

80/7/A/2005

WYROK

z dnia 12 lipca 2005 r.

Sygn. akt P 11/03*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Jerzy Stępień – przewodniczący
Teresa Dębowska-Romanowska
Janusz Niemcewicz – sprawozdawca,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 12 lipca 2005 r., pytania prawnego Sądu Rejonowego w Elblągu o zbadanie:

czy § 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 1996 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. Nr 157, poz. 806 ze zm.) znajduje swoje oparcie w delegacji zawartej w art. 29 ust. 3 pkt 1 i 2 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 co za tym idzie – czy jest zgodny z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP,

o r z e k a:

§ 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 1996 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. Nr 157, poz. 806)

a) jest zgodny z art. 29 ust. 3 pkt 2 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 oraz z 1997 r. Nr 111, poz. 722 i Nr 123, poz. 776),

b) 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 pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność orzekania.

UZASADNIENIE:

* Sentencja została ogłoszona dnia 27 lipca 2005 r. w Dz. U. Nr 139, poz. 1172.

I

1. Postanowieniem z 13 lutego 2003 r. (sygn. akt IX Ks 153/01) Sąd Rejonowy w Elblągu wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym, czy § 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 1996 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. Nr 157, poz. 806 ze zm.) znajduje swoje oparcie w delegacji zawartej w art. 29 ust. 3 pkt 1 i 2 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 co za tym idzie – czy jest zgodny z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Sąd powziął wątpliwość co do konstytucyjności zaskarżonych przepisów na tle zawisłej przed nim sprawy Zbigniewa S., oskarżonego o to, że nie wprowadził w obowiązującym terminie kasy rejestrującej obrót i kwotę należnego podatku VAT. Obowiązek taki, zdaniem organów skarbowych, nałożył na oskarżonego art. 10 ust. 2 i art. 29 ust. 1 i 2 ustawy o VAT oraz rozporządzenie z 24 grudnia 1996 r. Zgodnie z załącznikiem nr 1 do powołanego rozporządzenia, oskarżony był zobowiązany od 10 lutego 1997 r. do rozpoczęcia ewidencjonowania obrotu i należnych od niego kwot podatku VAT. Oskarżony obowiązek ten spełnił dopiero 6 lutego 1998 r., uszczuplając należność Skarbu Państwa, co zakwalifikowano jako przestępstwo przewidziane w art. 60 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

Kwestionowane rozporządzenie zostało wydane na podstawie znowelizowanego z dniem 1 stycznia 1997 r. art. 29 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT. Przepis ten upoważniał Ministra Finansów do zwolnienia na czas określony niektóre grupy podatników oraz niektóre czynności z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, ze względu na rodzaj prowadzonej działalności lub wysokość obrotu. Na podstawie tego upoważnienia Minister Finansów wydał zakwestionowane rozporządzenie. Na mocy § 1 w okresie od 1 stycznia 1997 r. do 31 grudnia 1997 r. obowiązek rozpoczęcia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących dotyczył tych podatników, u których obrót w ciągu pierwszych trzech kwartałów 1996 r. przekroczył 200 tysięcy zł. Terminy rozpoczęcia ewidencjonowania zostały określone w załączniku nr 1 do rozporządzenia.

W ocenie Sądu Rejonowego upoważnienie z art. 29 ust. 3 ustawy o VAT nie pozwalało Ministrowi Finansów ani na określenie wysokości obrotów, po osiągnięciu których podatnicy byli zobowiązani do rozpoczęcia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, ani też na określenie terminów realizacji tego obowiązku. Sąd stwierdził, że możliwość zwolnienia niektórych grup podatników lub niektórych czynności z obowiązku ewidencji obrotów przy zastosowaniu kas rejestrujących nie może być utożsamiana z upoważnieniem do wskazywania podmiotów zobowiązanych do spełnienia tego obowiązku, co w konsekwencji decyduje o odpowiedzialności podatkowej i karnoskarbowej. Zdaniem Sądu Rejonowego, stanowisko takie potwierdza brzmienie uchylonego 1 stycznia 1997 r. – mocą art. 1 pkt 27 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym i o zmianie ustawy karnej skarbowej (Dz. U. Nr 137, poz. 640; dalej: nowelizacja ustawy o VAT z 1996 r.) – upoważnienia z art. 52 ust. 2 ustawy o VAT. Przepis ten stanowił, że „Minister Finansów w terminie do 30 września 1994 r. określi, w drodze rozporządzenia, kwoty obrotów osiąganych z działalności określonej w art. 29, powodujących powstanie obowiązku stosowania kas rejestrujących w okresie od 1 stycznia 1995 r. i od 1 stycznia 1996 r.”. Uchylone upoważnienie przewidywało więc wyraźnie możliwość ustalania przez Ministra Finansów kwotowo ustalanych zwolnień.

