

WYROK
z dnia 20 czerwca 2002 r.
Sygn. akt K 33/01*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Marek Safjan – przewodniczący
Jerzy Ciemniowski
Teresa Dębowska-Romanowska
Marian Grzybowski
Wiesław Johann
Biruta Lewaszkiewicz-Petrykowska
Ewa Łętowska
Marek Mazurkiewicz
Andrzej Mączyński – sprawozdawca
Janusz Niemcewicz
Jadwiga Skórzewska-Łosiak
Jerzy Stępień
Marian Zdyb
Bohdan Zdziennicki,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu, Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 20 czerwca 2002 r., wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o zbadanie zgodności:

- a) art. 50 ust. 5b 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 zakresie w jakim ogranicza nakład do 15.000 egzemplarzy, z art. 20 Konstytucji,
- b) art. 50 ust. 7 ustawy powołanej w punkcie a) z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,
- c) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych, do których stosuje się stawkę podatku od towarów i usług w wysokości 0%, oraz warunków jej stosowania (Dz. U. Nr 121, poz. 1297 ze zm.) z art. 2, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,

o r z e k a:

1. Art. 50 ust. 5b 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, z 1997 r. Nr 111, poz. 722, Nr 123, poz. 776 i 780, Nr 137, poz. 926, Nr 141, poz. 943 i Nr 162, poz. 1104, z 1998 r. Nr 139, poz. 905 i Nr 161, poz. 1076, z 1999 r. Nr 50, poz. 499, Nr 57, poz. 596 i Nr 95, poz. 1100, z 2000 r. Nr 68, poz. 805 i Nr 105, poz. 1107, z 2001 r. Nr 12, poz. 92,

* Sentencja została ogłoszona dnia 26 czerwca 2002 r. w Dz. U. Nr 86, poz. 794.

Nr 39, poz. 459, Nr 56, poz. 580, Nr 63, poz. 639, Nr 80, poz. 858, Nr 90, poz. 995, Nr 106, poz. 1150 i Nr 122, poz. 1324 oraz z 2002 r. Nr 19, poz. 185 i Nr 41, poz. 365), **dodany przez art. 1 pkt 14 lit. d ustawy z dnia 17 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 105, poz. 1107), nie jest niezgodny z art. 20 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

2. Art. 50 ust. 7 ustawy wymienionej w pkt. 1 dodany przez art. 1 pkt 14 lit. f ustawy z dnia 17 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 105, poz. 1107) jest niezgodny z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

3. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych, do których stosuje się stawkę podatku od towarów i usług w wysokości 0%, oraz warunków jej stosowania (Dz. U. Nr 121, poz. 1297, z 2001 r. Nr 51, poz. 533 i z 2002 r. Nr 35, poz. 326), jest niezgodne z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Ponadto p o s t a n a w i a:

umorzyć postępowanie w części dotyczącej zgodności rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych, do których stosuje się stawkę podatku od towarów i usług w wysokości 0%, oraz warunków jej stosowania (Dz. U. Nr 121, poz. 1297, z 2001 r. Nr 51, poz. 533 i z 2002 r. Nr 35, poz. 326) z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z powodu zbędności wydania wyroku.

UZASADNIENIE:

I

1. Rzecznik Praw Obywatelskich we wniosku z 20 września 2001 r. wniósł o stwierdzenie, że: 1) art. 50 ust. 1 w związku z ust. 5a i 5b ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50 ze zm.; dalej: ustawa o podatku od towarów i usług) narusza zasadę wyrażoną w art. 217 Konstytucji przez to, że upoważnia Ministra Finansów do stanowienia w drodze rozporządzenia, które czasopisma specjalistyczne (określone według ich cech w ust. 5a i 5b) mają być obciążone stawką podatku 0%, a które wyższą stawką tego podatku, 2) art. 50 ust. 5b ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie, w jakim wprowadza ograniczenia wydawnicze narusza zasadę wolności działalności gospodarczej określoną w art. 20 Konstytucji, 3) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych, do których stosuje się stawkę podatku od towarów i usług w wysokości 0% oraz warunków jej stosowania (Dz. U. Nr 121, poz. 1297 ze zm.; dalej: rozporządzenie w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych) narusza zasady wyrażone w art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji przez to, że reguluje aktem wykonawczym określenie podmiotów i wysokości stosowanej w ich obrocie stawki podatkowej, 4) art. 50 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług narusza zasadę wyrażoną w art. 217 Konstytucji, ponieważ zawiera upoważnienie do stanowienia przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia listy towarów przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej, które są sprzedawane jednostkom ochrony przeciwpożarowej i do których stosuje się stawkę podatku 0%, 5) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 listopada 1999 r. w sprawie ustalenia listy towarów przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej, do których stosuje się stawkę podatku od towarów i usług w wysokości 0% (Dz. U. Nr 98, poz.

1144; dalej: rozporządzenie w sprawie ustalenia listy towarów przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej) narusza zasady wyrażone w art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji przez to, że reguluje aktem wykonawczym materię zastrzeżoną wyłącznie dla ustawy.

Rzecznik Praw Obywatelskich oparł uzasadnienie swego wniosku na następujących argumentach:

Art. 18 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług stanowi, że zasadnicza stawka podatku wynosi 22%. Przepis ten stanowi jednocześnie, że równolegle w ustawie i załącznikach do ustawy niektóre towary i usługi są obciążone stawką podatku w wysokości 7%, 3% i 0%. Zastosowanie innej niż 22% stawki podatku od towarów i usług nie jest więc ulgą czy umorzeniem części podatku.

Ustawą z dnia 17 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 105, poz. 1107; dalej: ustawa zmieniająca z 17 listopada 2000 r.) wprowadzona została zmiana polegająca na ustaleniu, że do dnia 31 grudnia 2003 r. stawki podatku od towarów i usług w wysokości 0% będą stosowane do wydawnictw dzielowych (SWW 2712), oznaczonych stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN oraz czasopism specjalistycznych przy jednoczesnym ustawowym określeniu warunków, jakim muszą odpowiadać te czasopisma, aby mogły zostać objęte stawką 0%.

Sformułowana w art. 50 ust. 5b ustawy o podatku od towarów i usług definicja czasopism specjalistycznych zawiera wyraźne określenie dokonane przez ustawodawcę, które czasopisma mają zostać zakwalifikowane do obciążenia stawką 0% podatku od towarów i usług. Takie określenie "czasopism specjalistycznych" daje podatnikowi możliwość samodzielnego określenia, czy do wydawanego czasopisma specjalistycznego ma zastosowanie stawka podatku 0% czy 7%.

Art. 50 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług, przekazując organowi administracji państwowej upoważnienie do określenia, które czasopisma zaliczyć należy do specjalistycznych, obciążonych daną stawką podatku od towarów i usług, upoważnia do stanowienia o podmiotach, przedmiotach i stawkach opodatkowania w drodze rozporządzenia. Jest to sprzeczne z art. 217 Konstytucji.

Poza tym art. 50 ust. 5b ustawy o podatku od towarów i usług przez wprowadzenie niektórych ograniczeń narusza zasadę wolności działalności gospodarczej określoną w art. 20 Konstytucji. Wątpliwości budzą tu: ograniczenie nakładu do 15 000, ukazywanie się w "na ogół" regularnych odstępach czasu, a jednocześnie publikowanie nie częściej niż raz w tygodniu. Tak skonstruowany przepis może prowadzić do zahamowania rozwoju krajowej poligrafii. Wprowadzone ograniczenia przekraczają dopuszczalny stopień uciążliwości.

Rozporządzenie w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych powoduje, że podmiot, który nie znalazł się w wykazie w nim zawartym nie może zastosować stawki podatku 0%, mimo że spełnia warunki z art. 50 ust. 5 i 5b ustawy o podatku od towarów i usług. Rozporządzenie to jest źródłem prawa powszechnie obowiązującego, tak więc nie ma możliwości ominięcia jego postanowień i bezpośredniego zastosowania przez podatnika przepisów ustawy. Ustawa nie określiła na podstawie jakich kryteriów i w jakim trybie szefowie poszczególnych resortów mają decydować o wyborze czasopism zasługujących na preferencje podatkowe. Nie zawiera zatem wytycznych wymaganych przez art. 92 ust. 1 Konstytucji.

2. Rzecznik Praw Obywatelskich w piśmie z 30 października 2001 r. doprecyzował i rozszerzył zarzuty wniosku. Wniósł o stwierdzenie, że: 1) art. 50 ust. 1 w związku z ust. 5a i 5b ustawy o podatku od towarów i usług narusza zasadę wyrażoną w art. 217 Konstytucji przez upoważnienie Ministra Finansów do stanowienia w drodze rozporządzenia, które czasopisma specjalistyczne (określone według ich cech w ust. 5a i 5b) mają być obciążone stawką podatku 0%, a które wyższą stawką tego podatku, 2) art. 50 ust. 5b ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie, w jakim wprowadza ograniczenia nakładu jako cechę wydawnictwa

specjalistycznego narusza zasadę wolności działalności gospodarczej określoną w art. 20 Konstytucji, 3) rozporządzenie w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych narusza zasady wyrażone w art. 92 ust. 1 i art. 217 przez to, że określa aktem wykonawczym przedmiot i podmioty podatku oraz wysokość stosowanej przy ich obrocie stawki podatkowej, co zostało zastrzeżone wyłącznie do regulacji ustawowej, 4) art. 50 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług narusza zasadę wyrażoną w art. 217 Konstytucji, zawiera bowiem upoważnienie do stanowienia przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia listy towarów przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej, sprzedawanych jednostkom ochrony przeciwpożarowej, którymi obrót jest opodatkowany stawką podatku w wysokości 0%, 5) rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie ustalenia listy towarów przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej narusza zasady wyrażone w art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji przez to, że reguluje aktem wykonawczym materię, która została zastrzeżona wyłącznie do regulacji ustawowej. Ponadto Rzecznik Praw Obywatelskich rozszerzył zarzuty wniosku przez zakwestionowanie rozporządzenia w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych jako wydanego z naruszeniem zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji).

