

WYROK

z dnia 2 lipca 2003 r.
Sygn. akt P 27/02*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Jerzy Ciemniewski – przewodniczący
Teresa Dębowska-Romanowska
Marian Grzybowski
Wiesław Johann
Bohdan Zdziennicki – sprawozdawca,

protokolant: Dorota Raczkowska-Paluch,

po rozpoznaniu, z udziałem Sejmu, Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 23 czerwca 2003 r., pytania prawnego Sądu Najwyższego o zbadanie zgodności:

- 1) art. 23 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.) z art. 92 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) § 12 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.) z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

1. Art. 23 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) w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 13 ustawy z dnia 9 grudnia 1993 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 129, poz. 599), w zakresie określonym w art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) jest zgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

2. § 12 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) w brzmieniu nadanym przez § 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 1996 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 157, poz. 805), rozumiany w ten sposób,

* Sentencja została ogłoszona dnia 11 lipca 2003 r. w Dz. U. Nr 121, poz. 1141.

że „użytkowanie samochodu osobowego lub innego samochodu o dopuszczalnej ładowności do 500 kg na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy o podobnym charakterze”, polegające na trwałym korzystaniu z samochodu, konkretyzuje normę wyrażoną w art. 25 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 23 pkt 1 ustawy powołanej w punkcie 1, która wyłącza uprawnienie do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego określonego w art. 21 tej ustawy, jest zgodny z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE:

I

1.1. Sąd Najwyższy postanowieniem z 7 maja 2002 r. (sygn. akt III RN 42/01), na podstawie art. 193 Konstytucji oraz art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) przedstawił Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności art. 23 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.; dalej: ustawa o podatku od towarów i usług) z art. 92 ust. 1 Konstytucji, a w razie twierdzącej odpowiedzi na to pytanie, także pytanie co do zgodności przepisu § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 154, poz. 797 ze zm.) z art. 217 Konstytucji. Wprawdzie ww. rozporządzenie Ministra Finansów już nie obowiązuje, jednakże znajduje zastosowanie i podlega ocenie w związku z toczącym się przed Sądem Najwyższym postępowaniem (zainicjowanym rewizją nadzwyczajną Pierwszego Prezesa SN od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego) i dlatego – w ocenie Sądu – zachodzą przesłanki do zbadania jego konstytucyjności przez Trybunał.

1.2. Pytanie prawne zostało sformułowane na tle następującego stanu faktycznego:

Urząd Skarbowy w Grodzisku Mazowieckim decyzją z 17 listopada 1998 r., nr US 10-N/964/98 określił spółce Krzysztof Spodarzewski, Mirosław Kakiet TIR – Części s.c. wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za miesiąc listopad 1997 r. w kwocie 21108 zł i zaległość w kwocie 2136 zł oraz za miesiąc grudzień 1997 r. w wysokości 26387 zł i zaległość w wysokości 62 zł. Nadto ustalił dodatkowe zobowiązanie podatkowe zgodnie z art. 27 ust. 5 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług w łącznej kwocie 659,40 zł. Urząd Skarbowy ustalił, że podatnik dokonał obniżenia podatku należnego o podatek naliczony na podstawie faktur VAT dotyczących obsługi finansowej związanej z umową clifingu samochodu osobowego za miesiące listopad i grudzień 1997 r. W ocenie Urzędu Skarbowego z przepisu § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym wyraźnie wynika, że usługobiorcy użytkującemu samochód osobowy na podstawie umowy najmu lub umowy o podobnym charakterze nie przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od czynszu (raty) i innych odpłatności wynikających z zawartej umowy.

W odwołaniu od tej decyzji podatnik zarzucił, iż Urząd dokonał rozszerzającej interpretacji § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym uznając usługę clifingu za usługę podobną do umowy najmu. Ponadto strona podniosła, iż

przepis § 12 rozporządzenia jest niejasny i Urząd powinien rozstrzygnąć spór na korzyść podatnika.

Izba Skarbowa w Warszawie decyzją z 13 maja 1999 r., Nr ISVP/732-1115/98 utrzymała w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

W ocenie Izby Skarbowej, treść zawartej umowy clifingu samochodu osobowego jest nieomal identyczna z treścią umowy leasingu kapitałowego, a ponadto umowa ta jest podobna do umowy najmu. Umowa clifingu jest umową podobną do umowy najmu w rozumieniu przepisu § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, a zatem usługobiorcy tej usługi nie przysługuje prawo do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z dokonania określonych umową czynności. W ocenie Izby Skarbowej, opłaty dotyczące spłaty wartości przedmiotu umowy oraz opłaty za sprzedaż usługi finansowej wynikają z umowy.

W odpowiedzi na skargę Izba Skarbowa wniosła o oddalenie skargi podtrzymując stanowisko zawarte w zaskarżonej decyzji i poprzedzającej ją decyzji organu pierwszej instancji. Izba Skarbowa wskazała, że art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług stanowi, iż obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku nie stosuje się do nabytych przez podatnika samochodów osobowych oraz innych o dopuszczalnej ładowności do 500 kg z wyjątkiem przypadku, gdy odsprzedaż samochodu stanowi przedmiot działalności gospodarczej podatnika. W ocenie Izby Skarbowej, z wyroku NSA z 8 grudnia 1994 r. SA/Sz 847/97 wynika, że również w przypadku przyjęcia przedmiotu umowy leasingu do własnych środków trwałych leasingobiorcy traktowanego na równi z ich zakupem, z mocy art. 25 ust. 1 pkt 2 tej ustawy obniżenia kwoty lub zwrotu podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika samochodów osobowych. Przepis § 12 ww. rozporządzenia nie jest przepisem szczególnym w stosunku do art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy, bowiem w § 12 rozporządzenia unormowana została samoistna przesłanka, w przypadku wystąpienia której podatnik nie ma prawa pomniejszyć podatku należnego o naliczony. Natomiast co do zarzutu, iż Izba zastosowała arbitralną wykładnię przepisu § 12 rozporządzenia nie wyjaśniając wątpliwości co do relacji przepis ustawy – przepis aktu wykonawczego, izba stwierdziła, iż przepis ten został wydany na podstawie art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, w którym ustawodawca umocował Ministra Finansów do określenia listy towarów i usług lub przypadków, w których nabycie towaru lub usługi, nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 20 czerwca 2000 r., III SA 1417/99 skargę oddalił, wskazując iż w jego ocenie decyzja nie narusza prawa w stopniu uzasadniającym jej wzruszenie. Problemem do rozstrzygnięcia w przedmiotowej sprawie jest interpretacja § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r., które zostało wydane między innymi na podstawie art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, który uprawnił Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia listy towarów i usług lub przypadki, w których nabycie towarów lub usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 21 tej ustawy. NSA nie znalazł podstaw do zmiany zaskarżonej decyzji, uznając, że obniżenie podatku należnego o podatek naliczony (i uiszczony) od tej części raty clifingowej, którą stanowiły opłaty za usługi finansowe, wyodrębnione w fakturach wystawionych podatnikowi przez clifingodawcę, było bezpodstawne.

1.3. Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego w rewizji nadzwyczajnej od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 20 czerwca 2000 r., sygn. akt III SA 1417/99, zarzucił m.in. rażące naruszenie prawa przez obrazę § 12 Rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów

ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu nadanym temu przepisowi przez § 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 1996 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 157, poz. 805), w związku z uznaniem, że do kategorii: „inne tego rodzaju umowy”, o jakiej mowa w tym przepisie, należy również umowa clifingu, stanowiąca odmianę umowy leasingu finansowego (kapitałowego), a w konsekwencji, że wszelkie płatności wynikające z tej umowy nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego lub do zwrotu podatku VAT, a także w wyniku dokonania wykładni tego przepisu w oderwaniu od treści upoważnienia ustawowego do wydania owego przepisu, to jest w oderwaniu od treści przepisu upoważniającego – art. 23 pkt 1 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług. Ponadto wyrokowi NSA wnoszący rewizję nadzwyczajną zarzucił naruszenie art. 19 i 21 ustawy o podatku od towarów i usług, w związku z art. 25 ust. 1 pkt 1, 2 i 3 tej ustawy wobec pozbawienia clifingobiorcy, będącego podatnikiem podatku od towarów i usług, prawa do odliczeń przewidzianych tymi przepisami w części dotyczącej opłat za usługę finansową, jakie ponosi clifingobiorca na rzecz clifingodawcy. Pierwszy Prezes SN zarzucił także wyrokowi NSA obrazę art. 120, 121 § 1, 122, 124 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), w związku z brakiem dokonania przez organy podatkowe ustaleń faktycznych i prawnych, które uzasadniałyby pozbawienie strony skarżącej prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony – uiszczony od tej części raty clifingowej, którą stanowiły opłaty za usługi finansowe, wyodrębnione w fakturach; a w konsekwencji także obrazę art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.), w kontekście art. 22 ust. 2 pkt 1 i 3 tej ustawy, wobec oddalenia skargi mimo istnienia podstaw do jej uwzględnienia.

