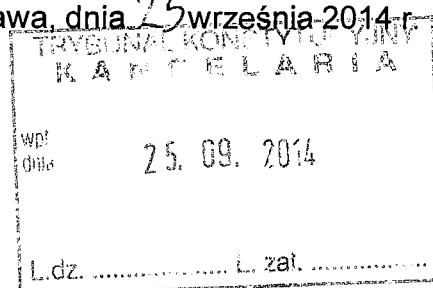




SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Sygn. akt K 61/13
BAS-WPTK-3211/13

Warszawa, dnia 25 września 2014 r.



Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 27 pkt 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich z 6 grudnia 2013 r. (sygn. akt K 61/13), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że:

- 1) załącznik nr 3 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) w związku z jej art. 41 ust. 2 oraz
- 2) załącznik nr 10 do ustawy powołanej w punkcie 1 w związku z jej art. 41 ust. 2a,

w zakresie w jakim wśród towarów i usług opodatkowanych preferencyjną stawką podatku od towarów i usług pomijają książki wydawane cyfrowo i inne publikacje elektroniczne, **są zgodne** z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84, w związku z zasadą sprawiedliwości społecznej wyrażoną w art. 2 Konstytucji.

Ponadto, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, wnoszę o **umorzenie postępowania** w pozostałym zakresie, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli i zarzuty wnioskodawcy

1. Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: Rzecznik lub wnioskodawca) zaskarżył poz. 72-75 załącznika nr 3 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.; dalej: ustawa) w związku z art. 41 ust. 2 ustawy oraz poz. 32-35 załącznika nr 10 do ustawy w związku z jej art. 41 ust. 2a. Zgodnie z art. 41 ust. 2 ustawy, „[d]la towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem ust. 12 i art. 114 ust. 1”, przy czym załącznik nr 3 nosi tytuł „Wykaz towarów lub usług, opodatkowanych stawką podatku w wysokości 7%”, a zamieszczone w nim zakwestionowane pozycje wskazują odpowiednio:

a) poz. 72 – oznaczone symbolem Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (dalej: PKWiU) ex 58.11.1 – książki drukowane – wyłącznie książki (oznaczone stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN), mapy – wytwarzane metodami poligraficznymi, z wyłączeniem ulotek;

b) poz. 73 – oznaczone symbolem PKWiU ex 58.13.10.0 – gazety drukowane lub na nośnikach (dyskach, taśmach i innych) – wyłącznie gazety drukowane – oznaczone stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISSN, wytwarzane metodami poligraficznymi, z wyłączeniem: wydawnictw, w których nie mniej niż 67% powierzchni jest przeznaczona na nieodpłatne lub odpłatne ogłoszenia handlowe, reklamy lub teksty reklamowe;

c) poz. 74 – oznaczone symbolem PKWiU ex 58.14.1 – czasopisma i pozostałe periodyki drukowane lub na nośnikach (dyskach, taśmach i innych) – wyłącznie czasopisma i pozostałe periodyki oznaczone stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISSN, wytwarzane metodami poligraficznymi, z wyłączeniem: wydawnictw, w których nie mniej niż 67% powierzchni jest przeznaczona na nieodpłatne lub odpłatne ogłoszenia handlowe, reklamy lub teksty reklamowe;

d) poz. 75 – oznaczone symbolem PKWiU 59.20.31.0 – nuty w formie drukowanej.

Dla jasności wyводу należy wskazać, że zgodnie z art. 146a pkt 2 ustawy, wprowadzonym na podstawie art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U., poz. 1608; dalej: ustawa zmieniająca), w okresie od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2016 r. stawka podatku VAT określona w art. 41 ust. 2 ustawy wynosi nie 7%, ale 8%.

Natomiast zgodnie z art. 41 ust. 2a ustawy, „[d]la towarów i usług wymienionych w załączniku nr 10 do ustawy, stawka podatku wynosi 5%”, a zaskarżone we wniosku pozycje załącznika nr 10, zatytułowanego „Wykaz towarów opodatkowanych stawką podatku w wysokości 5%”, obejmują odpowiednio:

- a) poz. 32 – oznaczone symbolem PKWiU ex 58.11.1 – książki drukowane – wyłącznie książki (oznaczone stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN), mapy – wytwarzane metodami poligraficznymi, z wyłączeniem ulotek; wydawnictwa w alfabecie Braille'a;
- b) poz. 33 – książki wydawane na dyskach, taśmach i innych nośnikach oznaczone stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN;
- c) poz. 34 – czasopisma specjalistyczne;
- d) poz. 35 – oznaczone symbolem PKWiU 59.20.31.0 – nuty w formie drukowanej.