Powyższe stanowisko Rzecznik Praw Obywatelskich uzasadnił w następujący sposób:

Rozporządzenie w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych zostało opublikowane w Dzienniku Ustaw w dniu 30 grudnia 2000 r. Dla zainteresowanych podatników nie było zatem dostępne przed dniem 1 stycznia 2001 r., a więc przed dniem, w którym weszło w życie. Zasada demokratycznego państwa prawnego nakazuje zachowanie odpowiedniego okresu *vacatio legis*. Adresat normy prawnej musi mieć czas na dostosowanie się do zmienionych regulacji i na podjęcie odpowiednich decyzji. Takiej szansy nie mieli wydawcy czasopism. Jeżeli występuje powiązanie działalności gospodarczej i obowiązków podatkowych, to konieczność zapewnienia podatnikowi odpowiedniego planowania swojej działalności jawi się szczególnie wyraźnie.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 21 listopada 2001 r., ustosunkowując się do wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich uzupełnionego pismem z 30 października 2001 r., stwierdził, że: 1) art. 50 ust. 1 w związku z ust. 5 a i 5 b oraz art. 50 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług są zgodne z art. 217 Konstytucji, 2) art. 50 ust. 5 b ustawy o podatku od towarów i usług nie jest niezgodny z art. 20 Konstytucji, 3) rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie ustalenia listy towarów przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej oraz rozporządzenie w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych są zgodne z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji, 4) rozporządzenie w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych nie jest niezgodne z art. 2 Konstytucji.

Prokurator Generalny oparł uzasadnienie swego stanowiska na następujących argumentach:

Dotychczasowe orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego uzasadnia tezę, że ani zakwestionowane upoważnienie Ministra Finansów do wydania rozporządzenia, ani rozporządzenia wydane na podstawie ustawowego upoważnienia nie dotyczą materii zastrzeżonej do regulacji ustawowej, skoro generalna definicja przedmiotu opodatkowania i wysokość podstawowej stawki opodatkowania określone są w ustawie (tak jak ma to miejsce w art. 18 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług). Omawiane rozporządzenia zawierają jedynie uszczegółowienie obowiązku podatkowego, który – w podstawowych elementach – określa ustawa, zgodnie z wymogami, o których mowa w art. 217 Konstytucji. Z tych przyczyn, nieuzasadniony jest również pogląd o niezgodności rozporządzeń z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Jeżeli natomiast chodzi o zarzut naruszenia art. 20 Konstytucji, to nie można pominąć, że podatek od towarów i usług, będąc daniną publiczną, ma charakter powszechny. Ustrojodawca w art. 217 Konstytucji wyraził zasadę władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w polu jego władzy, w celu sfinansowania zadań państwa. Z tego względu, nie można zgodzić się z Rzecznikiem Praw Obywatelskich, że

odstępstwo od podstawowej stawki podatku od towarów i usług (określonej w ustawie), w stosunku do tych podmiotów, które spełniają określone kryteria, ogranicza ich wolność gospodarczą. Podzielenie takiego poglądu oznaczałoby uznanie, że jakiegokolwiek zróżnicowanie stawek podatkowych (pod warunkiem, iż nie narusza ono innych zasad konstytucyjnych, np. zasady równości lub sprawiedliwości społecznej) godzi w zasady wynikające z art. 20 Konstytucji. To od podatnika zależy, czy zdecyduje się na taką wysokość nakładu i częstotliwość wydawania określonego rodzaju czasopisma, które pozwalają zastosować stawkę 0% podatku. Zatem, możliwość dokonania wyboru przemawia za wolnością działalności gospodarczej, a nie za jej ograniczeniem.

Odnosnie naruszenia art. 2 Konstytucji przez niezachowanie odpowiedniej *vacatio legis* przy wprowadzeniu w życie rozporządzenia w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych należy zauważyć, że unormowania zawarte w tym akcie normatywnym nie wprowadzają żadnych niekorzystnych regulacji prawnych, wymagających odpowiednio długiego okresu dostosowawczego. Wręcz przeciwnie – dają podstawę do zastosowania niższej stawki podatku od towarów i usług niż to wynikało z postanowień ustawy o podatku od towarów i usług. Przyjmuje się, że w typowych okolicznościach standard poprawnej decyzji prawodawczej – dotyczącej wyznaczenia terminu wejścia w życie aktu normatywnego – to 14 dni. Niekiedy jednak uzasadniona może być decyzja o wyznaczeniu krótszej *vacatio legis*, a nawet – wyjątkowo – o wprowadzeniu aktu normatywnego w życie z dniem jego ogłoszenia. Odstąpienie od wyznaczonego standardu dopuszczalne jest wtedy, gdy pośpiech prawodawcy nie nosi cech działania arbitralnego i znajduje usprawiedliwienie w jakichś szczególnych okolicznościach (por. S. Wronkowska, M. Zieliński, *Problemy i zasady redagowania tekstów prawnych*, Warszawa 1993 r., s. 79-81). W omawianym przypadku okoliczności takie zachodzą. Brak rozporządzenia w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych uniemożliwiłoby podatnikom – wydawcom takich czasopism, skorzystanie ze stawki niższej niż podstawowa.

4. Minister Finansów w piśmie z 11 grudnia 2001 r., ustosunkowując się do wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich uzupełnionego pismem z 30 października 2001 r., wniósł o uznanie, że: 1) art. 50 ust. 1 w związku z ust. 5a i 5b ustawy o podatku od towarów i usług, 2) art. 50 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, 3) rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych, 4) rozporządzenie w sprawie ustalenia listy towarów przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej – nie są niezgodne z art. 217 oraz z art. 92 ust. 1, art. 2, art. 32 Konstytucji oraz nie naruszają art. 20 Konstytucji.

Minister Finansów oparł uzasadnienie swego stanowiska na następujących argumentach:

Zgodnie z art. 50 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą z 17 listopada 2000 r., od dnia 1 stycznia 2001 r. stawkę podatku od towarów i usług w wysokości 0% stosuje się do sprzedaży w kraju i importu wydawnictw dzielowych (SWW 2712), oznaczonych stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN oraz do sprzedaży w kraju i importu czasopism specjalistycznych, o których mowa w art. 50 ust. 5b w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą z 17 listopada 2000 r. Stawka podatku od towarów i usług w wysokości 0% dla sprzedaży w kraju oraz importu czasopism specjalistycznych określona została zatem w samej ustawie o podatku od towarów i usług. Konstrukcja przepisów określających stawkę podatku 0% dla sprzedaży i importu przedmiotowych czasopism ma charakter określonej preferencji podatkowej. Skorzystanie z tej preferencji uzależnione zostało przez ustawodawcę od spełnienia określonych warunków. Warunkiem tym jest spełnienie przez czasopismo określonych kryteriów umożliwiających uznanie czasopisma za "czasopismo specjalistyczne", zgodnie z definicją określoną w ustawie o podatku od towarów i usług. Tylko wówczas preferencyjna stawka 0% może być zastosowana. Weryfikacja poszczególnych czasopism pod kątem spełnienia kryteriów zawartych w definicji, a zatem pod kątem możliwości skorzystania z preferencji podatkowej, powierzona została

ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych oraz ministrom właściwym do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego i do spraw nauki. Nie można zatem w tym przypadku mówić o naruszeniu art. 217 Konstytucji, który stanowi że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych następuje w drodze ustawy, ale który stanowi również, że ulgi podatkowe mogą być kształtowane w drodze rozporządzenia.

Delegacja zawarta w art. 50 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług wypełnia dyspozycję zawartą w art. 92 ust. 1 Konstytucji, w zakresie określenia organu właściwego do wydania rozporządzenia i zakresu spraw przekazanych do uregulowania oraz wytycznych dotyczących jego treści. Wyraźnie bowiem w delegacji tej odsyła się do definicji czasopism specjalistycznych, która jest wytyczną dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz ministra właściwego do spraw kultury oraz ministra właściwego do spraw nauki. Wymienieni ministrowie muszą zatem, przy wydawaniu przedmiotowego rozporządzenia, brać pod uwagę wskazane kryteria wynikające z definicji czasopisma specjalistycznego. Definicja ta zatem stanowi wytyczną do umieszczenia poszczególnych czasopism w wykazie czasopism objętych stawką podatku od towarów i usług w wysokości 0%.

Gdyby podatek sam miał kierować się definicją ustawową przy ocenie swojego czasopisma należałoby stwierdzić, że takie właśnie rozwiązanie prowadziło by dopiero do dowolności interpretacyjnej i swobody decyzyjnej. Stawka podatku od towarów i usług dotyczy każdego szczebla obrotu danym towarem. Nie trudno wyobrazić sobie sytuację, w której przy braku delegacji i rozporządzenia każdy podatek dokonujący obrotu określonym czasopismem, kwalifikuje je zupełnie w odmienny sposób. Nie można również wykluczyć, że zupełnie innej oceny takiego czasopisma mógłby dokonać organ skarbowy.

Nie można również zgodzić się z zarzutem, że przepis art. 50 ust. 5b ustawy o podatku od towarów i usług narusza zasadę wolności gospodarczej określoną w art. 20 Konstytucji. Kryteria określające czasopisma specjalistyczne zostały wprowadzone wyłącznie dla celów podatkowych. Spełnienie kryteriów wynikających z definicji zawartej w ustawie o podatku od towarów i usług umożliwia zastosowanie preferencyjnej stawki podatku. Nie można zgodzić się ze stwierdzeniem, że uzależnienie preferencji podatkowej od spełnienia określonych warunków ogranicza swobodę działalności gospodarczej. Kryteria umożliwiające skorzystanie z określonych preferencji są bowiem powszechnie znane, a zatem każdy podmiot kierując się nimi może tak kształtować treść wydawanego czasopisma, lub też częstotliwość jego ukazywania się, aby preferencje te dotyczyły również jego czasopisma. Wszystkie ulgi i preferencje podatkowe wiążą się ze spełnieniem określonych warunków, kryteriów lub też uzależnione są od cech szczególnych podmiotu lub charakteru jego działania. Jeżeli zatem w ustawie określono, że jednym z warunków zastosowania określonej preferencji jest nakład pisma nie przekraczający 15.000 egzemplarzy, to tylko swoboda działania podmiotu decyduje o tym, czy kryterium to zostanie przez niego spełnione. Niespełnienie warunków nie oznacza przy tym braku możliwości działania lecz oznacza działanie bez określonej preferencji podatkowej.

Nietrafny jest także zarzut o niezgodności rozporządzenia w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych z art. 2 Konstytucji. W celu zapewnienia szybkiego dostępu do przedmiotowego rozporządzenia Ministra Finansów i udzielania niezbędnych wyjaśnień podatnikom, pełny tekst rozporządzenia przesłano 29 grudnia 2000 r., za pośrednictwem systemu elektronicznego, wszystkim izbom i urzędom skarbowym. Poza tym rozporządzenie było dostępne również na stronie internetowej Ministerstwa Finansów. Z powyższego wynika, że dołożono wszelkich starań, aby zapewnić możliwość pełnej i powszechnej informacji, jakie tytuły czasopism specjalistycznych wydawane przez konkretnego wydawcę zostały zamieszczone w wykazie.