Wskazując na powyższe podstawy, Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz o uchylenie decyzji Izby Skarbowej w Warszawie z 13 maja 1999 r., nr TSVP/732-1115/98 i utrzymanej nią w mocy decyzji Urzędu Skarbowego w Grodzisku Mazowieckim z 17 listopada 1998 r., nr US 10-N/964/98 w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiące listopad i grudzień 1997 r., zaległości podatkowej w tym podatku, oraz określającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe.

W ocenie Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego zaskarżony wyrok toleruje stosowanie rozszerzającej wykładni przepisów podatkowych mających walor wyjątku od zasady, co w konsekwencji prowadzi do pozbawiania podatników przysługujących im praw, wynikających w tym przypadku z art. 19 i 21 ustawy o podatku od towarów i usług. Zdaniem Pierwszego Prezesa SN podatnik, którego sprawa niniejsza dotyczy, twierdzi w sposób znajdujący oparcie w obowiązujących przepisach prawa, że nie mógł odliczać i nie odliczał podatku VAT uiszczonego w tej części raty leasingowej, która stanowiła spłatę wartości przedmiotu clifingu, natomiast miał prawo do odliczania podatku VAT uiszczonego w tej części rat leasingowych, którą stanowiły opłaty za usługę finansową. Za takim ustaleniem przemawia w szczególności treść art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług, a więc przepisu, który w połączeniu z art. 23 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, uniemożliwia dokonywanie odliczeń podatku VAT uiszczonego w spłacie wartości towarów „nabywanych” na podstawie umów zrównanych ze sprzedażą, czyli takich, które są wymienione między innymi w § 3 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 6 kwietnia 1993 r. w sprawie zaliczania przedmiotu najmu lub dzierżawy rzeczy albo prawa majątkowego do składników majątku stron tych umów (Dz. U. Nr 28, poz. 129). Przedmiot clifingu, jakkolwiek stanowi własność clifingodawcy, to jednak – z punktu widzenia prawa podatkowego – zaliczany jest do składników majątku clifingobiorcy, jako że specyfiką umów clifingu, stanowiących odmianę umów leasingu kapitałowego, jest to, że zawierają tzw. opcję sprzedaży.

Zdaniem Pierwszego Prezesa SN, ograniczenia zawarte w art. 25 ustawy o podatku od towarów i usług nie dotyczą jednak podatku VAT uiszczanego w cenie za usługę finansową, stanowiącą drugą – obok spłaty wartości przedmiotu clifingu – część raty clifingowej. Błąd Naczelnego Sądu Administracyjnego polega – według Pierwszego Prezesa SN – na tym, iż zrównał umowę clifingu, a więc umowę z opcją sprzedaży, z umową leasingu operacyjnego, która jest umową bez opcji sprzedaży.

Istotą sporu pomiędzy podatnikiem a organami podatkowymi jest kwestia prawidłowości obniżenia podatku należnego o podatek naliczony od opłaty za usługę finansową w ramach umowy clifingu, a tym samym zagadnienie czy § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. ma zastosowanie do umowy clifingu jako odmiany leasingu kapitałowego.

Pierwszy Prezes SN wskazał, że „inną tego rodzaju umową” w rozumieniu § 12 powołanego rozporządzenia będzie np. umowa leasingu operacyjnego, a więc umowa bez opcji w postaci możliwości sprzedaży przedmiotu leasingu na rzecz leasingobiorcy po upływie okresu, na jaki umowa została zawarta. Przedmiot umowy leasingu operacyjnego, podobnie jak i przedmiot umowy najmu oraz dzierżawy w świetle dawniej i obecnie obowiązujących przepisów podatkowych, nie może być ujmowany w ewidencji środków trwałych podatnika. Natomiast „inną tego rodzaju umową” w rozumieniu § 12 ww. rozporządzenia nie jest umowa leasingu kapitałowego (finansowego), a więc umowa z opcją sprzedaży przedmiotu leasingu na rzecz leasingobiorcy, albowiem w świetle dawniej i obecnie obowiązujących przepisów podatkowych przedmiot takiego leasingu jest ujmowany w ewidencji środków trwałych podatnika (leasingobiorców).

W związku z powyższym, przedstawione w zaskarżonym wyroku NSA zasady rozliczenia podatku VAT od rat leasingowych dotyczą – zdaniem Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego – jedynie umów leasingu operacyjnego. Zatem podatnikowi VAT przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego na podstawie wystawionych faktur, w części dotyczącej obsługi finansowej clifingu.

1.4. Sąd Najwyższy uzasadnił pytanie prawne w następujący sposób:

W rozpoznawanej sprawie jest niesporne, że podstawą prawną decyzji organów podatkowych obu instancji był między innymi przepis § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Przepis ten był również przedmiotem wykładni Naczelnego Sądu Administracyjnego, który oddalając skargę uznał, iż przepis § 12 ww. rozporządzenia został prawidłowo zastosowany przy rozstrzygnięciu sprawy zaskarżoną decyzją organu podatkowego drugiej instancji. Pierwszy Prezes SN w niniejszej rewizji nadzwyczajnej zarzucił rażące naruszenie między innymi przepisu § 12 wskazanego rozporządzenia. Kwestia stosowania i wykładni powyższego przepisu przez NSA podlega kontroli przez Sąd Najwyższy w postępowaniu wszczętym z rewizji nadzwyczajnej. Zgodnie z przepisem art. 393¹¹ k.p.c. Sąd Najwyższy rozpoznaje sprawę w granicach kasacji. Granice kasacji wyznaczają – między innymi – podstawy kasacyjne, a więc przepisy, których naruszenie zarzuca wnoszący kasację. Ocena, czy powyższy przepis został prawidłowo zastosowany przez Sąd wymaga uprzedniego podjęcia przez Sąd Najwyższy decyzji walidacyjnej, a zatem ustalenia, czy powyższy przepis obowiązywał w ustalonym stanie faktycznym sprawy. Postawienie zarzutu niekonstytucyjności tego przepisu sprawia, że Sąd Najwyższy oczekuje od Trybunału Konstytucyjnego wiążącego prawnie rozstrzygnięcia w przedmiocie konstytucyjności powyższego przepisu. Od odpowiedzi na powyższe pytanie prawne zależy bowiem prawidłowe rozpoznanie niniejszej rewizji nadzwyczajnej i rozstrzygnięcie sprawy zawisłej przed Sądem Najwyższym (art. 193 Konstytucji). W rozpoznawanej sprawie miał

również zastosowanie przepis art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, jednakże nie jako samodzielna podstawa rozstrzygnięcia sprawy, skoro jest to przepis zawierający „upoważnienie” do wydania aktu wykonawczego, lecz jako przepis powoływany w uzasadnieniach decyzji organów podatkowych i wyroku NSA na rzecz tezy, że przepis § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. stanowi samoistną podstawę wyłączenia prawa podatnika do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony lub poglądu, że poszerza katalog wyłączeń przewidzianych w art. 25 tej ustawy. To stanowisko wydaje się kwestionować wnoszący rewizję nadzwyczajną Pierwszy Prezes SN. Nie ulega także wątpliwości, że w dotychczasowym toku postępowania kwestią prawną istotną dla rozstrzygnięcia sprawy było zagadnienie relacji między przepisem rozporządzenia a powyższymi przepisami ustawy o podatku od towarów i usług, na co wskazywał podatnik w odwołaniu od decyzji organu podatkowego pierwszej instancji i w skardze do NSA. Z tych względów rozstrzygnięcie przez Trybunał Konstytucyjny zagadnienia zgodności z Konstytucją przepisu art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług ma istotne znaczenie dla rozpoznania rewizji nadzwyczajnej przez Sąd Najwyższy.

Przedstawiając pytanie prawne Trybunałowi Konstytucyjnemu, Sąd Najwyższy rozważył zagadnienie, czy utrata mocy obowiązującej przepisu § 12 kwestionowanego rozporządzenia, nie będzie ewentualnie podstawą do umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. Przedkładanie pytania prawnego w sytuacji oczywistej pewności, że postępowanie wszczęte podlegałoby z tej przyczyny umorzeniu, nie tylko byłoby niecelowe z punktu widzenia konstytucyjnej istoty pytań prawnych (art. 193 Konstytucji), lecz prowadziłoby do zbędnej przewlekłości postępowania w sprawie. Sąd Najwyższy, nie podważając w żadnym zakresie wyłącznej kompetencji Trybunatu Konstytucyjnego do oceny podstaw i przesłanek umorzenia postępowania, przedstawił swój pogląd w tej kwestii. Wskazał, że zawierające kwestionowany przepis rozporządzenie Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym utraciło moc z dniem 1 stycznia 1998 r. (§ 79 i § 80 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). W ocenie Sądu Najwyższego utrata mocy obowiązującej rozporządzenia nie stanowi jednak przeszkody do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny sprawy zgodności przepisu § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. z Konstytucją.

