związane były z możliwością określenia w miarę jednoznacznego momentu, który dla dostawcy byłby związany z powstaniem obowiązku podatkowego, a dla odbiorcy z prawem do odliczeń. Zrozumienie istoty podatku VAT ma niewątpliwie duże znaczenie dla ostatecznych wniosków dotyczących zgodności z Konstytucją stanowiącego podstawę rozstrzygnięcia pytającego sądu § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. wydanego w następstwie zawartego w art. 6 ust. 10 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym upoważnienia.

3. Biorąc pod uwagę powyższe uwagi Trybunał zbadał także inne zasadnicze aspekty dotyczące zgodności § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia

1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w związku z art. 6 ust. 10 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej z 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał na warunki konstytucyjności upoważnienia ustawowego do wydania aktu prawnego oraz warunki jakie musi spełniać rozporządzenie i inne akty podustawowe, aby mówić o ich konstytucyjności i legalności. W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego sprzed wejścia w życie Konstytucji z 1997 r., aby upoważnienie do wydania rozporządzenia mogło być uznane za prawidłowe, musiało spełniać kilka podstawowych warunków (por. J. Oniszczyk, *Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w latach 1986-1996*, Warszawa 1998, s. 171-173).

Po pierwsze – upoważnienie musiało zostać umieszczone w ustawie w sposób – co w niniejszej sprawie nie budzi wątpliwości – wyraźny i szczegółowy. Oznacza to, że nie można domniemywać upoważnienia z treści ustawy, zaś samo upoważnienie w sposób szczegółowy powinno określać zarówno upoważniony organ, jak i delegowaną materię.

Po drugie – upoważnienie musiało być tak sformułowane, by odsyłało do uregulowania tylko takich spraw, które były w ogólnym zakresie regulowane w ustawie. Odesłanie winno służyć też realizacji celów wyrażonych w ustawie.

Po trzecie – szczegółowe określenie materii rozporządzenia miało polegać na wskazaniu spraw rodzajowo jednorodnych ze sprawami regulowanymi przez ustawę. Jednak sprawy przekazane dla regulacji aktem wykonawczym nie mogły mieć zasadniczego znaczenia z punktu widzenia całej ustawy, ale z drugiej strony ich regulacja miała być niezbędna do wykonania (realizacji) ustawy (por. orzeczenie z 23 października 1995 r., K. 4/95, OTK w 1995 r., cz. II, poz. 31).

Po czwarte – w przepisach delegujących powinno się unikać sformułowania „zasady”, o ile nie określało się w ustawie bliżej jego znaczenia. Ponadto, jeżeli akt wykonawczy miał określać tryb postępowania, to powinien to zrobić tak, aby zachowana była spójność z postanowieniami ustawy.

W aktualnym stanie prawnym, wymagania jakim muszą odpowiadać rozporządzenia formułuje art. 92 ust. 1 Konstytucji. Przepis ten dopuszcza stanowienie rozporządzeń tylko na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie musi mieć charakter szczegółowy pod względem podmiotowym, przedmiotowym oraz treściowym, tzn. musi określać wytyczne dotyczące treści aktu. Zwłaszcza ten ostatni element, a mianowicie obowiązek określenia owych „wytycznych” stanowi nowość w Konstytucji z 1997 r., gdyż poprzednie przepisy Małej Konstytucji (art. 56 ust. 2) nie formułowały *expressis verbis* takiego wymagania.

