

111/7/A/2009

**WYROK**  
z dnia 16 lipca 2009 r.  
**Sygn. akt K 36/08\***

**W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Maria Gintowt-Jankowicz – przewodniczący  
Zbigniew Cieślak  
Mirosław Granat  
Marian Grzybowski  
Marek Mazurkiewicz – sprawozdawca,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 16 lipca 2009 r., wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o zbadanie zgodności:

art. 111 ust. 7 pkt 3 w związku z art. 111 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.) z art. 92 ust. 1 Konstytucji,

o r z e k a:

## I

**Art. 111 ust. 7 pkt 3 w związku z art. 111 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z 2005 r. Nr 14, poz. 113, Nr 90, poz. 756, Nr 143, poz. 1199 i Nr 179, poz. 1484, z 2006 r. Nr 143, poz. 1028 i 1029, z 2007 r. Nr 168, poz. 1187 i Nr 192, poz. 1382, z 2008 r. Nr 74, poz. 444, Nr 130, poz. 826, Nr 141, poz. 888 i Nr 209, poz. 1320 oraz z 2009 r. Nr 3, poz. 11) jest niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

## II

**Przepis wymieniony w części I wyroku traci moc obowiązującą z upływem 9 (dziewięciu) miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej.**

---

\* Sentencja została ogłoszona dnia 23 lipca 2009 r. w Dz. U. Nr 116, poz. 979.

## UZASADNIENIE

## I

1. Pismem z 29 grudnia 2008 r. Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: RPO, Rzecznik) wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o stwierdzenie, że art. 111 ust. 7 pkt 3 w związku z art. 111 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.; dalej: ustawa) jest niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

W uzasadnieniu wniosku Rzecznik Praw Obywatelskich podniósł, że upoważnienie ustawowe zawarte w kwestionowanych przepisach nie spełnia konstytucyjnego warunku szczegółowości pod względem treściowym wynikającego z art. 92 ust. 1 Konstytucji. Upoważnienie ustawowe powinno mieć charakter szczegółowy pod względem podmiotowym (określać organ właściwy do wydania rozporządzenia), przedmiotowym (określać zakres spraw przekazanych do uregulowania) oraz treściowym (określać wytyczne dotyczące treści aktu). W ocenie Rzecznika minimum treściowe wytycznych w kwestionowanych przepisach powinno mieć bowiem szerszy zakres i charakteryzować się wyjątkową precyzją. Jest to konieczne z uwagi na to, że zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego za pomocą kas rejestrujących wkracza w sferę obowiązków konstytucyjnych, w szczególności zaś powszechnego obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, wynikającego z art. 84 Konstytucji.

Analizując treść art. 111 ust. 7 pkt 3 ustawy Rzecznik podniósł, że ustawodawca nie określił, jaki rodzaj działalności ani też jaka wysokość obrotu uzasadnia zwolnienie podatnika od obowiązku ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących. W szczególności nie wskazano, jakie konkretne cechy powinna mieć działalność podlegająca zwolnieniu, które pozwalałyby na jej odróżnienie od działalności niepodlegającej zwolnieniu, tak aby krąg podmiotów podlegających zwolnieniu charakteryzował się określoną cechą relewantną. Prowadzi to, zdaniem RPO, do sytuacji, w której każdy rodzaj działalności obejmującej sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych uprawnia właściwego ministra do zastosowania zwolnień od obowiązku określonego w art. 111 ust. 1 ustawy. Rzecznik stwierdził też, że ustawodawca nie sprecyzował kryterium „wysokości obrotu”, nie dając tym samym organowi wydającemu rozporządzenie merytorycznych wskazówek, do jakiej granicy sięgają w tym zakresie jego kompetencje normodawcze.

W ocenie Rzecznika, precyzji treściowej w tym zakresie nie zapewnia również art. 111 ust. 8 ustawy nakładający obowiązek uwzględnienia, przy wydawaniu rozporządzenia, specyfiki wykonywania niektórych czynności oraz uwarunkowań obrotu niektórymi towarami. Określenia te mają bowiem charakter na tyle ogólny, że nie nakładają na organ wykonujący upoważnienie ustawowe precyzyjnych ograniczeń w zakresie decydowania o zwolnieniu z ustawowego obowiązku ewidencjonowania sprzedaży. Ze względu na specyfikę poszczególnych czynności dochodzi do ich wyodrębnienia i rodzajowego skatalogowania, a zatem w tym sensie każda czynność dająca się wyodrębnić jest nacechowana określoną specyfiką.