Zgodnie z przepisem art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, Trybunał umarza na posiedzeniu niejawnym postępowanie, jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał. Przepisu tego nie stosuje się jednak, jeżeli wydanie orzeczenia o akcie normatywnym, który utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia, jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw (art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym). Sąd podkreślił, iż w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalony jest pogląd, że wykładnia zwrotu: „akt normatywny utracił moc obowiązującą” powinna zmierzać do oceny, czy zaskarżona norma prawna została usunięta z porządku prawnego nie tylko w sensie formalnym, lecz także w tym zakresie, czy uchylony przepis nadal wywiera określone skutki dla obywateli i czy może być nadal stosowany w praktyce (np. postanowienie z 13 października 1998 r., sygn. SK 3/98, OTK ZU nr 5/1998, poz. 69, s. 434). Zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 31 stycznia 2001 r., sygn. P. 4/99 (OTK ZU nr 1/2001, poz. 5) przepis prawa musi być uznany za obowiązujący w takim zakresie, w jakim ma zastosowanie do określonych zdarzeń prawnych, w więc przez okres, w jakim na jego podstawie są lub mogą być podejmowane decyzje stosowania prawa (np. wyrok z 14 listopada 2000 r., sygn. K. 7/00, OTK ZU nr 7/2000, poz. 259).

Wynika z tego, że Trybunał Konstytucyjny rozróżnia utratę mocy obowiązującej aktu normatywnego rozumianą wąsko jako uchylenie mające charakter derogacji bezpośredniej w drodze przepisów uchylających oraz utratę mocy obowiązującej *sensu largo* pojmowaną jako faktyczne niestosowanie przepisu, który utracił moc obowiązującą wskutek uchylenia. W świetle wykształconego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego szerokiego pojęcia obowiązywania prawa nie budzi zatem wątpliwości, że przepis § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. nie utracił mocy obowiązującej w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. W ocenie Sądu Najwyższego brak jest podstaw do umorzenia postępowania również wówczas, gdy się przyjmie, że użyte w tym przepisie pojęcie utraty mocy obowiązującej obejmuje jedynie przypadki formalnego uchylenia rozpatrywanego aktu normatywnego; w takim przypadku należy rozważyć, czy mimo utraty mocy obowiązującej przez rozporządzenie, wydanie orzeczenia jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych praw i wolności (art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym). W ocenie Sądu Najwyższego odpowiedź na to pytanie jest twierdząca, bowiem stosowany w sprawie przepis § 12 rozporządzenia reguluje przypadek pozbawienia podatnika ustawowo gwarantowanego prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego, przez co dotyczy konstytucyjnych praw obywatela. Niezależnie zatem od tego, czy pojęciu utrata mocy obowiązującej aktu normatywnego nadaje się szerokie czy wąskie znaczenie, nie ma przeszkody do merytorycznego rozpoznania sprawy zgodności przepisu powyższego rozporządzenia z Konstytucją.

Treść przepisu art. 23 ustawy o podatku od towarów i usług ulegała zmianom wskutek kolejnych nowelizacji tego przepisu. Tekst tego przepisu miał od 1 stycznia 1994 r. i przez cały okres obowiązywania kwestionowanego rozporządzenia Ministra Finansów następującą treść: „Minister Finansów, w drodze rozporządzenia może określić listę towarów i usług lub przypadki, w których nabycie towarów lub usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 21”. Przedmiotem pytania prawnego jest kwestia zgodności z Konstytucją przepisu art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym w powyższym okresie, bowiem od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed Sądem Najwyższym, która dotyczy stanu prawnego i faktycznego istniejącego w listopadzie i grudniu 1997 r.

Sąd Najwyższy rozważając kwestię dopuszczalności zwrócenia się do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym dotyczącym konstytucyjności powyższych przepisów jest zdania, że nie ma przeszkody do jego rozpoznania z tej przyczyny, że powyższe przepisy zostały – w swoim zasadniczym zrębie – ukształtowane przed wejściem w życie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ukształtował się bowiem pogląd, że dla oceny konstytucyjności treści normy prawnej miarodajny jest stan konstytucyjny z dnia orzekania, przy ocenie zaś kompetencji prawotwórczej do wydania badanego przepisu i trybu jego ustanowienia – stan konstytucyjny z dnia wydania przepisu.

W ocenie Sądu Najwyższego, zgodność przepisu art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, na podstawie którego Minister Finansów wydał kwestionowane rozporządzenie, z przepisem art. 92 ust. 1 zdanie drugie *in fine* Konstytucji budzi zasadnicze wątpliwości. Zgodnie z nim zawarte w ustawie upoważnienie do wydania rozporządzenia powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu. Przepis art. 23 pkt 1 ustawy nie czyni zadość tym konstytucyjnym wymaganiom przez to, że nie zawiera „wytycznych dotyczących treści aktu”. W myśl orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego rozporządzenie może być wydane tylko na podstawie wyraźnego upoważnienia

ustawowego i tylko w granicach tego upoważnienia, a przepis ustawy ustanawiający takie upoważnienie podlega ścisłej wykładni językowej i nie może prowadzić do objęcia zakresem upoważnienia materii w nim nie wymienionych w drodze wykładni celowościowej (wyrok z 25 maja 1998 r., sygn. U. 19/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 47, s. 262). Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 14 grudnia 1999 r., w sprawie o sygn. K. 10/99 (OTK ZU nr 7/1999 poz. 162, s. 855) stwierdził, że wytyczne (w rozumieniu art. 92 ust. 1 Konstytucji) są przede wszystkim wskazówkami co do treści aktu normatywnego, a także wskazaniemi co do kierunku merytorycznych rozwiązań, które mają znaleźć w nim wyraz. Upoważnienie ustawowe, w odniesieniu do którego nie da się wskazać żadnych treści ustawowych, które pełniłyby rolę „wytycznych dotyczących treści aktu”, jest sprzeczne z Konstytucją. Brak owych wytycznych stanowi warunek wystarczający dla uznania niekonstytucyjności upoważnienia, nawet jeżeli pozostałe wymagania, o których mówi art. 92 Konstytucji zostaną spełnione. Wskazania zawarte w ustawie muszą dotyczyć materialnego kształtu regulacji, która ma być zawarta w rozporządzeniu. Ustawa musi zawierać pewne wskazania wyznaczające treści (kierunki rozwiązań), jakie mają być zawarte w rozporządzeniu, a także eliminujące pewne treści (kierunki rozwiązań). Zdaniem Sądu Najwyższego nie ulega zatem wątpliwości, że wymagania określonego w art. 92 ust. 1 zdanie drugie *in fine* Konstytucji nie spełnia upoważnienie zawarte w art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, które określa jedynie Ministra Finansów jako organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania, natomiast nie określa wytycznych dotyczących treści aktu.

Sąd Najwyższy wskazał wyrok Trybunału Konstytucyjnego z uzasadnienia którego wynika, że stwierdzenie przez Trybunał niekonstytucyjności upoważnienia ustawowego do wydania rozporządzenia czyni bezprzedmiotowym orzekanie o zgodności rozporządzenia wydanego na podstawie upoważnienia ustawowego nie zawierającego wytycznych w rozumieniu art. 92 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji (wyrok z 27 czerwca 2000 r., sygn. K. 20/99, OTK ZU nr 5/2000, s. 140). W sytuacji zatem, gdyby Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że art. 23 pkt 1 ustawy jest niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji i podzielił powyższy pogląd o bezprzedmiotowości orzekania w sprawie zgodności z Konstytucją przepisu § 12 kwestionowanego rozporządzenia, Sąd Najwyższy przy rozpoznawaniu niniejszej rewizji oceni zgodność tego przepisu z przepisami powszechnie obowiązującymi.

W razie stwierdzenia przez Trybunał Konstytucyjny zgodności przepisu art. 23 pkt 1 ustawy z art. 92 ust. 1 Konstytucji, konieczne dla rozpoznania sprawy zawisłej przed Sądem Najwyższym staje się rozstrzygnięcie przez Trybunał kwestii zgodności przepisu § 12 powołanego rozporządzenia z art. 217 Konstytucji. Nie ulega bowiem wątpliwości, że hipotetycznie konstytucyjny przepis art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług upoważnia Ministra Finansów do określania w drodze rozporządzenia przypadków, w których podatnik nabywający towary lub usługi nie jest uprawniony do korzystania z prawa do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 21 ustawy. Trybunał zbada, czy przepis § 12 rozporządzenia wydanego zgodnie z tym ustawowym przepisem upoważniającym, a zatem spełniającego wymagania formalne odnośnie do podstawy i trybu ustanowienia, jest zarazem pod względem treści zgodny z przepisem art. 217 Konstytucji. Wymaga szczególnego podkreślenia, że przepis art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, w istocie upoważnia Ministra Finansów do określenia wyjątku od ustanowionej w art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług zasady, że podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, co na płaszczyźnie publicznych praw podmiotowych może być rozumiane jedynie jako dopuszczalność ich ograniczenia lub nawet unicestwienia w drodze rozporządzenia. Minister Finansów kwestionowanym

przepisem § 12 rozporządzenia z 21 grudnia 1995 r. pozbawił bowiem podatników, spełniających określone w tym przepisie przesłanki, ustawowego prawa do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 21 ustawy o podatku od towarów i usług. W ocenie Sądu Najwyższego treść tego przepisu rozporządzenia budzi wątpliwości co do jego zgodności z przepisem art. 217 Konstytucji, który stanowi, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Z powyższego przepisu Konstytucji wywodzi się wniosek, że ustawy powinny rozstrzygać przynajmniej, kto powinien płacić podatek (podmiot), jakie zjawiska życia społecznego i gospodarczego podlegają opodatkowaniu (przedmiot) oraz w jakiej wysokości podatek powinien być płacony (zob. wyrok z 16 czerwca 1998 r. sygn. U. 9/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 51). W uzasadnieniu powyższego wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że zawarte w art. 217 Konstytucji „wyliczenie spraw z zakresu prawa daninowego zastrzeżonych dla ustawy nie ma charakteru wyczerpującego. Wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie. Natomiast do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny”. Z kolei w wyroku z 9 listopada 1999 r., sygn. K. 28/98 (OTK ZU nr 7/1999, s. 156) Trybunał Konstytucyjny, wskazując na przepisy art. 84 i 217 Konstytucji podkreślił, że „Konstytucja ustaliła *expressis verbis* zasadę wyłączności ustawowej w sprawach podatkowych, uznana i stosowana powszechnie we współczesnych ustawodawstwach”.

