

84/08/2004

WYROK

z dnia 21 września 2004 r.

Sygn. akt K 34/03*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Marek Mazurkiewicz – przewodniczący

Wiesław Johann

Biruta Lewaszkiewicz-Petrykowska

Ewa Łętowska – sprawozdawca

Jerzy Stępień,

protokolant: Dorota Raczkowska-Paluch,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu, Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 21 września 2004 r., wniosku grupy posłów o zbadanie zgodności:

art. 29 ust. 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.) oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. Nr 234, poz. 1971 ze zm.) w zakresie, w jakim nakładają na podatników zwolnionych podmiotowo od podatku od towarów i usług lub wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku od towarów i usług obowiązek instalowania kas rejestrujących i prowadzenia ewidencji wartości sprzedaży przy zastosowaniu tych kas z art. 2, art. 7, art. 31 ust. 1, art. 87 ust. 1, art. 92 ust. 1 oraz z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

Art. 29 ust. 1 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, 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, z 2002 r. Nr 19, poz. 185, Nr 41, poz. 365, Nr 86, poz. 794, Nr 153, poz. 1272, Nr 169, poz. 1387 i Nr 213, poz. 1800 i 1803, z 2003 r. Nr 7, poz. 79, Nr 84, poz. 774, Nr 96, poz. 874, Nr 130, poz. 1188, Nr 137, poz. 1302, Nr 199, poz. 1934 i Nr 229, poz. 2271 oraz z 2004 r. Nr 54, poz. 535 i Nr 109, poz. 1162) oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. Nr 234, poz. 1971 oraz z 2003 r. Nr 35, poz. 293 i

* Sentencja została ogłoszona dnia 28 września 2004 r. w Dz. U. Nr 211, poz. 2151.

Nr 152, poz. 1480) są zgodne z art. 2, art. 7, art. 31 ust. 1, art. 87 ust. 1, art. 92 ust. 1 oraz z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE:

I

1. Grupa posłów na Sejm wniosła o rozpatrzenie zgodności przepisów art. 29 ust. 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 VAT), oraz rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. Nr 234, poz. 1971 ze zm.; dalej: rozporządzenie), z:

– art. 2 Konstytucji wyrażającym zasadę, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawa, urzeczywistniającym zasadę sprawiedliwości społecznej, w którym obywatele mają poczucie stabilności i zaufania do stanowionego prawa,

– art. 7 Konstytucji wyrażającym zasadę, że organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa,

– art. 31 ust. 1 Konstytucji wprowadzającym zasadę równości (w rzeczywistości art. 31 ust. 1 mówi o ochronie prawnej przyznawanej wolności człowieka, natomiast zasadę równości wprowadza niepowołany we wniosku art. 32 ust. 1 Konstytucji),

– art. 87 ust. 1 oraz art. 92 ust. 1 Konstytucji, które ustanawiają zasadę, że źródłem powszechnie obowiązującego prawa w Polsce są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia, jeśli są wydane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonywania, oraz z

– art. 217 Konstytucji wprowadzającym zasadę, że 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.

Zarzut niekonstytucyjności art. 29 ust. 1 ustawy o VAT wnioskodawcy uzasadniają tym, że przedmiotem obowiązku ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących na potrzeby podatku od towarów i usług, (dalej: podatek VAT), jest obrót i kwota podatku należnego, a „w przypadku gdy z tytułu danej czynności nie występuje obrót, albo nie występuje kwota podatku należnego, podatnik VAT nie jest obowiązany ewidencjonować takiej czynności przy zastosowaniu kasy rejestrującej. Wynika to zarówno z wykładni gramatycznej art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, jak i wykładni celowościowej tego przepisu”.

Zdaniem wnioskodawców, jeśli jakaś czynność jest zwolniona od podatku VAT, to nie może w stosunku do takiej czynności pojawić się podstawa opodatkowania podatkiem, a tym samym obrót w rozumieniu art. 15 ust. 1 i art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, i jednocześnie w stosunku do takiej czynności nie pojawia się „kwota podatku należnego”. W konsekwencji podatnik wykonujący czynności zwolnione przedmiotowo z podatku VAT nie może ewidencjonować ani obrotu, ani kwoty podatku należnego, gdyż takie wielkości w ogóle nie występują. I stanu tego nie zmienia § 6 rozporządzenia, w którym Minister Finansów postanowił, że podatnicy zwolnieni przedmiotowo i podmiotowo z podatku VAT osiągnięty obrót ewidencjonują jako obrót zwolniony od podatku. Wynika to, zdaniem wnioskodawców, z faktu, że podatnicy nie „osiągają” obrotu, oraz z tego, że delegacja ustawowa, na podstawie której zostało wydane rozporządzenie, nie zawiera

dodatkowych uprawnień dla Ministra Finansów w zakresie określenia, jak należy ewidencjonować wartość sprzedaży przez takich podatników.

Wnioskodawcy potwierdzenia swego stanowiska upatrują w porównaniu treści art. 29 ust. 1 z ust. 2 tegoż artykułu. Ustęp 2 wprowadza sankcję finansową za niedopełnienie obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących. Na podstawie tego przepisu podatnicy naruszający obowiązek określony w ust. 1, do czasu rozpoczęcia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, tracą prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę stanowiącą równowartość 30% podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Sankcja ta jednak ma zastosowanie wobec podatników, którzy odliczają podatek naliczony przy nabyciu towarów i usług, i nie może być stosowana w stosunku do podatników zwolnionych podmiotowo lub przedmiotowo od podatku VAT, gdyż nie mogą odliczyć podatku naliczonego od nabycia towarów i usług. Tak więc za naruszenie takiego samego obowiązku jedni podatnicy ponosiliby karę w postaci braku prawa do odliczenia podatku naliczonego, a w stosunku do innych (zwolnionych od podatku VAT) tej kary nie można byłoby stosować. Jest to – zdaniem wnioskodawców – ewidentny przykład nierówności prawa wobec podatników. Jedynym wytłumaczeniem takiej regulacji jest – zdaniem wnioskodawców – przyjęcie, że intencją ustawodawcy nie było objęcie obowiązkiem stosowania kas rejestrujących podatników zwolnionych podmiotowo lub przedmiotowo od podatku VAT. Konkludując, wnioskodawcy stwierdzają, że z treści art. 29 ust. 1 ustawy o VAT wprost wynika teza, że obowiązek stosowania kas rejestrujących nie może mieć zastosowania w stosunku do czynności zwolnionych podmiotowo od podatku VAT, a w konsekwencji do podatników wykonujących te czynności, w tym także świadczących usługi przewozu osób taksówkami.

Wnioskodawcy w osnowie wniosku nie wskazali żadnego konkretnego przepisu rozporządzenia, którego konstytucyjność kwestionują, podnosząc – na tle wywodów dotyczących art. 29 ust. 1 ustawy o VAT – że przepisy rozporządzenia, na mocy których podatnicy zwolnieni podmiotowo lub przedmiotowo od podatku VAT są zobligowani do instalacji kas rejestrujących, zostały wydane bez upoważnienia ustawowego oraz że przyjęto w rozporządzeniu, iż obowiązek prowadzenia ewidencji podatkowej przy zastosowaniu kas rejestrujących ciąży również na podatnikach zwolnionych podmiotowo lub przedmiotowo od podatku VAT, mimo braku takich regulacji w ustawie o VAT.