Dla określenia warunków, jakie musiało spełniać rozporządzenie – w okresie przed wejściem w życie obowiązującej Konstytucji istotne znaczenie miały już pierwsze orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Ukształtowana przez Trybunał linia orzecznicza była konsekwentnie podtrzymywana aż do czasu wejścia w życie obowiązującej dziś Konstytucji. Nie ulega wątpliwości, że aby rozporządzenie mogło być uznane za zgodne Konstytucją musiało spełniać trzy podstawowe warunki (por. np. orzeczenia z: 5 listopada 1986 r., U. 5/86, OTK w 1986 r., poz. 1; 20 września 1988 r., Uw 6/88, OTK w 1988 r., poz. 3; 1 marca 1994 r., U. 7/93, OTK w 1994 r. cz. I, poz. 5). Po pierwsze – musiało być wydane na podstawie wyraźnego, tj. nie opartego tylko na domniemaniu, szczegółowego upoważnienia ustawy. Po drugie – każde rozporządzenie w zakresie przedmiotu i treści normowanych stosunków musiało mieścić się w granicach udzielonego przez ustawodawcę upoważnienia do wydania tego aktu. Po trzecie – rozporządzenie nie mogło pozostawać w

sprzeczności z aktem ustawodawczym, na podstawie którego zostało wydane, a także z treścią innych aktów ustawodawczych.

Dokonując analizy kwestionowanych przepisów, można stwierdzić, że Minister Finansów realizując upoważnienie ustawowe zawarte w art. 6 ust. 10 ustawy o VAT i określając w drodze rozporządzenia z 22 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy i o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, inne niż wymienione w art. 6 ust. 1-9 ustawy o VAT szczególne momenty powstania obowiązku podatkowego – działał na podstawie prawnie obowiązującej w tym czasie delegacji ustawowej. Niewątpliwie podstawowe znaczenie w zakresie badania zgodności kwestionowanego rozporządzenia z upoważnieniem zawartym w ustawie o VAT ma obowiązujący wówczas art. 56 ust. 2 Małej Konstytucji. Zgodnie z tym przepisem, minister miał prawo wydawać rozporządzenia i zarządzenia w celu wykonania ustaw i na podstawie udzielonych w nich upoważnień. Zgodnie zaś z kwestionowanym art. 6 ust. 10 ustawy o VAT, Minister Finansów mógł określić, w drodze rozporządzenia: po pierwsze – przypadki powstania obowiązku podatkowego z chwilą otrzymania zapłaty przez podatnika, po drugie – inne niż wymienione w ust. 1-9 momenty powstania obowiązku podatkowego.

Z punktu widzenia niniejszej sprawy należy stwierdzić, że zawarte w art. 6 ust. 10 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym upoważnienie ustawowe zostało sformułowane w sposób dostatecznie wyraźny. Określało wyraźnie organ upoważniony do wydania rozporządzenia (Ministra Finansów) i delegowaną materię (przypadki powstania obowiązku podatkowego z chwilą otrzymania zapłaty przez podatnika oraz inne niż wymienione w ustawie o VAT momenty powstania obowiązku podatkowego). Ponadto, upoważnienie odsyłało do uregulowania w rozporządzeniach tylko takich spraw, które były już uregulowane w ustawie. Były to więc materie, których ustawa dotyczyła, gdyż to właśnie w ustawie o VAT uregulowane zostały podstawowe zasady dotyczące powstania obowiązku podatkowego, zaś rozporządzenie wykonawcze miało na celu jedynie doprecyzowanie i dostosowanie rozwiązań ustawowych do sytuacji faktycznych powstałych w związku z dość specyficzną kategorią rozliczeń podatkowych. Specyfika usług budowlanych i budowlano-montażowych niewątpliwie usprawiedliwiała przekazanie do uregulowań podstawowych niektórych aspektów związanych z momentem powstania obowiązku podatkowego. Sprawy regulowane rozporządzeniem określały więc materie rodzajowo jednorodne ze sprawami regulowanymi przez ustawę. Kwestie uszczegółowione w rozporządzeniu nie miały zasadniczego znaczenia z punktu widzenia całej ustawy i natury podatku VAT. Można więc uznać za uprawnione twierdzenie, że charakter usług budowlanych i budowlano-montażowych przesądzał o dopuszczalności zawartej w art. 6 ust. 10 ustawy o VAT delegacji oraz uznaniu za uprawnione rozwiązanie przyjęte w § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Zresztą problem ten dotyczy także niektórych innych usług wymienionych w tymże rozporządzeniu (np. spedycyjnych i przeładunkowych, przewozu osób i ładunków kolejami itp.).