Odnosnie podniesionego we wniosku zarzutu braku *vacatio legis* należy wskazać, że zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i

niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. Nr 62, poz. 718 ze zm.) w uzasadnionych przypadkach akty normatywne mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż 14 dni. Taka właśnie sytuacja wystąpiła przy wydawaniu przedmiotowego rozporządzenia. Rozporządzenie to wprowadzało możliwość dla czasopism specjalistycznych, spełniających kryteria zawarte w art. 50 ust. 5b ustawy o podatku od towarów i usług, umieszczonych w przedmiotowym wykazie zastosowanie stawki podatku od towarów i usług w wysokości 0%. W przeciwnym razie z dniem 1 stycznia 2001r. wszystkie wydawnictwa prasowe (w tym także czasopisma specjalistyczne) opodatkowane byłyby stawką 7%. Brak zatem długiego *vacatio legis* był w tym przypadku niezbędny z punktu widzenia interesów podatników.

Ponadto wskazać należy, że z uwagi na fakt tak szybkiego wejścia w życie tych przepisów, wprowadzono przepisy przejściowe określone w § 76a rozporządzenia z dnia 22 grudnia 2000 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 121, poz. 1296), zgodnie z którymi do dnia 28 lutego 2001 r. obniżoną do wysokości 0% stawkę podatku można było stosować do sprzedaży w kraju wydawnictw prasowych (SWW 2711), oznaczonych stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISSN, które nie były wymienione w art. 50 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, i które przez wydawców zostały wydane do dystrybucji przed dniem 1 stycznia 2001 r.

Minister Finansów stwierdził, że gdyby kwestionowane przepisy uznać za niezgodne z Konstytucją, to niezbędne byłoby, aby utrata ich mocy obowiązującej została odsunięta w czasie, zgodnie z art. 190 ust. 3 Konstytucji. Skutki bowiem uchylecia przepisów art. 50 ust. 5b i ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług spowodowałyby, że stawka 0% odnosiłaby się do wszystkich czasopism uznawanych za specjalistyczne przez poszczególne podmioty, jedynie na bazie ogólnej definicji zawartej w ustawie o podatku od towarów i usług. Sytuacja taka spowodowałaby “bałagan” w obrocie czasopismami.

5. Minister Finansów w piśmie z 26 marca 2002 r. złożył dodatkowe wyjaśnienia w niniejszej sprawie.

Minister Finansów wskazał, że dokonując weryfikacji spełnienia przesłanek do stosowania ulgi podatkowej w postaci stawki podatku od towarów i usług w wysokości 0%, nie można uznać, że mogą być czasopisma, które nie znalazły się na liście, a spełniają warunki umożliwiające zamieszczenie ich na liście czasopism objętych tą stawką. Ocena czasopism dokonywana jest przez wszystkie resorty, a dodatkowo, projekt tej listy podlega stosownym uzgodnieniom międzyresortowym. Wykaz czasopism objętych kwestionowanym rozporządzeniem stanowi enumeratywną listę, która jednak może być modyfikowana w drodze nowelizacji rozporządzenia, jeżeli np. pojawiają się nowe wnioski wydawców dotyczące umieszczenia wydawanych przez nich czasopism.

Wykaz czasopism specjalistycznych nie jest listą zamkniętą. Wszystkie napływające po wydaniu rozporządzenia wnioski wydawców, w sprawie zamieszczenia nowych tytułów w powyższym wykazie, a także innych zmian dotyczących tytułu, wydawcy, symbolu ISDN – są rozpatrywane w trybie art. 50 ust. 7 i art. 50 ust. 5b ustawy o podatku od towarów i usług. W wyniku tych prac dokonywana jest ewentualna (jeżeli istnieje uzasadnienie) nowelizacja rozporządzenia poprzez umieszczanie w wykazie nowych tytułów czasopism.

6. Minister Nauki Przewodniczący Komitetu Badań Naukowych w piśmie z 22 marca 2002 r. uznał za zasadne zarzuty Rzecznika Praw Obywatelskich zawarte we wniosku uzupełnionym pismem procesowym z 30 października 2001 r.

Minister Nauki wyjaśnił, że w 2000 r. projekt wykazu czasopism specjalistycznych, stanowiący załącznik do rozporządzenia w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych, w znacznej mierze został przygotowany na podstawie przekazanego Ministerstwu Finansów przez

Komitet Badań Naukowych wykazu czasopism pod nazwą “Alfabetyczny wykaz czasopism naukowych i popularnonaukowych”, sporządzonego na zlecenie w 1996 r. przez Ośrodek Badań Prasoznawczych Uniwersytetu Jagiellońskiego.

Sporządzony wówczas projekt wykazu – po uzupełnieniu przez Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego – zawierał jedynie czasopisma polskie, chociaż zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług powinien zawierać także czasopisma importowane. Wykaz czasopism naukowych i innych nośników informacji naukowej importowanych do Polski w 2000 r. został także przekazany Ministerstwu Finansów do dalszych prac. Minister Nauki podkreślił, że nie można było jednak dokonać weryfikacji poszczególnych tytułów czasopism pod względem ich zgodności z ustawową definicją objętego stawką 0% “czasopisma specjalistycznego”, gdyż za granicą wielkość nakładu stanowi tajemnicę handlową wydawcy. Z tego powodu nie umieszczono tych czasopism w ostatecznej wersji wykazu.

7. Minister Kultury w piśmie z 8 kwietnia 2002 r. poinformował, że kolejni Ministrowie Kultury protestowali zarówno przeciwko wprowadzeniu opodatkowania prasy wyższą niż 0% stawką podatku od towarów i usług, jak i wprowadzeniu definicji “czasopisma specjalistycznego”, będącej tworem sztucznym i niestosowanym nigdzie poza Polską.

Minister Kultury zajął stanowisko, że wszystkie czasopisma oznaczone numerem ISSN powinny zostać objęte zerową stawką podatku od towarów i usług, zarówno obecnie, jak i w okresie przejściowym. Jest to również zgodne ze stanowiskiem Sejmowej Komisji Kultury i Środków Przekazu, wyrażonym na posiedzeniu 21 lipca 1999 r., a także z prawodawstwem Unii Europejskiej przewidującym istnienie “wyjątku kulturalnego”.

Minister Kultury wskazał, że zobligowani przez Ministra Finansów na podstawie ówczesnego Stanowiska Negocjacyjnego, do stworzenia precyzyjnej definicji czasopisma specjalistycznego – Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego, Minister Edukacji Narodowej i Minister Nauki wyrazili zgodną opinię na temat niemożności sformułowania takiej definicji, powołując się na trudności metodologiczne.

W korespondencji prowadzonej przez Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z Ministerstwem Finansów od stycznia 2000 r., podkreślano szkodliwość przyjęcia terminu “czasopisma specjalistyczne”, bezskutecznie uprzedzając o konsekwencjach wynikających z jego zastosowania. Rozporządzenie Ministra Finansów w tej sprawie nie obejmowało dużej części czasopism, ze szczególnym uwzględnieniem czasopism lokalnych i regionalnych, które mimo zgłoszenia się do Ministra Finansów i spełniania wskazanych warunków, nie znalazły się w rozporządzeniu.

8. Sejm w piśmie swego Marszałka z 15 maja 2002 r. przedłożył wyjaśnienia dotyczące wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich uzupełnionego pismem z 30 października 2001 r., wnosząc o stwierdzenie, że: 1) art. 50 ust. 5, 5a i 5b w związku z ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług jest zgodny z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji oraz nie jest niezgodny z art. 20 Konstytucji, 2) art. 50 ust. 3 w związku z ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług jest zgodny z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Uzasadnienie tego stanowiska zostało oparte na następujących argumentach:

Art. 50 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług wprowadził z dniem 1 stycznia 2001 r. stawkę podatku w wysokości 0% na sprzedaż w kraju i import oznaczonych w ustawie wydawnictw oraz czasopism specjalistycznych. Stawka podatku w wysokości 0% została oznaczona w samej ustawie i ma charakter preferencji podatkowej. Jednocześnie ustawa określa warunki, od spełnienia których zależy skorzystanie z tej preferencji. Warunkiem tym jest spełnienie przez czasopismo kryteriów umożliwiających uznanie za czasopismo specjalistyczne w znaczeniu określonym w art. 50 ust. 5b ustawy. Jeśli czasopismo nie spełnia tych kryteriów,

wówczas obrót nim objęty jest stawką w wysokości 7% – zgodnie z art. 18 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

Zarzut, że upoważnienie zawarte w art. 50 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług oznacza przekazanie organowi administracji państwowej upoważnienia do administracyjnego określenia, które czasopisma należy zaliczyć do specjalistycznych, obciążanych podatkiem od towarów i usług w wysokości 0%, a które stawką podatku w wysokości 7%, a więc do decydowania o podmiotach, przedmiotach i stawkach opodatkowania, jest całkowicie bezpodstawny. Art. 50 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług należy interpretować w ten sposób, że jest upoważnieniem o charakterze czysto technicznym. Rozporządzenie wydane na jego podstawie umożliwia jedynie stosowanie w praktyce preferencji podatkowej w postaci stawki 0%, która jest określona w ustawie. Przepisy art. 50 ust. 5, 5a i 5b ustawy o podatku od towarów i usług precyzyjnie określają definicję czasopism specjalistycznych, warunki stosowania stawki podatku w wysokości 0%, okres, na jaki ta stawka została przewidziana, wobec czego właściwi ministrowie nie mają żadnej swobody decyzyjnej w zakresie określenia podmiotów, którym przysługuje stosowanie w obrocie niższej stawki. Dlatego nie można mówić o naruszeniu art. 217 Konstytucji.

Niesłuszny jest również zarzut naruszenia art. 92 ust. 1 zd. drugie Konstytucji, ponieważ zawarta w ustawie definicja czasopism specjalistycznych oraz warunki stosowania preferencyjnej stawki należy uznać za wytyczne dla właściwych ministrów w rozumieniu art. 92 ust. 1 Konstytucji. Upoważnieni ministrowie są zatem zobowiązani przy wydawaniu rozporządzenia, o którym mowa w art. 50 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług, brać pod uwagę kryteria wynikające z definicji czasopisma specjalistycznego.