2. Pismem z 10 września 2003 r. stanowisko w sprawie zajął Prokurator Generalny, który wniósł o umorzenie postępowania z powodu niedopuszczalności wydania orzeczenia.

W uzasadnieniu zwrócił uwagę, że kwestionowane rozporządzenie zostało uchylone z dniem 1 stycznia 1999 r. na mocy § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 listopada 1998 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. Nr 143, poz. 953). Prokurator Generalny zauważył przy tym, że nawet gdyby kwestionowane rozporządzenie nie zostało uchylone, to w istocie kwestionowany przepis § 1 nie obowiązywałby od 1 stycznia 1998 r. w tym znaczeniu, że reguluje wyłącznie stosunki prawne mające miejsce w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 1997 r. Wskazał także na to, że natura podatku VAT jest taka, że obowiązek określonych zachowań podatników nie wymaga wydawania indywidualnych decyzji przez organy podatkowe, ponieważ obowiązek taki powstaje z mocy prawa. Zdaniem Prokuratora Generalnego, działanie zakwestionowanego rozporządzenia uległo wyczerpaniu z dniem 31 grudnia 1997 r., a ponieważ TK przyjął w swoim orzecznictwie, że art. 92 i art. 217 Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r. nie mają mocy wstecznej, to Sąd Rejonowy wskazał nieadekwatne wzorce kontroli.

W tym stanie rzeczy Prokurator Generalny stwierdził, że Sąd Rejonowy zakwestionował przepis: a) ustanowiony przed wejściem w życie obowiązującej Konstytucji, b) uchylony i c) znajdujący zastosowanie wyłącznie przy rozstrzygnięciu stanów prawnych z przeszłości. W konsekwencji, zdaniem Prokuratora Generalnego, TK, będąc związany granicami pytania prawnego, nie może wydać wyroku co do istoty sprawy, bo Sąd Rejonowy nie wskazał właściwych wzorców kontroli, a brak podstaw do odtworzenia za pytającego właściwych wzorców obowiązujących w dniu wydania rozporządzenia.

3. Pismem z 28 czerwca 2003 r. stanowisko w sprawie zajął Minister Finansów, który wniósł o uznanie zgodności kwestionowanego rozporządzenia z Konstytucją.

W uzasadnieniu stanowiska Minister Finansów podzielił pogląd Prokuratora Generalnego, że Sąd Rejonowy wskazał niewłaściwe wzorce kontroli. Nawet jednak gdyby przyjąć, że sąd właściwie powołał art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji, to również brak jest podstaw do uznania, że kwestionowane rozporządzenie jest niezgodne z Konstytucją.

Minister podniósł, że art. 29 ust. 1 ustawy o VAT nałożył na podatników, sprzedających towary i świadczących usługi na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w formie indywidualnych gospodarstw rolnych, obowiązek prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. Nie może zatem budzić wątpliwości fakt, że podatnicy na podstawie ustawy o VAT byli zobowiązani do dokumentowania w ten sposób swoich obrotów. Jednocześnie ustawodawca mocą art. 29 ust. 3 pkt 2 tej ustawy stworzył Ministrowi Finansów możliwość zwolnienia na czas określony niektórych grup podatników oraz niektórych czynności z obowiązku, o którym mowa w ust. 1.