Sąd Najwyższy podkreślił, że obniżanie podatku należnego o podatek naliczony jest mechanizmem stanowiącym cechę konstrukcyjną podatku od towarów i usług, samo zaś prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego jest publicznym prawem podmiotowym podatnika, nie zaś jego szczególnym przywilejem, który mógłby być przedmiotem wykładni ścieśniającej. Poglądy piśmiennictwa i orzecznictwa sądowego są w tym względzie jednolite i utrwalone. Nie budzi również wątpliwości teza, że regulacja prawa podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabywaniu towarów i usług należy z tego między innymi powodu do sfery wyłączności ustawowej, co z kolei oznacza, że zarówno przypadki, w których to prawo przysługuje podatnikowi, jak i przypadki, w których nabycie towaru lub usługi nie uprawnia do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego, powinny być określone w ustawie podatkowej. Ustawa o podatku od towarów i usług spełnia te wymagania tylko w tym sensie, że w art. 19 ustanawia to prawo podatnika, zaś w art. 25 wylicza enumeratywnie przypadki, w których nie stosuje się obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, czyli przypadki, w których prawo to nie przysługuje podatnikowi. Kwestionowany przepis art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług czyni jednak sprzeczny z Konstytucją wyłom w tej zasadzie ustawowej regulacji wymienionego prawa podatnika przez powierzenie Ministrowi Finansów określenia w drodze rozporządzenia przypadków, w których nie służy podatnikowi prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. W tej sytuacji ustawa sprzecznie z zasadą wyłączności ustawowej i art. 92 ust. 1 Konstytucji przekazała materię uregulowaną wyczerpująco w art. 25 tej ustawy do unormowania w drodze rozporządzenia. To sprawiło, że Minister Finansów ustanowił przepis § 12 rozporządzenia z 21 grudnia 1995 r. nie tyle celem wykonania ustawy o podatku od towarów i usług, ile w oderwaniu od przepisów tej ustawy określił inne niż wymienione w art. 25 ustawy przypadki, w których nie stosuje się obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego, a zatem wykroczył poza określone art. 217 Konstytucji granice władztwa podatkowego.

Sąd Najwyższy jest zdania, że art. 217 Konstytucji jest przepisem mającym rangę zasady konstytucyjnej, a jednocześnie ustanawiającym prawo podatnika do ustawowego kształtowania jego praw i obowiązków w dziedzinach w tym przepisie wymienionych. Brak jest bowiem jakiegokolwiek racjonalnego uzasadnienia dla tezy, że niektóre przypadki wyłączenia prawa podatnika do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony miałyby być regulowane w ustawie, jak czyni to przepis art. 25 ustawy o podatku od towarów i usług, zaś inne w rozporządzeniu Ministra Finansów. Wskazane w powyższym wyroku Trybunału Konstytucyjnego możliwości zastosowania regulacji rozporządzeniowej dotyczą wykonywania określonych ustawowo zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku (art. 217 *in fine* Konstytucji). Tymczasem § 12 kwestionowanego rozporządzenia nie reguluje tych korzystnych dla podatnika materii, lecz przeciwnie – wkracza ograniczająco w należące do sfery wyłączności ustawowej zasadnicze uprawnienie podatnika podatku od towarów i usług do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, przez co narusza prawa podatnika chronione przepisem art. 217 Konstytucji.

2.1. W piśmie z 16 stycznia 2003 r. (PP5-810-184/446/2002/MZ/47) Minister Finansów przedstawił swoje stanowisko w sprawie. Wniósł o umorzenie postępowania – stosowanie do art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym – w części dotyczącej niekonstytucyjności zakwestionowanych przepisów obowiązujących w listopadzie 1997 r. oraz o uznanie, że przepisy art. 23 pkt 1 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym oraz § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w brzmieniu nadanym temu przepisowi przez § 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Finansów z 24 grudnia 1996 r. zastosowany w sprawie – są zgodne z art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej z 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym oraz z art. 217 i z art. 92 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.

Minister Finansów wskazał, iż stosownie do art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, Trybunał Konstytucyjny umarza na posiedzeniu niejawnym postępowanie, jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał. Wprawdzie zgodnie z ust. 3 tego artykułu, ww. przepisu o umorzeniu postępowania nie stosuje się, jeżeli wydanie orzeczenia o akcie normatywnym, który utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw – to jednak, zdaniem Ministra Finansów, okoliczności takie w przedmiotowej sprawie nie występują w zakresie nieobowiązującego już zakwestionowanego przepisu § 12 rozporządzenia. Zgodnie z art. 30 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 27, poz. 111), obowiązującej w tym czasie oraz z art. 70 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 1997 r. Nr 133 poz. 926) – zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Dlatego też, zdaniem Ministra Finansów, przepis § 12 rozporządzenia w brzmieniu z listopada 1997 r. nie może już wywoływać skutków prawnych. Minister Finansów nie podziela stanowiska Sądu Najwyższego, że wywoływanie przez przepis skutków prawnych należy postrzegać w kontekście czasu, w którym dany przepis mógłby stanowić ewentualną przesłankę rozpatrywania spraw przed sądami. Przyjęcie takiego założenia oznaczałoby – według Ministra Finansów – że Trybunał Konstytucyjny w każdym przypadku wpłynięcia wniosku o stwierdzenie niekonstytucyjności przepisu, który teoretycznie przestał obowiązywać, musiałby badać

we wszystkich sądach, czy nie ma tam zawisłych spraw rozpatrywanych w oparciu o zaskarżony przepis. Trudno przy tym zakładać, aby takie, jak przedstawia to Sąd Najwyższy, rozumienie utraty mocy obowiązującej przepisu, mogło się odnosić tylko do pytań składanych do Trybunału w trybie art. 193 Konstytucji. W tym bowiem przypadku wiadomo jest, że sprawa zawisła przed sądem, w innych zaś przypadkach nieodzowne byłoby badanie przez Trybunał Konstytucyjny, czy przed sądami nie zawisły sprawy rozpatrywane na podstawie zaskarżonych przepisów. Według Ministra Finansów zastosowanie zatem przepisu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym byłoby praktycznie niemożliwe. Brak jest natomiast podstaw do uznania, że przepis ten inaczej byłby interpretowany w przypadku spraw skierowanych do Trybunału na podstawie art. 193 Konstytucji a inaczej, gdy wnioski kierowane są przez inne uprawnione jednostki, na podstawie innych przepisów konstytucyjnych.

Z uwagi na powyższe, zdaniem Ministra Finansów, badanie konstytucyjności przepisu § 12 rozporządzenia Ministra Finansów w okresie listopad 1997 r. (którego to okresu dotyczy również sprawa rozpatrywana przez Sąd Najwyższy) jest bezprzedmiotowe i sprawa w tym zakresie powinna zostać umorzona.

Zdaniem Ministra Finansów, brak jest podstaw do odstąpienia od umorzenia badania konstytucyjności przepisów w okresie listopada i grudnia 1997 r. z uwagi na brak przesłanek, o których mowa w art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. Zgodnie bowiem z tym przepisem, odstąpienie od umorzenia postępowania pomimo utraty mocy obowiązujących przepisów – jest możliwe wtedy, gdy jest to konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw.

W ocenie Ministra Sąd Najwyższy nie wykazał również w uzasadnieniu pytania prawnego, na czym mogłoby polegać naruszenie konstytucyjnych wolności i praw podmiotu, w którego sprawie toczy się postępowanie przed Sądem Najwyższym. Prawo podatnika do pomniejszania podatku należnego o podatek naliczony nie stanowi – zdaniem Ministra Finansów – elementu systemu, który został zastrzeżony do wyłączności ustawowej. Tym samym nie może być mowy o naruszeniu konstytucyjnych wolności i praw.

