

## 1

**WYROK**

z dnia 5 stycznia 1998 r.

**Sygn. akt P. 2/97****Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Lech Garlicki – przewodniczący

Teresa Dębowska-Romanowska

Błażej Wierzbowski – sprawozdawca

Joanna Szymczak – protokolant

po rozpoznaniu 5 stycznia 1998 r. na rozprawie pytania prawnego składu orzekającego Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z udziałem umocowanych przedstawicieli uczestników postępowania: Wnioskodawcy, Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego o udzielenie odpowiedzi :

czy przepis § 44 ust. 1 pkt 1 lit.a) i b) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 133, poz. 688 i z 1995 r. Nr 41, poz. 212) jest zgodny z przepisami art. 50 pkt 1 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.) a także 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.),

o r z e k a:

**Przepis § 44 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o**

**podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 133, poz. 688; zm.: z 1995 r. Nr 41, poz. 212) w części stanowiącej: „pod warunkiem, że podatnik:**

**a) przekaze nabyty przez osobę zagraniczną towar do podmiotu, który dokonuje przerobu, uszlachetnienia lub przetworzenia,**

**b) posiada dowód, iż należność za towar została zapłacona w dewizach i przekazana na rachunek bankowy podatnika w polskim banku”**

**w zakresie, w jakim może być stosowany do sytuacji z okresu poprzedzającego wejście w życie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 154, poz. 797 ze zm.), jest niezgodny z art. 92 ust. 1 w związku z art. 149 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483) i art. 50 pkt 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50; zm.: z 1993 r. Nr 28, poz. 127, Nr 129, poz. 599; z 1994 r. Nr 132, poz. 670; z 1995 r. Nr 44, poz. 231, Nr 142, poz. 702 i 703; z 1996 r. Nr 137, poz. 640; z 1997 r. Nr 111, poz. 722, Nr 123, poz. 776 i 780 oraz Nr 137, poz. 926) przez to, że wykracza poza granice upoważnienia ustawowego do wydania rozporządzenia.**

#### **Uzasadnienie:**

#### **I**

1. W sprawie o sygn. akt NSA 1/97 Naczelny Sąd Administracyjny 14 kwietnia 1997 r. postanowił na podstawie art. 11 ust. 1 w związku z art. 25 ust. 1 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o Trybunale Konstytucyjnym (tekst jednolity z 1991 r. Dz.U. Nr 109, poz. 470; zm.: z 1993 r. Nr 47, poz. 213; z 1994 r. Nr 122, poz. 593; z 1995 r. Nr 13, poz. 59; z 1996 r. Nr 77, poz. 367) skierować do Trybunału Konstytucyjnego pytanie prawne:

czy przepis § 44 ust. 1 pkt 1 lit.a) i b) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 133, poz. 688; zm.: z 1995 r. Nr 41, poz. 212) jest zgodny z przepisami art. 50 pkt 1 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.) a także 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.) ?

Przedstawione w sentencji postanowienia pytanie prawne pozostaje w ścisłym związku z postępowaniem sądowym toczącym się na skutek skargi podatnika na decyzję Izby Skarbowej w Bielsku-Białej z 10 października 1995 r. w przedmiocie określenia kwoty zwrotu różnicy podatku od towarów i usług za marzec 1995 r.

W uzasadnieniu Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że w przedmiotowej sprawie konieczne jest przede wszystkim rozważenie, czy zakres regulacji prawnej zawartej w § 44 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 133, poz. 688 ze zm.) mieści się w granicach upoważnienia ustawowego wynikającego z art. 50 pkt 1 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.).

Minister Finansów, na podstawie art. 50 pkt 1 powołanej wyżej ustawy został upoważniony do ustalenia, na okres nie dłuższy niż trzy lata, listy towarów i usług, do których stosuje się stawkę 0% oraz przypadków, gdy sprzedaż towarów do wolnych obszarów i składów celnych jest traktowana na równi z eksportem. Minister Finansów ustalił taką listę i zamieścił ją w załączniku Nr 2 do rozporządzenia z 8 grudnia 1994 r. Ponadto jednak w § 44 ust. 1 pkt 1 lit.a) i b) rozporządzenia ustalił, że 0% stawkę podatku stosuje się również do sprzedaży towarów nabywanych przez osoby zagraniczne w rozumieniu prawa dewizowego, nie będące podatnikami podatku od towarów i usług, w przypadku gdy towary te są przeznaczone do przerobu, uszlachetnienia lub przetworzenia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a następnie do wywozu za granicę, pod warunkiem, że podatnik przekaze nabyty przez osobę zagraniczną towar do podmiotu, który dokonuje przerobu, uszlachetnienia lub przetworzenia i posiada dowód, że należność za towar została zapłacona w dewizach i przekazana na rachunek bankowy podatnika w polskim banku.