Minister Finansów wyjaśnił, że rozłożenie w czasie i uzależnienie od ujętego kwotowo limitu obrotów obowiązku stosowania kas rejestrujących spowodowane było brakiem technicznych możliwości jednoczesnego wprowadzenia tego obowiązku w stosunku do wszystkich podatników. Minister zauważył, że mechanizm stopniowego instalowania kas, jaki został przyjęty w rozporządzeniu z 24 grudnia 1996 r., nie tylko był zgodny z art. 29 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT, ale przede wszystkim umożliwił realizację tego ustawowego obowiązku z poszanowaniem interesów podatników. Gdyby bowiem Minister Finansów nie zastosował tego mechanizmu, to podatnicy musieliby rejestrować obrót za pomocą kas już z chwilą dokonania pierwszej czynności w zakresie działalności określonej w art. 29

ust. 1 ustawy o VAT po 1 stycznia 1997 r. W tej sytuacji, zdaniem Ministra Finansów powstaje wątpliwość, czy pytanie prawne Sądu Rejonowego co do zgodności kwestionowanego rozporządzenia z Konstytucją jest dopuszczalne. Skoro bowiem, bez względu na to, czy kwestionowane rozporządzenie było zgodne z ustawą o VAT, po stronie oskarżonego podatnika Zbigniewa S. i tak powstawał obowiązek rejestrowania obrotu przy zastosowaniu kasy wcześniej, niż to wynikało z tego rozporządzenia, to należy uznać, że od rozstrzygnięcia przez TK wątpliwości postawionej przez Sąd Rejonowy nie zależy rozstrzygnięcie zawisłej przed nim sprawy.

II

Na rozprawie 12 lipca 2005 r. stawili się – za wyjątkiem przedstawiciela Sądu Rejonowego – uczestnicy postępowania.

Sędzia sprawozdawca zreferował pytanie prawne Sądu Rejonowego w Elblągu.

Przedstawiciel Ministra Finansów podtrzymał stanowisko zajęte na piśmie i wniósł o stwierdzenie zgodności kwestionowanego rozporządzenia z ustawowym upoważnieniem, na podstawie którego ten akt wykonawczy został wydany oraz z Konstytucją. Jednocześnie wyraził pogląd, że właściwym wzorcem konstytucyjnym ze względu na datę wydania rozporządzenia powinien być art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej z 17 października 1992 r.

Prokurator Generalny zmienił stanowisko zajęte na piśmie, w którym opowiedział się za umorzeniem postępowania z powodu niedopuszczalności wydania orzeczenia. Na rozprawie Prokurator Generalny wniósł o merytoryczne rozpoznanie sprawy i uznanie kwestionowanego przepisu za zgodny z wzorcami konstytucyjnymi określonymi w pytaniu prawnym.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Ze względu na zasygnalizowane przez Prokuratora Generalnego i Ministra Finansów wątpliwości co do możliwości wydania przez Trybunał wyroku dotyczącego istoty sprawy, należy przede wszystkim wyjaśnić tę kwestię.

Prokurator Generalny podniósł początkowo, że postępowanie podlega umorzeniu wobec wskazania przez Sąd Rejonowy nieadekwatnych wzorców kontroli, których Trybunał Konstytucyjny, będąc – z mocy art. 66 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) – związany granicami pytania prawnego, nie może samodzielnie odtworzyć, natomiast na rozprawie wniósł o orzeczenie zgodności kwestionowanego przepisu z Konstytucją. Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że pogląd Prokuratora Generalnego należy podzielić o tyle, że ze względu na datę wydania kwestionowanego rozporządzenia z 24 grudnia 1996 r., dla oceny, czy zostało ono wydane z naruszeniem upoważnienia ustawowego, właściwym wzorcem kontroli 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.; dalej: ustawa konstytucyjna z 1992 r.). Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, dla oceny konstytucyjności treści normy prawnej miarodajny jest stan konstytucyjny z orzekania, przy ocenie zaś kompetencji prawotwórczej do wydania badanego przepisu i trybu jego ustanawiania – stan konstytucyjny z wydania przepisu (zob. wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. U 6/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 65).