Biorąc pod uwagę, iż ówczesne przepisy konstytucyjne nie określały – tak jak to czyni aktualnie art. 92 ust. 1 Konstytucji – obowiązku zamieszczenia “wytycznych” dotyczących treści aktu podstawowego, przyjąć należy, iż upoważnienie ustawowe zawarte w art. 6 ust. 10 ustawy o VAT było zgodne z wówczas obowiązującym prawem i przepisami konstytucyjnymi (art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej z 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym). W związku z tym, że Minister Finansów nie przekroczył w kwestionowanym przepisie granic zgodnego z

Konstytucją upoważnienia ustawowego, także § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, należy uznać za konstytucyjny.

4. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał w swoim orzecznictwie, że jeżeli językowe sformułowanie badanego przepisu pozwala na ustalenie takiego rozumienia tego przepisu, które pozwoli na uznanie jego zgodności z Konstytucją, to nie ma bezwzględnej konieczności orzekania, że przepis taki jest niezgodny z Konstytucją. Zastosowaniu techniki wykładni ustawy w zgodzie z Konstytucją należy przyznawać pierwszeństwo, bo koresponduje ona z domniemaniem konstytucyjności ustaw. Zasada ta zawsze znajdować powinna miejsce w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego pod warunkiem, że pozwalają na to reguły wykładni odniesione do brzmienia właściwych przepisów (zob. wyrok z 5 stycznia 1999 r., K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1 a także orzeczenia z: 24 lutego 1997 r., K. 19/96, OTK ZU nr 1/1997, poz. 6; 18 października 1994 r., K. 2/94, OTK w 1994 r., cz. II, poz. 36; 4 października 1995 r., K. 8/95, OTK w 1995 r. cz. II, poz. 28; 3 grudnia 1996 r., K. 25/95, OTK ZU nr 6/1996, poz. 52; także orzeczenie SN z 20 września 1996 r., III CZP 106/96, OSP 1997, z. 1, poz. 10). Stanowisko zachowuje pełną aktualność na gruncie zarówno przepisów konstytucyjnych sprzed 1997 r., jak i nowej Konstytucji. Odwołanie się do techniki wykładni ustaw i innych aktów normatywnych w zgodzie z Konstytucją ma istotne znaczenie z punktu widzenia pewności obrotu prawnego. Ma to szczególnie ważne znaczenie jeżeli zważy się, że obowiązek podatkowy w podatku VAT z tytułu robót budowlanych i budowlano-montażowych został już zrealizowany, a wątpliwości dotyczą jedynie chwili realizacji tego obowiązku podatkowego. Biorąc pod uwagę trudności natury techniczno-organizacyjnej polegające między innymi na próbie ustalenia np. jaka kwota stanowi “co najmniej połowę” ceny usługi, Trybunał Konstytucyjny doszedł do przekonania, iż w tym konkretnym przypadku realizacja obowiązku podatkowego (czyli zapłata podatku VAT) w praktyce już nastąpiła. Zarówno bowiem interes Skarbu Państwa z tytułu podatku VAT, jak i indywidualne interesy stron umów cywilnoprawnych (robót budowlanych) z tytułów rozliczeń, zostały zrealizowane. W kontekście niniejszej sprawy trzeba mieć na uwadze także okoliczność, że wzruszanie przepisów podatkowych, które formalnie utraciły moc obowiązującą, chociaż mogą jeszcze czasem znajdować zastosowanie, stwarza zawsze istotne problemy, wpływające destabilizująco na poczucie ładu prawnego. Rodzić mogą także osłabienie poczucia bezpieczeństwa prawnego, a niejednokrotnie istotne problemy prowadzące do nierówności pomiędzy różnymi kategoriami podmiotów, do których zakwestionowane przepisy prawne odnoszą się. Konsekwencją tego może być także osłabienie poczucia sprawiedliwości podatkowej. Stąd też w takich sytuacjach Trybunał musi zachowywać wyjątkową powściągliwość i umiar. Kwestionujący tego rodzaju przepisy powinni ponad wszelką wątpliwość wykazać, że ma miejsce wyraźne naruszenie Konstytucji i w związku z tym uprawnione jest przełamanie domniemania konstytucyjności tych przepisów. Taka sytuacja nie ma miejsca w niniejszej sprawie.