2. Marszałek Sejmu ustosunkowując się do wniosku wniósł na piśmie o umorzenie postępowania w odniesieniu do art. 29 ust. 1 ustawy o VAT z uwagi na utratę mocy obowiązującej 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.). Marszałek Sejmu nie odniósł się do zarzutów wnioskodawców dotyczących niekonstytucyjności rozporządzenia.

3. Minister Finansów w pisemnym stanowisku z 17 lutego 2004 r. wskazał, że wnioskodawcy, formułując zarzut niekonstytucyjności art. 29 ust. 1 ustawy o VAT oraz rozporządzenia, nie wskazali konkretnych argumentów uzasadniających sprzeczność zaskarżonych przepisów z Konstytucją, a uzasadnienie wniosku oparli na swoistej, przeprowadzonej przez siebie interpretacji przepisów ustawy o VAT.

Zdaniem Ministra Finansów wniosek nie zawiera argumentów uzasadniających zarzut sprzeczności wskazanych przepisów z Konstytucją, a autorom wniosku chodzi o potwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny dokonanej przez nich interpretacji przepisów.

Odnosząc się merytorycznie do głównych tez uzasadnienia wniosku, Minister Finansów stwierdził, że:

– obowiązek stosowania kas do ewidencjonowania obrotów przy sprzedaży towarów oraz świadczenia usług na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej (w tym rolników) został wprowadzony w 1993 r. przepisem art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, niezależnie od tego, czy działalność ta jest opodatkowana, czy też zwolniona od podatku (zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe). To więc ustawa o VAT, a nie rozporządzenie – jak mniemają wnioskodawcy – nakłada obowiązek ewidencjonowania obrotu przy zastosowaniu kas rejestrujących;

– interpretacja przepisów art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, że u podatników świadczących usługi zwolnienie od podatku i u podatników zwolnionych od podatku nie występuje obrót, ani też nie powstaje obowiązek podatkowy i w związku z tym norma określona tym artykułem nie ma do takich podatników zastosowania, jest błędna i nie znajduje uzasadnienia zarówno w przepisach ustawy o VAT, jak i w ogólnych przepisach podatkowych. Dokonując analizy art. 29 ust. 1 ustawy o VAT na tle przepisów zawartych w tej ustawie, a w szczególności art. 30, który z art. 29 jest funkcjonalnie związany, Minister Finansów skonkludował, że podatnicy są zobowiązani do prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących również wtedy, kiedy są podmiotowo lub przedmiotowo zwolnieni z podatku;

– rozporządzenie natomiast reguluje tylko dwie zasadnicze kwestie: wprowadza na czas określony zwolnienie niektórych grup podatników oraz niektórych czynności z obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących oraz określa szczegółowe zasady, warunki i tryb odliczania od podatku należnego (zwrotu) kwoty, o której umowa w art. 29 ust. 2b i 2c ustawy o VAT.

Minister Finansów, na tle zarzutów podniesionych we wniosku, szeroko i wyczerpująco omówił przesłanki wprowadzenia obowiązku rejestracji obrotów i należnego podatku oraz zasady tej rejestracji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Minister Finansów, odpowiadając na pytania Trybunału Konstytucyjnego, w piśmie z 9 kwietnia 2004 r. wyjaśnił ponadto:

– jedną z przesłanek objęcia obowiązkiem prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących drobnych przedsiębiorców była konieczność posiadania rozoznania odnośnie obrotów podatnika, aby można było stosować zwolnienia podatkowe, które są oparte na kryterium wielkości obrotów;

– obowiązek prowadzenia ewidencji spełnia nie tylko funkcje fiskalne, ale – co pokazała praktyka – również funkcje ochrony praw konsumenckich;

– przed wprowadzeniem obowiązku ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących dla celów podatkowych, w Ministerstwie Finansów badano, jak ten problem jest rozwiązywany w innych krajach europejskich (np. Włochy, Grecja, Węgry, Bułgaria, Ukraina, Litwa, Rosja). Jeśli chodzi o kasy stosowane w taksówkach, podobne jak w Polsce, systemy stosowane i wdrażane są w Grecji, Turcji i Bułgarii. W poszczególnych krajach Unii Europejskiej stosowana jest cała gama różnych rozwiązań ewidencyjnych, jak również innych przedsięwzięć gwarantujących poprawność rozliczeń. W pozostałych krajach europejskich na szeroką skalę stosowane są taksometry, którym stawiane są specjalne wymogi, zbliżone do kas rejestrujących, o których mówi zaskarżone rozporządzenie;

– VI Dyrektywa Rady Unii Europejskiej stanowiąc, że wszyscy podatnicy zobowiązani są do prowadzenia ewidencji na poziomie umożliwiającym rozliczanie podatku i jego kontrolę przez władze skarbowe, formę ewidencji pozostawia do uznania poszczególnym krajom wspólnoty;

– obecnie większość branż została w Polsce objęta obowiązkiem prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących. Zwolnienia od ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, przewidziane w rozporządzeniu, obejmują już bardzo

ograniczony zakres usług i zgodnie z przyjętą zasadą, ich liczba będzie sukcesywnie ograniczana.

4. Pismem z 14 września 2004 r. umocowany przedstawiciel wnioskodawców wniósł o oddalenie wniosku Marszałka Sejmu, zawartego w piśmie z 17 czerwca 2004 r. oraz o umorzenie postępowania w części dotyczącej art. 29 ust. 1 ustawy o VAT a także o objęcie przedmiotem postępowania art. 111 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535; dalej: ustawa o VAT z 2004 r.), jako przepisu zawierającego taką samą treść normatywną jak art. 29 ust. 1 ustawy o VAT.

Przeciw umorzeniu, zdaniem przedstawiciela wnioskodawców, przemawia fakt, że uchylenie mocy obowiązującej przepisu nie wyklucza stosowania tego przepisu do stanów faktycznych ukształtowanych przed dniem jego uchylenia. Utrata mocy obowiązującej jest bowiem (wedle wnioskodawców) przesłanką umorzenia postępowania w sytuacji, gdy uchylony przepis nie może być w ogóle zastosowany.

Wniosek o objęcie postępowaniem kontrolnym art. 111 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. umotywowano natomiast okolicznością, że przepis nie obowiązywał wprawdzie w dacie złożenia wniosku (w tym czasie obowiązywała jeszcze ustawa o VAT) jednakże zarówno zaskarżony art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, jak i art. 111 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. zawierają identyczną treść normatywną.

II

1. Na rozprawie, w pierwszej kolejności, zajęto się kwestią wniosku zawartego w piśmie przedstawiciela wnioskodawców z 14 września 2004 r. o objęcie kontrolą konstytucyjności art. 111 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r.

Przewodniczący składu orzekającego przypomniał istnienie art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, który to przepis dopuszcza kontrolę konstytucyjności aktów normatywnych już nieobowiązujących, jeśli tylko jest to konieczne dla obrony wolności i praw.