W ocenie NSA przepis art. 50 pkt 1 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym określił ściśle i wyczerpująco materię przekazaną do unormowania w akcie wykonawczym. Stanowiło ją ustalenie listy towarów i usług. Powołany przepis ustawy nie zawierał żadnych postanowień wskazujących na przekazanie do unormowania w rozporządzeniu także innych kwestii, a w szczególności do określenia zasad czy też warunków uznania sprzedaży towaru za objętą preferencyjną

stawką podatku. Podstawy takiej regulacji nie mógł również stanowić - zdaniem NSA - art. 39 ust. 2 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, upoważniający Ministra Finansów do określenia zakresu usług opodatkowanych stawką preferencyjną, gdyż § 44 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, nie dotyczy świadczenia usług lecz sprzedaży towarów poddawanych następnie przerobieniu, uszlachetnieniu lub przetworzeniu a potem wywożonych za granicę.

W uzasadnieniu NSA zwrócił ponadto uwagę, że rozporządzenie Ministra Finansów z 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym utraciło moc obowiązującą na podstawie § 79 ust. 1 pkt 5 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 154, poz. 797 ze zm.), które weszło w życie z dniem 1 lutego 1996 r., z tym że część przepisów, w tym § 79 ust. 2 weszła w życie z dniem 1 stycznia 1996 r. Jednakże przepis § 44 ust. 1 pkt 1 lit.a) i b) rozporządzenia Ministra Finansów z 8 grudnia 1994 r. jest nadal stosowany m.in. przez organy podatkowe, w sprawach dotyczących podatków za okres, w którym obowiązywał ten przepis. Tym samym, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, nie ma przeszkód do podjęcia postępowania przez Trybunał.

2. Minister Finansów w piśmie z 30 czerwca 1997 r. wyraził stanowisko, że przepis § 44 ust. 1 pkt 1 lit.a) i b) rozporządzenia z 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 133, poz. 688 ze zm.) nie narusza przepisu art. 50 pkt 1 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.), a także 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.). Wyjaśnił, iż w większości przypadków, dla określenia usług bądź towarów, przy sprzedaży których ma zastosowanie jedna ze stawek podatku od towarów i usług, wykorzystywana jest Klasyfikacja Wyrobów i Usług lub Systematyczny Wykaz Wyrobów. Nie zawsze jednak posłużenie się tą klasyfikacją jest możliwe dla osiągnięcia konkretnych społeczno-gospodarczych celów

opodatkowania. Niejednokrotnie konieczne jest dokładne określenie przedmiotu sprzedaży, w celu zapewnienia poprawności stosowania preferencyjnej stawki 0%. Dotyczy to m.in. sprzedaży towarów, o której mowa w przepisie § 44 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 8 grudnia 1994 r. Zdaniem Ministra Finansów upoważnienie zawarte w art. 50 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie wskazuje do jakiego zakresu sprzedaży towarów i usług Minister Finansów ma określić stawkę 0%. Oznacza to, że Minister Finansów dla osiągnięcia określonych celów, może dowolnie sprecyzować zakres sprzedaży. W tym konkretnym przypadku, jak uzasadnia Minister Finansów, nie chodziło o opodatkowanie stawką 0% wszelkiej sprzedaży towarów na rzecz osób zagranicznych w rozumieniu prawa dewizowego, ale o taką, która wiąże się z napływem dewiz do kraju i jednocześnie przyczynia się do rozwoju w kraju usług przerobu i uszlachetniania.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 1 lipca 1997 r. wyraził stanowisko, iż regulacja Ministra Finansów zawarta w § 44 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym wykracza poza upoważnienie ustawowe przewidziane w art. 50 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.). Przepis ten upoważnia Ministra Finansów do ustalenia listy towarów i usług, do których stosować się będzie stawkę podatkową 0%. Tymczasem Minister określił także warunki, które musi spełnić podatnik, aby określone towary mogły być objęte stawką preferencyjną. Warunki te stanowią -zdaniem Prokuratora Generalnego- materię ustawową i nie mogą być regulowane, bez wyraźnego upoważnienia ustawowego, w rozporządzeniu. Rozwiązania przyjęte w kwestionowanym przepisie nie mieszczą się również w upoważnieniu, o którym mowa w art. 39 ust. 2 ustawy, dotyczy ono bowiem usług, a nie sprzedaży.

