

WYROK
z dnia 6 stycznia 2009 r.
Sygn. akt SK 22/06*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Marek Mazurkiewicz – przewodniczący
Stanisław Biernat – sprawozdawca
Marek Kotlinowski,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącej oraz Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 6 stycznia 2009 r., skargi konstytucyjnej spółki STRABAG sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie o zbadanie zgodności:

§ 68a ust. 1 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.) w zakresie, w jakim dotyczy wprowadzenia warunku zastosowania 0% stawki podatku od towarów i usług, dotyczącego konieczności zarejestrowania pisemnej umowy o świadczenie usług przez Komitet Integracji Europejskiej z:

– art. 2 w związku z art. 92 ust. 1 Konstytucji w związku z art. 50 ust. 1 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.), w brzmieniu obowiązującym do 30 czerwca 1999 r.,

– art. 178 ust. 1 i art. 91 ust. 1 Konstytucji w związku z art. 13 pkt 1 i 3 aneksu A „Ogólne warunki odnoszące się do memorandum finansowego” do międzynarodowej Umowy Ramowej z dnia 31 maja 1990 r. zawartej pomiędzy Rządem Polskim a Europejską Wspólnotą Gospodarczą,

– art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 92 ust. 1 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji,

– art. 64 ust. 2 i 3 oraz art. 84 w związku z art. 2 i art. 92 ust. 1 Konstytucji,

o r z e k a :

§ 68a ust. 1 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, z 1996 r. Nr 107, poz. 506 i Nr 157, poz. 805 oraz z 1997 r. Nr 61, poz. 389), w brzmieniu obowiązującym do czasu jego uchylenia z dniem 1 stycznia 1998 r. w zakresie, w jakim uzależnia zastosowanie stawki podatku od towarów i usług 0% od zarejestrowania pisemnej umowy o świadczenie usług przez Komitet Integracji Europejskiej:

a) jest zgodny z art. 64 w związku z art. 92 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, a także z art. 50 ust. 1 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.),

b) nie jest niezgodny z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

* Sentencja została ogłoszona dnia 12 stycznia 2009 r. w Dz. U. Nr 3, poz. 16.

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, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070 oraz z 2005 r. Nr 169, poz. 1417) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

UZASADNIENIE

I

1. Skarga konstytucyjna została wniesiona na podstawie następującego stanu faktycznego:

W dniu 19 lipca 1996 r. Władza Wdrażająca Program Współpracy Przygranicznej PHARE i Dyrekcja Okręgowa Dróg Publicznych w Szczecinie (dalej: DODP) zawarły porozumienie dotyczące realizacji Programu Współpracy Przygranicznej Polska – Niemcy PHARE 1994 oraz Umowy Finansowej PI.9402. Dnia 13 sierpnia 1996 r. DODP zawarła umowę (dalej: kontrakt) z Kieleckim Przedsiębiorstwem Robót Mostowych Kielce i STRABAG International GmbH w Kolonii, występującymi jako partnerzy joint venture, w przedmiocie wykonania inwestycji polegającej na modernizacji autostrady A-6. Kieleckie Przedsiębiorstwo Robót Mostowych Kielce 21 sierpnia 1996 r. umową cesji przekazało na rzecz STRABAG International GmbH w Kolonii prawa wynikające z zawartego kontraktu. W dniu 13 września 1996 r. STRABAG International GmbH z Kolonii zawarła umowę z STRABAG Polska sp. z o.o., zgodnie z którą STRABAG Polska sp. z o.o. przejęła prawa i zobowiązania wynikające z kontraktu.

Dokonując rozliczenia podatkowego STRABAG Polska sp. z o.o. (dalej: skarżąca, albo spółka), w sierpniu i wrześniu 1997 r. zastosowała stawkę podatku od towarów i usług w wysokości 0%, opierając się na przepisie § 68a ust. 1 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.; dalej: rozporządzenie, albo rozporządzenie z 1995 r.). Zgodnie z powołanym przepisem stawkę podatku 0% stosuje się do świadczenia usług nabywanych za środki finansowe z pomocy zagranicznej, jeżeli została zawarta pisemna umowa o świadczenie tych usług, zarejestrowana przez Komitet Integracji Europejskiej. Decyzją z 11 stycznia 2002 r. Inspektor Kontroli Skarbowej w Warszawie określił wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług, a także zaległość podatkową oraz odsetki od tej zaległości za sierpień i wrzesień 1997 r., jak również określił dodatkowe zobowiązanie podatkowe za okres od maja do października i za grudzień 1997 r. Tym samym organ uznał, że spółka, w zakresie wskazanym w rozliczeniu, nie jest uprawniona do skorzystania ze stawki podatku 0%. Inspektor Kontroli Skarbowej stwierdził w uzasadnieniu decyzji, że spółka, poprzez zawarcie umowy ze STRABAG International GmbH w Kolonii, nie stała się stroną kontraktu zawartego z Władzą Wdrażającą Programu Współpracy Przygranicznej PHARE. Spółka STRABAG Polska sp. z o.o., nie będąc zarejestrowana w KIE jako podwykonawca robót finansowanych ze środków pomocowych PHARE, nie miała prawa do stosowania stawki podatku od towarów i usług 0%. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję Inspektora Kontroli Skarbowej. Spółka wniosła skargę na decyzję ostateczną do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, który tę skargę oddalił. Następnie Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę kasacyjną wyrokiem z 29 czerwca 2005 r. W uzasadnieniu sąd stwierdził, że STRABAG Polska sp. z o.o. nie spełniła warunków § 68a ust.