Rzecznik podkreślił również, że w treści art. 111 ust. 8 ustawy nie sprecyzowano, o jakie uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami chodzi w tym przepisie. W konsekwencji wynikające z ustawowego upoważnienia uprawnienie do wydania rozporządzenia zwalniającego od obowiązku z art. 111 ust. 1 ustawy ma cechy arbitralności i oparte jest na dowolnie ustalonych kryteriach.

Nadto, w razie uwzględnienia wniosku, Rzecznik wniósł o odroczenie utraty mocy

obowiązującej zakwestionowanych przepisów o 8 miesięcy w celu dostosowania ich do standardów konstytucyjnych, a także w celu wydania nowego rozporządzenia wykonującego w tym zakresie ustawę.

2. Marszałek Sejmu w stanowisku z 6 marca 2009 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 111 ust. 7 pkt 3 w związku z art. 111 ust. 8 ustawy jest niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Marszałek Sejmu stwierdził, że z uwagi na treść art. 217 Konstytucji, minister właściwy do spraw finansów publicznych może uregulować w rozporządzeniu zwolnienie niektórych grup podatników z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. Wyłączość ustawy w tym zakresie odnosi się w sposób bezwzględny tylko do określenia „zasad” i „kategorii”; materie bardziej szczegółowe mogą być zatem uregulowane rozporządzeniem. Skoro w rozporządzeniu mogą być uregulowane kwestie zwolnień podmiotowych w zakresie obowiązku uiszczania należności publicznoprawnej, przy zachowaniu wymogów z art. 217 w związku z art. 92 ust. 1 Konstytucji, to tym bardziej mogą być uregulowane w rozporządzeniu zwolnienia niektórych grup podatników z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących (*argumentum a maiori ad minus*).

Jednak, jak podkreślił Marszałek, upoważnienie ustawowe, zawarte w art. 111 ust. 7 ustawy nie spełnia wymogu określoności wytycznych dotyczących treści rozporządzenia. Wskazane w tym przepisie kryteria, które minister właściwy do spraw finansów publicznych powinien uwzględnić przy zwolnieniu niektórych grup podatników oraz niektórych czynności z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących mają charakter blankietowy i nie spełniają wymogu określoności wytycznych dotyczących treści rozporządzenia. Nie mają postaci zobiektywizowanej, a minister ma pełną dowolność przy zwolnieniu z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. Dlatego Marszałek Sejmu uznał za uzasadnione twierdzenie, że art. 111 ust. 7 ustawy nie zawiera wytycznych dotyczących treści rozporządzenia w rozumieniu konstytucyjnym. Podkreślił, że pozostałe przepisy ustawy także nie zawierają dyspozycji, które pozwoliłyby na zrekonstruowanie treści wytycznych upoważnienia ustawowego.

W związku z tym Marszałek stwierdził, że upoważnienie ustawowe zawarte w kwestionowanym przepisie nie spełnia wymogu określoności wytycznych dotyczących treści rozporządzenia, mimo że powinno ono odznaczać się wysokim stopniem szczegółowości, gdyż wkracza w sferę praw i wolności jednostki, a w związku z tym jest niezgodne z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

3. Prokurator Generalny pismem z 18 maja 2009 r. przedstawił stanowisko, że art. 111 ust. 7 pkt 3 w związku z art. 111 ust. 8 ustawy jest niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji. Podzielił również wniosek Rzecznika, aby w wypadku uznania wniosku za zasadny, odroczyć utratę mocy obowiązującej kwestionowanego przepisu na co najmniej 8 miesięcy.

Zdaniem Prokuratora Generalnego za uzasadnione należy uznać zarzuty dotyczące niespełnienia przez wytyczne konstytucyjnego wymogu szczegółowości pod względem treściowym gdyż wytyczne jakie uprawniony organ powinien uwzględnić przy tworzeniu rozporządzenia zostały źle sformułowane. Prokurator Generalny podkreślił, że użyte w kwestionowanych przepisach sformułowania są nieostre, nieprecyzyjne i w konsekwencji niedookreślone w takim stopniu, że nie można ustalić, jakie kryteria powinny być brane pod uwagę przy ustalaniu podmiotów i czynności podlegających zwolnieniu z obowiązku określonego w art. 111 ust. 1 ustawy.