2. Wątpliwości konstytucyjne Rzecznika budzi zaskarżona regulacja w zakresie, w jakim wyłącza „stosowanie obniżonych stawek podatku od książek wydawanych w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych” (*petitum* wniosku).

3. Uwzględniając wątpliwości Sejmu odnoszące się do przyjętej przez wnioskodawcę konstrukcji zakresu zaskarżenia, powstałe w świetle sformułowanych przez Rzecznika zarzutów i przesłanek warunkujących kognicję Trybunału Konstytucyjnego, szczegółowa analiza przedmiotu kontroli zostanie przeprowadzona w części poświęconej analizie formalnoprawnej (pkt II.3 niniejszego pisma).

4. Uzasadniając naruszenie zasady równości wobec prawa, wnioskodawca podnosi, że zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy, podstawowa stawka podatku VAT wynosi 23%. Na podstawie art. 41 ust. 2 i ust. 2a ustawy, preferencyjną stawką

podatku VAT, odpowiednio 8% i 5 %, zostały opodatkowane towary i usługi wskazane w załącznikach nr 3 i 10 do ustawy. Zakwestionowana regulacja przewiduje stosowanie obniżonej stawki podatku VAT wyłącznie względem publikacji (książek, czasopism) wydawanych na nośnikach fizycznych, nie uwzględnia natomiast publikacji elektronicznych. W opinii RPO, zaskarżone rozwiązanie normatywne, przez to, że pomija wydawnictwa elektroniczne w wykazie towarów i usług objętych preferencyjną stawką podatku VAT, prowadzi do dyskryminacji podmiotów prowadzących działalność wydawniczą w oparciu o publikacje elektroniczne względem wydawców korzystających z nośników tradycyjnych (fizycznych), naruszając zasadę równości wobec prawa (art. 32 Konstytucji), a tym samym zasadę sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji) oraz równości podatkowej, wywodzoną z art. 84 Konstytucji. Jak twierdzi Rzecznik, „[w]prowadzenie różnic w stawkach podatku VAT prowadzi zatem do uprzywilejowania pewnej grupy producentów, którzy, dzięki interwencji państwa, uzyskują przewagę nad konkurencją” (wniosek, s. 8).

W ocenie wnioskodawcy, wybrane przez ustawodawcę „kryterium zróżnicowania sytuacji prawnej obywateli (nośnik, na którym została zapisana publikacja)” nie pozostaje w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (wniosek, s. 11).

II. Analiza formalnoprawna

1. W opinii Sejmu, merytoryczne odniesienie się do zarzutów sformułowanych przez Rzecznika powinno zostać poprzedzone ustaleniami formalnymi co do dopuszczalności orzekania, zakresu zaskarżenia oraz ujęcia wzorców kontroli w niniejszej sprawie.

2. W pierwszej kolejności należy podkreślić, że zarówno z *petitum* wniosku, jak i jego uzasadnienia wynika, iż wskazany przez Rzecznika zakres zaskarżenia należy odczytywać jako postulat zbadania, czy ustawodawca, pomijając publikacje elektroniczne w załącznikach nr 3 i nr 10 do ustawy, określających rodzaje towarów i usług objętych niższą niż podstawowa stawką podatku VAT, nie działał w sposób arbitralny i czy przyjęte dla takiego rozwiązania kryteria mieszczą się w standardach

konstytucyjnych. Wnioskodawca wyraźnie wskazuje, że niedopuszczalne konstytucyjnie różnicowanie sytuacji prawnej podmiotów wynika z „nieuwzględnienia publikacji elektronicznych w przepisach ustanawiających ulgi w podatku od towarów i usług” (wniosek, s. 6). Z tego względu dopuszczalność merytorycznej kontroli tego zarzutu jest uwarunkowana uprzednim ustaleniem, czy w rozpatrywanej sprawie mamy do czynienia z zaniechaniem ustawodawczym czy z pominięciem.

