

Wyrok z 21 września 2004 r., [K 34/03](#)
KASY FISKALNE W TAKSÓWKACH

Rodzaj postępowania: kontrola abstrakcyjna Inicjator: grupa posłów	Skład orzekający: 5 sędziów	Zdania odrębne: 0
---	---------------------------------------	-----------------------------

Przedmiot kontroli	Wzorce kontroli
Obowiązek ewidencjonowania obrotu za pomocą kas rejestrujących przez podatników sprzedających towary i świadczących usługi na rzecz konsumentów i rolników indywidualnych <small>[Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym: art. 29 ust. 1]</small>	Zasada państwa prawnego Zasada praworządności Wolność jednostki Zamknięty katalog źródeł prawa powszechnie obowiązującego Warunki dopuszczalności upoważnienia do wydania rozporządzenia Wyłącznie ustawy w zakresie podatków <small>[Konstytucja: art. 2, art. 7, art. 31 ust. 1, art. 87 ust. 1, art. 92 ust. 1, art. 217]</small>
Niektóre sprawy kas rejestrujących, w szczególności zwolnienie taksówkarzy z obowiązku ewidencjonowania obrotu za pomocą takich kas (tylko) do końca 2003 r. <small>[Rozporządzenie Ministra Finansów z 23 grudnia 2002 r. w sprawie kas rejestrujących]</small>	

Podatek od wartości dodanej („VAT” – od angielskiego *value added tax*) istnieje w Polsce, pod nazwą „podatku od towarów i usług”, od 5 lipca 1993 r., kiedy weszła w życie ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. 29 kwietnia 2004 r. weszła w życie nowa ustawa o podatku od towarów i usług, uchwalona 11 marca 2004 r.

Ponieważ przedmiotem podatku od towarów i usług są obroty realizowane przez przedsiębiorców w związku ze sprzedażą towarów i świadczeniem usług, w interesie państwa leży rzetelne ewidencjonowanie wszystkich obrotów. W odniesieniu do transakcji między przedsiębiorcami szczególne znaczenie z punktu widzenia kontroli obrotów mają faktury VAT, których wystawianie jest w takich wypadkach obowiązkowe (por. omówienie sprawy [K 24/03](#)). Przy sprzedaży towarów lub świadczeniu usług na rzecz konsumentów często spotykaną w wielu krajach formą ewidencji obrotów jest obowiązkowe stosowanie kas rejestrujących (zwanymi także „kasami fiskalnymi”) – urządzeń do ewidencjonowania wszystkich przychodów i obliczania należnego podatku.

W niniejszej sprawie, zainicjowanej jeszcze pod rządami ustawy podatkowej z 1993 r., przedmiotem zaskarżenia był art. 29 ust. 1 tejże ustawy oraz wydane na jej podstawie rozporządzenie.

Zaskarżony przepis ustawy zobowiązywał podatników, którzy sprzedają towary lub świadczą usługi na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej (konsumentów) albo prowadzących tylko działalność rolniczą (rolników indywidualnych), do ewidencjonowania obrotów i kwot należnego podatku za pomocą kas rejestrujących. W ustępach 2b i 2c tego samego artykułu ustawodawca przewidział możliwość odliczenia przez podatnika kosztu nabycia kasy fiskalnej od płaconego przezeń podatku albo (w przypadku prowadzenia działalności zwolnionej od podatku) zwrotu tych

kosztów – w granicach określonych limitów. Na podstawie ustępu 3 minister właściwy do spraw finansów publicznych wydawał rozporządzenia szczegółowo regulujące odliczenie lub zwrot kosztów nabycia kasy rejestrującej oraz czasowo zwalniające niektórych podatników i niektóre czynności z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotów za pomocą kas rejestrujących. Wydane na tej podstawie rozporządzenie Ministra Finansów z 23 grudnia 2002 r. – zaskarżone przez wnioskodawców w całości – przewidywało takie zwolnienie, między innymi, w odniesieniu do „przewozu osób i ładunków taksówkami osobowymi i bagażowymi” do 31 grudnia 2003 r. Po upływie terminów zwolnienia (w przypadku taksówkarzy – od 1 stycznia 2004 r.) stał się aktualny ustawowy obowiązek posiadania i używania przez podatnika kasy rejestrującej.

Formalnie wniosek grupy posłów został złożony w interesie różnych kategorii drobnych przedsiębiorców, jednak jego tłem – a zarazem przedmiotem szczególnego zainteresowania opinii publicznej – była sprawa taksówkarzy, którzy w roku 2003 masowo i w spektakularnych formach protestowali przeciwko przewidzianemu w rozporządzeniu zniesieniu, od 2004 roku, zwolnienia z obowiązku posiadania kasy rejestrującej.