1 rozporządzenia, gdyż nie była zarejestrowana w Komitecie Integracji Europejskiej jako podwykonawca robót finansowanych ze środków pomocowych PHARE.

Spółka wniosła skargę konstytucyjną zarzucając, że przepis § 68a ust. 1 rozporządzenia z 1995 r. jest niezgodny z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1, 2 i 3, art. 84, art. 91 ust. 1, art. 92 ust. 1, art. 178 ust. 1 Konstytucji i art. 13 pkt 1 i 3 aneksu A „Ogólne warunki odnoszące się do memorandum finansowego” do Umowy Ramowej, zawartej dnia 31 maja 1990 r. pomiędzy Komisją Wspólnot Europejskich a Rządem Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: Umowa Ramowa). Skarżąca zarzuciła również brak wytycznych w art. 50 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.) w brzmieniu nadanym art. 1 pkt 28 ustawy z dnia 9 grudnia 1993 r. o zmianie ustawy o podatku do towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 129, poz. 599).

Zdaniem skarżącej, wskazany przepis rozporządzenia został wydany z przekroczeniem upoważnienia ustawowego oraz przy braku wytycznych dotyczących treści rozporządzenia. Przepis art. 50 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie przyznał bowiem kompetencji Ministrowi Finansów do określania warunków stosowania przez podatników preferencyjnej stawki podatku. Takie upoważnienie zostało wprowadzone dopiero nowelą ustawy, która weszła w życie 30 czerwca 1999 r. (Dz. U. z 1999 r. Nr 57, poz. 596). W opinii skarżącej, przekroczenie w rozporządzeniu upoważnienia ustawowego skutkowało zastosowaniem wobec skarżącej 7% zamiast 0% stawki podatku od towarów i usług. Skarżąca wskazała orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym upoważnienie do wydania rozporządzenia musi mieć charakter szczegółowy pod względem podmiotowym, przedmiotowym oraz treściowym. Rozporządzenie z 1995 r., zdaniem skarżącej, nakłada natomiast na obywateli obowiązki nieprzewidziane w ustawie. Skarżąca przywołała również orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, kwestionujące legalność przepisów rozporządzenia zawierających warunki korzystania ze stawki 0% podatku od towarów i usług i nakładających na podatników dodatkowe obowiązki. Wydanie rozporządzenia w takim zakresie, zdaniem skarżącej, narusza przepisy art. 92 ust. 1 Konstytucji, a w konsekwencji – art. 84 oraz art. 64 ust. 2 i 3 Konstytucji. Nałożenie na skarżącą dodatkowego warunku stosowania stawki podatkowej 0% bez ustawowego umocowania oznacza bowiem naruszenie prawa własności. Skarżąca wskazała również art. 13 pkt 1 i 3 aneksu A „Ogólne warunki odnoszące się do memorandum finansowego” do Umowy Ramowej. Przepis ten stanowi, że kontrakty o dostawy lub świadczenie usług przez spółki polskie lub zagraniczne finansowane ze środków dotacji europejskich nie będą podlegać w państwie odbiorcy (Polska) opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Skarżąca stwierdziła, że oparcie wyroku przez Naczelny Sąd Administracyjny tylko na podstawie § 68a ust. 1 rozporządzenia, z pominięciem treści wskazanej umowy, jest niezgodne z art. 91 ust. 1 oraz art. 178 ust. 1 Konstytucji. Spółka podniosła ponadto, że zaskarżony przepis w części stanowiącej o obowiązku zawarcia pisemnej umowy oraz rejestracji jej przez KIE narusza konstytucyjnie chronione prawo własności, a więc art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 oraz art. 2 Konstytucji.