Za nietrafny uznać także należy zarzut naruszenia art. 20 Konstytucji określającego zasadę wolności działalności gospodarczej. Zaskarżony przez Rzecznika Praw Obywatelskich element definicji czasopisma specjalistycznego uzależniającej skorzystanie z preferencyjnej stawki m.in. od spełnienia warunku nieprzekroczenia przez czasopismo specjalistyczne nakładu 15 000 egzemplarzy nie stanowi przejawu ograniczenia zasady wolności gospodarczej. Nieuprawnionym jest pogląd, że uzależnienie preferencji podatkowej od spełnienia określonych warunków ogranicza swobodę prowadzenia działalności gospodarczej. Podatnik w ramach tej właśnie swobody decyduje o tym, czy zechce skorzystać – po spełnieniu określonych ustawowo warunków – z określonej preferencji podatkowej.

9. Rzecznik Praw Obywatelskich w piśmie z 16 maja 2002 r. w związku ze zmianą art. 50 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, dokonaną na podstawie art. 1 pkt 39 lit. a) ustawy z dnia 15 lutego 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, o zmianie ustawy o Policji oraz o zmianie ustawy – Kodeks wykroczeń (Dz. U. Nr 19, poz. 185), która przedłużyła do dnia 31 grudnia 2005 r. uprawnienia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do obniżania w drodze rozporządzenia stawki podatku od towarów i usług do wysokości 0% lub 7% dla niektórych towarów i usług oraz do określania warunków stosowania obniżonych składek, uściślił zarzuty wniosku w następujący sposób: 1) art. 50 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług narusza zasadę wyrażoną w art. 217 Konstytucji albowiem zawiera upoważnienie do stanowienia przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia obniżania stawki podatku do wysokości 0% lub 7% dla niektórych towarów i usług oraz do określenia warunków stosowania obniżonych stawek, 2) art. 50 ust. 5b ustawy o podatku od towarów i usług, który uzależnia stawkę podatku od towarów i usług od wysokości nakładu wydawnictwa specjalistycznego narusza zasadę wolności działalności gospodarczej wyrażoną w art. 20 Konstytucji. Ponadto Rzecznik Praw Obywatelskich rozszerzył zarzuty wniosku, wnosząc o stwierdzenie, że art. 50 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług narusza art. 217 Konstytucji, albowiem nadaje Ministrowi Finansów w porozumieniu z Ministrem Kultury i Ochrony Dziedzictwa Narodowego oraz Ministrem Nauki upoważnienie do określenia w drodze

rozporządzenia wykazu czasopism specjalistycznych, o których mowa w ust. 5 pkt 1 lit. b) i pkt 2 lit. b) oraz warunków stosowania stawki podatku 0%, przez co przekazuje Ministrowi Finansów uprawnienie do ustalania podmiotów i przedmiotów opodatkowania.

Rzecznik Praw Obywatelskich rozdzielił zarzuty kierowane do art. 50 ust. 1 od zarzutów kierowanych do art. 50 ust. 4 i ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług.

10. Prokurator Generalny w związku z rozszerzeniem zarzutów dotyczących niekonstytucyjności art. 50 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług w piśmie z 5 czerwca 2002 r. stwierdził, że art. 50 ust. 7 jest zgodny z art. 217 Konstytucji.

Zdaniem Prokuratora Generalnego argumenty przedstawione w jego stanowisku z 21 listopada 2001 r. zachowują swoją aktualność, gdyż zasadniczy zarzut Rzecznika Praw Obywatelskich – również w zmodyfikowanym wniosku – sprowadza się do tego, że upoważnienie do stanowienia przez Ministra Finansów o wysokości stawek podatku od towarów i usług stoi w sprzeczności z konstytucyjną zasadą, iż nakładanie podatków, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

11. Rzecznik Praw Obywatelskich w piśmie z 29 maja 2002 r. określił przepisy będące przedmiotem wniosku, modyfikowanego pismami procesowymi z 30 października 2001 r. i z 16 maja 2002 r. Stwierdził, że przedmiotem wniosku są następujące zarzuty: 1) art. 50 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług narusza zasady wyrażone w art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji, nadaje bowiem ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych uprawnienie do obniżenia stawki podatku do wysokości 0% lub 7% dla niektórych towarów i usług oraz do określenia warunków stosowania obniżonych stawek wówczas gdy Konstytucja określa podmioty, przedmioty opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwalnianych od podatku zastrzega do wyłączności ustawowej. Ponadto upoważnienie to nie zawiera wytycznych dotyczących treści tego aktu; 2) art. 50 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług narusza zasady wyrażone w art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji, albowiem nadaje ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, działającemu w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego oraz ministrem właściwym do spraw nauki uprawnienie do określenia w drodze rozporządzenia wykazu czasopism specjalistycznych, o których mowa w ust. 5 pkt 1 lit. b) i pkt 2 lit. b) oraz warunków stosowania stawki podatku 0%, ponieważ przekazuje ministrowi uprawnienie do ustalania przedmiotów opodatkowania oraz warunków stosowania obniżonych stawek podatku od towarów i usług, mimo że zostało to zastrzeżone w Konstytucji do wyłączności ustawowej. Dopiero bowiem wpisanie na listę stanowiącą załącznik rozporządzenia ministra decyduje o uznaniu czasopisma specjalistycznego za opodatkowane stawką podatku 0%; 3) art. 50 ust. 5b ustawy o podatku od towarów i usług, w zakresie w jakim ogranicza nakład do 15 000 egzemplarzy, narusza zasadę wolności gospodarczej wyrażoną w art. 20 Konstytucji przez to, że wbrew zasadom opodatkowania podatkiem od towarów i usług (art. 2 ustawy), w którym opodatkowaniu podlega sama sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług – uzależnił stawkę tego podatku od wielkości nakładu wydawnictwa specjalistycznego ograniczając wydawców tych wydawnictw w ich prawach do stanowienia wielkości produkcji przy takim samym opodatkowaniu podatkiem od obrotu; 4) art. 50 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług narusza zasadę wyrażoną w art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji, zawiera bowiem upoważnienie do stanowienia przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia listy towarów przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej sprzedawanych jednostkom ochrony przeciwpożarowej, którymi obrót jest opodatkowany stawką podatku od towarów i usług w wysokości 0%, niezależnie od stawki opodatkowania tych towarów w innym obrocie, podczas gdy Konstytucja określa przedmioty opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad

przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwalnianych od podatku zastrzega do wyłączności ustawowej. Dopiero bowiem wpisanie na listę decyduje o uznaniu towarów za przeznaczone na cele ochrony przeciwpożarowej. Ponadto upoważnienie nie zawiera wytycznych dotyczących treści aktu; 5) a) rozporządzenie w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych oraz b) rozporządzenie w sprawie ustalenia listy towarów przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej naruszają zasady wyrażone w art. 92 ust. 1 Konstytucji, albowiem oba te rozporządzenia zostały wydane na mocy upoważnień ustawowych naruszających zasady wyrażone w art. 217 Konstytucji; 6) rozporządzenie w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych, obowiązujące od 1 stycznia 2001 r., opublikowane zostało 30 grudnia 2000 r., a więc było niedostępne dla podatników przed dniem jego wejścia w życie, bez *vacatio legis*, co spowodowało istotne perturbacje na rynku wydawnictw specjalistycznych – zostało wydane z naruszeniem zasad demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji).

12. W zarządzeniu z 6 czerwca 2002 r. Prezes Trybunału Konstytucyjnego – ze względu na modyfikacje wniosku dokonywane w kolejnych pismach procesowych Rzecznika Praw Obywatelskich – postanowił, że sprawa pod sygnaturą K 33/01 będzie rozpoznana w części dotyczącej art. 50 ust. 5b i art. 50 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług oraz rozporządzenia w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych. W pozostałym zakresie sprawa została skierowana do rozpoznania w odrębnym postępowaniu pod sygnaturą K 25/02.

13. Minister Finansów w piśmie z 14 czerwca 2002 r., mając na uwadze zarządzenie Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z 6 czerwca 2002 r. wniósł o uznanie, że art. 50 ust. 5b i art. 50 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług nie są niezgodne z art. 20 i art. 217 Konstytucji, a tym samym, że rozporządzenie w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych nie narusza prawa. Uzasadniając to stanowisko Minister Finansów podtrzymał argumenty zawarte we wcześniejszych pismach procesowych.

II

Podczas rozprawy przedstawiciele uczestników postępowania podtrzymali stanowiska zawarte w pismach procesowych.

Przedstawiciel Rzecznika Praw Obywatelskich sprecyzował, że przedmiotem wniosku jest rozporządzenie w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych w wersji obowiązującej w dniu orzekania przez Trybunał Konstytucyjny, a zatem z uwzględnieniem zmian załącznika wprowadzonych przez rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 kwietnia 2001 r. (Dz. U. Nr 51, poz. 533) i z dnia 14 marca 2002 r. (Dz. U. Nr 35, poz. 326).

Przedstawiciele Prokuratora Generalnego, Sejmu oraz Ministra Finansów podkreślili, że nadanie wykazowi czasopism specjalistycznych formy załącznika do rozporządzenia ma zapewniać jednolitość praktyki stosowania przepisów dotyczących zerowej stawki podatku od towarów i usług. Stwierdzili, że obowiązkiem Ministra Finansów jest zamieszczenie w wykazie czasopism specjalistycznych wszystkich czasopism spełniających kryteria określone w ustawie o podatku od towarów i usług, zaznaczając jednocześnie, iż pominięcie określonego czasopisma w załączniku do rozporządzenia powoduje, że nie może ono korzystać z zerowej stawki podatku.

Przedstawiciel Prokuratora Generalnego stwierdził, że wydawca czasopisma spełniającego kryteria określone w art. 50 ust. 5b ustawy o podatku od towarów i usług, a pominiętego w wykazie, może wystąpić do organu uprawnionego do inicjowania postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym o skierowanie wniosku dotyczącego niezgodności rozporządzenia w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych z ustawą.

III

Trybunał Konstytucyjny ustalił i zważył, co następuje:

1. Rozpatrzenie niniejszej sprawy w ramach wyznaczonych przez pismo procesowe wnioskodawcy z 29 maja 2002 r. i zarządzenie Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z 6 czerwca 2002 r. wymaga w pierwszej kolejności dokonania wykładni przepisów Konstytucji wskazanych jako wzorce kontroli.