Nie znaczy to jednak, że z tego powodu postępowanie winno zostać umorzone. Nie ma przeszkód, by Trybunał poddał kwestionowany przepis ocenie z punktu widzenia jego zgodności z uchylonymi przepisami konstytucyjnymi, które zawierały analogiczne treści normatywne co wzorzec wskazany przez pytającego (art. 92 ust. 1 Konstytucji). Trybunał Konstytucyjny w składzie rozpoznającym sprawę podziela pogląd wyrażony w orzecznictwie, że zasada *falsa demonstratio non nocet*, w myśl której decydujące znaczenie ma istota sprawy, a nie jej oznaczenie, ma zastosowanie również do norm prawnych stanowiących podstawę kontroli (por. wyroki TK: z 8 lipca 2002 r., sygn. SK 41/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 51, oraz z 29 października 2002 r., sygn. P 19/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 67).

Trafny jest natomiast pogląd Prokuratora Generalnego wyrażony w stanowisku pisemnym o niedopuszczalności badania kwestionowanego rozporządzenia z punktu widzenia zasad określonych w art. 217 Konstytucji. W powołanym wyroku o sygn. P 19/01 Trybunał zauważył, że „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”. Trybunał Konstytucyjny w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę podziela to stanowisko i stwierdza, że wobec braku w ustawie konstytucyjnej z 1992 r. – obowiązującej w czasie wydania zaskarżonego rozporządzenia – odpowiednika art. 217 Konstytucji, brak jest podstaw do oceny kwestionowanej regulacji z punktu widzenia tego wzorca konstytucyjnego. Wynika to stąd, że „Przepisy Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r. dotyczące aktów podustawowych w zakresie prawa podatkowego, tj. art. 92 i art. 217 Konstytucji (...) nie mają mocy wstecznej (...)” (cytowany wyrok o sygn. P 19/01, tamże). Zatem wzorce te nie mogły zostać naruszone przez zaskarżone rozporządzenie. O ile więc kwestionowana regulacja podlega kontroli co do zgodności z art. 56 ust. 2 ustawy konstytucyjnej z 1992 r., o tyle postępowanie co do jej zgodności z art. 217 Konstytucji jako niedopuszczalne podlega umorzeniu.

Inną przyczynę mającą uzasadniać umorzenie postępowania wskazał w swym wyjaśnieniu Minister Finansów. Minister podniósł, że od odpowiedzi na pytanie postawione przez Sąd Rejonowy w Elblągu nie zależy rozstrzygnięcie toczącej się przed nim sprawy – co zgodnie z art. 193 Konstytucji i art. 3 ustawy o TK jest warunkiem postawienia pytania prawnego. Zdaniem Ministra Finansów, nawet gdyby kwestionowany przepis rozporządzenia nie obowiązywał lub okazał się niekonstytucyjny, to na oskarżonym ciążyłby obowiązek ewidencjonowania obrotów i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących na podstawie art. 29 ust. 1 ustawy o VAT i to od wcześniejszej daty, bo od momentu dokonania pierwszej czynności w zakresie działalności określonej w tym przepisie.

W tym zakresie Trybunał podziela odmienny pogląd przedstawiony w stanowisku Prokuratora Generalnego. Oskarżonemu w sprawie prowadzonej przez Sąd Rejonowy zarzucono popełnienie przestępstwa z art. 60 § 1 k.k.s. polegającego na nieprowadzeniu wbrew obowiązkowi księgi, w tym przypadku w postaci ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących. Zakres obowiązku prowadzenia księgi w tej formie doprecyzowany został poprzez określenie rodzaju i czasu prowadzonej działalności oraz wysokości osiągniętych obrotów w zakwestionowanym przepisie rozporządzenia. Ocena, czy podatnik wykonywał nakazany prawem i zagrożony sankcją karną obowiązek, nie może abstrahować od przepisu precyzującego termin powstania i zakres tego obowiązku. Dlatego, mimo że ogólny obowiązek ewidencjonowania nałożony został na podatnika przez ustawę, kwestia konstytucyjności zaskarżonego przepisu rozporządzenia może mieć znaczenie dla rozstrzygnięcia w sprawie karnej.

