

Wyrok z 3 kwietnia 2001 r., [K 32/99](#)
**KLASYFIKACJE TOWARÓW I USŁUG A ŹRÓDŁA
 PRAWA PODATKOWEGO**

Rodzaj postępowania: kontrola abstrakcyjna Inicjator: Rzecznik Praw Obywatelskich	Skład orzekający: 5 sędziów	Zdania odrębne: 2
--	---------------------------------------	-----------------------------

Przedmiot kontroli	Wzorce kontroli
Odesłanie w przepisach regulujących opodatkowanie towarów i usług do klasyfikacji statystycznej, ustalonej przez Główny Urząd Statystyczny <small>[Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym: art. 2, art. 4 pkt 1 i 2, art. 54 ust. 1 i 2]</small>	Katalog źródeł prawa powszechnie obowiązującego Zasada wyłączności ustawy jako źródła prawa w zakresie podatków <small>[Konstytucja: art. 87 ust. 1, art. 217]</small>
Obowiązek Ministra Finansów ogłoszenia – w przypadku wprowadzenia nowych klasyfikacji statystycznych – załączników do ustawy podatkowej uwzględniających te klasyfikacje <small>[Ustawa jw.: art. 54 ust. 3]</small>	
Odpowiednie stosowanie, do końca 2002 r., klasyfikacji statystycznych obowiązujących przed 1 lipca 1997 r. <small>[Ustawa jw.: art. 54 ust. 4]</small>	Zasada legalizmu Katalog źródeł prawa powszechnie obowiązującego Zasada wyłączności ustawy jako źródła prawa w zakresie podatków <small>[Konstytucja: art. 7, art. 87 ust. 1, art. 217]</small>

Podatek od wartości dodanej (od ang. *Value Added Tax* – VAT) został wprowadzony do polskiego systemu prawnego – pod nazwą „podatek od towarów i usług” – ustawą z 8 stycznia 1993 r. Ustawa ta przewidywała podstawową stawkę opodatkowania – w wysokości 22%, a także stawki preferencyjne oraz zwolnienia z podatku.

Zgodnie z art. 2 ustawy podatkowi od towarów i usług podlegała sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Polski (ust. 1), eksport i import towarów i usług (ust. 2) oraz inne formy obrotu wymienione w ust. 3 powyższego przepisu (m.in. darowizna towarów, czy nieodpłatne świadczenie usług). „Towar” w rozumieniu ustawy stanowiły rzeczy ruchome, wszelkie postacie energii, budynki, budowle lub ich części wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej (art. 4 pkt 1). Odpowiednie przepisy powierzyły tę funkcję Głównemu Urzędowi Statystycznemu (GUS). „Usługami” w rozumieniu ustawy były usługi wymienione w klasyfikacjach GUS (art. 4 pkt 2).

Jeden z przepisów przejściowych ustawy – art. 54 ust. 1 – przewidywał, że do końca 2002 r. towary i usługi nie wymienione w klasyfikacjach GUS podlegają opodatkowaniu podstawową stawką

podatku VAT (tj. 22%). Z kolei według ustępu 4 tego samego artykułu do celów poboru podatku w okresie do końca 2002 r. należało stosować klasyfikacje obowiązujące przed 1 lipca 1997 r.

We wniosku do Trybunału Konstytucyjnego Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO) zarzucił, że powyższa konstrukcja prawna powoduje, iż symbol nadany towarowi lub usługowi w klasyfikacji GUS determinuje wysokość opodatkowania albo zwolnienie z podatku, co zdaniem wnioskodawcy jest sprzeczne z art. 87 ust. 1 (katalog źródeł prawa powszechnie obowiązującego) i art. 217 Konstytucji (wyłącznie ustawy jako źródła prawa w zakresie podatków). Według wnioskodawcy art. 54 ust. 4 ustawy był niezgodny z także art. 7 Konstytucji (zasada legalizmu).

Z kolei art. 54 ust. 3 ustawy stanowił, iż w przypadku wprowadzenia przez GUS nowych klasyfikacji minister właściwy do spraw finansów publicznych był zobowiązany do ogłoszenia – w uzgodnieniu z Prezesem GUS – załączników do omawianej ustawy z uwzględnieniem nowej nomenklatury wynikającej z tych klasyfikacji. W wykonaniu tego obowiązku Minister Finansów opublikował obwieszczenie zawierające stosowne tabele.