Prokurator Generalny podniósł także, powołując się na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, iż upoważnienie nie może być oparte na domniemaniu ani wykładni celowościowej. Również brak stanowiska ustawodawcy w jakiejś sprawie musi być interpretowany jako nieudzielenie w danym zakresie kompetencji normodawczej. W konkluzji uznał, że zakwestionowany przepis rozporządzenia wydany z przekroczeniem granic ustawowego upoważnienia, jest niezgodny z przepisami art. 50 pkt 1 ustawy oraz 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.

## II

Na rozprawie przedstawiciele wnioskodawcy, Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego podtrzymali przedstawione na piśmie stanowiska i zawartą w nich argumentację prawną, z tym że przedstawiciele składu orzekającego NSA oraz Prokuratora Generalnego wskazali jako podstawę kontroli konstytucyjności kwestionowanego przepisu art. 92 ust. 1 w związku z art. 149 ust. 2 Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył co następuje.

1. Ocena konstytucyjności § 44 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 133 poz. 688 ze zm.) a także jego zgodności z art. 50 pkt 1 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.) wymaga na wstępie ustalenia zakresu czasowego jego obowiązywania. Kwestionowany przepis wszedł w życie z dniem 1 stycznia 1995 r. Został natomiast uchylony z dniem 1 lutego 1996 r. na mocy § 79 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 154, poz. 797 ze zm.). Jednakże o obowiązywaniu prawa można mówić jedynie wtedy, gdy pojęcie to zostanie odniesione do określonej sytuacji i określonego momentu w czasie. Innymi słowy przepis obowiązuje w danym systemie prawa, jeżeli można go stosować do sytuacji z przeszłości, teraźniejszości lub przyszłości. Utrata mocy obowiązującej przepisu prawa następuje w sytuacji, gdy nie może być on zastosowany i dopiero wtedy można uznać, że nastąpiła utrata mocy obowiązującej przepisu (*orzeczenie TK z 11 kwietnia 1994 r., K. 10/93, OTK w 1994 r., cz. I oraz uchwała TK z 14 września 1994 r., W. 5/94, OTK w 1994 r., cz. II*). Należy stwierdzić, że w tym znaczeniu § 44 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 8 grudnia 1994 r. nie utracił mocy obowiązującej, gdyż nadal jest i

może być stosowany przez organy podatkowe do stanów faktycznych ukształtowanych przed dniem wejścia w życie rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r., w tym do rozstrzygnięcia sprawy stanowiącej podstawę pytania prawnego przedstawionego Trybunałowi Konstytucyjnemu. W wyniku zmiany stanu prawnego nie odpadła więc pozytywna przesłanka do rozpoznania pytania prawnego przez Trybunał Konstytucyjny przewidziana w art. 11 ust. 1 w związku z art. 12 ustawy z 29 kwietnia 1985 r. o Trybunale Konstytucyjnym. Od odpowiedzi na postawione Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie konkretnej sprawy w postępowaniu przed sądem administracyjnym. Z tych też względów nie zachodzą okoliczności, które w myśl art. 4 ust. 2 powołanej ustawy o Trybunale Konstytucyjnym stanowiły przesłankę umorzenia postępowania. Zgodnie zaś z art. 90 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. Nr 102, poz. 643) postępowanie przed Trybunałem w sprawach wszczętych przed wejściem w życie Konstytucji toczy się według przepisów obowiązujących w dniu ich wszczęcia. Jedynie ubocznie należy zauważyć, iż według art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym Trybunał umarza postępowanie, jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał. Jak wykazano wyżej, w zakwestionowanym w pytaniu prawnym zakresie przepis rozporządzenia nie utracił mocy obowiązującej, gdyż może być zastosowany w sprawie, która toczy się przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

Istnieje przy tym wyraźny związek pomiędzy treścią kwestionowanego przepisu rozporządzenia, a konkretnym postępowaniem toczącym się przed NSA. Jak wynika z uzasadnienia pytania prawnego skład orzekający NSA powziął wątpliwość czy art. 50 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym upoważnił Ministra Finansów jedynie do ustalenia listy towarów objętych stawką 0%, przez podanie ich nazw i innych cech, czy też również do określenia warunków, które muszą być spełnione, aby wspomniana stawka mogła być zastosowana. Warunki te Minister Finansów sprecyzował w § 44 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 8 grudnia 1994 r. Rozstrzygnięcie skargi podatnika przez NSA wymaga zatem ustalenia czy przepis § 44 ust. 1 pkt 1, w części zawierającej unormowanie uzależniające możliwość zastosowania 0% stawki podatku od spełnienia warunków określonych w tym przepisie jest zgodny z przepisami konstytucji. W tym też zakresie Trybunał Konstytucyjny podjął swoje dalsze rozważania.

2. Skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego postawił pytanie dotyczące zgodności zakwestionowanego przepisu z art. 50 pkt 1 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, a także z art. 56 ust. 2 Małej Konstytucji z 1992 r. Wobec wejścia w życie Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r. nastąpiła jednak zmiana konstytucyjnych podstaw kontroli, bo stały się nimi teraz art. 92 ust. 1 w związku z art. 149 ust. 2 konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że art. 92 ust. 1 nowej konstytucji przejął wcześniej istniejącą konstrukcję rozporządzeń ministrów, jeszcze dodatkowo zastrzegając wymagania konieczne dla ich wydawania. W art. 92 ust. 1 zd. 1 powtórzono bowiem wymagania - zapisane przedtem w art. 56 ust. 2 Małej Konstytucji, by rozporządzenie było wydawane w celu wykonania ustawy oraz na podstawie upoważnienia zawartego w ustawie. Dodatkowo art. 92 ust. 1 zd. 1 sformułował wymaganie - nieistniejące w tekście art. 56 ust. 1 Małej Konstytucji, chociaż przyjęte w orzecznictwie TK, aby to upoważnienie ustawowe miało charakter „szczegółowy”. Dalsze wymagania zostały sformułowane w art. 92 ust. 1 zd. 2 i ust. 2 konstytucji. Nie podejmując w tym miejscu analizy owych dalszych wymagań, należy w każdym razie stwierdzić, że rozporządzenie, które nie zostało wydane w celu wykonania ustawy i (lub) na podstawie upoważnienia zawartego w ustawie, jest niewątpliwie niezgodne z wymaganiami stawianymi teraz przez art. 92 konstytucji, tak jak było przedtem niezgodne z wymaganiami stawianymi przez art. 56 Małej Konstytucji. Nie oznacza to jeszcze, że dochowanie tych dwóch wymagań jest teraz warunkiem wystarczającym dla uznania zgodności rozporządzenia z art. 92 konstytucji. Przepis ten stawia bowiem dalsze wymagania, którym musi odpowiadać każde rozporządzenie. Oznacza to jednak, że niedochowanie tych dwóch wymagań jest nadal warunkiem wystarczającym do uznania rozporządzenia za niezgodne z konstytucją, tak samo, jak w poprzednim stanie prawnym było wystarczające do uznania niezgodności tego rozporządzenia z Małą Konstytucją. W tym zakresie pełną aktualność zachowało więc dotychczasowe orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dotyczące rozporządzenia i jego stosunku do ustawy. Jeżeli zaś stwierdzi się, że badane rozporządzenie nie odpowiada tym wymaganiom, które art. 92 ust. 1 zd. 1 konstytucji powtórzył za art. 56 ust. Małej Konstytucji, to oznaczać to będzie, że rozporządzenie zarówno jest niezgodne z obecną konstytucją, jak też, że było niezgodne z Małą Konstytucją, która obowiązywała w chwili jego wydawania.



3. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego warunek legalności spełnia rozporządzenie:

- wydane na podstawie wyraźnego, to jest nie opartego tylko na domniemaniu ani na wykładni celowościowej, szczegółowego upoważnienia ustawy w zakresie określonym w upoważnieniu,

- wydane w granicach upoważnienia ustawy i w celu jej wykonania,

- nie pozostające w sprzeczności z normami Konstytucji RP, a także z wszystkimi obowiązującymi aktami ustawodawczymi.

Warunki te przełożone na normy prawne, oznaczają odpowiednio zakazy wydawania rozporządzeń : bez upoważnienia ustawowego (bez podstawy w ustawie); nie będących aktami wykonującymi ustawę; sprzecznych z konstytucją i obowiązującymi ustawami. Naruszenie choćby jednego z tych warunków może powodować zarzut niezgodności rozporządzenia z ustawą.