Trudno uznać, zdaniem Prokuratora, za takie kryterium „specyfikę” tych czynności. Każda bowiem czynność w obrocie gospodarczym ma jakąś cechę dla siebie

charakterystyczną i fakt ten trudno w związku z tym uznać za jakiegokolwiek kryterium wyróżniające. Takie określenie nie może być zatem uznane za wystarczająco doprecyzowaną wskazówkę dotyczącą treści aktu wykonawczego. Nie ma też cech wskazówki wyznaczającej treść rozporządzenia pojęcie „uwarunkowań obrotu gospodarczego niektórymi towarami”. Z przepisu tego nie wynika, jakiego rodzaju warunki mają być brane pod uwagę przez uprawniony organ przy wydawaniu rozporządzenia.

Wytyczne, co podkreślił Prokurator Generalny, powinny być sformułowane w taki sposób, aby można było z wystarczającą precyzją ustalić, jakie okoliczności, cechy, elementy czynności uprawniony organ ma uwzględniać przy konstruowaniu aktu wykonawczego, tak aby spełniało to intencje ustawodawcy. Nie jest możliwe również precyzyjnie zrekonstruowanie wytycznych na podstawie innych przepisów ustawy, gdyż zarówno obowiązek ewidencji obrotu przy zastosowaniu kas rejestrujących, jak i zwolnienie z tego obowiązku mają swoje źródło w ustawie. Kwestia zwolnienia z obowiązku, o którym mowa w art. 111 ust. 1 ustawy, uregulowana jest jednak tylko w art. 111 ust. 7 pkt 3 oraz w ust. 8 ustawy.

Podsumowując Prokurator Generalny podkreślił, że znaczna ogólność i niedookreśloność wytycznych czyni upoważnienie zawarte w kwestionowanych przepisach na tyle ogólnym, iż nie spełnia ono konstytucyjnych wymogów dotyczących stopnia szczegółowości wytycznych, jaki byłby wymagany ze względu na przedmiot regulacji aktem wykonawczym.

4. Pismem z 3 czerwca 2009 r. Trybunał Konstytucyjny zwrócił się do Ministra Finansów „o przedstawienie informacji, jakimi kryteriami kierował się Minister Finansów określając grupy podatników podatku od towarów i usług zwolnione od obowiązku wskazanego w art. 111 ust. 1 ustawy w dotychczas ogłoszonych w tym przedmiocie rozporządzeniach”.

4.1. Minister Finansów w odpowiedzi z 3 lipca 2009 r. stwierdził, że wykonując upoważnienie ustawowe kierował się wskazówkami zawartymi w kwestionowanych przepisach, a także specyfiką obrotów dokonywanych u niektórych grup podatników, efektywnością dodatkowych czynników ekonomiczno-organizacyjnych wpływających na zwolnienie z obowiązku oraz np. potencjalną efektywnością wprowadzenia obowiązku w danym momencie wobec konkretnej grupy podatników i możliwością skutecznego egzekwowania obowiązku.

Podsumowując Minister Finansów wniósł o uznanie konstytucyjności kwestionowanych przepisów ustawy.

## II

Na rozprawę 16 lipca 2009 r. stawili się przedstawiciele Rzecznika Praw Obywatelskich, Sejmu i Prokuratora Generalnego. Podtrzymali stanowiska pisemne złożone w trakcie postępowania oraz odnieśli się do wyjaśnień Ministra Finansów przedstawionych w piśmie z 3 lipca br.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. W *petitum* wniosku Rzecznik Praw Obywatelskich wskazał, jako przedmiot badania konstytucyjności, art. 111 ust. 7 pkt 3 w związku z art. 111 ust. 8 ustawy z dnia 11

marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.; dalej: ustawa). Ich treść jest następująca:

„7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia:

(...)

3) może zwolnić na czas określony niektóre grupy podatników oraz niektóre czynności z obowiązku, o którym mowa w ust. 1, ze względu na rodzaj prowadzonej działalności lub wysokość obrotu.

8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych przy wydawaniu rozporządzeń, o których mowa w ust. 7, uwzględnia specyfikę wykonywania niektórych czynności oraz uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami”.

1.1. Kwestionowany przepis jest wyjątkiem od ogólnej zasady zawartej w art. 111 ust. 1 ustawy, że: „Podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących”.