Przedstawicielka Prokuratora Generalnego uznała modyfikację wniosku za niedopuszczalną, ponieważ musiałby jej dokonać podmiot uprawniony do występowania z wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego, w tym wypadku – zgodnie z art. 191 ust. 1 pkt 1 Konstytucji – grupa 50 posłów. Poparła wniosek o umorzenie postępowania, wypowiadając pogląd, że art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym może być stosowany tylko w sprawach toczących się w ramach postępowania ze skargi konstytucyjnej, co w obecnym wypadku nie zachodzi. Tożsame stanowisko w sprawie modyfikacji wniosku złożyli przedstawiciele Sejmu i Ministra Finansów.

Przedstawiciel wnioskodawców wycofał swój wniosek co do objęcia kontrolą art. 111 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. i podtrzymał wniosek o skorzystanie z art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, kwestionując zasadność umorzenia postępowania.

2. Po wycofaniu modyfikacji wniosku, przedstawiciel wnioskodawców podtrzymał zarzuty zgłoszone w pierwotnym wniosku oraz podniósł, że objęcie taksówkarzy powinnością rejestrowania obrotów poprzez kasy fiskalne stanowi zbyt duże obciążenie finansowe związane z nabyciem kas, w porównaniu z korzyściami, jakie taki obowiązek miałby przynieść. Wniósł także o przeprowadzenie dowodów w postaci przesłuchania świadka Tadeusza Stasiów, prezesa Samodzielnego Związku Zawodowego Taksówkarzy Rzeczypospolitej oraz biegłego Zdzisława Modzelewskiego, na wypadek gdyby zebrane w sprawie dowody i opinie nie dawały dostatecznego materiału do rozpoznania wniosku.

3. Przedstawiciele Sejmu, Prokuratora Generalnego i Ministra Finansów podtrzymali co do *meritum* sprawy, stanowiska przedstawione na piśmie.

4. Po wystąpieniach uczestników postępowania i po krótkiej naradzie nad zgłoszonymi wnioskami dowodowymi Trybunał Konstytucyjny uznał, że dysponuje dostatecznymi dowodami i opiniami przedstawionymi pisemnie oraz na rozprawie, i postanowił oddalić wniosek o przeprowadzenie dodatkowych dowodów.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Problem przedmiotu i dopuszczalności kontroli konstytucyjności nieobowiązujących przepisów ustawy o VAT z 1993 r.

1.1. Marszałek Sejmu, Prokurator Generalny oraz Minister Finansów poparli wniosek o umorzenie postępowania w niniejszej sprawie (na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym) z uwagi na utratę mocy prawnej przez ustawę o VAT. Zgodnie z art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, Trybunał może kontrolować akty już nieobowiązujące, jeżeli jednak są stosowane. Możliwość ta – wbrew twierdzeniu przedstawicielki Prokuratora Generalnego – nie jest ograniczona tylko do postępowania w ramach skargi konstytucyjnej. W niniejszej sprawie przedmiotem kontroli jest swoboda regulacyjna Ministra Finansów co do możliwości wydania zaskarżonego rozporządzenia. *Sedes materiae* granic tej swobody znajduje się w zaskarżonym przepisie nieobowiązującej ustawy. Dlatego ograniczenie się tylko do oceny samego rozporządzenia Ministra Finansów byłoby nieuzasadnione. Wniosek jest zbudowany na interpretacyjnym określeniu treści normy ustawowej zawartej w art. 29 ust. 1 ustawy o VAT i następnie argumentacji, że rozporządzenie (jako takie) wykracza poza granice nakreślone w ustawie (tak jak się je odczytuje we wniosku). Zawiera bowiem coś, czego w ustawie (przy jej odczytaniu takim, jak we wniosku) nie ma. Tak więc rozporządzenie jest – zdaniem autorów wniosku – niekonstytucyjne, ponieważ jego treść odnosi się do zakresu, który pomija treść ustawy. Z tej przyczyny konieczne jest zajęcie się przez TK także art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, aby można było ocenić, czy we wniosku przypisano mu prawidłową treść, decydującą o zakresie swobody regulacyjnej ustawodawcy i – w dalszej kolejności – o nakładaniu obowiązku ewidencyjnego, co wynika już z rozporządzenia. Umorzenie postępowania w sprawie ustawy utrudniałoby tę analizę, a nadto pozostawiałoby niewyjaśnione wątpliwości co do normatywnej konstrukcji zagadnień związanych z systemem podatku VAT, niezależnie od tego, jaka ustawa stanowi fundament tego systemu aktualnie. Tymczasem obrotowy podatek VAT musi być skonstruowany we wszystkich państwach UE według pewnego wspólnego systemu (por. niżej, pkt 2.4. oraz 3). Tak więc rozproszenie pojawiających się tu wątpliwości na tle ujęcia już nieobowiązującego przepisu powinno być uznane za celowe, i to nie tylko na potrzeby niniejszej sprawy. Tym bardziej jest to konieczne, że norma zawarta w uchylonym przepisie jest powtórzona w przepisach obowiązujących, nie zniknęła więc z obrotu prawnego.

1.2. Okoliczność, że wnioskodawca cofnął wniosek o objęcie kontrolą konstytucyjności także art. 111 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r., zwolniła Trybunał Konstytucyjny z konieczności rozstrzygnięcia kwestii, czy dopuszczalna jest taka modyfikacja przedmiotu kontroli bez traktowania jej jako zmiany lub rozszerzenia wniosku i oceny przesłanek upoważnienia przedstawiciela wnioskodawcy do dokonywania takich modyfikacji, a także weryfikacji aktualności poglądów wyrażonych w orzeczeniu

TK z 22 kwietnia 1987 r., K. 1/87, OTK w 1987 r., poz. 3, s. 56, wobec odmiennego stanu prawnego, wynikającego z obowiązującej ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, przewidującej dopuszczalność kontroli aktów normatywnych już nieobowiązujących.