2.2. W powyższych wywodach dotyczących częściowego umorzenia postępowania, w zakresie wniosku Sądu Najwyższego, pominięte zostały – zdaniem Ministra Finansów – kwestie związane z zasadnością żądania badania konstytucyjności art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, gdyż wniosek w tym zakresie nie spełnia przesłanek, o których mowa w art. 193 Konstytucji. Przepis art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług nie stanowił bowiem podstawy do rozstrzygnięć zapadłych w przedmiotowej sprawie. Zgodnie z art. 193 Konstytucji każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem.

Natomiast przepisem, który stanowił bezpośrednią podstawę orzeczenia w przedmiotowej sprawie będącej przedmiotem rozpatrywanej przez Sąd Najwyższy rewizji nadzwyczajnej jest § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r., a nie przepis art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Przepis art. 23 pkt 1 powołanej ustawy stanowi jedynie normę kompetencyjną, na podstawie której Minister Finansów dokonuje odpowiednich uregulowań merytorycznych. Przepis ten nie stanowił, w ocenie Ministra Finansów, podstawy rozstrzygnięcia w przedmiotowej sprawie. Natomiast postępowanie toczące się przed Trybunałem Konstytucyjnym w wyniku wniesienia pytania prawnego jest kontrolą związaną z konkretną sprawą zawisłą przed sądem, na gruncie której pojawiła się wątpliwość co do konstytucyjności przepisu prawnego, który ma być

bezpośrednią podstawą orzeczenia mającego zapasć w tej właśnie sprawie. Według Ministra Finansów, brak jest zatem podstaw do samoistnego odrębnego badania zgodności przepisu art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług a jedynie możliwe jest badanie konstytucyjności przepisu § 12 rozporządzenia w związku z art. 23 pkt 1 tej ustawy.

Minister Finansów wskazał dodatkowo, że przepis art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, stanowiący dla Ministra Finansów określoną normę kompetencyjną do wydania stosownych regulacji był, w okresie którego dotyczą decyzje organów podatkowych, podstawą funkcjonowania przepisów § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r., ale również wielu innych regulacji – w tym przede wszystkim § 54 ust. 4 i 5 tego rozporządzenia. Tym samym odrębne rozpatrywanie konstytucyjności art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług w przedmiotowej sprawie nie spełnia, zdaniem Ministra Finansów, przesłanek z art. 193 Konstytucji. Odrębne rozpatrywanie konstytucyjności przepisu art. 23 pkt 1 ustawy mogłoby bowiem wywołać określone skutki, nie związane całkowicie z rozpatrywaną przez Sąd Najwyższy sprawą.

2.3. Minister Finansów nie podziela również poglądu Sądu Najwyższego o niekonstytucyjności przepisu § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. Regulacje objęte tym przepisem nie należą do wyłączności ustawowej a zatem przepis ten nie może naruszać, jak twierdzi Sąd Najwyższy, przepisu art. 217 Konstytucji. Regulacja zawarta w zaskarżonym przepisie § 12 rozporządzenia z 1995 r., określa jeden z przypadków ograniczenia prawa podatnika do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony, które to prawo określone zostało co do zasady w przepisie art. 19 ustawy o podatku od towarów i usług. Przepisy art. 19 i 21 ustawy o podatku od towarów i usług ustanawiają ogólną zasadę umożliwiającą pomniejszenie podatku należnego od dokonanej sprzedaży towarów i usług o podatek naliczony od dokonanych zakupów. Jednakże z istoty tego podatku wynika, że nie jest to prawo bezwzględne. Zasadnicze wyjątki od tej zasady zostały zawarte w ustawie o podatku od towarów i usług. Jednakże w celu prawidłowego wykonania tej ustawy oraz zapewnienia właściwego poboru podatku, w ramach ogólnych zasad określonych ustawą o podatku od towarów i usług, Minister Finansów został upoważniony w art. 23 pkt 1 powołanej ustawy do określenia listy towarów i usług lub przypadków, w których nabycie towarów lub usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku, stanowiącej nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym. Minister Finansów zaznaczył przy tym, że art. 25 ust. 1 pkt 2 ww. ustawy wskazuje na to, iż intencją ustawodawcy był zakaz odliczania (lub zwrotu) podatku naliczonego od samochodów osobowych. Jeżeli więc zapis ustawowy wprowadził zakaz odliczania podatku przy nabyciu samochodu osobowego, to konsekwentnie wprowadzono taki zakaz w przypadku tych podatników, którzy używają te samochody na podstawie umów najmu, dzierżawy lub też umów o podobnym charakterze (np. umów leasingu czy clifingu). Brak takiego przepisu spowodowałby nagminne omijanie przepisu ustawowego (art. 25 ust. 1 pkt 2) poprzez ukryte „nabywanie” tych samochodów na zasadzie używania ich na podstawie umów najmu, dzierżawy lub też umów o podobnym charakterze (leasing, clifing). Poza tym, brak takich uregulowań prowadziłby do preferowania różnych form nabycia tego samego towaru.

Według Ministra Finansów intencja ustawodawcy określona w przepisie art. 25 ust. 1 pkt 2 wskazała zakres i cel regulacji zawartej w przepisach wykonawczych, skonkretyzowanej w § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. Dlatego też dodatkowe ograniczenie prawa do odliczania podatku naliczonego mogło nastąpić w drodze rozporządzenia wydanego przez Ministra Finansów, czyli przez organ upoważniony do określonego działania na mocy art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od

towarów i usług. Dotyczy to również zakwestionowanego § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r.

2.4. Minister Finansów podkreślił, że przekazanie tych spraw do uregulowania w formie aktu podustawowego jest możliwe w uwagi na fakt, iż mechanizm pomniejszania podatku należnego o podatek naliczony nie należy do tych elementów konstrukcji systemu, które zgodnie z Konstytucją mogą być uregulowane wyłącznie w drodze ustawy. Tu wskazał wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 16 czerwca 1998 r., sygn. U. 9/97 (OTK ZU nr 4/1998, poz. 51, s. 305), w uzasadnieniu którego Trybunał stwierdził, iż art. 217 Konstytucji wyraża zasadę wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego. Do materii zastrzeżonych dla ustawy należy określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Trybunał Konstytucyjny zauważył również, że mechanizm obniżania kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług nie mieści się w wyliczeniu zawartym w wymienionym przepisie konstytucyjnym. Jeżeli zatem mechanizm pomniejszania podatku należnego o podatek naliczony nie jest ani ulgą, ani zwolnieniem, o których mowa w art. 217 Konstytucji, nie stanowi też o przyznawaniu umorzeń – nie stanowi on zatem elementu konstrukcji systemu podatkowego, który, zgodnie z ww. art. 217 Konstytucji, powinien podlegać regulacji ustawowej.

2.5. Minister Finansów zwrócił również uwagę, iż w momencie stanowienia zakwestionowanego § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. obowiązywała Ustawa Konstytucyjna z 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym, utrzymująca – na podstawie art. 77 w mocy art. 1 Konstytucji RP z 22 lipca 1952 r. Przepis art. 1 Konstytucji RP z 22 lipca 1952 r. w rzeczonym okresie brzmiał: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. Z tak generalnej zasady trudno wywieść wprost wskazówki co do wzorca tworzenia jakiegokolwiek prawa, w tym także prawa podatkowego. Przepisy nowej Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r., określające ściśle te wzorce, weszły w życie z dniem 17 października 1997 r. Natomiast przepis art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej z 17 października 1992 r. stanowił jedynie, że minister kierujący działem administracji działa w tym zakresie w ramach uprawnień określonych ustawami oraz wydaje rozporządzenia i zarządzenia w celu wykonania i na podstawie udzielonych w nich upoważnień.

2.6. Nadto Minister Finansów wskazał, iż – w jego ocenie – aktualne brzmienie art. 23 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług: „Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia może określić listę towarów i usług lub przypadki, w których nabycie towarów lub usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku (...)” realizuje w pełni zapisy art. 92 ust 1 Konstytucji, gdyż w sposób jednoznaczny i wyraźny określa, jakie uprawnienia przysługują Ministrowi Finansów. Równocześnie, ust. 2 omawianego artykułu określa wytyczne dotyczące treści aktu podustawowego, a dodatkowo ramy tego upoważnienia i cel ustawodawcy określony został w przepisie art. 25 ust 1 pkt 2 ustawy. Podkreślił, że Trybunał może stwierdzić niezgodność z Konstytucją przepisów nieobowiązujących, tylko gdy występuje konieczność ochrony konstytucyjnych wolności i praw, co – w jego ocenie – w niniejszej sprawie nie ma miejsca. Ponadto wskazał, że w celu właściwego wykonania ustawy o podatku od towarów i usług, na podstawie przepisu art. 23 pkt 1 ww. ustawy

określonych zostało również szereg innych przypadków, w których nabycie towarów i usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku. Orzeczenie niezgodności zakwestionowanych przepisów z konstytucją może – zdaniem Ministra Finansów – spowodować zagrożenie we właściwym funkcjonowaniu tego podatku.

3.1. W piśmie z 17 lutego 2003 r., na podstawie art. 38 ust. 2 w związku z art. 27 pkt 5 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, przedstawił swoje stanowisko w sprawie Prokurator Generalny.