Wnioskodawca, akceptując dopuszczalność i zgodność z przepisami Konstytucji ogólnej zasady, uprawnienia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do zwolnienia niektórych podatników z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas fiskalnych, kwestionuje konstytucyjność rozwiązania ustawowego, które – bez określenia szczegółowych wytycznych treściowych – uprawnia ministra do zwolnienia w rozporządzeniu niektórych podatników z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku. W konsekwencji takiej regulacji podmioty wykonujące działalność gospodarczą, objęte tym zwolnieniem, dysponują niczym nieusprawiedliwionym uprzywilejowaniem, szczególnie gdy prowadzą sprzedaż na rzecz osób nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych.

1.2. Obowiązek stosowania przez określone grupy podatników kas rejestrujących został wprowadzony przez art. 111 ust. 1 ustawy. Kasa rejestrująca jest szczególnym rodzajem ewidencji podatkowej. Ma ona charakter ewidencji sprzedaży, gdyż zarejestrowaniu podlegają w niej transakcje opodatkowane, wykonane przez podatnika. Kasa rejestrująca ma zapewnić prawidłowość zaewidencjonowania podstawowych danych dotyczących zawieranych transakcji, w tym wysokości uzyskanego przez podatnika obrotu i kwot podatku należnego. Zgodnie z art. 111 ust. 1 ustawy istnieje obowiązek ewidencjonowania, przy zastosowaniu kasy rejestrującej, każdej sprzedaży, która została dokonana na rzecz podmiotów wymienionych w tym przepisie. Obowiązek prowadzenia kas rejestrujących powstaje z chwilą rozpoczęcia takiej sprzedaży. Zgodnie z art. 2 pkt 22 ustawy przez sprzedaż należy rozumieć odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Wymóg stosowania przez określone grupy podatników kas rejestrujących wprowadzony został głównie w celu kontroli rzetelności deklarowanych przez tych podatników podstaw opodatkowania. Obowiązek ewidencjonowania w kasie rejestrującej dotyczy bowiem tych transakcji, przy których faktury wystawiane są wyłącznie na żądanie nabywców. Przy braku innych form dokumentowania transakcji istniałoby w tej sytuacji realne niebezpieczeństwo zaniżania przez sprzedających obrotów, a tym samym podstawy opodatkowania (zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, Kraków 2004, s. 1170). Wprowadzenie czytelnej ewidencji w odniesieniu do czynności objętych podatkiem VAT jest konsekwencją implementacji do polskiego systemu prawnego VI dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EWG, Dz. U. UE L 145 z 13 czerwca 1977), która

przewidywała w art. 22 ust. 2 obowiązek prowadzenia ewidencji „w sposób wystarczająco szczegółowy, aby umożliwić zastosowanie podatku od wartości dodanej oraz kontrolę przez organ podatkowy”. Istnienie obowiązku ewidencjonowania obrotów na potrzeby podatku od towarów i usług wynika zatem z prawa wspólnotowego. Kwestia szczegółowości ewidencji i sposób jej dokonania, w tym techniczny sposób rejestracji, zostały natomiast pozostawione prawu wewnętrznemu. Nie ulega jednak wątpliwości, że w regulowanym zakresie obowiązkiem ewidencji musi być objęty co najmniej poziom obrotów. Obecnie ten obowiązek wynika z dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L 347 z 11.12.2006).

Niezależnie od funkcji kontrolnej obowiązek rejestracyjny z użyciem kasy rejestrującej pełni także inne funkcje, w szczególności ma znaczenie z punktu widzenia ochrony interesów ekonomicznych odbiorcy finalnego, tj. konsumenta. Rejestracja transakcji, a w konsekwencji dokument otrzymany przez konsumenta, zawiera oprócz „wysokości podatku” także inne dane dotyczące samej transakcji, które umożliwiają konsumentowi identyfikację kontrahenta, dochodzenie swoich uprawnień z tytułu reklamacji, ochronę jego interesów, i to niezależnie od tego, czy zarejestrowana sprzedaż wiąże się z realną zapłatą kwoty podatku (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 21 września 2004 r., sygn. K 34/03, OTK ZU nr 8/A/2004, poz. 84). Rzetelna ewidencja umożliwia też weryfikację przesłanek korzystania z przewidzianych w ustawie zwolnień od obowiązku płacenia VAT, które wiążą się z wielkością obrotów.