2. Art. 56 ust. 2 ustawy konstytucyjnej z 1992 r. stanowił, że „Minister kierujący działem administracji rządowej działa w tym zakresie w ramach uprawnień określanych ustawami oraz wydaje rozporządzenia i zarządzenia w celu wykonania ustaw i na podstawie udzielonych w nich upoważnień”.

Trybunał Konstytucyjny pod rządem ustawy konstytucyjnej z 1992 r. – nawiązując również do wcześniejszego orzecznictwa – dokonał wykładni wymogów, jakie winien spełniać akt wykonawczy. Aby rozporządzenie mogło być uznane za zgodne z Konstytucją, musiało spełniać trzy podstawowe warunki. 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 (por. orzeczenie TK z 1 marca 1994 r., sygn. U 7/93, OTK w 1994, cz. I, poz. 5 i powołane tam orzecznictwo).

Art. 56 ust. 2 ustawy konstytucyjnej z 1992 r. w odróżnieniu od obecnie obowiązującego art. 92 ust. 1 zd. 2 Konstytucji nie zawierał wymogu określenia w upoważnieniach ustawowych wytycznych dotyczących treści aktu wykonawczego. Pozostawiał zatem autorowi aktu wykonawczego większą swobodę w kształtowaniu jego merytorycznych treści. Jeszcze jednak pod rządem poprzednich przepisów konstytucyjnych Trybunał Konstytucyjny wskazał, że niedopuszczalne konstytucyjnie jest formułowanie ustawowych upoważnień blankietowych. Upoważnienie ustawowe nie może w istocie upoważniać „do samodzielnego uregulowania całego kompleksu zagadnień (...), co do których w tekście ustawy nie ma żadnych bezpośrednich unormowań ani wskazówek” (orzeczenie TK z 22 września 1997 r., sygn. K. 25/97, OTK ZU nr 3-4/1997, poz. 35). Już bowiem „Od czasów Konstytucji PRL można było mówić o obowiązku takiego zredagowania przepisu upoważnienia, aby wyznaczał pewne minimum kierunku unormowań, jakie mają być zawarte w akcie wykonawczym. Obowiązek ten stawał się tym bardziej wyrazisty, im istotniejsza – z punktu widzenia praw obywateli i zasady wyłączności ustawy – stawała się treść uregulowań, które miały być zawarte w akcie wykonawczym” (wyrok TK z 26 października 1999 r., sygn. K. 12/99, OTK ZU nr 6/1999, poz. 120).

3. Na tle powyższych ogólnych uwag należy dokonać oceny zgodności § 1 rozporządzenia z 24 grudnia 1996 r. z art. 29 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT i art. 56 ust. 2 ustawy konstytucyjnej z 1992 r.

Na wstępie trzeba podkreślić, że z *petitum* pytania prawnego Sądu Rejonowego jednoznacznie wynika, że sąd nie kwestionuje zgodności z Konstytucją upoważnienia z art. 29 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT, lecz zarzuca, że kwestionowane rozporządzenie zostało wydane z przekroczeniem tego upoważnienia. W świetle postawionych przez sąd zarzutów bezprzedmiotowe jest badanie zgodności kwestionowanego rozporządzenia z art. 29 ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT, ponieważ ten przepis w oczywisty sposób upoważnił Ministra Finansów do wydania rozporządzenia, które miało „ustalić szczegółowe zasady, warunki i tryb odliczania od podatku, w całości lub w części, kwot wydatkowanych przy nabyciu kas rejestrujących przez podatników sprzedających towary i świadczących usługi na rzecz osób wymienionych w ust. 1”. Jest to zupełnie inne zagadnienie, które oczywiście nie jest istotne dla rozstrzyganej sprawy. Okoliczność, że kwestionowane rozporządzenie zostało wydane na podstawie art. 29 ust. 3 pkt 1 i 2 ustawy o VAT nie ma tu znaczenia, ponieważ pkt 1 i 2 upoważniały Ministra Finansów do uregulowania dwóch odrębnych materii.

Uregulowanie ich w jednym rozporządzeniu nie oznacza, że ocena zgodności rozporządzenia powinna odnosić się do tych dwóch odrębnych i niepozostających w związku kwestii.