2. Problem konstytucyjny na tle wniosku.

2.1. Zakres i treść wniosku.

Wniosek został złożony jako konsekwencja tego, że rozporządzenie Ministra Finansów z 23 grudnia 2002 r. w sprawie kas rejestrujących odmiennie niż dotychczas ukształtowało zakres zwolnienia niektórych grup podatników z obowiązku ewidencjonowania obrotów za pomocą kas rejestrujących. Do tego momentu taksówkarze byli objęci takim wyłączeniem. Zasada ewidencjonowania obrotów była natomiast ustanowiona uniwersalnie od 1993 r. i wynikała z art. 29 ust. 1 ustawy o VAT. Przepis ten stanowił, że profesjonaliści sprzedający towary lub świadczący usługi na rzecz nieprofesjonalistów, tj. osób fizycznych, w tym także prowadzących gospodarstwo rolne, mają ewidencjonować obrót i kwoty podatku należnego za pomocą kas fiskalnych. Jednocześnie poszczególne grupy prowadzących działalność gospodarczą były czasowo zwolnione z obowiązku w zakresie instalacji kas fiskalnych i posługiwania się nimi w celu ewidencjonowania obrotu. Wyjątek ten kreowały kolejne, zmieniające się rozporządzenia Ministra Finansów. Do czasu zatem wydania kwestionowanego w obecnym wniosku rozporządzenia, w którym nie przewidziano kontynuacji wyjątku dla tej grupy usługodawców, taksówkarze cieszyli się statusem wynikającym z wyjątkowego, korzystnego dla nich zwolnienia czasowego, dopuszczonego przez ustawę o VAT. Zaskarżone w niniejszej sprawie rozporządzenie Ministra Finansów z 2002 r. zlikwidowało ten wyjątek w stosunku do taksówkarzy, określając koniec terminu wiązania wyjątku na 31 grudnia 2003 r. Wniosek nie wskazuje żadnego konkretnego przepisu rozporządzenia, który uważa za naruszenie Konstytucji. Nie powołano we wniosku także jego § 2 ust. 2, z którego bezpośrednio wynika uchylenie poprzednio istniejącego zwolnienia ewidencyjnego. Wniosek został sformułowany szerzej, na skutek odmiennego sformułowania *ratio* konstytucyjnej wątpliwości. Zakwestionowano w nim mianowicie jako niekonstytucyjne w ogólności „nałożenie na podatników zwolnionych podmiotowo od podatku VAT lub wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku VAT, obciążenia instalowaniem kas rejestrujących i prowadzenia ewidencji wartości sprzedaży przy zastosowaniu tych kas...”. Wnioskodawcy zarzucili zatem przekroczenie granic regulacyjnej swobody państwa, która – ich zdaniem – nie może dotyczyć rejestracji obrotów zwolnionych od podatku VAT (podmiotowo lub przedmiotowo). Według wniosku, ewidencja obrotów i sprzedaży za pomocą kas fiskalnych jest uzasadniona (gospodarczo) i legitymizowana na tle art. 29 ust. 1 ustawy o VAT tylko wtedy, gdy dotyczy łącznie obrotu i określenia kwoty podatku VAT. Gdy natomiast brak „należnego podatku”, ponieważ dokonujący obrotu korzysta ze zwolnienia podmiotowego albo dokonuje czynności podatkiem nie objętych, to – wedle wniosku – wyłącza się celowościowe uzasadnienie obowiązku ewidencyjnego. W związku z tym, że zaskarżony przepis ustawy określa ten obowiązek tylko w zakresie wskazanego celu (tak, jak go precyzują wnioskodawcy), przeto przy normowaniu obowiązku ewidencyjnego w zaskarżonym rozporządzeniu następuje – wedle wniosku – wyjście ustawodawcy poza zakres wyznaczony ramami art. 29 ust. 1 ustawy o VAT.

2.2. Niejasność zarzutu naruszenia Konstytucji.

Tak ujęty zarzut budzi wątpliwości co do tego, co właściwie wnioskodawcy uznają za naruszenie Konstytucji, i to zarówno w odniesieniu do art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, jak i

rozporządzenia, które zaskarżono bez wskazywania jego konkretnych przepisów czy odpowiedniego fragmentu. Kolejna niejasność dotyczy braku powołania w osnowie wniosku zarzutu nierówności traktowania i braku proporcjonalności (art. 32 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji) w sytuacji, gdy pewne elementy uzasadnienia wydają się odwoływać do tych kwestii, podobnie jak dokumenty nadesłane Trybunałowi oraz wypowiedzi w czasie ustnej prezentacji wniosku.

2.2.1. W stanowisku Ministra Finansów sformułowano w związku z tym zastrzeżenie (s. 2 pisma z 17 lutego 2004 r.), że wnioskodawcy dokonują własnej interpretacji przepisów ustawy o VAT i rozporządzenia, „nie wskazując konkretnych sprzeczności ... z przepisami Konstytucji”, i tę interpretację uznają za wyznacznik konstytucyjnego znaczenia przepisów. Natomiast odbiegające od tej interpretacji ujęcie uznają za niekonstytucyjne. Minister Finansów zasugerował w związku z tym wątpliwość co do dopuszczalności wniosku. Skoro bowiem Trybunał Konstytucyjny „bada zgodność aktów normatywnych z ustawami lub z Konstytucją, a nie dokonuje interpretacji przepisów prawa”, to domaganie się wnioskodawców uznania przez Trybunał niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów tak, jak wnioskodawcy je odczytują, byłoby wykroczeniem Trybunału poza jego kompetencje, poprzez dokonywanie interpretacji prawa.

W związku z tym ostatnim stwierdzeniem należy wskazać, że każdy zarzut niekonstytucyjności zawsze, z natury rzeczy, wynika z pewnej interpretacji przepisów poddawanych kontroli. Sama kontrola konstytucyjności z kolei nie może się obyć bez odczytania (interpretacji) tak przedmiotu kontroli, jak i jej wzorca – tym razem przez dokonującego oceny. Dlatego zastrzeżenia Ministra Finansów co do kognicji Trybunału nie mają podstaw. Na tle niniejszego wniosku okoliczność, że wnioskodawcy, odczytując zaskarżone przepisy (i dokonując ich interpretacji), dochodzą do rezultatu, który uznają za nie do przyjęcia ze względów konstytucyjnych, nie przeszkadza w dokonaniu kontroli konstytucyjności spornych przepisów. W takim bowiem wypadku właśnie zadaniem Trybunału Konstytucyjnego jest rozproszenie wątpliwości co do konstytucyjności przepisów.

2.2.2. Trafnie jednakże w tym samym piśmie Ministra Finansów podniesiono, że wniosek niejasno formułuje treść zarzutu(ów). Wniosek bowiem operuje następującym schematem rozumowania: zaskarżony przepis art. 29 ust. 1 ustawy o VAT ma znaczenie, które we wniosku ustala się jako rezultat pewnych założeń aksjologicznych. Przyjmuje się tam bowiem, że art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, wprowadzając obowiązek ewidencji za pomocą kas fiskalnych (w odniesieniu do końcowych transakcji realizowanych wobec osób nieprowadzących działalności gospodarczej), uczynił to (i mógł konstytucyjnie uczynić) tylko w stosunku do czynności opodatkowanych (pkt 5 wniosku). Z przepisu tego wynika także, że podatnicy zwolnieni z podatku w ogóle nie muszą prowadzić żadnej ewidencji. A zatem nałożenie obowiązku ewidencyjnego wobec wskazanej grupy podatników, wynikającego z zaskarżonego w całości rozporządzenia z 2002 r., wnioskodawcy uznają za działanie bez wymaganej ustawowej podstawy, ponieważ przyjęte przez nich we wniosku odczytanie art. 29 ust. 1 ustawy o VAT nie daje do tego podstawy.

2.3. Porządek kontroli konstytucyjności wniosku.

Przystępując do oceny zarzutu należy zatem ocenić, czy przyjęta w założeniu rozumowania teza (decydująca o zarzucie niekonstytucyjności) jest prawidłowa. To zaś wymaga określonego porządku analizy. Pierwszym zatem zadaniem Trybunału musi być ocena założeń, jakie wniosek przyjmuje dla swych dalszych zarzutów. Konieczna jest więc

przede wszystkim odpowiedź, czy wniosek w prawidłowy sposób odczytuje art. 29 ust. 1 ustawy o VAT i na tej podstawie buduje wnioski o niekompatybilności rozporządzenia z ustawą (odczytaniem ustawy we wniosku) i naruszeniu w ten sposób wskazanych we wniosku wzorców konstytucyjnych, dotyczących ustaw jako aktu zajmującego szczególne miejsce w hierarchii źródeł prawa w państwie prawa (art. 2 i art. 7 Konstytucji) oraz jako źródła pierwotnego, władnego nakładać ciężary na obywateli (art. 31 ust. 1, art. 217 Konstytucji), a także legitymizującego akty niższego rzędu, tj. rozporządzenia (art. 87 ust. 1, art. 92 ust. 1 Konstytucji). Naruszenie tych wzorców, wedle wniosku, miało nastąpić (s. 5 wniosku) „w związku z wydaniem przez Ministra Finansów przepisów rozporządzenia, na mocy którego podatnicy zwolnieni podmiotowo lub przedmiotowo od podatku VAT są zobligowani do instalacji kas rejestrujących, mimo braku upoważnienia ustawowego do wydania takich przepisów oraz poprzez przyjęcie, że obowiązek prowadzenia ewidencji podatkowej przy zastosowaniu kas rejestrujących ciąży również na podatnikach zwolnionych podmiotowo lub przedmiotowo z podatku VAT, mimo braku takich regulacji w ustawie o VAT”.