Trzeba w związku z tym podkreślić, że w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego rozróżnia się zaniechanie prawodawcze i pominięcie prawodawcze (przyjęcie przez ustawodawcę uregulowania niepełnego). Zaniechanie prawodawcze polega na „niewydaniu aktu ustawodawczego, choćby obowiązek jego wydania wynikał z norm konstytucyjnych” (orzeczenie TK z 3 grudnia 1996 r., sygn. akt K 25/95), czyli ma miejsce wówczas, gdy ustawodawca pozostawia w całości określone zagadnienie poza regulacją prawną. Natomiast w sytuacji, gdy w akcie prawnym wydanym i obowiązującym prawodawca reguluje jakieś zagadnienie w sposób niepełny, fragmentaryczny, mamy do czynienia z pominięciem prawodawczym. W przyjętym w polskim prawie ujęciu kognicji Trybunału Konstytucyjnego nie ma w jego kompetencjach orzekania o zaniechaniach ustawodawczych. Nie budzi natomiast wątpliwości dopuszczalność kontroli regulacji niepełnych, czyli takich, które z punktu widzenia zasad konstytucyjnych mają zbyt wąski zakres zastosowania lub z uwagi na cel i przedmiot regulacji pomijają treści istotne. „Zarzut niekonstytucyjności może więc dotyczyć zarówno tego, co ustawodawca w danym akcie unormował, jak i tego, co w akcie tym pominął, choć postępując zgodnie z Konstytucją powinien był unormować” (orzeczenie TK o sygn. akt K 25/95).

Jednocześnie należy zauważyć, że przywołane rozróżnienie nie jest oparte na tak precyzyjnych kryteriach, by w praktyce nie mogły występować trudności z zakwalifikowaniem określonych sytuacji jako zaniechania albo pominięcia (zob. np. postanowienia TK z: 11 grudnia 2002 r., sygn. akt SK 17/02; 29 listopada 2010 r., sygn. akt P 45/09 oraz wyroki TK z: 8 września 2005 r., sygn. akt P 17/04; 6 listopada 2012 r., sygn. akt K 21/11; por. P. Tuleja, *Zaniechanie ustawodawcze [w:] Ustroje, doktryny, instytucje polityczne. Księga jubileuszowa Prof. dr hab. Mariana Grzybowskiego*, Kraków 2007, s. 397 i n.). Formułując wskazówkę przydatną dla diagnozy wady badanych przez siebie regulacji, Trybunał przyjął, że: „oddzielenie zaniechania ustawodawczego i regulacji niepełnej wymaga odpowiedzi

na pytanie, czy w danej sytuacji zachodzi jakościowa tożsamość (albo przynajmniej daleko idące podobieństwo) materii unormowanych w danym przepisie i tych pozostawionych poza jego zakresem. Przy ocenie podobieństwa konieczna jest ostrożność, gdyż zbyt pochopne upodobnienie materii grozi postawieniem zarzutu o wykraczanie przez Trybunał poza sferę kontroli prawa i uzurpowanie sobie uprawnień o charakterze prawotwórczym” (wyrok TK z 13 czerwca 2011 r., sygn. akt SK 41/09). W tym samym wyroku sąd konstytucyjny zauważył, iż: „[z] praktyki orzeczniczej Trybunału wynika, że problem regulacji niepełnych najczęściej pojawia się na tle sporu o równe traktowanie”.

W odniesieniu do zarzutu nieobjęcia regulacją pewnej kategorii czy grupy osób Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, że: „z istoty naruszenia zasady równego traktowania wynika między innymi, że jego przedmiotem jest brak określonej regulacji – takiej samej, podobnej lub zbliżonej – w odniesieniu do pewnej kategorii podmiotów. To właśnie owo pominięcie ma charakter dyskryminujący i dopiero odpowiednia zmiana przepisów poszerzająca krąg podmiotów, które mogą być adresatami określonego rozwiązania pozwala na wyeliminowanie nierównego traktowania w analizowanej sferze stosunków prawnych. Takiego stanu rzeczy nie można jednak utożsamiać ze stwierdzeniem istnienia luki w prawie. Przedmiotem oceny jest bowiem, inaczej niż w przypadku luki, nie tyle sam brak regulacji jako takiej, ale obowiązująca regulacja, której niekonstytucyjność polega na tworzeniu sytuacji dyskryminującej dla pewnej kategorii podmiotów” (wyrok TK z 19 maja 2003 r., sygn. akt K 39/01).

Dla jasności sytuacji należy dodać, że w niniejszej sprawie nie można mówić o klasycznym pominięciu podmiotowym, bowiem zarzuty sformułowane przez wnioskodawcę dotyczą przedmiotu opodatkowania preferencyjną stawką podatku VAT. Uwagę tę należy jednak skorygować stwierdzeniem, że w świetle argumentacji Rzecznika, niekonstytucyjne różnicowanie narusza prawa podmiotów będących podatnikami podatku VAT od publikacji elektronicznych, do których zastosowanie ma podstawowa stawka podatku VAT, wskazana w art. 41 ust. 1 ustawy (zakres podmiotowy złamanej, zdaniem wnioskodawcy, zasady równości zostanie omówiony w części stanowiska poświęconej analizie merytorycznej).