Biorąc pod uwagę takie argumenty Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

Zdanie odrębne
sędziego TK Ewy Łętowskiej
do wyroku z dnia 29 października 2002 r. w sprawie P 19/01

1. Nie zgadzam się z rozstrzygnięciem i jego uzasadnieniem. Pytanie obejmowało wątpliwości dotyczące dwóch przepisów. Pierwszy to art. 6 ust. 10 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50), zawierający delegację dla Ministra Finansów, aby w drodze rozporządzenia określił inne, niż wymienione w samej ustawie sytuacje, gdy moment powstania obowiązku podatkowego następuje z chwilą otrzymania zapłaty przez podatnika. Drugi przepis to art. 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia MF z 21 grudnia 1995 r. o wykonaniu tejże ustawy (Dz. U. Nr 154, poz. 797). W obu wypadkach chodziło o brzmienie budzących wątpliwości przepisów na dzień wydania decyzji administracyjnej ponieważ ta data jest miarodajna dla oceny zgodności z prawem decyzji administracyjnej, na tle kontroli której powstała wątpliwość konstytucyjna. Rozstrzygnięcie TK dotyczy tylko przepisu rozporządzenia, co oznacza pominięcie fragmentu wątpliwości NSA. Uważam, że należało w obu zgłoszonych kwestiach udzielić odpowiedzi potwierdzającej wątpliwości NSA, stwierdzając niekonstytucyjność obu dwóch norm (norma kompetencyjna w ustawie i norma zawarta w zakwestionowanym przepisie rozporządzenia, wydanego na podstawie tejże normy kompetencyjnej). Tym samym opowiadałabym się za niekonstytucyjnością określenia przez zakwestionowane przepisy momentu początkowego obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT od robót budowlano-montażowych.

2. Problem konstytucyjny przedstawiony w pytaniu dotyczył tego, czy rozporządzenie wykonawcze – zgodne z brzmieniem upoważnienia zawartego w macierzystej ustawie – może być wzorcem oceny dla zgodności z prawem kontrolowanej przez NSA decyzji w sytuacji, gdy już samo upoważnienie (a nie tylko jego realizacja) budzi konstytucyjne zastrzeżenia. Upoważnienie scedowało bowiem na ministra określenie – odmiennie niż czyniła to sama ustawa – momentu powstania obowiązku podatkowego dla kategorii usług również określanej przez ministra. Problemem było zatem, **jak ocenić sytuację, gdy ustawa zawiera niekonstytucyjne upoważnienie (z uwagi na materię ustawową przekazaną do regulacji administracyjnej), wykonane zgodnie z treścią rozporządzenia i w ten sposób stające się podstawą decyzji administracyjnej kontrolowanej przez NSA.** Orzeczenie Trybunału stwierdzające konstytucyjność akty wykonawczego nie wyczerpuje zatem całego problemu przedstawionego przez pytający sąd. Natomiast uznanie rozporządzenia MF za konstytucyjne jest m. zd. błędne, ponieważ afirmuje sytuację, gdy podstawą decyzji administracyjnej jest akt wydany na podstawie blankietowego upoważnienia i wkraczający w materię zastrzeżoną do normowania ustawowego.