3. Obowiązek ewidencyjny przy pomocy kas fiskalnych przewidziany w art. 29 ust. 1 ustawy o VAT.

3.1. Źródło wprowadzenia obowiązku rejestracyjnego przy użyciu kas fiskalnych.

Wbrew twierdzeniom wniosku, wprowadzenie tego obowiązku dla taksówkarzy nie ma swego źródła w zaskarżonym rozporządzeniu, a więc w akcie rangi podustawowej. Obowiązek taki wynika z treści art. 29 ust. 1 ustawy o VAT. Ma więc genezę ustawową. Przepis ten przewiduje powszechny obowiązek dla wszystkich „podatników sprzedających towary i świadczących usługi, w tym również w zakresie handlu i gastronomii, na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej oraz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w formie indywidualnych gospodarstw rolnych”. Wobec tej zasady ustawowej, wprowadzonej do systemu prawnego w 1993 r. i obowiązującej po dziś dzień, wprowadzono szereg wyjątków. Wiązało się to z etapowym wprowadzeniem ewidencjonowania obrotów przy pomocy kas. Natychmiastowe wprowadzenie pełnego ewidencjonowania obrotu w ten sposób było niemożliwe m.in. ze względów pragmatycznych. Dlatego też wskazana zasada ustawowa, o uniwersalnym charakterze, dotycząca wszystkich podatników, doznawała wyjątków (stopniowo ograniczanych) w zakresie rygorystyki posługiwania się kasami rejestrującymi. Wyjątki te normowano w aktach rangi rozporządzenia, gdzie wyznaczano zakres czasowy ich obowiązywania. Przybierało to postać czasowego zwolnienia, na czas obowiązywania rozporządzenia. W stosunku do taksówkarzy czasowy zakres zwolnienia z powinności kwalifikowanej ewidencji kończył się ostatecznie z upływem roku 2003. To właśnie stanowiło główną normatywną nowość zaskarżonego rozporządzenia. Wbrew zatem twierdzeniom wniosku, powinność ewidencji z użyciem kas dla taksówkarzy nie wiąże się więc genetycznie z rozporządzeniem z 2002 r., lecz z ustawą o VAT, tj. z jej art. 29 ust. 1. Dlatego argumentacja wniosku, dopatrująca się niekonstytucyjności przez posłużenie się niewłaściwym aktem przez władzę publiczną w celu nałożenia ciężaru na obywateli (obowiązek rejestracji „na kasie”, z czego wynika konieczność kupienia i zainstalowania kasy) – jest chybiona, a to z uwagi na błędne wskazanie rzeczywistego źródła powstania obowiązku ewidencji z użyciem kas rejestrujących. Była to bowiem ustawa, a nie rozporządzenie; ustawa statuowała zasadę; jej działanie było odroczone w czasie, zaś rozporządzenie – likwidujące wyjątek w postaci odroczenia wykonania obowiązku rejestrowania „na kasie” – prowadziło tylko do powrotu do zasady ustawowej. Sam fakt

istnienia wyjątków od zasady nie może być przy tym traktowany jako dowód uchybienia konstytucyjnej zasadzie równego traktowania.

3.2. *Ratio* wprowadzenia obowiązku rejestracji obrotu „na kasie”.

3.2.1. Podatek od towarów i usług, zwany podatkiem VAT, jest powszechnym podatkiem dotyczącym działalności gospodarczej, a zatem wymaga odniesienia do rozmiarów obrotu. Konieczne jest zatem określenie tego ostatniego w sposób umożliwiający kontrolę. Ewidencjonowanie przy pomocy kasy fiskalnej, jest tylko jednym ze sposobów wchodzących w grę. Art. 29 ust. 1 ustawy o VAT odnosi się do rejestracji obrotu w jego finalnej fazie, gdy nabywca towaru lub usługi sam nie korzysta z możliwości odliczenia zapłaconego podatku VAT. Podatek VAT wpływa na cenę; z tym, że w innych fazach obrotu nabywca może go odliczyć, co w fazie finalnej nie występuje. W tej więc fazie występuje szczególnie deficyt kontroli i instrumentów, które ją umożliwiają. W tej bowiem fazie obrotu istnieje możliwość ukrycia rzeczywistych rozmiarów obrotu przez ewidencyjne pominięcie transakcji. W tej także fazie zwiększa się ryzyko zmyślenia podatkowego zbywcy i nabywcy. W przeciwieństwie do wcześniejszych faz obrotu, gdzie podwójna kontrola faktur umożliwia aparatowi fiskalnemu wykrycie zmyślenia sprzedawcy i nabywcy, w wypadku sprzedaży wobec nabywcy finalnego (kupującego bez faktury) sytuacja jest inna. Zarówno sprzedawcy, jak i nabywcy bardziej niż w innych fazach obrotu może „opłacać się” sprzedać (kupić) towar (usługę) nie rejestrowaną. Nabywca kupuje taniej, a sprzedawca zaniża w ten sposób swoje obroty. Jednocześnie jednak taką sytuację trudniej jest wykryć organom kontroli, skoro nabycie przerywa cykl cyrkulacji. Dlatego także w fazie transakcji z odbiorcą finalnym konieczne jest istnienie, przestrzeganie, kontrolowanie i egzekwowanie rzetelnego obowiązku rejestracyjnego.

3.2.2. Z punktu widzenia odbiorcy finalnego, tj. konsumenta, istnienie obowiązku rejestracyjnego z użyciem kasy – i to niezależnie od tego, czy rejestrowany obrót wiąże się, czy też nie wiąże się z realną zapłatą kwoty podatku (tak np. przy zwolnieniach podmiotowych) – ma znaczenie z punktu widzenia ochrony interesów ekonomicznych i ułatwień w realizacji tej ochrony. Dlatego też nie można podzielić poglądu wyrażonego we wniosku, że kwestia ewidencjonowania obrotu jest dla konsumenta obojętna. Pogląd ten przyjmuje formę twierdzenia, iż „ostateczny konsument nie jest co do zasady zainteresowany kontrolą wysokości podatku należnego wykazywanego przez sprzedawcę”. Jest to jednak konsekwencja przemilczenia we wniosku, że rejestracja transakcji (i dokument kasowy otrzymywany przez konsumenta) zawiera oprócz „wysokości podatku” także inne dane co do samej transakcji. Dlatego być może rzeczywiście nie będąc zainteresowany „wysokością podatku” (zwłaszcza wówczas, gdy chodzi o podatnika lub transakcję objętą zwolnieniami) konsument jest jednak zainteresowany samym faktem rejestracji (ewidencjonowania), a to z punktu widzenia danych, które ten dokument zawiera, a które umożliwiają mu identyfikację kontrahenta, reklamację, ochronę jego interesów itd. W tym zakresie należy podzielić punkt widzenia Ministra Finansów, że ewidencjonowanie obrotu pełni szerszą funkcję, niż tylko wyliczenie kwoty podatku obrotowego. Negacja tej funkcji we wniosku ma wzmacniać argumentację, że przy odpadnięciu obowiązku zapłaty podatku (zwolnienie) – sam obowiązek ewidencyjny nie może (nie powinien) także istnieć.