Dla stwierdzenia czy zarzut taki może być skutecznie skierowany w odniesieniu do przepisu § 44 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 8 grudnia 1994r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, należało dokonać wykładni przepisu art. 50 pkt 1 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, a także oceny regulacji zawartej w rozporządzeniu.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 8 grudnia 1994 r. wydane zostało w oparciu o szereg upoważnień zawartych w ustawie o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Tym niemniej jedynie art. 50 pkt 1 ustawy upoważnia Ministra Finansów do ustalenia listy towarów i usług, do których stosuje się stawkę podatkową 0%. Wprowadzenie stawki 0% do towarów i usług w obrocie krajowym stanowi odstępstwo od wynikającej z ustawy zasady powszechności przedmiotowej podatku od towarów i usług. Art. 50 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym upoważnia zatem Ministra Finansów do modyfikacji materii ustawowej, poprzez zastosowanie 0% stawki opodatkowania sprzedaży niektórych towarów i usług w obrocie krajowym, podczas gdy stawka ta, zgodnie z ustawą stosowana jest w eksporcie towarów i usług. Trybunał Konstytucyjny w swoim dotychczasowym orzecznictwie wyrażał pogląd, iż tego rodzaju upoważnienie może być stosowane wyjątkowo, w odniesieniu do takich przepisów ustaw, które regulują mało stabilne materie społeczno-gospodarcze i zawsze pod warunkiem

zweżającej wykładni dopuszczalnych zmian (*orzeczenie z 22 kwietnia 1987 r., K. 1/87, OTK w 1987 r., s. 46*). Celem modyfikacji przepisów ustawy w akcie wykonawczym było złagodzenie negatywnych następstw społeczno-gospodarczych spowodowanych wprowadzeniem podatku od towarów i usług.

4. Należy zwrócić uwagę, że upoważnienie pojawiło się w projekcie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (jako art. 51) dopiero w wyniku prac komisji sejmowych (*druk sejmowy nr 593*). W trakcie debaty sejmowej nadano temu fragmentowi projektu ustawy nowe brzmienie, które dostatecznie precyzyjnie determinowało treść rozporządzenia (art. 50 pkt 1 i 2 uchwalonej przez Sejm ustawy w dniu 28 listopada 1992 r., *druk senacki nr 116*). Do treści tak sformułowanego przepisu Senat wprowadził poprawkę, w wyniku której przepis art.50 uzyskał następujące brzmienie: Minister Finansów, w drodze rozporządzenia, ustali na okres nie dłuższy niż 3 lata listę towarów i usług, do których sprzedaży lub świadczenia w kraju stosuje się stawkę 0%, oraz przypadki, gdy sprzedaż towarów do wolnych obszarów i składów celnych jest traktowana na równi z eksportem (*druk sejmowy nr 666*). Zdaniem senackiej Komisji Gospodarki Narodowej „zapis taki daje większą elastyczność Ministerstwu Finansów i nie narzuca pewnej tylko grupy towarów, w stosunku do której minister ma zastosować stawkę zerową. Umożliwia wybór w zależności od sytuacji na rynku” (*zapis stenograficzny z 29 posiedzenia Senatu RP 17 grudnia 1992 r., s.16*). W ocenie Sejmu zarówno względy merytoryczne jak i legislacyjne przemawiały za przyjęciem takiego stanowiska (*sprawozdanie stenograficzne z 34 posiedzenia Sejmu 7 stycznia 1993 r., s.10*).

Przebieg procesu legislacyjnego spowodował, że upoważnienie zawarte w art. 50 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w sposób nieprecyzyjny determinuje treść aktu wykonawczego, choć przebieg debaty sejmowej wskazuje, iż intencją ustawodawcy było jedynie objęcie określonych towarów stawką 0%, na oznaczony okres czasu, bez nakładania na podatnika dodatkowych obowiązków (*sprawozdanie stenograficzne z 30 posiedzenia Sejmu 28 listopada 1992 r., s. 193*). Brak stanowiska ustawodawcy w jakiejś sprawie, przejawiający się w nieprecyzyjności upoważnienia, musi być interpretowany jako nieudzielenie w danym zakresie kompetencji normodawczej; upoważnienie nie może opierać się na domniemaniu objęcia swym zakresem materii w nim nie wymienionych, nie podlega też wykładni rozszerzającej, ani celowościowej (*postanowienie TK z 17 sierpnia 1988 r., Uw. 3/87, OTK w 1988 r., s. 156 i*

n.). Ponadto Trybunał Konstytucyjny w swym orzecznictwie wielokrotnie wskazywał, iż ustawowe upoważnienie podlega zawsze ścisłej literalnej wykładni (*postanowienie TK z 20 stycznia 1988 r. Uw. 6/87, OTK w 1988 r., s. 139 i n.*). Priorytetowe znaczenie wykładni językowej w prawie podatkowym przyznaje też doktryna (por. R. Mastalski, *Z zagadnień wykładni prawa podatkowego*, Palestra nr 10/91, s. 27-35 oraz B. Brzeziński i J. Jeziński, *Z problematyki wykładni prawa podatkowego*, Acta UŁ. Fol. Iur. 54,1992, s. 60).