Art. 217 Konstytucji stanowi, iż: “Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. Przepis ten pozostaje w związku z art. 84 Konstytucji, zgodnie z którym każdy obowiązany jest do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Wykładnią tych przepisów Trybunał Konstytucyjny zajmował się kilkakrotnie, ostatnio w uzasadnieniu wydanego w pełnym składzie wyroku z 6 marca 2002 r. (P 7/00). Stwierdzono tam, że w art. 84 Konstytucji sformułowana została zasada władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w polu jego władzy w celu sfinansowania zadań państwa. Art. 217 Konstytucji nawiązując do art. 84 wyraźnie formułuje zasadę wyłączności ustawowej w dziedzinie obciążeń daninowych, do których zaliczają się podatki. Powołując się na swoje wcześniejsze orzecznictwo, Trybunał Konstytucyjny wskazał, iż wyliczenie zawarte w art. 217 Konstytucji należy rozumieć jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, do których zaliczają się m.in.: określenie podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku. Trybunał Konstytucyjny podkreślił również, iż wyliczenie to nie ma charakteru wyczerpującego, co oznacza, że wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie, zaś do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny (por. wyroki z: 16 czerwca 1998 r., U. 9/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 51; 1 września 1998 r., U. 1/98, OTK ZU nr 5/1998, poz. 65 oraz 9 lutego 1999 r., U. 4/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 4). Dla uzasadnienia swojego stanowiska w tej mierze Trybunał Konstytucyjny odwołał się do zasady, zgodnie z którą sprawy istotne z punktu widzenia założeń ustawy nie mogą być przekazywane do uregulowania w aktach wykonawczych (por. wyrok z 16 czerwca 1998 r., U 9/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 51). Trybunał odwołał się także do zasady *nullum tributum sine lege* przyjętej w doktrynie prawa finansowego (R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2000, s. 61-70; R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 1998, s. 9-12).

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego niezależnie od tego wyraźnego sformułowania art. 217, obowiązywanie tej zasady wynika także z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji). Z tą ostatnią zasadą łączy się bowiem wymóg, ażeby prawa i obowiązki jednostki, a w szczególności prawa i obowiązki jednostki wobec państwa, do których zaliczają się również obowiązki podatkowe, były regulowane ustawą. Zasada ustanawiania podatków wyłącznie w drodze ustawowej, tj. przez reprezentację narodu, jest zarazem podstawową zasadą państwa demokratycznego. Została ona ugruntowana w efekcie długotrwałej walki politycznej, w wyniku której już w XIX w. niektóre państwa przyjęły ustrój demokratyczno-liberalny.

Art. 217 Konstytucji statuując władztwo podatkowe państwa, dodatkowo podkreśla gwarancję wyłącznie ustawowego trybu nakładania podatków i innych danin publicznych (por. wyrok TK z 9 lutego 1999 r., U. 4/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 4). Chodzi o to, by decyzje polityczne, dotyczące nakładania podatków i innych danin publicznych, zastrzeżone były wyłącznie dla władzy ustawodawczej.

Celem przyjętej w art. 217 Konstytucji zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego jest nie tylko stworzenie gwarancji praw podatnika wobec organów władzy publicznej (por. wyroki TK z: 1 września 1998 r., U. 1/98, OTK ZU nr 5/1998, poz. 65, 16 czerwca 1998 r., U. 9/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 51), lecz przede wszystkim wzmocnienie pozycji demokratycznych struktur przedstawicielskich i ich odpowiedzialności politycznej.

Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że art. 217 Konstytucji wymaga zachowania rangi ustawy dla regulowania materii podatkowej, pozostawiając zasadniczo niewielki margines zagadnień, które mogą zostać uregulowane przez akty wykonawcze wydane na podstawie i w ramach upoważnienia ustawowego. Zasada wyłączności ustawy dotyczy bowiem spraw wskazanych w art. 217 Konstytucji, co oznacza, że inne aniżeli tam wskazane kwestie mogą zostać uregulowane w rozporządzeniach wydawanych zgodnie z art. 92 Konstytucji. Przyjęcie zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego oznacza, że przypadki, w których w ustawach podatkowych zamieszczane są upoważnienia do wydawania aktów podustawowych, zdeterminowane są przede wszystkim brzmieniem art. 217 Konstytucji, w dalszej zaś dopiero kolejności wymaganiami zawartymi w art. 92 Konstytucji. Art. 217 Konstytucji nakłada materialne wymagania co do zakresu minimalnej sfery ustawowej regulacji prawa daninowego.

Trybunał Konstytucyjny uwzględnił fakt, że w praktyce nie jest możliwe, ażeby w ustawach podatkowych regulować wszystkie zagadnienia prawa podatkowego. Powoduje to konieczność korzystania w ustawach – w zakresie nie wyłączonym przez art. 217 Konstytucji – z upoważnień ustawowych. Istnieją jednak pewne elementy, których określenie musi zostać pozostawione ustawie. Podustawowe akty prawne mogą zatem zawierać jedynie takie uregulowania, które stanowią dopełnienie regulacji zastrzeżonej do materii ustawowej, pod warunkiem, że spełniają wymagania określone w art. 92 ust. 1 Konstytucji. Akty podustawowe mogą zawierać wyłącznie regulacje uzupełniające to, co uregulowane zostało w ustawie i tylko w zakresie nie przesadzającym o istotnych elementach konstrukcji podatku (por. wyrok TK z 1 września 1998 r., U. 1/98, OTK ZU nr 5/1998, poz. 65).

W swoim orzecznictwie dotyczącym art. 217 Konstytucji Trybunał uznał (por. wyrok z 9 listopada 1999 r., K. 28/98, OTK ZU nr 7/1999, poz. 156), że przepis ten z jednej strony ustanawia bezwzględną wyłączność ustawy dla normowania: “nakładania podatków, innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych”. W tych materiałach konieczne jest więc uregulowanie w samej ustawie wszystkich podstawowych elementów, i to w ten sposób, aby unormowanie ustawowe miało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności. Z drugiej strony, art. 217 nieco inaczej ujmuje regulowanie kwestii “ulg i umorzeń” oraz kategorii “podmiotów zwolnionych od opodatkowania”. Wyłączność ustawy odnosi się w sposób bezwzględny tylko do zakresu stanowiącego określenie “zasad” oraz “kategorii”, a więc nie ma konstytucyjnych przeszkód, by materie bardziej szczegółowe zostały powierzone do uregulowania niższym od ustawy aktom normatywnym będącym źródłami prawa powszechnie obowiązującego (czyli rozporządzeniom). Oczywiście, akty takie zawsze muszą odpowiadać ogólnym wymaganiom z art. 92 Konstytucji, co m.in. oznacza, że upoważnienia do ich wydawania nie mogą mieć charakteru blankietowego.

Przedstawione powyżej poglądy Trybunału uzasadniają tezę, że art. 217 Konstytucji pozostaje w integralnym związku z art. 92 Konstytucji w tym znaczeniu, iż – nie uchylając zastosowania tego ostatniego przepisu w zakresie prawa daninowego – ustanawia on dodatkowe warunki dopuszczalności wydawania aktów wykonawczych w tej dziedzinie. Na jeden z takich istotnych wymogów wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 26 października 1999 r. (K. 12/99, OTK ZU nr 6/1999, poz. 120). Sformułowana została wówczas następująca ogólniejsza zasada, dotycząca sposobu redagowania wytycznych co do treści aktu wykonawczego, a mianowicie: im silniej regulacja ustawowa dotyczy kwestii podstawowych dla pozycji jednostki (podmiotów podobnych), tym szersza musi być regulacja ustawowa i tym mniej miejsca pozostaje dla odesłań do aktów wykonawczych. W tych kwestiach jeżeli ustawodawca korzysta

z owych odesłań, to musi znacznie szerzej wyznaczyć treść przyszłych rozporządzeń, m.in. przez szczegółowsze – niż w innych materiałach – ujęcie “wytycznych co do treści aktu”.

2. Jeśli chodzi o art. 20 Konstytucji i wyrażoną w nim zasadę wolności gospodarczej, to zapewnia ona – ogólnie rzecz ujmując – możliwość swobodnego podejmowania i prowadzenia działalności zarobkowej, a także wyboru prawno-organizacyjnej formy takiej działalności. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasadnicze znaczenie przywiązywano do tej pory do wymiaru podmiotowego zasady wolności gospodarczej, co dotyczy przede wszystkim problemu zróżnicowania możliwości podejmowania działalności w pewnym zakresie od formy własności. Zasada wolności gospodarczej ma podstawowe znaczenie dla oceny ustawowych ograniczeń w jej prowadzeniu polegających na wymogu uzyskania zezwoleń lub koncesji dla jej podjęcia w określonej dziedzinie gospodarki.

Art. 20 Konstytucji nie dotyka wprost problematyki prawa podatkowego. Choć nie wyklucza to oceny przepisów z tej dziedziny z punktu widzenia wyrażonych w tym przepisie norm, to jednak ma on charakter uzupełniający wobec tych norm, które tej problematyki bezpośrednio dotyczą. Oczywiście nie można wykluczyć sytuacji, gdy instrumenty podatkowe stałyby się środkiem do pośredniego faktycznego ograniczenia wolności gospodarczej w pewnej dziedzinie, jednak sytuację taką uznać wypada za wyjątkową.

3. Zakwestionowane przez Rzecznika Praw Obywatelskich przepisy ustawowe są wydzielonymi pod względem redakcyjnym i oznaczonymi jako odrębny ustęp lub punkty w ramach ustępu fragmentami jednego i tego samego artykułu, noszącego oznaczenie “Art. 50”, a zamieszczonego w rozdziale 6 ustawy o podatku od towarów i usług, obejmującym przepisy “przejściowe i końcowe”. W swym brzmieniu pierwotnym art. 50 (Dz. U. z 1993 r., Nr 11, poz. 50) ograniczał się do jednego zdania, w którym Minister Finansów został upoważniony do wydania rozporządzenia ustalającego 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. W swym obecnie obowiązującym brzmieniu art. 50 składa się aż z 10 ustępów, regulujących różnorodne kwestie związane ze stawkami podatku od towarów i usług. W kilku z nich (mianowicie w ust. 1, 3, 5 i 5c) ustawodawca ograniczył terminem końcowym czas obowiązywania przewidzianej w nich regulacji. Inne ustępy, w których takiego ograniczenia nie przewidziano, pozostają w ścisłym związku treściowym z wymienionymi ustępami. I tak ust. 5b i ust. 7 odwołują się do ust. 5, a konkretnie do jego punktu 1 lit. b oraz punktu 2 lit. b. Ustalając treść zakwestionowanych przez wnioskodawcę przepisów trzeba zatem uwzględnić także treść przepisów objętych odesłaniem. Już tu należy zwrócić uwagę, że zakres tego odesłania nie obejmuje ust. 5 pkt 3 lit. c, mimo że również ten przepis dotyczy “czasopism specjalistycznych”.