3.3. Argument wniosku o *iunctim* rejestracji obrotu i braku zwolnienia podatkowego.

3.3.1. Wniosek przyjmuje, iż rejestracja (ewidencjonowanie z użyciem kasy) zawsze stanowi *iunctim* dwóch elementów: wielkości obrotu i określenia kwoty podatku. Gdy zatem na skutek zwolnień podmiotowych brak jest wskazania kwoty podatku – rejestracja transakcji traci sens, albowiem transakcja nie opodatkowana nie wchodzi do pojęcia obrotu. W sytuacjach zatem, gdy podatnik (albo typ transakcji) jest objęty zwolnieniem od podatku VAT – rejestracja miałaby być zbędna, ponieważ jej celem jest kontrola odprowadzenia właściwej kwoty podatku. Jeżeli zatem podatek się nie należy, zbędne miałyby być ewidencjonowanie obrotu. Nie wchodząc tu w kwestię, czy niecelowość (kontrproduktywność) wprowadzenia pewnej regulacji może, czy powinna (i pod jakimi warunkami) być uznana za decydującą o niekonstytucyjności tej regulacji, weryfikacji wymaga, czy to założenie jest w ogóle trafne.

3.3.2. Rozumowanie uznające, iż skoro brak jest obowiązku zapłaty podatku VAT (na skutek korzystania ze zwolnienia), to nie mamy do czynienia z obrotem wymagającym ewidencji, oparte jest na mylnym założeniu, iż ten, kto korzysta ze zwolnienia podatkowego jednocześnie nie jest podatnikiem i że w jego wypadku obowiązek podatkowy nie powstaje. Tymczasem po to, aby w ogóle móc być beneficjentem zwolnienia, trzeba być najpierw podatnikiem danego podatku. Także zwolnienia przedmiotowe dokonywane są zawsze w ramach zakresu opodatkowania danym podatkiem i nie mogą być utożsamiane z „zewnątrznym” zważeniem tego zakresu. W konsekwencji przy zwolnieniach podmiotowych, pozostaje się „podatnikiem” danego podatku – powstaje sam obowiązek podatkowy i związane z nim powinności – jakkolwiek nie ma powinności zapłaty konkretnej kwoty. Rozumowanie spoczywające u podstawy wniosku jest sprzeczne z zasadą wynikającą z art. 7 § 1 ordynacji podatkowej (por. R. Mastalski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 60-62, 64 i n.), a także z art. 2 ustawy o VAT. Wnioskodawcy (grupa posłów) utożsamiają brak podległości obowiązkowi podatkowemu ze zwolnieniem z tego obowiązku. Tymczasem fakt zwolnienia podatkowego (objawiający się w braku obowiązku płacenia konkretnych kwot tytułem podatku) nie jest równoznaczny z brakiem podlegania obowiązkowi podatkowemu. Dlatego w ramach podatku VAT obowiązek rejestracji obrotu nie stanowi *iunctim* z rzeczywistą zapłatą podatku. Także pojęcie „obrotu” niekoniecznie wiąże się tylko z działalnością opodatkowaną.

3.3.3. Tak więc założenie przyjęte we wniosku jako fundament rozumowania musi być odrzucone z uwagi na fakt, że nie odpowiada ono zasadom interpretacji systemowej. Ordynacja podatkowa, będąca aktem wiodącym w obrębie prawa podatkowego, nakazuje odróżniać „brak podległości obowiązkowi podatkowemu” i „brak obowiązku zapłaty konkretnej kwoty tytułem podatku”. Można bowiem będąc podległym podatkowi, korzystać ze zwolnienia i dlatego nie wносить konkretnych kwot tytułem zapłaty podatku. We wniosku oba te pojęcia dowolnie ze sobą utożsamiono.

3.3.4. Założenie przyjęte we wniosku, iż wprowadzenie rejestracji „na kasie” dotyczy tylko obrotu rzeczywiście opodatkowanego VAT-em i tylko odprowadzanego do budżetu w wysokości wskazanej w ewidencji kasowej – jest więc bezzasadne. Wprowadzenie obowiązku ewidencyjnego co do obrotu pełni bowiem kilka funkcji, które są realizowane także w wypadku zwolnień podmiotowych, a więc i wówczas, gdy nie wnosi się do budżetu żadnych wpłat z tytułu opodatkowania. Funkcje te wymagają ewidencji obrotu jako takiego. Przede wszystkim jest to niezbędne także w celu umożliwiania samym beneficjentom zwolnień podatkowych, o których mowa w art. 14 ustawy o VAT. Bez rzetelnej ewidencji dotyczącej właśnie obrotu – nie jest możliwa

weryfikacja przesłanek korzystania ze zwolnień podmiotowych, przewidzianych w samej ustawie o VAT, a które wiążą się z wielkością obrotów. O zaliczeniu do grona małych podatników, korzystających ze zwolnienia od podatku lub też korzystających ze specjalnych form opodatkowania, decyduje poziom obrotów, a to przecież wymaga kontroli ich ewidencji. Nie można w tym zakresie twierdzić, że „wystarczy” tu prowadzenie zeszytu czy notatek osobistych przez świadczącego usługi. Tego rodzaju dokumentacja nie spełnia przesłanek czytelności i rzetelności.

3.4. Problem rejestracji obrotu w prawie europejskim.

3.4.1. Wprowadzenie czytelnej ewidencji w odniesieniu do czynności objętych obrotowym podatkiem VAT jest konsekwencją powinności implementacji do polskiego systemu prawnego VI Dyrektywy Rady 77/388 z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, O.J.L 145, 13 czerwiec 1977 r. Harmonizacja systemu podatków pośrednich, jako wpływających na funkcjonowanie wspólnego rynku, jest obowiązkiem wynikającym także z prawa pierwotnego (art. 93 TUWE). Konieczność prowadzenia ewidencji „na tyle szczegółowej, aby umożliwiała stosowanie podatku od wartości dodanej oraz przeprowadzenie kontroli przez organ podatkowy” przewiduje art. 22 ust. 2 lit. a dyrektywy. Kwestia szczegółowości ewidencji i sposób jej dokonania jest pozostawiona prawu wewnętrznemu. Jednakowoż nie ulega wątpliwości, że co najmniej poziom obrotów (a ta kwestia jest relewantna dla niniejszej sprawy) musi być tym obowiązkiem objęty.