Stwierdził, że: 1) przepis § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 154, poz. 797 ze zm.) jest zgodny z art. 217 Konstytucji; 2) postępowanie, w zakresie kontroli zgodności art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług z art. 92 ust. 1 Konstytucji, podlega umorzeniu, z powodu niedopuszczalności wydania merytorycznego orzeczenia (art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym).

3.2. Prokurator Generalny uzasadnił swoje stanowisko w następujący sposób:

Zgodnie z art. 193 Konstytucji, każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne, co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem. Zatem, postępowanie toczące się przed Trybunałem Konstytucyjnym jest kontrolą związaną z konkretną sprawą, zawisłą przed sądem, na gruncie której pojawiła się wątpliwość co do legalności lub konstytucyjności przepisu prawnego, który ma być zastosowany w tej sprawie.

Ze stanu sprawy, przedstawionego w uzasadnieniu przedmiotowego pytania prawnego wynika, że przepis art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług (w brzmieniu obowiązującym w czasie, w którym wydano decyzję zaskarżoną do NSA) był brany pod uwagę jako argument uzasadniający pogląd, że zakwestionowany przepis rozporządzenia dotyczy innych przypadków niż wynikające z art. 25 tej ustawy, co miałyby wskazywać na to, że rozporządzenie narusza art. 217 Konstytucji, wkraczając w materię zastrzeżoną dla ustawodawcy.

Nie ulega wątpliwości, że podstawę prawną decyzji wydanej przez Izbę Skarbową w Warszawie stanowił § 12 omawianego rozporządzenia, co zauważa również Sąd Najwyższy (s. 12 postanowienia). Skoro zatem przepis art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług nie pozostaje w bezpośrednim związku zarówno z treścią decyzji organów podatkowych, jak i NSA, to – w ocenie Prokuratora Generalnego – brak jest podstaw badania jego zgodności z Konstytucją. W tym stanie rzeczy, zachodzą przesłanki do umorzenia postępowania w zakresie badania konstytucyjności przepisu art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, z powodu niedopuszczalności wydania orzeczenia (art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym).

Przepis powyższy można byłoby (ewentualnie) badać jedynie łącznie z § 12 rozporządzenia, jako normę kompetencyjną, wyznaczającą pole normatywne określenia podmiotu podatku (por. wyrok TK z 6 marca 2002 r., sygn. P. 7/00 – OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13, s. 164), jednak pytanie nie zawiera takiego sformułowania.

Odnosnie do wyrażonych w pytaniu prawnym wątpliwości, czy kwestionowany przepis rozporządzenia narusza zasadę wyłączności regulacji ustawowej, o której mowa w art. 217 Konstytucji, Prokurator Generalny uważa, w przeciwieństwie do Sądu Najwyższego, iż przytoczone w pytaniu prawnym orzecznictwo Trybunału

Konstytucyjnego w tej kwestii pozwala na ocenę, że w konkretnym przypadku Minister Finansów nie tylko nie przekroczył zakresu upoważnienia udzielonego mu przez ustawodawcę, lecz przede wszystkim nie naruszył zasady określonej w art. 217 Konstytucji.

Regulacja wprowadzona przepisem § 12 kwestionowanego rozporządzenia sprowadza się do wskazania przypadków, gdy podatnik nie może domagać się obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku od towarów i usług. Podobną regulację (określenie przypadków, gdy podatnik nie może skorzystać z obniżenia należnego podatku) zawiera § 35 ust. 1 pkt 2 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), wydanego na tej samej podstawie prawnej jak przedmiotowe rozporządzenie. Przepis ten był przedmiotem badania Trybunału Konstytucyjnego w aspekcie jego zgodności, m.in. z art. 217 Konstytucji. Prokurator Generalny podkreślił, iż w wyroku z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00 (OTK ZU nr 8/2001, poz. 257) Trybunał nie stwierdził niezgodności tego przepisu z art. 217 Konstytucji. W uzasadnieniu wyroku (jw., s. 1356) Trybunał wskazał, że wszyscy obywatele mają konstytucyjny obowiązek ponosić wszelkie ciężary i świadczenia publiczne ustanowione na podstawie ustaw, lecz nie wszystkie elementy stosunku daninowego muszą być uregulowane w akcie prawnym rangi ustawowej. Pogląd ten – zdaniem Prokuratora Generalnego – można odnieść również do zakwestionowanego § 12 rozporządzenia Ministra Finansów, gdyż przepis ten reguluje podobne kwestie jak przepis, którego dotyczy powołany wyżej wyrok Trybunału. Dodatkowo Prokurator Generalny podkreślił, że przepis art. 217 Konstytucji, w swojej hipotezie, określający bezwzględny nakaz regulacji ustawowej określonych kwestii z zakresu prawa daninowego, rozróżnia nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych od przyznawania ulg i umorzeń oraz określenia kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, zastrzegając, że w tym drugim przypadku regulacji ustawowej podlegają „zasady” dotyczące wymienionych w tej części przepisu kwestii. Oznacza to, że nie może budzić konstytucyjnych zastrzeżeń akt wykonawczy precyzujący przypadki, gdy podatnik nie może skorzystać z określonych odliczeń od należnego podatku.

Jak się wydaje, w omawianej sprawie kluczowe znaczenie ma interpretacja kwestionowanego § 12 rozporządzenia, lecz – jak to już wielokrotnie stwierdzał Trybunał Konstytucyjny – „wykładnia przepisów należy do organów powołanych do stosowania prawa, a szczególnie ważna rola przypada w tej dziedzinie orzecznictwu Sądu Najwyższego” (por. cyt. wyrok, sygn. SK 16/00, s. 1357).

Nadto Prokurator Generalny zauważył, że nie można wykluczyć, iż należność podatkowa, której dotyczy pytanie prawne, uległa przedawnieniu. Na taką ewentualność wskazuje Minister Finansów w swoim piśmie z 16 stycznia 2003 r., PP5-810-184/466/2002/MZ/47, gdyż zobowiązanie podatkowe obejmuje listopad i grudzień 1997 r. Zarówno przepisy obowiązujące wówczas (art. 30 ust. 1 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych), jak i aktualnie obowiązujące (art. 70 § 1 ordynacji podatkowej) przewidują, że zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Brak dokumentów źródłowych nie pozwala na ocenę, czy w sprawie, której dotyczy pytanie prawne, zachodzą przesłanki do zawieszenia lub przerwania okresu przedawnienia. Jednak gdyby okazało się, że przedmiotowa należność została przedawniona, oznaczałoby to, że kwestionowany przepis nie może już mieć zastosowania. Brak byłoby zatem przesłanek do merytorycznego rozpoznania pytania prawnego, wobec treści art. 39 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. Przepis § 12 rozporządzenia Ministra

Finansów z 21 grudnia 1995 r. (w brzmieniu nadanym przez § 1 pkt 6 rozporządzenia z 24 grudnia 1996 r.) utracił bowiem moc z dniem 1 stycznia 1998 r. (§ 79 i § 80 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).

4.1. W piśmie z 13 czerwca 2003 r. Marszałek Sejmu przedstawił stanowisko Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej w sprawie pytania prawnego Sądu Najwyższego, sygn. P 27/02. Wniósł o stwierdzenie, że art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym jest zgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Marszałek Sejmu podkreślił, iż mimo tego, że zakwestionowany przepis w okresie, którego dotyczy pytanie SN nie posiadał wytycznych, nie stanowi on zdaniem Sejmu obrazą art. 92 ust. 1 Konstytucji, ponieważ wytyczne nie muszą być zawarte w przepisie upoważniającym, jeżeli możliwe jest ich odnalezienie w innych przepisach ustawy (wyrok TK z 9 listopada 1999 r., sygn. K. 28/98) a w niniejszym przypadku art. 19 i 21 ustawy o VAT określają zasady obniżania podatku należnego od sprzedaży towarów i usług o podatek naliczony od dokonanych zakupów, zaś w art. 25 przewidziane są wyjątki od tych zasad (w szczególności określa je dyspozycja zawarta w art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy).

4.2. Marszałek Sejmu wskazał ponadto, iż przepis art. 23 pkt 1 ustawy o VAT nie ma charakteru obligatoryjnego, gdyż ustawodawca przekazał Ministrowi Finansów jedynie prawo reagowania na sytuację, gdy praktyka urzeczywistniająca ustawową zasadę może narazić budżet państwa na uszczerbek. Marszałek Sejmu uznał, iż w świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego ten rodzaj ustępstwa wobec wymogu zupełności ustawowej jest możliwy, jeżeli istotne elementy stosunku podatkowego zostały uregulowane w ustawie. Zarazem, powołując się na pogląd zawarty w uzasadnieniu wyroku Trybunału z 16 czerwca 1998 r. (sygn. U. 3/97), podniósł iż zasada obniżenia podatku (lub jej zakaz) nie jest ulgą podatkową ani umorzeniem w znaczeniu używanym w doktrynie lecz swoistym mechanizmem wynikającym ze specyficznego charakteru ustawy o VAT.