O roli ewidencji przy pomocy kas rejestrujących świadczy ponadto, że uchylanie się w ogóle od obowiązku prowadzenia ewidencji w kasie rejestrującej rodzi odpowiedzialność z art. 60 § 1 i 4 kodeksu karnego skarbowego, a dokonywanie sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej zagrożone jest odpowiedzialnością przewidzianą w art. 62 § 4 i 5 kodeksu karnego skarbowego.

2. Wniosek Rzecznika dotyczy zarzutu niekonstytucyjności art. 111 ust. 7 pkt 3 w związku z art. 111 ust. 8 ustawy, który kwestionuje konstytucyjność wymienionego upoważnienia ustawowego w zakresie wadliwie ukształtowanych w ustawie wytycznych treściowych do wydania rozporządzenia.

2.1. Zgodnie z dyspozycją art. 92 ust. 1 Konstytucji upoważnienie zawarte w ustawie powinno określać: 1) organ właściwy do wydania rozporządzenia; 2) zakres spraw przekazanych do uregulowania w rozporządzeniu; 3) wytyczne dotyczące treści rozporządzenia. Powyżej wskazane wymogi dotyczące szczegółowości upoważnienia są wyrazem woli ustawodawcy, który nie wyraża zgody na formułowanie „blankietowych” upoważnień ustawowych (zob. wyroki: z 13 listopada 2001 r., sygn. K 16/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 250; z 26 października 1999 r., sygn. K 12/99, OTK ZU nr 6/1999, poz. 120). Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił, że „upoważnienie powinno mieć charakter szczegółowy pod względem podmiotowym (określać organ właściwy do wydania rozporządzenia), przedmiotowym (określać zakres spraw przekazanych do uregulowania) oraz treściowym (określać wytyczne dotyczące treści aktu). Szczegółowe wytyczne mają zapewnić ścisły związek rozporządzenia wykonawczego z treścią ustawy” (wyrok z 28 listopada 2005 r., sygn. K 22/05, OTK ZU nr 10/A/2005, poz. 118). Upoważnienie ustawowe musi być wyraźne, a nie oparte na domniemaniu.

Upoważnienie do wydania rozporządzenia powinno określać szczegółowo zakres spraw przekazanych do uregulowania organowi upoważnionemu. Podstawową dyrektywą konstytucyjną dla regulowania rozporządzeniem materii ustawowych jest by opierało się ono na podstawie upoważnienia ustawy szczegółowo określającego zakres spraw przekazanych do uregulowania w rozporządzeniu, identycznych co do rodzaju ze sprawami regulowanymi w

ustawie. Należy zaznaczyć, że tylko upoważnienie odpowiadające wymogom konkretności wyklucza samodzielne regulowanie rozporządzeniem zagadnień, co do których w tekście ustawy nie ma żadnych dyspozycji. Wymóg konkretności upoważnienia służy temu, aby nie były wydawane blankietowe upoważnienia i ma ścisły związek z warunkiem umieszczenia w upoważnieniu wytycznych. Upoważnienie ustawy do wydania rozporządzenia powinno być szczegółowe także w tym znaczeniu, że ma określać wytyczne dotyczące treści aktu, zaś wytyczne to wskazówki co do treści aktu normatywnego, wskazania co do kierunku merytorycznych rozwiązań, które mają znaleźć w nim wyraz.