Umieszczenie art. 50 ust. 7 oraz art. 50 ust. 5 w rozdziale 6 ustawy o podatku od towarów i usług jest niezgodne z zasadami poprawnej legislacji. Przepisów o z góry określonym czasookresie obowiązywania (tzw. przepisów epizodycznych) nie można bowiem zaliczać ani do przepisów przejściowych, ani tym bardziej do przepisów końcowych. W świetle ustalonych zasad techniki prawodawczej, przepisy przejściowe dotyczyć bowiem powinny wpływu nowego prawa na stosunki powstałe pod działaniem prawa dotychczasowego (prawo międzyczasowe), art. 50 ust. 5, 5a, 5b i 7 nie odwołują się zaś w żaden sposób do stanu sprzed wejścia w życie ustawy o podatku od towarów i usług. Z kolei przepisy końcowe normują kwestie uchylecia aktów normatywnych i wejścia nowych przepisów w życie. Także analiza innych ustępów art. 50 ustawy o podatku od towarów i usług prowadzi do wniosku, że uregulowane tam zagadnienia nie dotyczą ani kwestii międzyczasowych, ani zasad, które winny być regulowane w przepisach końcowych. Wykładnię zakwestionowanych przepisów dodatkowo komplikuje fakt wielokrotnych zmian art. 50 ustawy o podatku od towarów i usług, które polegały także na

poważnym rozszerzeniu zakresu tego przepisu w porównaniu z jego pierwotnym brzmieniem. Spowodowało to niespójność jego treści, która dotyczy również zaskarżonych przepisów.

Najogólniej rzecz biorąc, zgodnie z art. 50 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług stawkę podatkową 0% stosuje się do pewnych czynności, których przedmiotem są czasopisma specjalistyczne, a mianowicie do “sprzedaży w kraju”, do “importu” oraz do “usług polegających na drukowaniu” takich czasopism. W związku z tą regulacją ustawodawca uznał za potrzebne zdefiniowanie pojęcia “czasopisma specjalistycznego”. Według art. 50 ust. 5b ustawy o podatku od towarów i usług pod pojęciem tym należy rozumieć “wydawnictwa periodyczne objęte symbolem ISSN o tematyce szeroko pojętych zagadnień odnoszących się do działalności kulturalnej i twórczej, edukacyjnej, naukowej i popularnonaukowej, społecznej, zawodowej i metodycznej, regionalnej i lokalnej, a także przeznaczone dla niewidomych i niedowidzących, publikowane nie częściej niż raz w tygodniu w postaci odrębnych zeszytów (numerów) objętych wspólnym tytułem, których zakończenia nie przewiduje się, ukazujące się na ogół w regularnych odstępach czasu w nakładzie nie wyższym niż 15.000 egzemplarzy”. Zestawienie cytowanego przepisu z ust. 5 nakazuje przyjąć, że definicja ta jest miarodajna dla wykładni wszystkich trzech punktów ustępu 5, w których występuje nazwa “czasopismo specjalistyczne”. Jednakże zgodnie z wyraźnym sformułowaniem początkowej części ustępu 5b (jak również końcowej części ust. 7) przytoczona definicja nie odnosi się do ust. 5 pkt 3 lit. c. Analiza historyczna wskazuje jednak, iż mamy tu raczej do czynienia z niedopatrzaniem ustawodawcy, bowiem art. 50 ust. 5 pkt 3 lit. c ustawy o podatku od towarów i usług wszedł w życie później niż art. 50 ust. 5b tej ustawy. Nie ma zaś żadnych racjonalnych podstaw do przypuszczenia, iż ustawodawca zamierzał nadać pojęciu czasopism specjalistycznych dwa odrębne znaczenia, jedno sprecyzowane w art. 50 ust. 5b w związku z ust. 7 ustawy i miarodajne dla wykładni ust. 5 pkt 3 lit. a i b, oraz drugie – “autonomiczne” występujące w art. 50 ust. 5 pkt 3 lit. c. Ujęcie takie byłoby (jako konstrukcja przyjęta w jednym przepisie) rażąco sprzeczne z podstawowymi wymaganiami prawidłowej legislacji.

4. Rola definicji legalnej, jaką bez wątplenia jest art. 50 ust. 5b ustawy o podatku od towarów i usług, polega – jak wiadomo – na uzupełnieniu treści przepisów, w których tekście pojawia się definiowana nazwa. Dopiero łączne uwzględnienie obu przepisów umożliwia odtworzenie treści wyrażonego w nich unormowania. Odnosząc to do art. 50 ust. 5 i ust. 5b przyjąć trzeba, że do czynności dotyczących czasopisma, nie spełniającego choćby jednej z cech określonych w ustępie 5b, nie można stosować stawki podatkowej w wysokości 0%.

Zastrzeżenia Rzecznika Praw Obywatelskich dotyczą jednej z cech, które zgodnie z treścią art. 50 ust. 5b ustawy o podatku od towarów i usług musi spełniać czasopismo specjalistyczne, a mianowicie cechy polegającej na tym, że rzeczywisty nakład danego czasopisma nie jest wyższy niż 15 000 egzemplarzy. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego art. 50 ust. 5b ustawy o podatku od towarów i usług nie narusza wolności gospodarczej proklamowanej w art. 20 Konstytucji jako jednej z podstaw społecznej gospodarki rynkowej, na której oparty jest ustrój gospodarczy naszego państwa. Kwestionowany przepis nie zabrania podejmowania działalności wydawniczej lub handlowej, której przedmiotem jest czasopismo o nakładzie przekraczającym określony w nim limit. Nie ustanawia więc wyjątku od zasady wolności gospodarczej. Wprowadzenie niższej stawki podatku od towarów i usług dla jednych przedsiębiorców nie stwarza przeszkód ani nawet ograniczeń podjęcia przez innych przedsiębiorców działalności gospodarczej w tej dziedzinie. Zresztą jeśli nawet traktować różnice w opodatkowaniu jako ograniczenie wolności gospodarczej, to właściwym wzorcem kontroli byłby art. 22 Konstytucji. Ustawodawca nie jest przy tym konstytucyjnie związany przyjętą konstrukcją określonego podatku, może generalnie wprowadzać wyjątki i odmienne regulacje dla niektórych przedmiotów opodatkowania. Ocena, czy nie doszło w takiej sytuacji do nieuzasadnionego zróżnicowania podatników, dokonywana być powinna nie przez pryzmat art.

20 Konstytucji, ale zasady równości wobec prawa i zasady proporcjonalności. Z tego względu Trybunał Konstytucyjny uznał ten zarzut wnioskodawcy za niezasadny, przede wszystkim z uwagi na wskazanie nieadekwatnego wzorca kontroli.

5. Art. 50 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług upoważnia ministra właściwego do spraw finansów publicznych (w porozumieniu z ministrami właściwymi do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego oraz do spraw nauki) do określenia w drodze rozporządzenia dwóch zagadnień. Po pierwsze, chodzi o wykaz czasopism specjalistycznych, do których sprzedaży w kraju (art. 50 ust. 5 pkt 1 lit. b) i importu (art. 50 ust. 5 pkt 2 lit. b) stosuje się stawkę podatku od towarów i usług w wysokości 0%. Po drugie, upoważnienie ustawowe dotyczy warunków stosowania zerowej stawki podatkowej. Zagadnienia te, choć ściśle z sobą związane, mają jednak różny charakter prawny.

Jeżeli chodzi o określenie wykazu czasopism specjalistycznych, to niewątpliwie ustawodawca upoważnił ministra właściwego do spraw finansów publicznych we współdziałaniu ze wskazanymi wyżej ministrami do wiążącego ustalenia listy tytułów czasopism wraz z ewentualnie innymi danymi pozwalającymi jednoznacznie je zidentyfikować (wydawca, symbol ISSN), które to czasopisma w zakresie określonym w art. 50 ust. 5 pkt 1 i 2 objęte są zerową stawką podatku od towarów i usług. Literalne odczytanie art. 50 ust. 7 prowadzi do wniosku, że wykaz ten nie ma zastosowania do usług polegających na drukowaniu czasopism specjalistycznych, art. 50 ust. 5 pkt 3 lit. c nie jest bowiem w art. 50 ust. 7 wymieniony. Kierując się argumentacją przytoczoną wyżej (w związku z wykładnią art. 50 ust. 5b) wniosek ten należy odrzucić.

Powstaje w tym miejscu problem, w jakiej relacji pozostaje pierwszy zakres omawianego upoważnienia zawartego w art. 50 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług do zamieszczonej w art. 50 ust. 5b tejże ustawy legalnej definicji czasopisma specjalistycznego. Zgodnie z jej treścią wszystkie wydawnictwa periodyczne, które spełniają warunki w niej określone, należą do ustawowej kategorii “czasopism specjalistycznych”. Pojawia się więc bardzo ważne z praktycznego punktu widzenia pytanie, czy dla uznania określonego czasopisma za specjalistyczne decydujące jest wyłącznie spełnianie przesłanek ustawowych, co oznacza, że wykaz ma znaczenie pomocnicze, czy też rozstrzygające znaczenie ma zamieszczenie w urzędowym wykazie zawartym w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 50 ust. 7, zaś definicja legalna jest tylko rodzajem “wytycznej” dla autorów rozporządzenia. Możliwe jest też przyjęcie, że oba te elementy winny być spełnione łącznie, a zamieszczenie w wykazie rodzi jedynie pewne domniemanie co do spełnienia kryteriów ustawowych.