2. W stanowisku zgłoszonym pismem z 9 maja 2006 r. (sygn. PP1-0311/230/06/EH/SM6-3332/2006) Minister Finansów wniósł o odrzucenie skargi konstytucyjnej z uwagi na niespełnienie przesłanek z art. 79 ust. 1 Konstytucji albo o umorzenie postępowania z uwagi na zbędność orzekania, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 w związku z pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. z 1997 r. Nr 102, poz. 643, z późn. zm.). W razie nieuwzględnienia powyższych wniosków, Minister Finansów wniósł o uznanie, że skarga konstytucyjna w tej sprawie jest bezzasadna, bo

zaskarżony przepis rozporządzenia nie jest niezgodny ze wskazanymi wzorcami konstytucyjnymi.

2.1. Co do wniosku o odrzucenie skargi, Minister Finansów stwierdził, że skarżąca nie jest uprawniona do wniesienia skargi konstytucyjnej, gdyż nie nastąpiło naruszenie jej praw ani wolności. Minister Finansów wskazał opinię prawną Władzy Wdrażającej Program Współpracy Przygranicznej PHARE z 29 listopada 1996 r., w której stwierdzono brak prawnych podstaw do cedowania uprawnień i obowiązków z zawartego kontraktu na podmioty niebędące oferentami biorącymi udział w przetargu. Minister Finansów wyraził również pogląd, że rozpoznanie niniejszej sprawy przez Trybunał Konstytucyjny prowadziłoby do rozstrzygnięcia, czy STRABAG Polska sp. z o.o., która nie wygrała przetargu, była stroną zawartego kontraktu oraz czy była uprawniona do korzystania z preferencji podatkowej. Skarga konstytucyjna stałaby się więc kolejnym środkiem procesowym.

2.2. W odniesieniu do umorzenia postępowania z uwagi na zbędność orzekania Minister Finansów podkreślił, że zakwestionowany przepis § 68a ust. 1 rozporządzenia został z dniem 1 stycznia 1998 r. uchylony przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 156, poz. 1024). Utrata mocy obowiązującej przepisu prawa podatkowego przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny stanowi zaś negatywną przesłankę procesową. Wyraził również opinię, że powołane wzorce kontroli konstytucyjności nie mogą mieć zastosowania. Skarżąca wniosła o zbadanie zgodności § 68a ust. 1 rozporządzenia we wskazanym zakresie z przepisami Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r., która weszła w życie 17 października 1997 r. Zakwestionowany przez skarżącą przepis rozporządzenia został uchylony w czasie obowiązywania 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). W tej sytuacji żądanie skarżącej, aby Trybunał Konstytucyjny przeprowadził kontrolę na podstawie przepisów aktualnie obowiązującej Konstytucji, prowadziłoby, według Ministra Finansów do naruszenia zasady *lex retro non agit*.

2.3. Co do zarzutu niezgodności § 68a ust. 1 rozporządzenia z art. 64 ust. 1 Konstytucji, Minister Finansów zauważył, że może być on zasadny przede wszystkim wtedy, gdy wydanie rozporządzenia nastąpiło z przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego. W wypadku zaskarżonego przepisu nie miało to miejsca. Minister Finansów zauważył również, że podstawą prawną zastosowania stawki podatku 7% w odniesieniu do skarżącej nie były przepisy rozporządzenia, lecz art. 18 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, w związku z poz. 82 załącznika nr 3 do tej ustawy. Minister Finansów wyraził pogląd, że prawodawca przy określaniu przedmiotu opodatkowania oraz katalogu towarów lub usług nie musi posługiwać się nomenklaturą wynikającą z klasyfikacji statystycznej. Dla osiągnięcia określonych celów społeczno - gospodarczych właściwe może być definiowanie towarów lub usług w sposób opisowy. Taki właśnie sposób zastosowano przy określaniu usług objętych stawką podatku 0%. Miało to na celu zapewnienie poprawności stosowania wskazanych przez ten przepis preferencji podatkowych. Przepis rozporządzenia służył więc celom przewidzianym przez ustawę. Minister Finansów zauważył, że wskazanie w § 68a ust. 1 rozporządzenia źródła pochodzenia środków pomocowych było kryterium zastosowanym do opisu usług. Potwierdzenie źródła pochodzenia środków pomocowych było elementem koniecznym, umożliwiającym stosowanie stawki podatku 0%. W związku z powyższym, zarzut niezgodności § 68a ust. 1 rozporządzenia z art. 92 ust. 1 Konstytucji należy uznać zdaniem Ministra Finansów za bezzasadny.