3.4.2. Z uwagi na zasadę interpretacji prawa wewnętrznego w sposób umożliwiający sprawne funkcjonowanie gospodarki w ramach integracji europejskiej, oczekuje się interpretacji prawa wewnętrznego zgodnej z prawem europejskim (por. *ETS Marleasing*, C-106/89, 13 listopad 1991 r., Zb. Orz. s. I-4135). Jest to obowiązek wynikający z art. 5 TUWE; dotyczy on wszystkich państw UE, nie tylko państw przystępujących obecnie. Obowiązek ten ma na celu zapewnienie kompatybilności prawa wewnętrznego i prawa europejskiego. To powoduje, że nie mogą być aprobowane wyniki interpretacji przepisów prawa wewnętrznego w kierunku prowadzącym do rezultatu odmiennego, niż wynikający z prawa wspólnotowego. Powszechność obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT jest założeniem prawa wspólnotowego. Dlatego też sposób interpretacji art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, sformułowany we wniosku, przyjmujący ograniczenie powszechności podatku obrotowego oraz wykluczenie obowiązku ewidencyjnego dla podmiotów objętych podmiotowym zwolnieniem z podatku, uznać należy za nie odpowiadający temu założeniu. Z tej przyczyny wyrażona we wniosku wykładnia art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, oparta na założeniu braku powszechności obowiązku ewidencyjnego w zakresie obrotów wynikających ze sprzedaży towarów i usług (gdy dotyczy to szczególnego ukształtowania opodatkowania małych przedsiębiorców) – musi być uznana za interpretację nie odpowiadającą zasadzie wykładni umożliwiającej harmonijne funkcjonowanie prawa polskiego i prawa europejskiego. Z tej samej przyczyny – przy konkurowaniu z innymi rezultatami odczytania tego przepisu – także i ten argument przemawia za odrzuceniem interpretacji proponowanej we wniosku.

3.4.3. Kwestia technicznego sposobu ewidencjonowania obrotów nie jest regulowana w sztywny sposób w prawie europejskim i jest pozostawiona swobodzie regulacyjnej poszczególnych państw.

3.4.4. Prawo europejskie, w art. 24 VI dyrektywy, określa zakres swobody regulacyjnej państw UE co do możliwości specjalnych zasad opodatkowania tzw. małych podatników. Margines swobody pozostawiony poszczególnym państwom wymaga zastosowania specjalnego trybu kontrolnego. Jednakże i w takiej sytuacji konieczna jest rejestracja obrotów, aby można było sprawdzić, czy konkretny podatnik, z uwagi na poziom obrotu, może być objęty specjalnym reżimem podatkowym. Tak więc istnienie samej możliwości specjalnego reżimu podatkowego w zakresie VAT nie oznacza, że przestaje się być traktowanym jako podmiot zobowiązany do prowadzenia ewidencji.

4. Swoboda w zakresie ustanawiania w prawie wewnętrznym wymagań co do sposobu prowadzenia ewidencji.

4.1. To, w jaki sposób będzie się dokonywało ewidencji do celów podatkowych, jest pozostawione w prawie europejskim, prawu krajowemu. Niekoniecznie zatem obowiązek rejestracyjny musi być realizowany poprzez użycie kas rejestrujących. Wynika to zarówno z powołanego wyżej art. 22 ust. 2 lit. a, jak i art. 24 VI dyrektywy. Brak jest także specjalnych regulacji dotyczących używania określonych urządzeń rejestrujących w wypadku usług taksówkarskich. Dyrektywa 77/95 EEC z 21 grudnia 1976 r. o harmonizacji wymagań technicznych dotyczących taksometrów, O.J.L 26, 31 styczeń 1977 r. przewiduje, że musi być możliwe – zgodnie z przepisami wewnętrznymi – wyposażenie taksówki w odpowiednie urządzenia, wskazujące całkowitą odległość pokonaną przez pojazd, odległość pokonaną po wynajęciu taksówki, czas wynajęcia taksówki, liczbę narastających jednostek opłaty za przejazd. To, czy taki licznik może być jednocześnie (w konsekwencji odpowiedniego przystosowania, np. sprzężenia z drukarką) wykorzystany do celu ewidencjonowania obrotu, o czym mowa w art. 22 ust. 2 lit. a VI dyrektywy – jest pozostawione ocenie i regulacji prawa wewnętrznego. Dlatego w państwach UE notuje się w tym zakresie różnorodność rozwiązań. W każdym razie z prawa wspólnotowego nie można wyprowadzić ani nakazu, ani zakazu używania kas rejestrujących usługi taksówkarzy. W praktyce stosuje się w tym zakresie niejednolite rozwiązania. Kasy rejestrujące wprowadzono we Włoszech, w Grecji, Rosji, Bułgarii, na Ukrainie, w Rumunii, na Węgrzech, Litwie i w Słowacji. Natomiast we Francji, Belgii, Holandii, Anglii i w Niemczech – stosuje się taksometry połączone z drukarką. Generalnie można zauważyć, że stosowanie kas fiskalnych występuje tam, gdzie notuje się mniejszą dyscyplinę podatkową. Tam, gdzie używa się taksometrów do ewidencjonowania, stawia się im często specjalne wymogi, zakazy rozliczania według innych taryf, niż urzędowo ustalone, wprowadza się zakaz używania taksówek do mieszanego użytku (profesjonalnego i własnego) itd. Konieczne jest także oprzyrządowanie taksometru – co samo w sobie jest związane z kosztami.

4.2. O ile więc istnienie obowiązku ewidencjonowania obrotów na potrzeby podatku VAT jest wymaganiem prawa wspólnotowego, o tyle realizacja tej ewidencji (techniczny sposób rejestracji) – jest pozostawiona ustawodawcy krajowemu. Ponieważ jednak decyzja o stosowaniu jakiegoś technicznego środka może wiązać się z nałożeniem dodatkowych obowiązków lub wymagań na podmioty gospodarcze (art. 22 ust. 8 VI dyrektywy), w tym zakresie konieczne jest zachowanie zasady proporcjonalności ograniczenia. W orzecznictwie europejskim zwrócono na to uwagę (zresztą nie w stosunku do kwestii rejestracji przy pomocy kas fiskalnych). W kilku orzeczeniach ETS (w sprawach C-123/87 i 330/87 – w ust. 15 i 19; C-85/95 – w ust. 24 i 27) dokonywana tam ocena dotyczyła tylko transakcji transgranicznych; w zakresie obrotu wewnętrznego swoboda regulacyjna państwa jest wyższa (por. sprawa C-217/94 – ust. 20). Ocena

dopuszczalności likwidacji zwolnienia taksówkarzy z obowiązku ewidencji i aktualizacja wobec tej grupy podatników obowiązku korzystania z kas fiskalnych musi być zatem dokonywana wyłącznie na tle prawa polskiego.

5. Ocena wykorzystania swobody regulacyjnej w zakresie ewidencjonowania obrotów na tle zaskarżonych przepisów.

5.1. Decyzja polskiego ustawodawcy o powszechnym użyciu kas rejestrujących do ewidencji obrotów zapadła w 1993 r., a jej realizacja przebiegała stopniowo, obejmując coraz szersze kręgi podatników (stopniowa likwidacja i ograniczanie wyłączeń i zwolnień). Jak wynika z pisma Ministra Finansów z 17 lutego 2004 r., przewiduje się dalsze ograniczanie wyjątków od powszechności rejestracji obrotu. Sam fakt istnienia zwolnień i wyjątków w tym zakresie (przewidziany zresztą także dla drobnych przedsiębiorców w VI dyrektywie) nie jest niczym nieprawidłowym. W szczególności nie może uzasadniać zarzutu naruszenia konstytucyjnej zasady równości, w sytuacji, gdy przyjęte kryteria wyłączeń podmiotowych i przedmiotowych nie zostały we wniosku nie tylko zakwestionowane w sposób przekonywający, ale w ogóle nie zostały wskazane. Okoliczność, że upowszechnianie kas rejestracyjnych następuje sukcesywnie, że dotychczasowe zwolnienia zostają znoszone, a obowiązek rejestracyjny zyskuje na powszechności, nie jest sam w sobie oznaką naruszenia konstytucyjnych granic swobody regulacyjnej państwa, ani też nie świadczy o złamaniu zasady równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji).