Trybunał Konstytucyjny kierując się sformułowaniem obu wymienionych przepisów przyjął, że zgodnie z założeniem ustawodawcy wykaz wydany na podstawie art. 50 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług ma stanowić zamknięty katalog czasopism specjalistycznych (co sprawia, że czasopismo nie ujęte w wykazie nie może korzystać ze stawki 0%), zaś spełnianie warunków wynikających z art. 50 ust. 5b ustawy jest podstawą ciężącego na organie wydającym rozporządzenie obowiązku umieszczenia danego czasopisma w wykazie (co ma zapewnić traktowanie wykazu jako zupełnego). Wymaganie “porozumienia” z dwoma innymi ministrami ma stwarzać gwarancję kompletności wykazu. Art. 50 ust. 5b ustawy o podatku od towarów i usług nie może bowiem być traktowany jako swego rodzaju wskazówka lub wytyczna, gdyż użyte w nim sformułowanie “należy rozumieć” (a nie “można rozumieć” lub analogiczne) wyklucza możliwość działania uznaniowego, prowadzącego do pominięcia w wykazie niektórych czasopism spełniających kryteria ustawowe. Nie zmienia tego fakt, iż art. 50 ust. 5b ustawy o podatku od towarów i usług posługuje się w części kryteriami ocennymi i że w tym zakresie mówić można o pewnym “luzie decyzyjnym” lub “marginesie niepewności”, co zresztą na tle przepisów ustawy o podatku od towarów i usług nie jest czymś wyjątkowym. Dotyczy to jednak wyłącznie oceny spełniania przez określony periodyk niektórych, ogólnie określonych

elementów definicji, a nie możliwości odmowy wpisania go do wykazu w sytuacji gdy uznaje się, że wymogi te zostały spełnione. W szczególności użycie w definicji legalnej słowa “szeroko” można traktować jako wyraz ustawowego nakazu rozstrzygnięcia ewentualnych wątpliwości raczej w kierunku objęcia danego czasopisma zakresem definiowanej nazwy. Pominięcie w wykazie czasopisma, które z uwagi na spełnienie ustawowych kryteriów należy do kategorii “czasopism specjalistycznych”, oznacza naruszenie przez organ wydający rozporządzenie ciążącego na nim z mocy ustawy obowiązku.

Natomiast jeśli idzie o określenie warunków stosowania zerowej stawki podatku od towarów i usług, to upoważnienie dotyczy nie kwestii definicji czasopisma specjalistycznego, ale dodatkowych wymagań, których spełnienie przez czasopismo znajdujące się w wykazie konieczne jest dla zastosowania stawki 0% podatku od towarów i usług. Upoważnienie w tym zakresie nie obejmuje możliwości modyfikowania ani definicji czasopisma specjalistycznego, ani warunków określonych w art. 50 ust. 5 i 5a ustawy o podatku od towarów i usług. Podkreślić już w tym miejscu trzeba, iż po pierwsze – w tym zakresie ani przepis upoważniający, ani żaden inny przepis ustawy nie podaje wytycznych co do treści tych dodatkowych warunków, wprowadzonych przez organ wydający rozporządzenia, po drugie – wydane na podstawie tego przepisu rozporządzenie nie określiło tych warunków, poprzestając na powtórzeniu (w § 1 ust. 2 pkt 1 i 2) wymagań ustanowionych w ustawie oraz na zmianie (w § 1 ust. 2 pkt 3) wymagania określonego w art. 50 ust. 5b *in fine* ustawy o podatku od towarów i usług jako nakład faktyczny przez wymaganie oznaczenia na czasopiśmie wysokości nakładu (§ 1 ust. 2 pkt 3).

Rozpatrując zarzut naruszenia art. 217 w związku z art. 92 ust. 1 Konstytucji Trybunał Konstytucyjny uznał, że konstrukcja prawna upoważnienia zawartego w art. 50 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług w zestawieniu z treścią art. 50 ust. 5, 5a i 5b ustawy o podatku od towarów i usług po pierwsze – narusza konstytucyjne założenia dotyczące charakteru rozporządzenia jako źródła prawa podatkowego oraz relacji między nim a ustawą, po drugie – nie zawiera wszystkich konstytucyjnie wymaganych elementów.

Jeżeli chodzi o drugie stwierdzenie, to nie ulega wątpliwości, iż w art. 50 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług znajduje się szereg elementów wymaganych przez art. 92 ust. 1 Konstytucji, jednak nie są to wszystkie konieczne wymagania. Co do określenia warunków stosowania stawki 0% w ustawie brak w ogóle wskazania wytycznych dotyczących treści aktu wykonawczego. Wytycznych takich nie ma ani w art. 50 ust. 7, ani nie można ich wyinterpretować z pozostałych fragmentów art. 50 ustawy o podatku od towarów i usług. Należy tu podkreślić, iż wytycznymi co do treści rozporządzenia nie mogą być bezwzględnie obowiązujące przepisy ustawy, ale tylko takie uregulowania, które sformułowane są w sposób zakładający, że organ wydający rozporządzenia ma pewną swobodę w wyborze sposobu uregulowania danej sprawy, jak również ewentualnie metody regulacji, prowadzącej do osiągnięcia pewnych “pożądanych” przez ustawodawcę skutków. Przepisy ustaw, które zgodnie ze swą językową formą mają być “samowystarczalne”, nie mogą być traktowane tylko jako “wytyczne” dla treści rozporządzenia, podważałoby to bowiem normatywny i z założenia bezwzględnie obowiązujący charakter ustawy. Z tych też względów rozporządzenie nie powinno powtarzać unormowań ustawowych, co zresztą (jak już wskazano) ma miejsce w przypadku zaskarżonego rozporządzenia w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych (zob. § 1 ust. 2 pkt 1 i 2 rozporządzenia).

Istotniejsza jest jednak inna kwestia. Analiza zaskarżonych przepisów prowadzi do wniosku, iż ustawodawca określił stawkę podatku od towarów i usług w wysokości 0% w odniesieniu do sprzedaży w kraju, importu oraz usług polegających na drukowaniu określonej kategorii czasopism, a mianowicie czasopism specjalistycznych (art. 50 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług). Następnie w ust. 5a i 5b określił warunki, jakie winno spełniać wydawnictwo periodyczne, aby zostać uznane za czasopismo specjalistyczne w rozumieniu art. 50 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług. Jak już wspomniano, mamy tu do czynienia z

definicją legalną. W celu ustalenia, czy określone czasopismo podlega przepisom ustalającym zerową stawkę podatku od towarów i usług konieczne jest więc ustalenie, że odpowiada ono kryteriom określonym w definicji legalnej. Formułujący tę definicję art. 50 ust. 5b ustawy o podatku od towarów i usług posługuje się kryteriami ujętymi w taki sposób, że ich spełnienie jest warunkiem wystarczającym i koniecznym do zaliczenia danego czasopisma do kategorii „czasopism specjalistycznych”. Trybunał Konstytucyjny nie musi przypominać, że interpretacja ustaw – także użytych w nich pojęć ogólnych – należy do organów stosujących prawo, a przede wszystkim sądów, zaś jeśli rzecz dotyczy wolności, praw i obowiązków człowieka i obywatela, to interpretacja dotyczących ich przepisów powinna być dokonywana w ramach jednej ze sformalizowanych procedur stosowania prawa. W niniejszej sprawie mamy do czynienia z przepisami, w których zastosowano inną konstrukcję: w ustawie użyto pojęć ogólnych, a do ich interpretacji zarówno gdy chodzi o pewne generalne założenia, jak w odniesieniu do konkretnych czasopism upoważniony został w rzeczywistości organ wydający rozporządzenie. Oznacza to, że w istocie przeniesiono ciężar interpretacji art. 50 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług z organów stosujących prawo w postępowaniu podatkowym w sprawach indywidualnych na organ powołany do wydania rozporządzenia. Trybunał Konstytucyjny nie neguje, że minister właściwy do spraw finansów może wydawać akty mające na celu ujednoczenie praktyki stosowania prawa przez podległe mu organy (np. na podstawie art. 14 § 1 pkt 2 ordynacji podatkowej), podkreślić jednak musi, że akty takie nie mogą mieć charakteru źródła prawa powszechnie obowiązującego.

6. W związku z ustalonym w drodze rozporządzenia wykazem czasopism specjalistycznych stwierdzić należy, iż rozstrzygnięciu w tej materii brak w pełni normatywnego charakteru, a więc w tym zakresie upoważnienie wykracza poza ramy, w jakich w ogóle można udzielić upoważnienia do wydania rozporządzenia. Rozporządzenie winno być bowiem aktem normatywnym i „zawierać” nowość normatywną w postaci norm generalnych i abstrakcyjnych. Niewątpliwie określenie wykazu czasopism specjalistycznych ma pewien generalny wymiar i może nawet być uznane za w pewnym stopniu abstrakcyjne. Istotnie bowiem wykaz taki znajdzie zastosowanie w działalności bliżej nieokreślonej grupy organów podatkowych w nieokreślonej z góry liczbie przypadków. Jednak ustalenie, iż czasopismo o określonym tytule wydawane przez imiennie określonego wydawcę spełnia wszystkie kryteria wskazane w przepisie formułującym legalną definicję, jest pod względem materialnym niewątpliwie indywidualnym aktem stosowania prawa. Następuje bowiem w wyniku subsumcji określonych elementów stanu faktycznego pod generalnie określoną normę prawną. Z tego względu wpisanie określonego czasopisma do wykazu, o którym mowa w art. 50 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług, uznać należy w istocie za akt indywidualny, zbliżony do decyzji administracyjnej a „ubrany” tylko w formę rozporządzenia. Z uwagi na konsekwencje takiej regulacji w postaci odebrania prawa do zaskarżania decyzji i orzeczeń wydanych w pierwszej instancji (art. 78 Konstytucji), a także pozbawienie podmiotu zainteresowanego (wydawcy) gwarancji proceduralnych, związanych z prawem udziału w postępowaniu, które dotyczy zakresu jego obowiązku podatkowego, w tym m.in. prawa wnioskowania o wszczęcie postępowania, prawa przedstawiania argumentów i dowodów na poparcie swojego wniosku oraz skargi w przypadku, gdy sprawa nie została załatwiona w terminie, Trybunał Konstytucyjny uznał, że w tym przypadku aspekt indywidualno-konkretny rozporządzenia wydanego na podstawie art. 50 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług dominuje nad wspomnianym aspektem generalno-abstrakcyjnym, wskutek czego to upoważnienie ustawowe narusza konstytucyjne założenie traktowania rozporządzenia jako źródła prawa, a nie indywidualnego aktu stosowania prawa.

Podkreślić jednocześnie należy, iż sprzeczna z Konstytucją nie jest sama konstrukcja wykazu (rejestr) czasopism specjalistycznych, ale jedynie nadanie takiemu wykazowi formy

rozporządzenia. Obowiązujące przepisy przewidują funkcjonowanie szeregu urzędowych rejestrów (na czele z Krajowym Rejestrem Sądowym), z faktem wpisu do nich łącząc istotne skutki prawne o charakterze powszechnie wiążącym czy też o skutkach wiążących organy państwowe. Nie da się racjonalnie uzasadnić, dlaczego ustawodawca zrezygnował z tej znanej i utrwalonej w przepisach ustawowych konstrukcji. Jeżeli zaś celem miało być ułatwienie działalności i zapewnienie jednolitej praktyki aparatu podatkowego, to nie było zasadne – o czym była już mowa – nadawanie wykazowi charakteru źródła prawa powszechnie obowiązującego.