W swoim piśmie Minister Finansów podkreślił również, że w prawie podatkowym dużą rolę odgrywa zasada sprawiedliwości podatkowej, wyrażająca się m.in. powszechnością i równością opodatkowania. Jest ona uszczegółowieniem zasady sprawiedliwości społecznej. Ewidentnym naruszeniem tej zasady byłoby stworzenie warunków do wykorzystywania specjalnych przywilejów podatkowych dla celów innych niż te, które legły u podstaw wprowadzenia tych przywilejów. Sytuacja taka mogłaby mieć miejsce, gdyby polski prawodawca nie zadbał o rzetelne wykorzystanie środków finansowych z pomocy zagranicznej. Uczynił to, w opinii Ministra, poprzez wprowadzenie zaskarżonego przepisu § 68a rozporządzenia.

W odniesieniu do zarzutu niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu rozporządzenia w związku z art. 13 pkt 1-3 aneksu A „Ogólne warunki odnoszące się do memorandum finansowego” do Umowy Ramowej, Minister Finansów stwierdził, że przepis zaskarżony nie był sprzeczny z ustaleniami tej umowy. Ponadto Minister Finansów zauważył, że istotą skargi konstytucyjnej jest ochrona przed naruszeniami konstytucyjnych praw i wolności, nie zaś ochrona przed naruszeniem prawa w ogóle.

3. W piśmie z 11 maja 2007 r. stanowisko w sprawie zajął Prokurator Generalny (sygn. PR II 850/41/06). Jego zdaniem przepis § 68a ust. 1 rozporządzenia w sprawie wykonania przepisów o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym jest zgodny z art. 64 w związku z art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji. W pozostałym zakresie Prokurator Generalny wniósł o umorzenie postępowania ze względu na jego niedopuszczalność.

3.1. Odnosząc się do zarzutu skarżącej co do niezgodności § 68a ust. 1 rozporządzenia z art. 92 ust. 1 Konstytucji, Prokurator Generalny stwierdził, że ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie wymienia szczegółowo towarów i usług podlegających opodatkowaniu, ale odsyła w tym zakresie do tzw. klasyfikacji statystycznych. Analiza zaskarżonego przepisu rozporządzenia prowadzi do wniosku, że prawodawca nie określił rodzaju usługi, lecz wskazał kryteria, ze względu na które należy uznać usługę za objętą tym przepisem. Są to: źródło pochodzenia środków finansowych i zawarcie umowy pisemnej zarejestrowanej w KIE. W ocenie Prokuratora Generalnego, takie ustalenie usługi nie wykracza poza granice upoważnienia ustawowego. Jest to bowiem jedynie opisowa forma określenia usługi, która podlega stawce podatku 0%. Zawarcie pisemnej umowy zarejestrowanej w KIE nie może być traktowane jako warunek dodatkowy zastosowania tej stawki podatku. Z powyższych powodów Prokurator Generalny uznał zarzut niezgodności § 68a ust. 1 rozporządzenia z art. 92 ust. 1 Konstytucji za bezzasadny. Prokurator Generalny dodał, że skarżąca błędnie wskazała rozporządzenie Ministra Finansów jako określające wysokość należnego podatku. Wysokość stawki podatku od towarów i usług została bowiem wskazana w ustawie.

3.2. W zakresie pozostałych wzorców powołanych przez skarżącą Prokurator Generalny stwierdził, że skarżąca nie wskazała, jakie prawa podmiotowe wynikające z art. 178 i art. 91 ust. 1 oraz art. 2 Konstytucji zostały naruszone przez zaskarżony przepis. Poza tym zarzut niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 2 Konstytucji dotyczy dokonanej przez skarżącą oceny stosowania prawa. W tym zakresie skarga nie spełnia, zdaniem Prokuratora Generalnego, wymagań określonych w art. 47 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. Konsekwencją tego powinno być, w opinii Prokuratora Generalnego, umorzenie postępowania w zakresie kontroli zaskarżonego przepisu z powyższymi wzorcami konstytucyjnymi z uwagi na niedopuszczalność orzekania. Prokurator Generalny uznał również za niedopuszczalne orzekanie w zakresie zgodności § 68a ust. 1 rozporządzenia z art.

13 pkt 1 i 3 aneksu A do Umowy Ramowej, gdyż w świetle art. 79 ust. 1 Konstytucji, podstawy kontroli w trybie skargi konstytucyjnej nie może stanowić umowa międzynarodowa.

4. Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował pismem z 9 maja 2006 r. (sygn. RPO-527378-VI/06/BP), że nie zgłasza udziału w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym w niniejszej sprawie.