3. Dlatego uważam, że rozstrzygnięcie powinno dotyczyć obu zakwestionowanych przepisów i wynikających z nich norm i powinno zawierać rozstrzygnięcie, iż **zarówno przepis ustawy o podatku VAT upoważniający do normowania przez MF kwestii, które nie mogły być objęte upoważnieniem (materia ustawowa), jak i przepis rozporządzenia, które stało się bezpośrednią podstawą wydania decyzji kontrolowanej przez NSA w brzmieniu obowiązującym w dacie wydania decyzji administracyjnej, której kontrola przez NSA, spowodowała pojawienie się wątpliwości prawnych – były niezgodne z art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej z 17 października 1992 r.**

4. Bez znaczenia dla sprawy jest kwestia jakiego podatku dotyczy spór, ponieważ problem konstytucyjny ma charakter uniwersalny dotycząc stosunku między ustawą i aktem wykonawczym wydanym na jej podstawie. Specyfika podatku VAT, jego strategia czy filozofia, o czym szeroko mowa w uzasadnieniu Trybunału, jest tu m. zd. bez

znaczenia. Także nie ma nic do rzeczy okoliczność, że specyfika robót budowlanych rzeczywiście wymaga płatności etapowych (z uwagi na późniejszą zabudowę i ukrycie niektórych prac). **Nie chodzi bowiem o konstytucyjność treści ocenianego rozwiązania normatywnego, lecz o sposób przekształcenia tej treści w obowiązujące prawo.** Specyfika podatku VAT (fakt uzyskiwania zwrotu tego podatku i uiszczanie go przez kolejnych następców w obrocie przedmiotem, którego podatek dotyczy) objawia się natomiast w zakresie skutków dotyczących zwrotu tego podatku na wypadek orzeczenia wadliwości podstawy jego uiszczenia.

5. Pod rządami Ustawy Konstytucyjnej z 1992 r. była już ukształtowana praktyka konstytucyjna i orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, uznające za naruszenie Konstytucji (art. 56 ust. 2) sytuację, gdy ustawa upoważnienie do wydania aktu wykonawczego zmieniała w delegację kompetencji ustawodawcy (z uwagi na materię i zakres normowania). Upoważnienie do wydania aktu wykonawczego nie mogło być blankietowe, nie mogło cedować na organy administracji kompetencji do określania materii ustawowej. Do tej materii należą zasadnicze elementy konstrukcji podatku (por. W. 20/94, z 6 września 1995 r., OTK w 1995 r., cz. II, poz. 44, W. 2/96, z 15 maja 1996 r., OTK ZU nr 3/1996, poz. 23). W rozważanym wypadku chodzi o element istotny dla takiej konstrukcji.

6. Upoważnienie do określenia innych, niż wskazanych w ustawie o podatku VAT sytuacji, gdy powstaje obowiązek podatkowy oznacza, że istotny moment odpowiedzialności podatkowej (początek obowiązku ciążącego na podatniku, moment powstania ciężaru publicznego) jest określony (w odniesieniu do – w tym wypadku – robót budowlano-montażowych) nie w samej ustawie, lecz w przepisie wykonawczym do tej ustawy. Wbrew pogładowi spoczywającemu u założeń orzeczenia TK, wobec którego składałam zadanie odrębne, nie jest to czysto formalne “doprecyzowanie” treści ustawowej, lecz uczynienie z rozporządzenia *sedes materiae* normowania w sprawie początku obowiązku podatkowego dla pewnej znaczącej grupy sytuacji, w ogóle nie wyodrębnionej w samej ustawie. Użycie terminu “doprecyzowanie” jest szczególnie rażące, gdy ów termin ma służyć do określenia początku powstania powinności podatkowej. Jest to naruszenie standardu konstytucyjnego (wyłącznie materii ustawowej – i to tak pod rządami Ustawy Konstytucyjnej z 1992 r., jak i Konstytucji obecnie obowiązującej).