Przechodząc do *meritum*, Trybunał Konstytucyjny zauważa przede wszystkim, że punktem wyjścia do oceny zaskarżonego rozporządzenia jest ustalenie zakresu upoważnienia, na podstawie którego zostało ono wydane. Z tego punktu widzenia szczególnie istotne jest stwierdzenie, że normę kompetencyjną z art. 29 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT należy interpretować w ścisłym związku z ust. 1 i 2 tego przepisu. Art. 29 ust. 1 stanowił, że „Podatnicy sprzedający towary i świadczący usługi, w tym również w zakresie handlu i gastronomii, na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej oraz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w formie indywidualnych gospodarstw rolnych, są obowiązani do prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących”. Ust. 2 omawianego przepisu określał sankcję za naruszenia obowiązku określonego w ust. 1: „Podatnicy naruszający obowiązek określony w ust. 1, do czasu rozpoczęcia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, tracą prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę stanowiącą równowartość 30% podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług”.

Z uwzględnieniem ust. 1 i 2 art. 29 ustawy o VAT należy wyklądać treść upoważnienia z art. 29 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT, który stanowił, że Minister Finansów „może zwolnić na czas określony niektóre grupy podatników oraz niektóre czynności z obowiązku, o którym mowa w ust. 1, ze względu na rodzaj prowadzonej działalności lub wysokość obrotu”. Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że podstawowa wątpliwość sądu co do konstytucyjności rozporządzenia została ujęta następująco „W ocenie Sądu Rejonowego wskazany przepis art. 29 ust. 3 pkt 2 ustawy nie dawał podstaw do określenia przez Ministra Finansów wskazania dla wszystkich podatników terminów obligujących do rozpoczęcia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. Należy również zauważyć, iż żaden inny przepis ustawy nie dawał Ministrowi Finansów upoważnienia do określenia wartości obrotów obligujących podatników do wprowadzenia kas rejestrujących w określonych terminach w roku 1997. (...) Zdaniem Sądu, skoro Ustawodawca chciałby określić wartość obrotów powodujących powstanie obowiązku stosowania kas rejestrujących w różnych terminach w kolejnych latach, objętych kwestionowanym Rozporządzeniem, to uczyniłby to w jednym z przepisów ustawy (jak dokonał tego w skreślonym art. 52), czego jednakże nie zrobił”.

4. Przed ustosunkowaniem się do powyższego zarzutu Sądu Rejonowego wypada przedstawić kolejne zmiany stanu prawnego w omawianym zakresie zarówno w odniesieniu do treści upoważnienia, jak i wydawanych na jego podstawie rozporządzeń. Obowiązek prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących wprowadzony został z dniem 1 stycznia 1994 r. przez art. 29 ust. 1 ustawy o VAT. W art. 29 ust. 3 pkt 2 Minister Finansów upoważniony został do zwolnienia niektórych grup podatników na czas określony z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas. Obowiązek ten, zgodnie z art. 52 ust. 1 ustawy o VAT objął podatników prowadzących działalność określoną w art. 29, których wysokość obrotów w ciągu trzech kwartałów poprzedniego roku przekroczyła 20 mld zł (starych). W ust. 2 art. 52 Minister Finansów zobowiązany został do określenia kwoty obrotów powodujących powstanie obowiązku stosowania kas rejestrujących w latach 1995 i 1996.

Minister Finansów na podstawie delegacji ustawowych zawartych w art. 29 ust. 3, art. 50 pkt 1 i art. 52 ust. 2 ustawy o VAT wydał jedno rozporządzenie z 27 maja 1994 r., następnie znowelizowane rozporządzeniem z 28 października 1994 r.

Wykonując obowiązek nałożony w art. 52 ust. 2 ustawy o VAT, Minister Finansów określił terminy oraz osiągniętą wysokość obrotów zobowiązującą stopniowo do rozpoczęcia ewidencji (od 20 mld zł – do 1 marca 1994 r. do 400 tys. zł – do 10 grudnia 1995 r.).