II

W rozprawie w dniu 6 stycznia 2009 r. uczestniczyli pełnomocnik skarżącej spółki, a także przedstawiciele Prokuratora Generalnego oraz Ministra Finansów. Uczestnicy postępowania podtrzymali pisemne stanowiska.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Kontrola konstytucyjna w trybie skargi konstytucyjnej jest wyznaczona przez ramy określone w art. 79 ust. 1 Konstytucji. Zgodnie tym przepisem „Każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji”. Tak więc w skardze konstytucyjnej kwestionowany musi być przepis, który stanowi podstawę ostatecznego orzeczenia sądu lub decyzji organu administracji publicznej, naruszającego konstytucyjne wolności lub prawa skarżącego. Ochrona jednostek jest realizowana dwufazowo. Jeśli zarzuty podniesione w skardze konstytucyjnej okażą się zasadne, wyrok Trybunału Konstytucyjnego skutkuje w pierwszej kolejności utratą mocy obowiązującej zaskarżonego przepisu. W drugiej kolejności, zgodnie z normą zawartą w art. 190 ust. 4 Konstytucji, orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego daje podstawę do wznowienia postępowania przed sądem lub organem, który wydał orzeczenie lub decyzję na podstawie zakwestionowanego przepisu.

Wbrew stanowisku Ministra Finansów, Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że skarżąca spełnia wymagania art. 79 ust. 1 Konstytucji do tego, aby jej skarga konstytucyjna została merytorycznie rozpatrzona.

2. Zaskarżony przepis § 68a ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonywania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 154, poz. 797, dalej: rozporządzenie albo rozporządzenie z 1995 r.) został uchylony z dniem 1 stycznia 1998 r. na mocy § 79 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. 1997 r. Nr 156, poz. 1024). Powstaje zatem na wstępie kwestia dopuszczalności skargi dotyczącej norm już nieobowiązujących. Zgodnie z art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, postępowanie ulega umorzeniu, jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny. Zgodnie wszakże z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału, przepis zaskarżony we wniosku, skardze konstytucyjnej lub w pytaniu prawnym zachowuje moc obowiązującą, o ile na jego podstawie mogą być podejmowane orzeczenia sądowe lub decyzje administracyjne. Przepis, który może

być stosowany w jakiegokolwiek sytuacji faktycznej, należy uznać za obowiązujący (por. wyrok TK z 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5). Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał uznaje, że zakwestionowana norma prawna w niniejszej sprawie może być przedmiotem kontroli konstytucyjności. Niezależnie należy wskazać, że zgodnie z art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, przepisu art. 39 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. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego wskazuje trzy przesłanki, które powinny zaistnieć, aby uznać, że ten warunek został spełniony. Po pierwsze – zaskarżony przepis będący przedmiotem oceny zawiera treści normatywne odnoszące się do sfery chronionych konstytucyjnie praw i wolności. Po drugie – nie istnieje żaden inny instrument prawny, który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej ukształtowanej definitywnie, zanim zakwestionowany przepis utracił moc obowiązującą. Po trzecie – pozbawienie danego przepisu mocy obowiązującej stanowić może skuteczny środek przywrócenia ochrony praw naruszonych (por. wyrok z 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004 poz. 85). Trybunał stwierdza, że przesłanki te zostały spełnione w przypadku skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie. Trybunał nie przychylił się zatem do wniosku Ministra Finansów o umorzenie postępowania ze względu na wystąpienie negatywnej przesłanki procesowej, jaką jest utrata mocy obowiązującej przepisu.

3. Przepis § 68a ust. 1 rozporządzenia obowiązywał od 14 września 1996 r. do 31 grudnia 1997 r. Zakwestionowany przepis wszedł zatem w życie w czasie obowiązywania 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.), natomiast został uchylony w czasie obowiązywania Konstytucji z 1997 r. Trybunał Konstytucyjny rozważył zatem, które przepisy konstytucyjne mogły służyć jako wzorzec kontroli.

Decyzje organów podatkowych oraz wyroki sądów administracyjnych w niniejszej sprawie dotyczyły zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług, a także zaległości podatkowej oraz odsetek, jak również określiły dodatkowe zobowiązanie podatkowe za różne miesiące w okresie od maja do grudnia 1997 r. Przesądza to o wskazaniu na normy Konstytucji z 1997 r. jako znajdujące zastosowanie w sprawie, zgodnie zresztą ze skargą konstytucyjną i stanowiskiem Prokuratora Generalnego, natomiast odmiennie od stanowiska Ministra Finansów; organ ten nietrafnie przyjął, że zaskarżony przepis utracił moc obowiązującą przed wejściem w życie Konstytucji z 1997 r.