7. W niniejszej sprawie mamy do czynienia z sytuacją, gdy wadliwa konstrukcja ustawowego upoważnienia do wydania rozporządzenia w połączeniu z jego wiernym wykonaniem przez rozporządzenie skutkuje niekonstytucyjnym określeniem istotnych cech obowiązku podatkowego. Dlatego nie można podzielić poglądu (wyrażonego w stanowisku Prokuratora Generalnego), iż sam przepis upoważniający ustawy nie był podstawą orzekania w sprawie, na tle której zrodziła się wątpliwość NSA i dlatego nie zachodzi potrzeba orzekania o niekonstytucyjności tego przepisu w ramach odpowiedzi na pytanie prawne. Niekonstytucyjny skutek powstał tu bowiem na skutek zastosowania zgodnego z ustawowym upoważnieniem aktu wykonawczego z tym, że samo upoważnienie było wadliwe. To jednak powoduje wadliwość także samego rozporządzenia. Jeżeli stanowisko Prokuratora Generalnego jest przejawem ogólniejszej doktryny konstytucyjnej, należało by wobec takiego poglądu wyrazić sprzeciw jeszcze bardziej zdecydowany.

8. Zarówno zakwestionowany przepis ustawy, jak i przepis rozporządzenia MF obecnie już nie obowiązują. Można zresztą w związku z tym widzieć wskazówkę, iż można co do zasady uregulować sprawy obowiązku podatkowego przy robotach

budowlanych w prawidłowy z punktu widzenia konstytucyjnego sposób, gdy idzie o rozkład materii między ustawą i rozporządzeniem, a zarazem w sposób odpowiadający naturze podatku VAT (rozliczenie częściowe, etapami, po obmiarach, przed zakryciem etapu budowy). Obecnie bowiem zasada etapowego rozliczenia robót budowlano-montażowych i stosowne do tej zasady określenie początku powstania obowiązku podatkowego jest sformułowane w samej ustawie.

9. Mimo, że chodzi o przepisy nieobowiązujące nie jest wykluczona (z mocy art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym) kontrola ich konstytucyjności. Kontroli tej podlegają bowiem także przepisy już nie obowiązujące, lecz “stosowalne”, tj. takie, które mimo nieobowiązywania są stosowane w praktyce jeśli jest to konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Taki właśnie wypadek zachodzi w związku z pytaniem zadany w niniejszej sprawie. Powinnością NSA jest bowiem kontrola zgodności z prawem decyzji administracyjnej, co wymaga posłużenia się jako wzorcem kontroli przepisami obowiązującymi w dacie wydania kontrolowanej decyzji (“stosowalność przepisu uchylonego”). Z kolei na tle prawa daniniowego, gdzie szczególnie ostro rzyje się władztwo państwa, gwarancje prawne ochrony interesu jednostki mają wyjątkowo duże znaczenie (orzeczenie z 29 marca 1994 r., K. 13/93, OTK w 1994 r., cz. I s. 50), z uwagi na ścisły związek z ochroną praw i wolności konstytucyjnych.

10. Ponieważ chodzi o kontrolę konstytucyjności przepisów nieobowiązujących lecz stosownych, nie jest możliwe ujęcie skutku orzeczenia TK jako wyeliminowania z obrotu aktów uznanych za niekonstytucyjne, ponieważ to już nastąpiło decyzją ustawodawcy. Dlatego też stosowne orzeczenie powinno być m. zd. formułowane w czasie przeszłym, a zarazem jako potwierdzenie trafności wątpliwości NSA. Oznacza to, że nie jest możliwe przypisanie mu konstytucyjnego skutku derogacyjnego, działającego na przyszłość. Jest to skutek deklaratoryjny w zakresie potwierdzającym wątpliwości pytającego sądu.

11. Orzeczenie tego typu wywiera także konstytucyjne skutki *erga omnes*. Wprowadza bowiem (od daty swej publikacji, zgodnie z art. 190 ust. 1 Konstytucji) zakaz stosowania normy (niekonstytucyjnej, zawartej w już uchylonym przepisie, lecz stosownej), nawet, gdyby za stosowaniem przepisu przemawiały obowiązujące zasady i przepisy intertemporalne.