7. W niniejszej sprawie sprzeczność upoważnienia do wydania rozporządzenia z Konstytucją polega również na tym, że przyjęta konstrukcja z założenia oznacza w pewnym stopniu niewykonalność art. 50 ust. 5b ustawy o podatku od towarów i usług, a przez to narusza wykonawczy charakter rozporządzenia. Niewykonalność ta spowodowana jest tym, że z uwagi na tryb prawodawczy (wymaganie porozumienia trzech ministrów w sensie określonym w § 54 zasad techniki prawodawczej, obowiązujących w dacie wydania tego przepisu) nie ulega wątpliwości, iż między momentem, gdy określone czasopismo zaczęło spełniać “materialne” kryteria czasopisma specjalistycznego lub gdy fakt ten przestał mieć miejsce, a wejściem w życie rozporządzenia o wpisie do wykazu (co wymaga przecież także ogłoszenia wykazu lub jego zmiany w Dzienniku Ustaw) upłynąć musi pewien – krótszy lub dłuższy – czas. Zgodnie z treścią art. 50 ust. 5b ustawy o podatku od towarów i usług nie może być mowy o żadnym dystansie czasowym między spełnieniem wszystkich lub utratą niektórych z wymaganych cech oraz nabyciem lub utratą statusu czasopisma specjalistycznego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług.

Zwrócić należy uwagę, iż w polskim systemie prawnym osoby zainteresowane nie mają roszczenia o wykonanie obowiązku wydania aktu normatywnego, który ich dotyczy. Także Trybunał Konstytucyjny zasadniczo nie jest właściwy w sprawach zaniechania prawodawcy. Oznacza to, że przyjęta w art. 50 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług konstrukcja prawna w praktyce może prowadzić do sytuacji, gdy przez dłuższy okres przepis ustawowy sformułowany w sposób uzasadniający jego bezpośrednie stosowanie nie będzie mógł być stosowany co do niektórych adresatów z uwagi na brak odpowiedniej regulacji wykonawczej.

Powstaje wobec tego pytanie, czy delegacja prawodawcza zawarta w art. 50 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług da się uzasadnić, skoro pojęcie “czasopismo specjalistyczne” zostało już zdefiniowane w samej ustawie. Uczestnicy postępowania podnoszą, iż chodziło o to, aby przez ustalenie jednoznacznego kryterium uznawania przez organy podatkowe określonego czasopisma za “czasopismo specjalistyczne” zapobiec możliwości powstania w praktyce wątpliwości i rozbieżności interpretacyjnych co do tego, czy określone czasopismo podlega przepisom o zerowej stawce podatkowej. Trybunał Konstytucyjny nie podziela stanowiska, iż argument ten mógłby uzasadniać odejście od konstytucyjnych zasad dotyczących charakteru rozporządzenia i jego relacji z ustawą. Należy podkreślić, iż w świetle konstytucyjnej regulacji problematyki źródeł prawa obawy co do dowolności interpretacyjnej i swobody decyzyjnej same w sobie nie mogą uzasadniać pozbawienia normy prawnej wyrażonej w przepisach ustawy podstawowego znaczenia prawnego i zastąpienia jej w istocie przez normy rozporządzenia. Dodatkowo zwrócić należy uwagę, iż przyjęte rozwiązanie nie gwarantuje wyłączenia dowolności interpretacyjnej i swobody decyzyjnej. Udział trzech ministrów w procesie ustanawiania takiego rozporządzenia nie może być za taką gwarancję uznany, skoro wyeliminowany został udział zainteresowanego wydawcy i kontrola niezawisłego sądu. Poza tym – jak już wspomniano – obowiązujące prawo zna możliwości zapewnienia osiągnięcia jednolitości stosowania prawa podatkowego nie wymagające wydania aktu normatywnego powszechnie obowiązującego.

Należy również podkreślić, iż w samej treści rozporządzenia podważona została jego normatywna treść i powszechnie obowiązujący charakter. Z jednej strony wykaz ma mieć charakter wiążący dla adresatów i organów podatkowych, bo jest zamieszczony w akcie powszechnie obowiązującym, ale z drugiej § 1 ust. 3 rozporządzenia odwołuje się do kryterium wysokości faktycznego nakładu, co powoduje, że adresaci i organy podatkowe nadal nie mają pewności co do tego, czy czasopismo umieszczone w wykazie podlega zerowej stawce podatku od towarów i usług. Umieszczenie tego przepisu w rozporządzeniu świadczy o wadliwości przyjętej konstrukcji, bowiem organy stosujące prawo nie mogą być upoważnione do oceny, czy w pewnym zakresie obowiązują normy rozporządzenia. Dodać jeszcze należy, że przepis wymagający oznaczenia „na czasopiśmie” wysokości nakładu wszedł w życie trzy miesiące po wejściu w życie samego wykazu (§ 2 rozporządzenia w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych).

8. Stwierdzenie niezgodności upoważnienia ustawowego zawartego w art. 50 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług z art. 92 ust. 1 Konstytucji prowadzi do uznania tego przepisu ustawy za niezgodny także z art. 217 Konstytucji. Oznacza to bowiem, że w sposób niezgodny z normami konstytucyjnymi doszło do naruszenia zasady ustawowej regulacji zagadnień prawno-podatkowych, o których mowa w art. 217 Konstytucji.

Powyższe ustalenie przesądza rozstrzygnięcie kwestii konstytucyjności rozporządzenia w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych. Akt wykonawczy oparty o niekonstytucyjny przepis niezależnie od treści tego aktu uznać bowiem trzeba za niezgodny również z samą Konstytucją. Rozporządzenie wydane za podstawie przepisu, który z powodu stwierdzenia przez Trybunał Konstytucyjny jego niezgodności z Konstytucją traci moc obowiązującą, musi również utracić status źródła powszechnie obowiązującego prawa. Poza tym, jak już wskazano, kwestionowane rozporządzenie w tej części, w której powtarza treść przepisów ustawy, podważa jej znaczenie i normatywny charakter, a więc i z tego powodu musi być ocenione jako niezgodne z konstytucyjną regulacją źródeł prawa.

Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że utrata mocy rozporządzenia w sprawie wykazu czasopism specjalistycznych i tym samym pozbawienie załącznika zawierającego wykaz czasopism specjalistycznych mocy obowiązującej nie pozbawia tego wykazu jego walorów informacyjnych – przede wszystkim z punktu widzenia wydawców czasopism. Można założyć, że wykorzystywanie załącznika w tej właśnie funkcji będzie jednocześnie pozytywnie wpływać na ujednoczenie praktyki organów skarbowych. Wykaz nie mający charakteru źródła prawa powszechnie obowiązującego nie będzie natomiast wykluczał możliwości skorzystania z zerowej stawki podatku od towarów i usług co do czasopism, które zostały w tym wyborze pominięte mimo spełnienia warunków określonych w art. 50 ust. 5b ustawy o podatku od towarów i usług.

9. Jeśli chodzi o zarzut naruszenia przez zakwestionowane rozporządzenie, a w szczególności jego § 2, zasady państwa prawnego przez brak stosownej *vacatio legis*, Trybunał Konstytucyjny potwierdza, że wymóg zachowania odpowiedniego okresu między ogłoszeniem aktu normatywnego a jego wejściem w życie należy do wymagań konstytucyjnych, wynikających z art. 2 Konstytucji. Jednocześnie podkreślenia wymaga, że ogłoszenia nie można traktować w sposób formalny, tj. utożsamiać jego daty z danymi podanymi w organie publikacyjnym. Trybunał Konstytucyjny już kilkakrotnie zaznaczał, iż ogłoszenie oznacza podanie do publicznej wiadomości aktu przez jego publikację w oficjalnym organie promulgacyjnym w taki sposób, że adresaci mają możliwość zapoznania się z tym tekstem (np. wydany w pełnym składzie wyrok TK z 3 października 2001 r., K. 27/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 209). W przypadku rozporządzeń oznacza to udostępnienie odpowiedniego egzemplarza Dziennika Ustaw. Data wskazana w nim tworzy pewne domniemanie, ale nie jest całkowicie

rozstrzygająca. Ma to znaczenie nie tylko dla ustalenia, czy akt normatywny nie przewidywał swojego wejścia w życie przed faktycznym ogłoszeniem (art. 88 ust. 1 Konstytucji), ale także przy ocenie, czy zachowany został konieczny okres dostosowawczy. Zakwestionowane rozporządzenie ogłoszone zostało w Dzienniku Ustaw datowanym na dzień 30 grudnia 2000 r., a weszło w życie po upływie zaledwie dwóch dni, z których jeden poprzedzał dzień świąteczny (Nowy Rok). Te okoliczności uzasadniają przypuszczenie, że przy ogłaszaniu zakwestionowanego rozporządzenia doszło do całkowitego wyeliminowania *vacatio legis*, a nawet, że weszło ono w życie przed dokonaniem ogłoszenia w rozumieniu art. 88 ust. 1 Konstytucji. Dodać jeszcze można, że kwestionowane rozporządzenie było dwukrotnie zmieniane, a zmiany te wchodziły w życie po upływie 14 dni od ogłoszenia (zob. § 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 kwietnia 2001 r., Dz. U. Nr 51, poz. 533 i § 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 marca 2002 r., Dz. U. Nr 35, poz. 326)

Pomimo to Trybunał Konstytucyjny uznał, że kwestia ta w niniejszej sprawie nie wymaga dokładnego wyjaśnienia faktycznego. Naruszenie wymaganej *vacatio legis* prowadzi bowiem do stwierdzenia, że akt normatywny tylko w pewnych ramach czasowych był niezgodny z Konstytucją. Jeżeli zaś Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że z uwagi na swoją treść rozporządzenie jest “w całości” sprzeczne z Konstytucją, to zbędne jest rozpatrywanie wniosku o uznanie go za niezgodny z Konstytucją w ograniczonym do pewnego czasu zakresie. Skoro zatem wydanie wyroku w tym zakresie jest zbędne, to w myśl art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym postępowanie podlega umorzeniu.

Zważywszy powyższe okoliczności Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.