II

Na rozprawę 23 czerwca 2003 r. nie stawił się przedstawiciel Sądu Najwyższego, w związku z czym sędzia sprawozdawca przedstawił stanowisko Sądu Najwyższego zawarte w uzasadnieniu pytania prawnego.

Pozostali uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska w sprawie złożone na piśmie.

Trybunał Konstytucyjny odroczył ogłoszenie wyroku na dzień 2 lipca 2003 r.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego dopuszczalność oraz treść odpowiedzi na pytanie prawne Sądu Najwyższego uzależniona jest od rozstrzygnięcia dwóch kwestii: *primo* – jakie przepisy prawne stanowią podstawę rozstrzygnięcia sprawy toczącej się przed stawiającym pytanie sądem, a więc mogą być przedmiotem pytania prawnego, o którym mowa w art. 193 Konstytucji; *secundo* – czy zachodzą przesłanki do umorzenia postępowania odnośnie do badania konstytucyjności § 12 rozporządzenia Ministra

Finansów z 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w związku z utratą mocy obowiązującej przez ten przepis przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał.

2.1. Rozstrzygnięcie pierwszego z powyższych zagadnień jest konieczne ze względu na fakt, iż bezpośrednią podstawą rozstrzygnięć organów skarbowych oraz NSA w sprawie był przepis § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. Nie budzi jednakże wątpliwości, iż – jak wskazał w uzasadnieniu pytania Sąd Najwyższy – art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług w postępowaniu tym miał również zastosowanie, nie jako samodzielna podstawa rozstrzygnięcia, skoro jest przepisem zawierającym upoważnienie do wydania aktu wykonawczego, lecz jako przepis powoływany w uzasadnieniach decyzji organów podatkowych i wyroku NSA na rzecz tezy, że przepis § 12 rozporządzenia stanowi samoistną podstawę wyłączenia prawa podatnika do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. Tym samym rozstrzygnięcie przez Trybunał zagadnienia zgodności z Konstytucją przepisu art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług ma istotne znaczenie dla rozpoznania rewizji nadzwyczajnej przez Sąd Najwyższy.

2.2. Pytanie prawne Sądu Najwyższego dotyczy oceny, czy art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług nie narusza zakazu formułowania w ustawach upoważnień blankietowych do wydawania aktów podustawowych będących źródłem prawa powszechnie obowiązującego określonym w art. 92 Konstytucji oraz czy § 12 rozporządzenia jest zgodny z konstytucyjną regułą wyłączności ustawy dla normowania istotnych elementów stosunku podatkowego (art. 217 Konstytucji).

Zaskarżony przepis art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, przekazujący Ministrowi Finansów prawo określenia w rozporządzeniu listy towarów i usług lub przypadków, w których nabycie towarów lub usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług oraz zwrotu podatku naliczonego – zdaniem Sądu Najwyższego – narusza wskazaną wyżej zasadę konstytucyjną. Zawiera bowiem unormowanie, które Konstytucja (art. 31 ust. 3) zastrzega dla materii ustawowej. Wobec zaś blankietowego, w ocenie Sądu, charakteru zawartego w nim upoważnienia wyrażającego się w braku jakichkolwiek wytycznych legislacyjnych wskazujących kierunek merytorycznych rozwiązań, jakie winny znaleźć się w rozporządzeniu, upoważnienie to nie spełnia formalnego wymogu ustanowionego obecnie w art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Odpowiadający wzorcowi art. 92 ust. 1 Konstytucji, szczegółowy wzorzec konstytucyjny dotyczący materii podatkowej (art. 217 Konstytucji) został powołany w pytaniu prawnym dla oceny konstytucyjności będącego bezpośrednim przedmiotem zapadłych w sprawie rozstrzygnięć § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r.

Zaskarżony przepis § 12 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. z 1995 r. Nr 154, poz. 797 ze zm.), został uchylony jeszcze przed wniesieniem skargi do Trybunału w związku z derogowaniem z dniem 1 stycznia 1998 r. niniejszego rozporządzenia przez § 79 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. (Dz. U. Nr 156, poz. 1024). Tutaj Trybunał Konstytucyjny dochodzi do kolejnego zagadnienia, które należy rozstrzygnąć celem oceny dopuszczalności badania przez Trybunał konstytucyjności § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z regulacją intertemporalną miarodajną dla spraw podatkowych zaskarżony przepis może być nadal stosowany do stanów faktycznych zrealizowanych w okresie jego obowiązywania, a zatem stanowi podstawę prawną rozstrzygnięć dotyczących podatku od towarów i usług za odpowiednie lata (w niniejszym przypadku jako określenie zobowiązania podatkowego za listopad i grudzień 1997 r.). Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej, zachowuje moc obowiązującą w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym dopóty, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa, zaś utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem następuje dopiero wówczas, gdy dany przepis nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (zob. np. wyroki z: 31 stycznia 2001 r. sygn. P. 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5; 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257). Przyjmując takie rozumienie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, skoro zakwestionowany przepis § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. jest podstawą rozstrzygnięcia w sprawie toczącej się przed Sądem Najwyższym z rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa tego Sądu, to ma nadal moc obowiązującą, Trybunał Konstytucyjny może więc rozpatrzyć zarzuty dotyczące jego niezgodności z Konstytucją.

2.3. W pytaniu prawnym zakwestionowany został zastosowany w sprawie przepis § 12 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) w brzmieniu obowiązującym od 1 kwietnia 1997 r., nadanym przez § 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 1996 r. (Dz. U. Nr 157, poz. 805), zmieniającego ww. rozporządzenie. Brzmi on następująco: „Usługobiorcom użytkującym samochody osobowe oraz inne samochody o dopuszczalnej ładowności do 500 kilogramów na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy o podobnym charakterze nie przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego oraz do zwrotu różnicy podatku o kwotę podatku naliczonego od czynszu (raty) i innych odpłatności wynikających z zawartej umowy”.

Tak ukształtowana regulacja wyłączyła usługobiorców, użytkowników na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy o podobnym charakterze samochody osobowe oraz inne samochody o dopuszczalnej ładowności do 500 kilogramów, z ustanowionego w art. 19 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym prawa podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług oraz przewidzianego w art. 21 tej ustawy prawa do zwrotu różnicy podatku naliczonego czynszu (raty) i innych odpłatności wynikających z zawartej umowy, a więc także rat za usługi towarzyszące o charakterze finansowym przewidzianych w umowie. Konsekwencją uznania niekonstytucyjności ustawowego upoważnienia do wydania rozporządzenia jest – w ocenie Sądu Najwyższego – stwierdzenie braku normatywnej podstawy do jego wydania i w efekcie niezgodność § 12 rozporządzenia z 21 grudnia 1995 r. z wzorcem konstytucyjnym określonym w art. 217 Konstytucji.

Podstawową, determinującą treść rozstrzygnięcia kwestią jest – zdaniem Trybunału – ocena prawidłowości sformułowania ustawowego upoważnienia do wydania rozporządzenia, w szczególności przyjętego podziału regulowanej materii między ustawę a rozporządzenie. Odpowiedzi wymaga, przede wszystkim, pytanie, czy treść upoważnienia odpowiada wykonawczemu do ustawy charakterowi rozporządzenia oraz, czy rozporządzenie nie zawiera materii zastrzeżonych do regulacji ustawowej.

Rozstrzygnięcie kwestii konstytucyjności upoważnienia ustawowego do wydania rozporządzenia i konstytucyjności opartego o nie przepisu rozporządzenia dotyczy tzw. zgodności kompetencyjnej polegającej na ocenie, czy organ wydający dany akt miał do tego kompetencje. Zgodnie z ustalonym już w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego poglądem (np. wyroki z: 25 listopada 1997 r., sygn. U. 6/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 65, s. 459 oraz 25 maja 1998 r., sygn. U 19/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 47, s. 259-260) przy tego rodzaju ocenie (także badaniu trybu ustanowienia aktu) miarodajny jest stan konstytucyjny z dnia wydania przepisu. W badanym przypadku zaskarżone przepisy wydane były pod rządami Ustawy Konstytucyjnej z 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (tzw. Małej Konstytucji). Do jej zasad, wartości i norm wyinterpretowanych z jej postanowień sięgać więc należy przy ocenie konstytucyjności upoważnienia ustawowego do wydania zakwestionowanego przepisu rozporządzenia.

2.4. Wymagania, jakim winno odpowiadać upoważnienie ustawowe do wydania aktu podustawowego, były przedmiotem szeregu wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego przy ocenie konstytucyjności rozporządzeń zarówno pod rządami Konstytucji PRL, jak też Małej Konstytucji z 1992 r. oraz Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.

Jeszcze pod rządami Konstytucji PRL jednolite orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego wskazywało na obowiązek takiego redagowania przepisu upoważnienia, aby wyznaczał pewne minimum kierunku unormowań, jakie mają być zawarte w akcie wykonawczym. Ta linia orzecznicza była kontynuowana pod rządami Małej Konstytucji z 1992 r.