Wskazując jako wzorce kontroli przepisy Konstytucji wymienione wyżej, wnioskodawcy kwestionowali (w niezbyt jasnym prawniczo wywodzie) w szczególności to, że § 6 rozporządzenia wymaga ewidencjonowania obrotów za pomocą kasy rejestrującej także od podatników ustawowo zwolnionych od podatku, na przykład z powodu nieprzekroczenia przez podatnika w poprzednim roku wartości sprzedaży odpowiadającej kwocie 10 tys. euro. Zdaniem wnioskodawców ewidencja obrotów i sprzedaży za pomocą kas fiskalnych jest uzasadniona tylko wtedy, gdy dotyczy łącznie obrotu i określenia kwoty podatku VAT. Jeżeli natomiast należności podatkowej nie ma, ponieważ dokonujący obrotu korzysta ze zwolnienia podmiotowego albo dokonuje czynności podatkiem nie objętych, to nie ma uzasadnienia dla obowiązku ewidencyjnego.

Minister Finansów wyjaśnił w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym, że jedną z przesłanek objęcia, z woli ustawodawcy, drobnych przedsiębiorców obowiązkiem prowadzenia ewidencji przy użyciu kas rejestrujących także w przypadku istnienia zwolnienia podatkowego była konieczność posiadania rozeznania odnośnie obrotów podatnika, aby można było stosować zwolnienia podatkowe oparte na kryterium wielkości obrotu. Przy tym obowiązek prowadzenia ewidencji spełnia nie tylko funkcje fiskalne, lecz także służy ochronie konsumentów. Obowiązek ewidencjonowania obrotów przez taksówkarzy za pomocą kas fiskalnych istnieje także w Turcji, Grecji i Bułgarii, a w wielu innych państwach europejskich na szeroką skalę do celów ewidencyjnych stosowane są taksonometry, którym prawo stawia specjalne wymogi. Minister Finansów powołał się też na szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG z 17 maja 1977 r. (zob. niżej, teza 3), w myśl której wszyscy podatnicy powinni być zobowiązani przez ustawodawstwo krajowe do prowadzenia ewidencji na poziomie umożliwiającym rozliczenie podatku i jego kontrolę przez władze podatkowe.

ROZSTRZYGNIĘCIE

Art. 29 ust. 1 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, a także rozporządzenie Ministra Finansów z 23 grudnia 2002 r. w sprawie kas rejestrujących – są zgodne z art. 2, art. 7, art. 31 ust. 1, art. 87 ust. 1, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

GŁÓWNE TEZY UZASADNIENIA

1. Interpretacja art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, według której niewystępowanie, na skutek korzystania ze zwolnienia, obowiązku zapłaty podatku od towarów i usług oznacza, iż nie mamy do czynienia z obrotem wymagającym ewidencji, oparta jest na mylnym założeniu, że ten, kto korzysta ze zwolnienia podatkowego, nie jest podatnikiem. Tymczasem po to, aby w ogóle móc być beneficjentem zwolnienia, trzeba być płatnikiem danego podatku (por. art. 7 § 1 ordynacji podatkowej i art. 2 badanej ustawy).
2. Obowiązek prowadzenia ewidencji obrotu przez podatnika podatku od towarów i usług pełni kilka funkcji, które są realizowane także w wypadku zwolnień podmiotowych. W szczególności jest to niezbędne także w celu obliczania obrotu przez samych beneficjentów zwolnień podatkowych, jako że bez rzetelnej ewidencji obrotu nie jest możliwa weryfikacja przesłanek korzystania ze zwolnień podmiotowych zależnych od wielkości obrotu (por. art. 14 badanej ustawy). Ewidencja obrotów leży również w interesie konsumentów, ponieważ nawet w przypadku korzystania przez sprzedawcę ze zwolnienia podatkowego konsument jest zainteresowany ewidencją ze względu na dane, które umożliwiają mu identyfikację kontrahenta, reklamację, ochronę swoich interesów itd.
3. Wprowadzenie czytelnej ewidencji w odniesieniu do czynności objętych podatkiem od towarów i usług jest konsekwencją powinności implementacji do polskiego systemu prawnego szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku. Dyrektywa przewiduje obowiązek prowadzenia ewidencji „na tyle szczegółowej, aby umożliwiała stosowanie podatku od wartości dodanej oraz przeprowadzenie kontroli przez organ podatkowy” (art. 22 ust. 2). Kwestia dokładności i sposobu prowadzenia ewidencji jest pozostawiona prawu wewnętrznemu, nie ulega jednak wątpliwości, że co najmniej poziom obrotów objęty jest wspomnianym obowiązkiem.
4. Z uwagi na zasadę interpretacji prawa wewnętrznego w sposób umożliwiający sprawne funkcjonowanie gospodarki w ramach integracji europejskiej, oczekuje się interpretacji prawa wewnętrznego zgodnej z prawem europejskim. Obowiązek taki wynika z art. 10 (d. 5) TWE. Celem tego obowiązku jest zapewnienie kompatybilności prawa wewnętrznego i prawa europejskiego. To powoduje, że nie mogą być aprobowane wyniki interpretacji przepisów prawa wewnętrznego (w tym wypadku: art. 29 ust. 1 ustawy podatkowej z 1993 r.) w kierunku prowadzącym do rezultatu odmiennego niż wynikający z prawa wspólnotowego.
5. Decyzja polskiego ustawodawcy o powszechnym użyciu kas rejestrujących do ewidencji obrotów (art. 29 badanej ustawy) zapadła w 1993 roku, a jej realizacja przebiegała stopniowo, obejmując coraz szersze kręgi podatników (stopniowa likwidacja i ograniczanie wyłączeń i zwolnień). Sam fakt istnienia zwolnień i wyjątków w tym zakresie, wobec nie-