Zdaniem RPO regulacja ta była niezgodna z art. 87 ust. 1 i art. 217 Konstytucji (jw.), ponieważ upoważniała Ministra Finansów do stanowienia norm prawa powszechnie obowiązującego w drodze aktów o charakterze wewnętrznym.

Wyrok, w którym Trybunał Konstytucyjny nie uznał zasadności zarzutów RPO, zapadł większością głosów przy zdaniach odrębnych złożonych przez dwóch sędziów. *Sędzia Andrzej Mączyński* nie zgodził się z wyrokiem w całości, zaś *sędzia Janusz Trzcíński* nie podzielił stanowiska TK w kwestii konstytucyjności art. 54 ust. 3 i 4 ustawy.

W punkcie 2 sentencji niniejszy wyrok ma charakter tzw. orzeczenia interpretacyjnego. W wyrokach tego typu Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że badany przepis jest zgodny z Konstytucją, ale pod warunkiem, że jest interpretowany w określony sposób.

ROZSTRZYGNIĘCIE

1. Art. 2, art. 4 pkt 1 i 2 oraz art. 54 ust. 1, 2 i 4 zaskarżonej ustawy są zgodne z art. 87 ust. 1 i art. 217 Konstytucji, a art. 54 ust. 4 jest zgodny także z art. 7 Konstytucji.

2. Art. 54 ust. 3 zaskarżonej ustawy, rozumiany jako zobowiązujący ministra właściwego do spraw finansów publicznych wyłącznie do obwieszczania treści załączników do ustawy, jest zgodny z art. 87 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

GŁÓWNE TEZY UZASADNIENIA

1. Klasyfikacja statystyczna może pełnić rolę słownika na potrzeby podatku od towarów i usług, nie stając się przez to źródłem prawa podatkowego.
2. Załączniki do ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, o których mowa w jej art. 7 ust. 1 pkt 2 oraz art. 18 ust. 1a, 2 i 3, określające usługi zwolnione od podatku lub przewidujące stawki podatku niższe od podstawowej, bazują wprawdzie na statystycznej klasyfikacji towarów i usług, jednak treść tych

załączników jest kształtowana przez parlament w sposób merytoryczny. Tym samym znaczenie normatywne ma załącznik stanowiący integralną część ustawy, a nie klasyfikacja, z której ów załącznik czerpie jedynie nomenklaturę. Nietrafny jest zatem zarzut naruszenia art. 87 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

3. Przepis art. 54 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, zgodnie z którym w razie wprowadzenia nowych klasyfikacji towarów i usług właściwy minister ogłasza załączniki do ustawy z uwzględnieniem nomenklatury wynikającej z nowych klasyfikacji, nie upoważnia ministra do stanowienia norm prawa podatkowego, lecz zobowiązuje go do dokonywania czynności technicznych, polegających na przyporządkowaniu poszczególnym towarom i usługom symboli wynikających z ich aktualnego wykazu statystycznego.
4. Do 31 grudnia 2002 r., tj. w okresie „zamrożenia” starych klasyfikacji na mocy art. 54 ust. 4 powyższej ustawy, nie istnieje potrzeba obwieszczenia treści załączników do ustawy ze wskazaniem nowych symboli statystycznych, zatem ustęp 3 tego artykułu nie może być w tym okresie stosowany.
5. Przepis art. 217 Konstytucji z jednej strony ustanawia bezwzględną wyłączność ustawy w zakresie „nakładania podatków, innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów i stawek podatkowych”, a z drugiej strony nakazuje zachowanie formy ustawy dla normowania „zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od opodatkowania”. Oznacza to pozostawienie większej możliwości regulacyjnej aktom wykonawczym w zakresie ulg i zwolnień podatkowych: skoro wyłączność ustawy odnosi się w sposób bezwzględny tylko do określania „zasad” i „kategorii”, to nie ma konstytucyjnych przeszkód, aby materie bardziej szczegółowe zostały powierzone aktom wykonawczym.
6. W państwie prawa podatnik nie może być obciążany ujemnymi skutkami nieznamości wykładni przepisów, która nie jest publikowana i nie stanowi źródła prawa, w szczególności nie może on ponosić negatywnych skutków zmiany interpretacji przepisów dokonywanej przez organy statystyki państwowej.