Nowelizacją ustawy o VAT z 1996 r. skreślono art. 52 zobowiązujący Ministra Finansów do określenia kwot obrotów na lata 1995-1996 (art. 1 pkt 27). Tą samą ustawą nadano nowe brzmienie art. 29 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT, precyzując, że Minister Finansów upoważniony będzie do zwolnienia podatników z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kas rejestrujących m.in. ze względu na kryterium wysokości obrotów (art. 1 pkt 19 lit. c). Na podstawie delegacji zamieszczonej w tak znowelizowanym art. 29 ust. 3 pkt 2 Minister wydał kwestionowane w pytaniu Sądu Rejonowego rozporządzenie.

5. Na tle przedstawionego stanu prawnego należy się odnieść do przytoczonego wyżej stanowiska Sądu Rejonowego. Zdaniem sądu, z chwilą skreślenia art. 52 ustawy o VAT, została uchylona ustawowa podstawa do określenia przez Ministra Finansów wysokości obrotów obligujących podatników do stosowania kas rejestrujących. Sąd podkreśla przy tym, że skreślony przepis dawał taką podstawę jedynie co do lat 1995 i 1996. Pogląd ten nie jest słuszny.

Jak wskazano wyżej, obowiązek ewidencjonowania obrotów za pomocą kas fiskalnych wprowadzono ustawą z 1993 r. Był to obowiązek powszechny, obejmujący wszystkich podatników określonych w art. 29 ust. 1 ustawy o VAT. Jednocześnie ze względów pragmatycznych, wskazanych w stanowisku Ministra Finansów od obowiązku tego przewidziano wyjątki polegające m.in. na jego etapowym wprowadzeniu. Wyjątki te przyjęły formę czasowego zwolnienia wprowadzonego rozporządzeniem Ministra Finansów na okres obowiązywania tego rozporządzenia. Kryterium zwolnienia uczyniono m.in. wysokość obrotów osiągniętych we wskazanym w rozporządzeniu okresie. Uzyskanie określonego w rozporządzeniu obrotu powodowało powrót do ustawowego obowiązku stosowania kas rejestrujących.

Ustawową podstawą do wydania przez Ministra Finansów rozporządzenia z 27 maja 1994 r. w sprawie kas rejestrujących był – w części dotyczącej określenia terminów rozpoczęcia ewidencji przy zastosowaniu kas – przepis art. 52 ust. 2 ustawy o VAT, który wprost zobowiązywał Ministra do uregulowania tej kwestii.

Wraz ze skreśleniem art. 52 ustawodawca uzupełnił treść art. 29 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT o kryterium wysokości obrotów i w tym przepisie zawarł upoważnienie dla Ministra do zwolnienia z obowiązku stosowania kas ze względu na wysokość obrotów. Upoważnienie to, w odróżnieniu od zawartego w skreślonym art. 52 ustawy o VAT, nie było ograniczone w czasie i zostało zrealizowane w rozporządzeniu Ministra Finansów z 24 grudnia 1996 r.

Okoliczność ta, pominięta przez Sąd Rejonowy przemawia za uznaniem, że Minister Finansów, wydając kwestionowane w pytaniu prawnym rozporządzenie, działał w granicach, na podstawie i w celu wykonania ustawy. Ustawodawca, przewidując możliwość etapowego wprowadzenia obowiązku ewidencjonowania obrotów przy zastosowaniu kas rejestrujących, pozostawił Ministrowi Finansów pewną swobodę co do sposobu uregulowania tej kwestii. Trybunał Konstytucyjny podziela pogląd wyrażony w stanowisku Ministra Finansów, że dokonując zwolnienia całej grupy podatników określonych w art. 29 ust. 1 ustawy o VAT z obowiązku na czas do osiągnięcia określonej wysokości obrotów, wybrał rozwiązanie racjonalne, uzasadnione względami pragmatycznymi, przy czym nie wykroczył poza zakres ustawowego upoważnienia.

Brak zatem podstaw do kwestionowania zgodności § 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 24 grudnia 1996 r. w sprawie kas rejestrujących z art. 29 ust. 3 pkt 2 ustawy, a tym samym z art. 56 ust. 2 ustawy konstytucyjnej z 1992 r.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny postanowił, jak w sentencji.