5. Skoro więc ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w art. 50 pkt 1 *expressis verbis* zezwala Ministrowi Finansów na ustalenie „listy towarów i usług, do których stosuje się stawkę 0%”, to upoważnienie organu wykonawczego ogranicza się tylko do tej sfery.

Ustalenie dodatkowych warunków, które powinien spełniać podatnik, nie mieści się w pojęciu „lista”, którym posłużył się ustawodawca w art. 50 pkt 1 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Wykracza także poza znaczenie innych użytych w art. 50 pkt 1 ustawy pojęć, takich jak „towar”, „usługi” i „sprzedaż”. Znaczenie tych określeń zostało bowiem wyjaśnione w art. 4 ustawy.

Minister Finansów w § 44 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 8 grudnia 1994 r. ustalił zatem nie tylko listę towarów i usług podlegających opodatkowaniu stawką 0%, lecz dodatkowo, wykraczając poza zakres upoważnienia, zastosowanie tej stawki uzależnił od spełnienia określonych warunków przez podatników i nabywców towarów. W istocie więc przedmiotem regulacji zawartej w § 44 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia jest nie tylko ustalenie listy towarów, do której stosuje się stawkę 0%, lecz także zakres sprzedaży, do której stosuje się tę stawkę.

Na tle analogicznej sytuacji, dotyczącej § 40a ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 12 maja 1993 r. w sprawie podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 39, poz. 176 ze zm.), wykształciła się linia orzecznictwa NSA odmawiająca legalności przepisom zawierającym warunki, od których spełnienia uzależniono 0% stawkę podatkową i nakładającym na podatników dodatkowe obowiązki (*wyrok z 23 lipca 1996 r., sygn. akt I SA/Łd 258/96, Prawo Gospodarcze Nr 2 z 1997 r., s. 38 i n.*). Także w wyroku z 14 lutego 1996 r., sygn. akt III SA 608/95 Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że w art. 50 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym „nie ma żadnych postanowień dotyczących określenia w drodze rozporządzenia warunków, których dopełnienie stanowi podstawę do zastosowania stawki podatku 0%. Skoro wspomniana materia nie została

przekazana do unormowania w drodze rozporządzenia, to ujęcie jej w tym akcie nastąpiło bez niezbędnej do tego podstawy prawnej, co w konsekwencji sprawia, że w tym zakresie wymieniony akt wykonawczy nie jest zgodny z art. 50 VAT-u”(Monitor Podatkowy Nr 9/1996, s. 279 i n.).

6. W konkluzji należy stwierdzić, że jakkolwiek zaskarżony § 44 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym został wydany z powołaniem się na konkretny przepis ustawy, to nie spełnił jednak wymagań przewidzianych w art. 56 ust. 2 Małej Konstytucji dla aktów wykonawczych, a także nie spełnia wymagań przewidzianych w Konstytucji RP. Jak wynika z przeprowadzonej analizy kwestionowanego przepisu, Minister Finansów wykroczył poza materię określoną w udzielonym mu upoważnieniu, a także wykorzystał zawarte w art. 50 pkt 1 ustawy upoważnienie dla innych celów niż wykonanie ustawy. W założeniu ustawodawcy rozporządzenie miało złagodzić skutki wprowadzenia podatku od towarów i usług i umożliwić szybkie reagowanie na sygnały docierające z rynku. Tymczasem Minister Finansów, jak wynika z przedstawionego w piśmie z 30 czerwca 1997 r. stanowiska, uznał, że sytuacja wymaga, aby przy pomocy rozporządzenia osiągnąć także i inne cele. Wykroczenie poza upoważnienie zawarte w art. 50 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i naruszenie postanowień konstytucyjnych jest więc oczywiste. Osiąganie zakładanych przez organy władzy wykonawczej celów winno zawsze następować z poszanowaniem przepisów konstytucji i ustaw.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.