4. Skarżąca podnosi zarzut niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 64 Konstytucji. Zgodnie z art. 64 ust. 1 Konstytucji, każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. Art. 64 ust. 2 Konstytucji stanowi, że własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej, a ust. 3, że własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim ustawa nie narusza istoty prawa własności. Powołany przepis proklamuje więc konstytucyjne prawo jednostek.

Biorąc pod uwagę specyfikę zaskarżonego przepisu, należącego do prawa podatkowego, należy rozstrzygnąć, czy można uznać, że art. 64 Konstytucji stanowi adekwatny wzorzec badania jego zgodności z Konstytucją. Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, ingerencja w sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku (por. wyrok z 14 września 2001 r. sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166, wyrok z 29 listopada 2006 r. sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006 poz. 156). Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, ciężary publiczne w

postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych (por. wyrok z 20 listopada 2000 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83, wyrok z 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110, i powołane tam orzeczenia). Przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej zawsze jest niedopuszczalnym ograniczeniem własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4). Tak daleko idąca ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji (por. wyrok z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257).

Wynikające z art. 64 ust. 2 Konstytucji prawo do równej dla wszystkich ochrony praw majątkowych ma charakter konstytucyjnego prawa podmiotowego. Jednak w zakresie prawa daninowego nie tylko ustawodawca korzysta, po spełnieniu warunków formalnych, z większej swobody regulacyjnej, ale przede wszystkim Konstytucja nakłada na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji). Tym samym Konstytucja w znaczącej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 ust. 2 Konstytucji, w odniesieniu do prawa daninowego, a więc obowiązku ponoszenia przez każdego ustawowo określonych ciężarów i świadczeń publicznych. (por. postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166).

Granica ingerencji podatkowej jest wszakże istota prawa własności. Naruszenie istoty tego prawa nastąpiłoby wówczas, gdyby wprowadzone ograniczenia dotyczyły podstawowych uprawnień składających się na treść danego prawa i uniemożliwiłyby realizowanie przez to prawo funkcji, jaką ma ono spełniać w porządku prawnym opartym na założeniach wskazanych w art. 20 Konstytucji (por. wyrok z 12 stycznia 199 r., sygn. P 2/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 2). Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych, nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną, a w szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałby się on instrumentem konfiskaty mienia (zob. wyroki z: 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95, 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1, 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64). Taka sytuacja jednak nie występuje w niniejszej sprawie. Zaskarżony przepis nie jest zatem niezgodny z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Jednakże z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną w art. 84, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony. Wprawdzie obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, których dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji, ale mimo to jego zakres i treść mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją.

5. Zarzut niezgodności zaskarżonego przepisu rozporządzenia z przewidzianą w art. 64 Konstytucji zasadą ochrony praw majątkowych przysługujących osobom fizycznym i osobom prawnym prawa prywatnego mógłby być natomiast trafny przede wszystkim wówczas, gdyby przepis ten był dotknięty wadliwością polegającą na tym, że jego wydanie nastąpiło z przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego. Wystąpiłoby bowiem wtedy

naruszenie innej wartości konstytucyjnej, jaką jest przestrzeganie hierarchii źródeł prawa. Należy zatem zbadać zasadność głównego zarzutu wyrażonego w skardze konstytucyjnej (zawartego w tiret 1, 3 i 4 *petitum* skargi), odnoszącego się do naruszenia przez zaskarżony przepis rozporządzenia normy zawartej w art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Podstawowy zarzut zawarty w skardze konstytucyjnej dotyczy tego, że § 68a ust. 1 rozporządzenia wykracza poza zakres upoważnienia ustawowego, zawartego w art. 50 ust. 1 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.) w brzmieniu obowiązującym w 1997 r. Na podstawie tego przepisu, Minister Finansów mógł ustalić w drodze rozporządzenia, na okres nie dłuższy niż 6 lat, listę towarów i usług, do których stosuje się stawkę podatku 0%, oraz przypadki, gdy sprzedaż towarów do wolnych obszarów i składów celnych jest traktowana na równi z eksportem. Tymczasem, zdaniem Skarżącej, przepis § 68a ust. 1 rozporządzenia określał warunki stosowania preferencyjnej stawki podatku; na tym miało polegać wykroczenie poza granice ustawowego upoważnienia i tym samym naruszenie normy zawartej w art. 92 ust. 1 Konstytucji. Skarżąca wskazała, że dopiero z dniem 30 czerwca 1999 r. weszła w życie nowela do ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (ustawa z dnia 20 maja 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz. U. Nr 57, poz. 596), która zmieniła m.in. art. 50 ust. 1 w ten sposób, że upoważniła ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określania w drodze rozporządzenia również warunków stosowania obniżonych stawek podatkowych.