Wytyczne dotyczące treści aktu „mogą przybierać różną postać redakcyjną – (...) mogą one mieć zarówno charakter »negatywny« (tzn. ze wszystkich wchodzących w rachubę rozstrzygnięć rozporządzeniodawcy mogą wykluczać te, których ustawodawca sobie nie życzy) jak i charakter »pozytywny« (np. wskazując kryteria, którymi powinien się kierować twórca rozporządzenia normując przekazany mu zakres spraw, wskazując cele, jakie ma spełniać dane unormowanie, czy funkcje, które ma spełniać instytucja, której ukształtowanie ustawa powierzyła rozporządzeniu). W każdym razie, ustawa musi zawierać pewne wskazania już to wyznaczające treści (kierunki rozwiązań), jakie mają być zawarte w rozporządzeniu już to eliminujące pewne treści (kierunki rozwiązań). (...) »w ustawie należy zawrzeć jakąś merytoryczną treść dyrektywną, której wykonaniu przepisy rozporządzenia mają służyć«, a upoważnienie »powinno być na tyle szczegółowe, aby czytelny był zamiar ustawodawcy» (wyrok z 26 października 1999 r., sygn. K 12/99; por. orzeczenie z 22 kwietnia 1987 r., sygn. K 1/87, OTK w 1987 r., poz. 3). „Sposób ujęcia wytycznych, zakres ich szczegółowości i – oczywiście – zawarte w nich treści są w zasadzie sprawą uznania ustawodawcy. Kontrola Trybunału Konstytucyjnego ograniczać się może jedynie do dwóch kwestii. Po pierwsze, do ustalenia, czy w ustawie zawarto w ogóle jakieś wytyczne – jak już była o tym mowa, całkowity brak wytycznych przesądza o niekonstytucyjności upoważnienia, bo stanowi oczywistą obrazę art. 92 ust. 1 zd. 2 Konstytucji. Już w tym miejscu trzeba też podkreślić, że jeżeli ustawa upoważnia rozporządzenie do unormowania kilku materii o odrębnym przedmiotowo charakterze, to »wytyczne« muszą dotyczyć odrębnie każdej z tych materii. Po drugie, do ustalenia, czy sposób zredagowania wytycznych pozostaje w zgodzie z ogólnymi zasadami wyłączności ustawy i nakazami, by pewne kwestie były regulowane w całości w ustawie (dotyczy to zwłaszcza regulacji z zakresu prawa karnego, czy regulacji w sprawach, o których mowa w art. 217 Konstytucji). (...) »Wytyczne« nie muszą być zawarte w przepisie formującym upoważnienie do wydania rozporządzenia – możliwe jest też ich pomieszczenie w innych przepisach ustawy, o ile tylko pozwala to na precyzyjne zrekonstruowanie treści tych wytycznych. Jeżeli jednak rekonstrukcja taka okaże się niemożliwa, to przepis zawierający upoważnienie będzie musiał zostać uznany za wadliwy konstytucyjnie» (wyrok z 26 października 1999 r., sygn. K 12/99).

Podkreślić przy tym trzeba, że swoiste minimum treściowe wytycznych nie ma charakteru stałego, a wyznaczane musi być *a casu ad casum*, stosownie do regulowanej materii i jej związku z sytuacją jednostki.

2.2. Trybunał stwierdza, że nie jest możliwe w praktyce, aby w ustawach regulować wszystkie zagadnienia prawa podatkowego. Powoduje to konieczność korzystania – w zakresie niewyłączonym m.in. przez art. 217 Konstytucji – z upoważnień ustawowych. Akty wykonawcze do ustawy mogą zawierać takie uregulowania, które stanowią dopełnienie regulacji zastrzeżonej dla materii ustawowej pod warunkiem, że spełniają wymagania określone w art. 92 ust. 1 Konstytucji. Akty podustawowe mogą zatem zawierać wyłącznie regulacje uzupełniające – w sposób zgodny z ustawą – to, co uregulowane zostało w ustawie i tylko w zakresie nie przesądzającym o istotnych elementach konstrukcji podatku (por. wyroki

TK z 1 września 1998 r., sygn. U 1/98, OTK ZU nr 5/1998, poz. 63 oraz z 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13).

3. Trybunał wskazuje, że obowiązek stosowania kas fiskalnych ma związek z podatkiem od towarów i usług. Regulacje w tym zakresie dotyczą więc spraw z zakresu prawa daninowego, gdyż mają wpływ na sytuację prawną podatników. Zgodzić się należy w tym kontekście ze stanowiskiem Rzecznika, że zwolnienie z obowiązku ewidencji obrotów i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas fiskalnych wkracza w sferę obowiązków konstytucyjnych, w szczególności obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych określonego w art. 84 Konstytucji. Podkreślić należy w związku z tym, że w dziedzinie prawa daninowego nakładanie podatków, innych danin publicznych, ciężarów i świadczeń 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. Generalnie przyjęto zatem zasadę wyłączności ustawy w tej sferze.

3.1. W art. 217 Konstytucji prawodawca wyraził zasadę władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w polu jego władzy – w celu sfinansowania zadań państwa. Jednocześnie została w nim ustanowiona zasada wyłączności ustawy w prawie podatkowym i określona materia, która może być uregulowana wyłącznie w ustawie (*Konstytucja Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 r.*, red. J. Boć, Wrocław 1998, s. 319). Art. 217 Konstytucji stwarza przy tym odpowiednie gwarancje praw podatnika wobec organów władzy publicznej.

W swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że wyliczenie zawarte w tym przepisie należy traktować również jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego. Podkreślał również, że wyliczenie zawarte w art. 217 Konstytucji nie ma charakteru wyczerpującego, czyli że wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane w ustawie, a do unormowania w drodze rozporządzenia powinny być przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji konkretnej daniny (por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z: 11 grudnia 2007 r., sygn. U 6/06, OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 156, 9 lutego 1999 r., sygn. U 4/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 4 oraz 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00).

W sferze związanej z szeroko rozumianym prawem daninowym upoważnienie do wydania aktu wykonawczego nie może mieć charakteru ogólnego, tzn. nie może zezwalać na wprowadzenie w rozporządzeniu regulacji w istocie swej zmieniających zapisy ustawowe. Obowiązek ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących ma bezpośredni związek z realizacją obowiązku podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług. Obowiązek ten, a – co za tym idzie – także zwolnienie z tego obowiązku, mają przy tym niewątpliwy wpływ na pozycję prawną podmiotów uczestniczących w obrocie gospodarczym. Z tych względów wytyczne zawarte w kwestionowanych przepisach powinna cechować daleko idąca szczegółowość, podobnie jak ma to miejsce w regulacjach dotyczących zwolnień od podatków.

3.2. W art. 111 ust. 7 pkt 3 ustawa upoważniła ministra właściwego do spraw finansów publicznych do zwolnienia, w drodze rozporządzenia, niektórych podatników i niektórych czynności z obowiązku ewidencji sprzedaży przy użyciu kas rejestrujących, ze względu na przesłanki w postaci rodzaju prowadzonej działalności lub wysokości obrotu. W art. 111 ust. 8 ustawa nakazuje uprawnionemu organowi uwzględnienie przy wydawaniu rozporządzenia dwóch kryteriów: „specyfiki wykonywania niektórych czynności” oraz „uwarunkowań obrotu gospodarczego niektórymi towarami”.

Minister Finansów pismem z 3 lipca 2009 r. wyjaśnił motywy, jakimi się kierował obejmując zwolnieniem od obowiązku korzystania z kas fiskalnych kolejne grupy podatników VAT. Z pisma tego wynika, że wydawane rozporządzenia opierały się na wykładni celowościowej, przy braku sformułowania w ustawie szczegółowo sprecyzowanych wymagań, jakim musi odpowiadać regulacja podustawowa w rozporządzeniach Ministra Finansów, do których odsyła art. 111 ust. 7 pkt 3 ustawy.

Wytyczne zawarte w upoważnieniu ustawowym zostały sformułowane w ten sposób, że określają warunki, jakie uprawniony organ powinien uwzględnić przy tworzeniu rozporządzenia. Nie zastosowano jednak formuły wskazania celów, które mają być osiągnięte przez regulację podustawową, czy też sprecyzowania wymagań, jakim mają odpowiadać rozwiązania przyjęte w tej regulacji.

Przy wydawaniu w oparciu o kwestionowane upoważnienie rozporządzenia wytyczne nakazują normodawcy uwzględnienie swoistego, szczególnego charakteru czynności, których dotyczyć ma zwolnienie z obowiązku określonego w art. 111 ust. 1 ustawy oraz określonych warunków cechujących obrót gospodarczy niektórymi towarami. Normodawca powinien też odnieść te kryteria do wysokości obrotu oraz typu, odmiany prowadzonej działalności.

Użyte w kwestionowanych przepisach sformułowania są nieostre, nieprecyzyjne i w konsekwencji niedookreślone w takim stopniu, że nie można ustalić, jakie kryteria powinny być brane pod uwagę przy ustalaniu podmiotów i czynności podlegających zwolnieniu z obowiązku określonego w art. 111 ust. 1 ustawy.

Trudno uznać za takie kryterium „specyfikę” czynności. Każda w zasadzie czynność w obrocie gospodarczym ma jakąś cechę dla siebie charakterystyczną. Sam ten fakt trudno w związku z tym uznać za jakiegokolwiek kryterium pozwalające na ustalenie, jakie szczególne cechy mają być brane pod uwagę przy wydawaniu rozporządzenia zwalniającego z obowiązku ewidencji obrotów przy pomocy kas rejestrujących. Takie określenie nie może być zatem uznane za wystarczająco doprecyzowaną wskazówkę dotyczącą treści aktu wykonawczego.