GŁÓWNE ARGUMENTY ZDAŃ ODRĘBNYCH

- sędzia Andrzej Mączyński

- Zawarte w art. 217 Konstytucji wymaganie określenia w ustawie przedmiotu opodatkowania i stawki podatkowej idzie dalej niż wyrażone w końcowej części tego artykułu wymaganie określenia w ustawie zasad przyznawania ulg i umorzeń, dopuszczające rozwinięcie zasad ustawowych w rozporządzeniu.
- Odesłanie przy określeniu przedmiotu opodatkowania, jeżeli jest to odesłanie do przepisu rangi ustawowej, nie musi być niekonstytucyjne. Tymczasem w omawianym wypadku ustawodawca dokonał odesłania nie do aktu prawa powszechnie obowiązującego, lecz do aktu pochodzącego od organu administracji państwowej. Narusza to nie tylko zasady techniki prawodawczej (por. § 9 ust. 2 i § 101 ust. 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”), lecz także art. 217 Konstytucji. Niezależnie bowiem od tego, czym ze swej istoty są wspomniane klasyfikacje, ich włączenie do ustawy sprawia, że mają one znaczenie prawne, ponieważ ich uwzględnienie jest niezbędne do określenia przedmiotu opodatkowania.
- Wymaganie dostatecznej określoności przepisów prawnych, wywodzone zazwyczaj z art. 2 Konstytucji, jest także elementem treści art. 217, który jest powtórzeniem ogólnej zasady wyrażonej w art. 84 Konstytucji. Z uwagi na związek regulacji przewidzianej w obu wymienionych przepisach art. 217 Konstytucji stanowi nie tylko element unormowania finansów publicznych, ale i normę gwarancyjną w dziedzinie konstytucyjnych praw i obowiązków.

- Zakwestionowane przepisy są sprzeczne nie tylko z art. 217 i art. 87 Konstytucji, ale nie dają się także pogodzić z koncepcją, której wyrazem jest cały rozdział III Konstytucji, oparty na odróżnieniu aktów prawa powszechnie obowiązującego oraz aktów wiążących jedynie jednostki podporządkowane organowi wydającemu dany akt.

- sędzia Janusz Trzcíński

- Ustawodawca nakazał wykorzystywać zawarte w przepisach o statystyce państwowej klasyfikacje dla określenia towarów podlegających opodatkowaniu określoną stawką podatkową. W konsekwencji to właśnie te przepisy rozstrzygają o tym, jaki towar jak wysokim podatkiem będzie obłożony.
- Przepisy określające klasyfikacje towarów i usług mają rangę zarządzenia Prezesa GUS, a więc – w świetle art. 87 Konstytucji – nie są prawem powszechnie obowiązującym. Tylko zaś normy prawa powszechnie obowiązującego mogą kształtować obowiązki obywatela, przy czym w odniesieniu do obowiązków podatkowych może to czynić tylko ustawa (art. 217 Konstytucji).
- Przez odesłanie w ustawie podatkowej do przepisów wydawanych przez Prezesa GUS te ostatnie nie nabierają cech przepisów ustawowych i powszechnie obowiązujących. Odesłanie to powoduje natomiast, że normę prawną, z której ma wynikać obowiązek podatkowy, konstruuje się z niejednorodnego materiału normatywnego, tzn. z ustawy i zarządzenia, a więc w sposób naruszający podstawowe reguły dekodowania norm prawnych.

Przepisy Konstytucji

Art. 2. Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Art. 7. Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa.

Art. 84. Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Art. 87. 1. Źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia.

2. Źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są na obszarze działania organów, które je ustanowiły, akty prawa miejscowego.

Art. 92. 1. Rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu.

2. Organ upoważniony do wydania rozporządzenia nie może przekazać swoich kompetencji, o których mowa w ust. 1, innemu organowi.

Art. 217. Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.