Trybunał Konstytucyjny zauważa, że Minister Finansów, działając na podstawie upoważnienia ustawowego, ustalił w § 68a ust. 1 rozporządzenia stawkę podatku od towarów i usług 0% dla „niektórych usług”, a mianowicie „usług nabywanych za środki finansowe z pomocy zagranicznej”. Zastosowanym kryterium wyróżnienia danej kategorii usług było więc pochodzenie środków przeznaczanych na nabywanie usług. Było to zatem inne kryterium niż przyjęte w art. 4 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w brzmieniu obowiązującym w 1997 r., a zatem bez odwołania się do klasyfikacji usług wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej czy do pojęcia robót budowlano-montażowych albo do usług, o których była mowa w 54 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Stosownie do § 25 ust. 3 rozporządzenia, za środki finansowe z pomocy zagranicznej uważa się bezzwrotne środki przekazane polskim podmiotom przez rządy państw obcych lub organizacje międzynarodowe udzielające pomocy na podstawie: 1) umów zawartych z Rządem Rzeczypospolitej Polskiej, 2) jednostronnych deklaracji rządów i organizacji międzynarodowych udzielających pomocy.

Jak stwierdził Minister Finansów w swoim piśmie, wykazanie, dzięki zarejestrowaniu umowy przez Komitet Integracji Europejskiej, że środki finansowe przeznaczone na nabywanie danej usługi są właśnie środkami pochodzącymi z pomocy zagranicznej, pozwala na uniknięcie ewentualnych nadużyć albo usunięcie stanu niepewności co do „pomocowego” źródła pochodzenia środków otrzymanych przez usługodawcę za wykonane usługi, i tym samym umożliwia prawidłowe zastosowanie stawki 0% przy wymiarze podatku.

Skarżąca przytoczyła na poparcie swojej tezy orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dotyczące art. 92 ust. 1 Konstytucji, w tym wyrok z 5 stycznia 1998 r., sygn. P 2/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 1. W powołanym wyroku Trybunał orzekł o niezgodności z Konstytucją przepisu § 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) (dalej: rozporządzenie z 1994 r.), poprzedzającego rozporządzenie z 1995 r.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza występowanie różnicy w konstrukcji zaskarżonego w niniejszej sprawie § 68a ust. 1 rozporządzenia z 1995 r., w porównaniu z § 44 ust. 1 pkt 1

rozporządzenia z 1994 r., o którym Trybunał Konstytucyjny orzekł w wyroku o sygn. P 2/97. Oba te przepisy zostały wydane na podstawie art. 50 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (wcześniej oznaczony: art. 50 pkt 1) i wobec obu został podniesiony zarzut wykraczania poza zakres upoważnienia ustawowego.

Trybunał Konstytucyjny orzekł w powołanym wyżej wyroku o sygn. P 2/97 o niekonstytucyjności 44 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 1994 r. W uzasadnieniu powołanego wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że w § 44 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 1994 r., Minister Finansów „ustalił (...) 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”.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że inaczej rzecz się przedstawia w wypadku § 68a ust. 1 rozporządzenia z 1995 r. Stosownie do tego przepisu, zastosowanie stawki podatku 0% jest dopuszczalne w razie świadczenia usług nabywanych za środki finansowe z pomocy zagranicznej, o których mowa w § 25 ust. 3 rozporządzenia. Trybunał podziela w tym względzie pogląd wyrażony w pismach Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, że wymaganie legitymowania się pisemną umową o świadczenie tych usług, zarejestrowaną przez Komitet Integracji Europejskiej, nie jest wymaganiem spełnienia dodatkowego warunku, analogicznego do warunków określonych w § 44 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 1994 r. Jest ono jedynie sposobem wykazania, że usługi są nabywane za środki finansowe z pomocy zagranicznej, nie zaś za środki pochodzące z innych źródeł. Trybunał nie jest powołany do oceny, czy taki właśnie sposób wykazania pochodzenia środków finansowych był najlepszy. W tej kwestii organ stanowiący prawo korzysta z pewnego zakresu swobody. Trybunał podziela ponadto pogląd Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, że podstawą prawną stawki podatku 7%, jaką zastosowały organy podatkowe wobec skarżącej był przepis ustawowy, a mianowicie art. 18 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym oraz załącznik nr 3 do ustawy (poz. 81 lub 82), a nie zaskarżony przepis rozporządzenia.