Zauważyć przy tym należy, że w upoważnieniu zawartym w art. 106 ust. 9 pkt 4 ustawy w wytycznych do rozporządzenia wskazano „specyfikę niektórych rodzajów działalności” ale powiązано ją z liczbą lub rodzajem wykonywanych czynności. Takiego doprecyzowania zabrakło jednak w kontrolowanym przez Trybunał w niniejszej sprawie upoważnieniu ustawowym. Nie ma również cech wskazówki wyznaczającej treść rozporządzenia pojęcie „uwarunkowań obrotu gospodarczego niektórymi towarami”. Chodzi o uzależnienie obrotu gospodarczego niektórymi towarami od warunków, ale z przepisu tego nie wynika, jakiego rodzaju warunki mają być brane pod uwagę przez uprawniony organ przy wydawaniu rozporządzenia.

W przedmiotowej sprawie nie można też precyzyjnie zrekonstruować wytycznych na podstawie innych przepisów ustawy. Zarówno obowiązek ewidencji obrotu przy zastosowaniu kas rejestrujących, jak i zwolnienie z tego obowiązku mają swoje źródło w ustawie. Kwestia zwolnienia od obowiązku, o którym mowa w art. 111 ust. 1 ustawy, uregulowana jest jednak tylko w art. 111 ust. 7 pkt 3 oraz ust. 8 ustawy.

3.3. Reasumując, niedookreśloność wytycznych powoduje, że upoważnienie zawarte w kwestionowanych przepisach ma charakter na tyle ogólny, iż nie spełnia konstytucyjnych wymogów dotyczących stopnia szczegółowości wytycznych, jaki byłby wymagany ze względu na przedmiot regulacji w drodze aktu wykonawczego.

Trybunał podkreśla, że kwestionowane przepisy zawierają regulację dotyczącą kwestii podstawowej dla podmiotów prowadzących działalność podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, tj. zwolnienia z obowiązku ewidencji obrotu przy

zastosowaniu kas rejestrujących. Im silniej regulacja dotyczy kwestii podstawowej dla pozycji jednostki, tym bardziej szczegółowo ustawa musi wyznaczać treść rozporządzenia.

4. Oceniając kwestionowane przepisy w kontekście zawartej w nich delegacji do wydania rozporządzenia, należy zgodzić się ze stanowiskiem wnioskodawcy, że zawarte w nich upoważnienie czyni zadość wymaganiom określonym w art. 92 ust. 1 Konstytucji jedynie w zakresie dotyczącym określenia organu uprawnionego do wydania rozporządzenia oraz zakresu spraw przekazanych do uregulowania w tymże akcie wykonawczym. Upoważnienie wyraźnie wskazuje na ministra właściwego do spraw finansów jako organ właściwy do wydania rozporządzenia, a jako przedmiot spraw przekazanych do uregulowania w drodze rozporządzenia wskazuje zwolnienie niektórych grup podatników oraz niektórych czynności z obowiązku, o którym mowa w art. 111 ust. 1 ustawy.

Brak jest jednak w treści ustawy należycie ukształtowanych wytycznych treściowych. Pojęcia „specyfiki wykonywania niektórych czynności” oraz „uwarunkowań obrotu gospodarczego niektórymi towarami” (ust. 8) w połączeniu ze sformułowaniami „niektóre grupy podatników oraz niektóre czynności z obowiązku” i „ze względu na rodzaj prowadzonej działalności lub wysokość obrotu” dają normodawcy zbyt dużą, konstytucyjnie nieusprawiedliwioną dowolność w kształtowaniu treści rozporządzenia.

Wskazane przez Trybunał Konstytucyjny uchybienia w konstrukcji upoważnienia ustawowego, wymagającego zamieszczenia w nim należycie określonych wytycznych, upoważniają do uznania kwestionowanego przepisu za niespełniający wymogów art. 92 ust. 1 Konstytucji.

5. Trybunał Konstytucyjny, uznając za zasadne argumenty Rzecznika Praw Obywatelskich oraz Prokuratora Generalnego co do negatywnych skutków natychmiastowej utraty mocy obowiązującej zaskarżonego przepisu i związanego z nim rozporządzenia postanowił odroczyć utratę mocy obowiązującej art. 111 ust. 7 pkt 3 ustawy o 9 (dziewięć) miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw w celu umożliwienia ustawodawcy dokonania niezbędnych zmian w ustawie i wydanym na jej podstawie rozporządzeniu, z uwzględnieniem wymogów stawianych w tym zakresie przez art. 92 ust. 1 Konstytucji.

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.