Wskazana wyżej trwała linia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wpłynęła na kształt przyjętej w art. 92 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. regulacji dotyczącej wymogów, jakim powinno odpowiadać upoważnienie do wydawania rozporządzenia. Art. 92 ust. 1 Konstytucji z 1997 r. podsumował tę linię rozwojową, wyraźnie nakazując, by w upoważnieniu określić także „wytyczne dotyczące treści aktu”.

Wytyczne dotyczące treści aktu mogą przybierać różną postać redakcyjną. Ich sposób ujęcia jest w zasadzie kwestią uznania ustawodawcy. Kontrola Trybunału Konstytucyjnego ogranicza się jednak do dwóch spraw. Po pierwsze, do ustalenia, czy w ustawie zawarto wytyczne, całkowity ich brak przesądza bowiem o niekonstytucyjności upoważnienia (stanowi oczywiste naruszenie art. 92 ust. 1 Konstytucji). Po drugie, do ustalenia, czy sposób redakcji wytycznych pozostaje w zgodzie z ogólnymi zasadami wyłączności ustawy i nakazami, by pewne kwestie były regulowane w całości w ustawie (dotyczy to szczególnie regulacji w sprawach, o których mowa w art. 217 Konstytucji). Minimum treściowe wytycznych nie ma charakteru stałego, a oceniane winno być *a casu ad casum*, stosownie do regulowanej materii oraz jej związku z prawami konstytucyjnymi jednostki.

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 (zasada wyłączności ustawy w prawie podatkowym). Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego będąca przedmiotem rozważań w rozpoznawanej sprawie zasada obniżania podatku należnego o podatek naliczony należy do zasad konstrukcyjnych podatku od towarów i usług, jest więc objęta treścią art. 217 Konstytucji.

Wytyczne zaś, jak wynika z ustalonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (por. np. wyrok z 26 października 1999 r., sygn. K. 12/99, OTK ZU nr 6/1999, poz. 120, s.

684) nie muszą być zawarte tylko w przepisie formującym upoważnienie do wydania rozporządzenia; możliwe jest też ich pomieszczenie w innych przepisach ustawy, o ile tylko pozwala to na dokładne zrekonstruowanie treści tych wytycznych. Wytyczne w sprawach podatku od towarów i usług powinny być związane z istotą tego podatku, a więc uwzględniać w szczególności założenia ustawy budżetowej dotyczące dochodów z tytułu podatku od towarów i usług, przebieg realizacji budżetu państwa, sytuację gospodarczą państwa oraz specyfikę wykonywania niektórych czynności i uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami.

2.5. Treść regulacji zawartej w art. 23 pkt 1 zakwestionowanej ustawy sprowadza się do ustanowienia upoważnienia dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia do określenia listy towarów i usług lub przypadków, w których nabycie towarów lub usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego (art. 19) oraz zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 21 ustawy. Chodzi więc o upoważnienie do określenia odstępstwa od podstawowej zasady podatku od towarów i usług, jaką jest prawo uczestników obrotu towarami i usługami do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług tj. podatku uiszczanego przez nabywcę oraz powiązane z tym upoważnieniem prawo zwrotu kwoty stanowiącej różnicę między podatkiem naliczonym a należnym w sytuacji gdy kwota podatku naliczonego jest wyższa od podatku należnego. Prawo to sformułowano w art. 19 i art. 21 ustawy o podatku od towarów i usług, nazywanego również podatkiem od wartości dodanej (w skrócie VAT).

Odstępstwa od zasady sformułowanej w art. 19 i 21 ustawy o podatku od towarów i usług określone zostały w art. 25 tej ustawy wskazującym przypadki, w których nie stosuje się prawa do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy należnego podatku. W szczególności art. 25 ust. 1 pkt 2 stanowi, iż obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika samochodów osobowych oraz innych o dopuszczalnej ładowności do 500 kg, z wyjątkiem przypadków, gdy odprzedaż lub oddanie w odpłatne używanie na podstawie umów leasingu tych samochodów stanowi przedmiot działalności podatnika. Oznacza to, iż „nabycie” obejmuje też wszelkie formy leasingu (jego odmianą jest clifing), gdyż tylko oddanie w leasing przez przedsiębiorcę trudniącego się zawodowo leasingiem daje mu prawo do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego. Pojęcie „nabycie” użyte w tym przepisie prawa daninowego zostało zdefiniowane przez inne przepisy ustawy i obejmuje wszystkie formy trwałego użytkowania zbliżonego w swej istocie do użytkowania jak właściciel. Prawo publiczne może określać pewne formy prawne ściśle wskazując na ich znaczenie w zobowiązaniach podatkowych nie tożsamy do końca z ich znaczeniem w prawie cywilnym opartym, jak wiadomo, na autonomii woli stron i zasadzie swobody umów. To ustawowe znaczenie ma zastosowanie tylko w ustawie o danym rodzaju podatku a więc nie wpływa na sam obrót cywilnoprawny i ważność zawieranych w nim umów.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego – zważywszy, iż art. 23 pkt 1 ustawy o VAT stanowił upoważnienie dla Ministra Finansów do określenia przypadków, w których nabycie towarów lub usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 21 – treść art. 25 ust. 1 pkt 2, który stanowi normę wyłączającą możliwość obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w przypadku nabycia przez podatnika samochodów osobowych oraz innych o dopuszczalnej ładowności do 500 kilogramów, należy uznać za wystarczającą do zrekonstruowania szczegółowych wytycznych wyznaczających treściowy zakres regulacji przekazanej przez ustawodawcę do doprecyzowania w drodze aktu podustawowego. Takie doprecyzowanie konieczne jest z uwagi na masowość zobowiązań VAT i czytelność regulacji dla wszystkich podatników,

a więc i tych, którzy nie mają przygotowania prawniczego pozwalającego znaleźć kwestionowaną normę wprost w brzmieniu art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT.

Zakwestionowany w pytaniu Sądu Najwyższego § 12 rozporządzenia Ministra Finansów brzmi: „Usługobiorcom użytkującym samochody osobowe oraz inne samochody o dopuszczalnej ładowności do 500 kilogramów na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy o podobnym charakterze nie przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego oraz do zwrotu różnicy podatku o kwotę podatku naliczonego od czynszu (raty) i innych odpłatności wynikających z zawartej umowy”. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego przepis § 12 zakwestionowanego rozporządzenia Ministra Finansów wydany na podstawie upoważnienia zawartego art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług stanowi tylko uszczegółowienie normy wyrażonej w art. 25 ust. 1 pkt 2 tej ustawy. Wprawdzie w § 12 użyto określenia „użytkowanie na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy o podobnym charakterze”, natomiast w art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy jest wyraźnie mowa o „nabyciu” samochodu, jednak niewątpliwie – z uwagi na specyfikę regulacji ustawowej, która ma uprawniać do obniżenia lub zwrotu różnicy podatków tych podatników, którzy nabywają samochody dla siebie do trwałego z nich korzystania – oba wskazane terminy oznaczają nabycie, jeśli celem umowy jest trwałe korzystania z rzeczy. Taka interpretacja jest w szczególności uzasadniona w każdym przypadku, gdy w samej umowie zawarta jest opcja, przewidująca prawo do nabycia pojazdu po zakończeniu określonego w umowie okresu jego użytkowania. W praktyce treść umowy cywilnoprawnej staje się podstawą do oceny, czy podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego. Tym samym zastosowany w sprawie będącej przedmiotem rozpoznania § 12 rozporządzenia Ministra Finansów (wydany na podstawie upoważnienia zawartego art. 23 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług) uszczegóławia z uwagi na masowość zobowiązań VAT regulację art. 25 ust. 1 pkt 2, określając sytuację, gdy nie stosuje się prawa podatnika do obniżenia lub zwrotu różnicy podatku należnego.

Ponadto zważyć należy, iż w art. 23 pkt 1 ustawy użyte określenie „Minister Finansów może”, nie przesądza o tym że norma ta ma charakter całkowicie fakultatywny, Minister Finansów bada, czy wymaga doprecyzowania, uszczegółowienia w akcie podustawowym określenie ustawowe (takie jak np. wskazane w art. 25 ust. 1 pkt 2). Za takim rozumieniem upoważnienia ustawowego, które upoważniło Ministra Finansów do wydania kwestionowanego w niniejszej sprawie rozporządzenia, przemawia również to, że ustawodawca nowelizując ustawę (w ustawie zmieniającej z 15 lutego 2002 r.; Dz. U. Nr 19, poz. 185) wskazał, iż – m.in. przy wydawaniu rozporządzeń określających przypadki, w których nabycie towarów lub usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego lub do zwrotu różnicy podatku – minister właściwy do spraw finansów publicznych uwzględni w szczególności „specyfikę wykonywania niektórych czynności oraz uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami”.

W związku z tym wydana na podstawie art. 23 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług przez Ministra Finansów regulacja zawarta w § 12 kwestionowanego rozporządzenia, precyzująca sytuację, gdy „użytkowanie na podstawie umowy” polegające na trwałym korzystaniu z rzeczy wyłącza uprawnienie podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, jest zgodna z art. 217 Konstytucji.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.