zakwestionowania przez wnioskodawców przyjętych kryteriów wyłączeń podmiotowych i przedmiotowych, nie może uzasadniać zarzutu naruszenia zasady równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji). Również to, że upowszechnianie kas rejestrujących następuje sukcesywnie i dotychczasowe zwolnienia zostają stopniowo znoszone, samo w sobie nie jest oznaką naruszenia konstytucyjnych granic swobody regulacyjnej państwa ani nie świadczy o złamaniu konstytucyjnej zasady równości.

6. Argumenty wiążące się z celowością lub brakiem celowości korzystania z alternatywnych sposobów rejestracji obrotów nie dotyczą kwestii konstytucyjnych podniesionych przez wnioskodawców. Okoliczność, że jakieś rozwiązanie zawarte w prawie jest niecelowe, niepragmatyczne czy kontrproduktywne – nie przesądza automatycznie, że rozwiązanie takie jest niekonstytucyjne. Dopiero wykazanie, że wprowadzenie określonego, pozbawionego cech funkcjonalności rozwiązania prawnego na przykład uniemożliwia korzystanie z konstytucyjnego prawa podmiotowego albo oznacza wprowadzenie nadmiernego, nieproporcjonalnego ciężaru w porównaniu z innymi, alternatywnymi rozwiązaniami – mogłoby stać się podstawą zarzutu niezgodności z art. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.
7. Wniosek w niniejszej sprawie nie zawiera zarzutu naruszenia konstytucyjnej zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3). Mimo to można zauważyć na marginesie, że faktyczny koszt zakupu kasy rejestrującej, rzędu 1000 – 1500 zł, nie jest nadmiernym, nieproporcjonalnym ciężarem w porównaniu z ewentualnym wykorzystaniem dotychczasowych taksometrów do ewidencji obrotów, co również wymagałoby dodatkowych nakładów.
8. Możliwość kontroli przez Trybunał Konstytucyjny aktów normatywnych już nieobowiązujących, stosownie do art. 39 ust. 3 ustawy o TK, nie jest ograniczona do postępowań inicjowanych skargą konstytucyjną, lecz występuje także w obrębie innych [rodzajów kontroli norm](#).

**Przepisy Konstytucji, ustawy o TK
oraz Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (TWE)**

Konstytucja

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. 31. 1. Wolność człowieka podlega ochronie prawnej.

2. Każdy jest obowiązany szanować wolności i prawa innych. Nikogo nie wolno zmuszać do czynienia tego, czego prawo mu nie nakazuje.

3. Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

Art. 32. 1. Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.

2. Nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiejkolwiek przyczyny.

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

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.

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.

Ustawa o TK

Art. 39. 1. Trybunał umarza na posiedzeniu niejawnym postępowanie:

- 1) jeżeli wydanie orzeczenia jest zbędne lub niedopuszczalne,
- 2) na skutek cofnięcia wniosku, pytania prawnego albo skargi konstytucyjnej,
- 3) jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał.

2. Jeżeli okoliczności, o których mowa w ust. 1, ujawnią się na rozprawie, Trybunał wydaje postanowienie o umorzeniu postępowania.

3. Przepisu ust. 1 pkt 3 nie stosuje się, jeżeli wydanie orzeczenia o akcie normatywnym, który utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia, jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw.

TWE

Art. 10. Państwa Członkowskie podejmują wszelkie właściwe środki ogólne lub szczególne w celu zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z niniejszego Traktatu lub z działań instytucji Wspólnoty. Ułatwiają one Wspólnocie wypełnianie jej zadań. Powstrzymują się one od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrozić urzeczywistnieniu celów niniejszego Traktatu.