5.2. Okoliczność, że potencjalnie istnieją inne, alternatywne wobec kas rejestrujących metody ewidencyjne, i że te metody (np. wykorzystanie odpowiednio przystosowanych taksometrów) bywają stosowane w innych państwach UE – nie jest tożsama z wnioskiem o istnieniu naruszenia konstytucyjnego przez wprowadzenie w Polsce wobec taksówkarzy obowiązku rejestracyjnego obrotu „na kasie”. Argument z prawa europejskiego nie uzasadnia bowiem (jak to wykazano w pkt. 2 i 3) ani konieczności wprowadzenia kas rejestrujących, ani zakazu ich wprowadzenia.

5.3. Argumenty wiążące się celowością lub brakiem celowości korzystania z alternatywnych sposobów rejestracji obrotów nie dotyczą kwestii konstytucyjnych. To, że „coś”, jakieś posunięcie czy rozwiązanie zawarte w prawie – jest niecelowe, nie pragmatyczne, kontrproduktywne – nie przesądza w automatyczny sposób, że rozwiązanie takie jest niekonstytucyjne. Czym innym jest bowiem dyskwalifikacja jakiejś normy dlatego że jest ona niezgodna z Konstytucją, a czym innym zarzut braku jej optymalizacji (że można sobie wyobrazić normę bardziej udanie realizującą zamierzone cele). Dopiero wykazanie, że wprowadzenie określonego, pozbawionego cech funkcjonalności rozwiązania prawnego, np. uniemożliwia korzystanie z konstytucyjnego prawa podmiotowego (tak w wyroku K 14/03, 7 stycznia 2004 r., OTK ZU nr 1/2004, poz. 1), albo wprowadzenie określonego rozwiązania oznacza wprowadzenie nadmiernego, nieproporcjonalnego ciężaru (w porównaniu do innych, alternatywnych rozwiązań), może stać się podstawą zarzutu niekonstytucyjności (art. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji). Oczywiście, wniosek stający się podstawą wdrożenia kontroli, musi obejmować stosowny zarzut. Wniosek zgłaszany w niniejszej sprawie nie zgłaszał zarzutu nieproporcjonalności (*vide* wskazane wzorce konstytucyjne). Pojawiał się on natomiast w wypowiedziach publicystycznych, towarzyszących sprawie, a także w zgłoszonym do sprawy piśmie NSZZ „Solidarność” Regionu Mazowsze Komisji Międzyzakładowej Nr 3005 Taksówkarzy zawodowych

m.st. Warszawy. Wiązał się on z zarzutem nieproporcjonalności kosztu instalacji kasy, który wynosi ok. 3000 zł. Argumentowano tam, że taksówkarze są także obciążeni powinnością zakupu kasy awaryjnej. Nie podano jednak jednocześnie, że zakup kasy awaryjnej nie jest obowiązkowy, lecz tylko zalecany, zaś koszt zakupu kasy jest w połowie refundowany ze środków publicznych. W tej sytuacji trudno uznać, że faktyczny koszt zakupu urządzenia, wahający się od 1000-1500 zł jest nadmiernym, nieproporcjonalnym ciężarem w porównaniu do ewentualnego wykorzystania taksometrów. Dodać bowiem należy, że wykorzystanie tych ostatnich do celów ewidencyjnych, związanych z podatkiem VAT, wymagałoby także dodatkowych nakładów i kosztów. Trybunał dostrzega także problem (nie zgłaszany we wniosku), że koszt instalacji kasy w relacji do osiągniętych dochodów kształtuje się rozmaicie w różnych miejscowościach, w zależności od popytu na usługi taksówkarskie. Jednakże, jak trafnie wskazała na to przedstawicielka Prokuratura Generalnego w czasie rozprawy, uzyskanie elastyczności, np. przez uznaniowe określanie zakresu refundacji kosztów kasy, w zależności od geograficznego miejsca świadczenia usług – może prowadzić do niekontrolowanej i nieprzejrzystej uznaniowości decyzji. W konsekwencji należy uznać, że argumentacja wiążąca się z wykorzystaniem alternatywnych metod ewidencyjnych (taksometry) nie doprowadziła do wykazania, iż przy wdrażaniu powinności rejestracji obrotów taksówkarzy przy użyciu kas rejestracyjnych, doszło do nałożenia na nich nieproporcjonalnego ciężaru, co mogłoby – ewentualnie, w razie zgłoszenia takiego zarzutu – stać się podstawą oceny konstytucyjności z uwagi na art. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

5.4. Wskazane we wniosku wzorce konstytucyjne wyznaczają zakres zarzutów dotyczących konstytucyjności art. 29 ust. 1 ustawy o VAT oraz rozporządzenia i one wyznaczają granice sentencji.

6. Konkluzja.

6.1. Jak wskazano w pkt. III 2.1. uzasadnienia, wniosek opiera się na mylnym założeniu, jakoby źródłem obowiązku rejestracji obrotu przez taksówkarzy było rozporządzenie. Wszelkie zarzuty niekonstytucyjności jakoby to rozporządzenie wprowadziło obowiązek zakupu, montażu, prowadzenia rejestracji obrotów – co wiąże się z wydatkami i powinnościami, które winny być wprowadzone ustawą – są bezpodstawne z uwagi na fakt, że w rzeczywistości źródłem tych obciążeń jest sama ustawa o VAT (art. 29 ust. 1). Wzorce konstytucyjnej kontroli wskazane we wniosku to art. 2, art. 7, art. 31 ust. 1, art. 87 ust. 1, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji. Naruszenie tych właśnie wszystkich przepisów Konstytucji miał uzasadniać fakt (por. uzasadnienie, pkt III 2.3.), jakoby źródłem ciężarów wiążących się z powinnością zakupu kas rejestrujących i ich montażu było zaskarżone rozporządzenie, a nie ustawa. Wniosek powoływał bowiem ustawę, jako akt zajmujący szczególne miejsce w hierarchii źródeł prawa w państwie prawa (odniesienie do wzorca art. 2 i art. 7 Konstytucji) oraz jako źródło pierwotne, władne nakładać ciężary na obywateli (wzorzec z art. 31 ust. 1, art. 217 Konstytucji), a także legitymizujący akty niższego rzędu, tj. rozporządzenia (powołanie się na wzorzec z art. 87 ust. 1, art. 92 ust. 1 Konstytucji). Skoro, jak wykazano, w rzeczywistości źródło tego obowiązku tkwi w ustawie, tym samym wobec wszystkich wskazanych wzorców zgłaszane zarzuty niekonstytucyjności nie utrzymały się. Rozporządzenie nie wykracza poza zakres upoważnienia, ani nie narusza materii ustawowej.

6.2. W związku z powyższym orzeczono, jak w sentencji.