6. W skardze konstytucyjnej został również sformułowany zarzut braku wytycznych w art. 50 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, będącego ustawowym upoważnieniem do wydania rozporządzenia. Zarzut ten nie został jednak uzasadniony, wobec czego skarga w tym zakresie nie spełnia wymagań określonych w art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. W związku z tym orzekanie przez Trybunał Konstytucyjny co do tego zarzutu jest niedopuszczalne.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzeka, że § 68a ust. 1 rozporządzenia z 1995 r. w zakresie, w jakim uzależnia zastosowanie stawki podatku od towarów i usług 0%, od zarejestrowania pisemnej umowy o świadczenie usług przez Komitet Integracji Europejskiej, nie wykracza poza zakres upoważnienia ustawowego, zawartego w art. 50 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, a zatem jest zgodny z art. 64 ust. 1 Konstytucji w związku z art. 92 ust. 1 i art. 50 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym oraz nie jest niezgodny z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

7. Art. 79 ust. 1 Konstytucji stanowi, że podstawą skargi konstytucyjnej mogą być „konstytucyjne wolności lub prawa”. Skarżąca wskazała natomiast jako wzorce kontroli kwestionowanego przepisu także art. 178 ust. 1 oraz art. 91 ust. 1 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że przepisy te nie statuują żadnych konstytucyjnych wolności lub praw, wobec tego nie mogą być podstawą kontroli w trybie skargi konstytucyjnej.

Art. 84 Konstytucji, powołany przez skarżącą jako wzorzec kontroli konstytucyjności, stanowi, że każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Przepis statuuje więc powszechny obowiązek, którego zakres został pozostawiony do rozstrzygnięcia ustawom (por. sygn. K 18/98). Zgodnie z przytoczonym brzmieniem, art. 84 Konstytucji nie wyraża żadnego konstytucyjnego prawa podmiotowego, nie formułuje również ani prawa, ani wolności konstytucyjnej, z których możliwe jest wywiedzenie takiego prawa podmiotowego. W związku z powyższym, orzekanie Trybunału Konstytucyjnego odnośnie do zgodności zaskarżonego przepisu rozporządzenia z art. 84 Konstytucji w trybie skargi konstytucyjnej jest niedopuszczalne.

Jak prawidłowo podnoszą w swoich pismach Minister Finansów oraz Prokurator Generalny, w niniejszej sprawie także przepisu art. 2 Konstytucji nie można uznać za samoistny wzorzec kontroli konstytucyjności (por. sygn. SK 16/00). Art. 2 Konstytucji wyraża fundamentalną zasadę państwa prawnego. Aby skutecznie powołać ten przepis, konieczne byłoby skonkretyzowanie przez skarżącą naruszenia konstytucyjnej wolności lub prawa przez działanie niezgodne z zasadami wywiedzionymi z zasady państwa prawnego (por. wyrok TK z 10 lipca 2000 r., sygn. SK 21/99, OTK ZU nr 5/2000, poz. 144, wyrok TK z 8 grudnia 1999, sygn. SK 19/99, OTK ZU nr 7/1999, poz. 161). Skarżąca powołała natomiast art. 2 Konstytucji jako wzorzec w sposób ogólny; nie wskazała w skardze konstytucyjnej konkretnie w jaki sposób jej wolności lub prawa zostały naruszone, poza zarzutem naruszenia art. 92 ust. 1 Konstytucji, który Trybunał Konstytucyjny rozpatrzył osobno.

Również umowy międzynarodowe nie mogą być podstawą skargi konstytucyjnej, co trafnie zauważają w swoich pismach Prokurator Generalny i Minister Finansów. Wynika stąd niedopuszczalność badania przez Trybunał Konstytucyjny zgodności § 68a ust. 1 rozporządzenia z powołanym przez skarżącą postanowieniem art. 13 pkt 1 i 3 aneksu A do Umowy Ramowej.

Mając powyższe na uwadze, postępowanie w zakresie badania zgodności § 68a ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 154, poz. 797, ze zm.) z art. 2, art. 84, z art. 91 ust. 1, art. 178 ust. 1 Konstytucji i z art. 13 ust. 1 i 3 aneksu A do Umowy Ramowej zawartej dnia 31 maja 1990 r. pomiędzy Komisją Wspólnot Europejskich a Rządem Rzeczypospolitej Polskiej podlega umorzeniu, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, jako niedopuszczalne.

Z tych wszystkich względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.