W opinii Sejmu, należy przyjąć, że postulowane przez Rzecznika rozszerzenie zakresu przedmiotowego wyjątku od opodatkowania stawką podstawową VAT (unormowania zawartego w załącznikach nr 3 i nr 10 do ustawy) wykazuje konieczne

(z perspektywy klasyfikacji zarzutu jako podlegającego rozpatrzeniu przez Trybunał) podobieństwo z unormowaniem zawartym w tych przepisach. Wnioskodawca nie żąda bowiem ustanowienia nowej, niższej od podstawowej stawki podatku VAT, ale włączenia do zakresu kontestowanej regulacji nowej kategorii usługi, nieprzewidzianej w żadnym z załączników.

Konkludując tę część wywodów, Sejm stwierdza, że dopuszczalne jest zaskarżenie pominięcia ustawodawcy w zakresie materii wybranej przez niego do regulacji (ustanowienie listy towarów i usług, względem których stosowana jest niższa stawka podatku VAT), zwłaszcza jeśli pojawiają się wątpliwości, czy pominięcie nie zostało dokonane przez niego w sposób arbitralny.

3. Przyjęcie, że w niniejszej sprawie mamy do czynienia z podlegającym kognicji sądu konstytucyjnego pominięciem legislacyjnym nakazuje odnieść się jeszcze do sposobu ujęcia przedmiotu i zakresu zaskarżenia. Jak bowiem wywiódł Trybunał Konstytucyjny, „w wypadku tego rodzaju zarzutów wnioskodawcy muszą precyzyjnie określić co ich zdaniem ustawodawca pominął w danym akcie prawnym” (wyrok TK z 3 marca 2011 r., sygn. akt K 23/09). Przede wszystkim należy zauważyć, że wnioskodawca, precyzując przedmiot zaskarżenia, wskazuje na konkretne pozycje dwóch załączników do ustawy, które zawierają wykaz towarów i usług, dla których przewidziano preferencyjną stawkę opodatkowania podatkiem VAT. Taka konstrukcja budzi zastrzeżenia Sejmu, ponieważ Rzecznik wyraźnie postuluje, że konstytucyjnie pożądane byłoby uwzględnienie usługi udostępniania publikacji elektronicznych (jest poza sporem, że książka cyfrowa nie może być uznana za oferowaną na dyskach, taśmach i innych nośnikach, zob. wniosek, s. 3-4) wśród usług objętych preferencyjną stawką podatkową, nie wskazując, w którym konkretnie z załączników ją wykazać. Można przyjąć, że takie działanie wnioskodawcy ma charakter ostrożnościowy, bowiem w świetle objaśnienia do załącznika nr 3 do ustawy (przewidującego stawkę VAT 8%), wykaz w nim zawarty nie ma zastosowania dla zakresu sprzedaży towarów i usług zwolnionych od podatku lub opodatkowanych stawkami niższymi niż stawka, której dotyczy ten załącznik. Innymi słowy, jeżeli określony towar lub usługa jest wymieniony w załączniku nr 3 jako opodatkowany stawką 8% i równolegle wykazany w załączniku nr 10, względem tego towaru lub usługi stosuje się stawkę 5%, przewidzianą w załączniku nr 10. Wydaje się, że kwestionując konkretne pozycje w załącznikach nr 3 i nr 10,

wnioskodawca przyjął założenie, zgodnie z którym publikacje cyfrowe są substytutem względem publikacji utrwalonych na fizycznych nośnikach i z tego względu jako przedmiot zaskarżenia obarczony wadą niekompletności ujął te z pozycji w załącznikach, które odnoszą się do publikacji drukowanych lub w inny sposób materialnie utrwalonych.

Wobec powyższego, opierając się na dorobku orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w sprawach oceny zarzutów pominięcia legislacyjnego skierowanych względem załączników do ustaw (zob. wyroki TK z: 16 marca 2010 r., sygn. akt K 17/09; 3 marca 2011 r., sygn. akt K 23/09) oraz odczytując intencję Rzecznika w ten sposób, że postuluje on objęcie usługi elektronicznej polegającej na udostępnianiu książek w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych preferencyjną stawką podatku VAT, należy stwierdzić, iż wymagana jest zmiana ram zaskarżenia przez przyjęcie, że przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie są: załącznik nr 3 do ustawy w związku z jej art. 41 ust. 2 oraz załącznik nr 10 do ustawy w związku z jej art. 41 ust. 2a.

Ze względu na brzmienie zakwestionowanych przepisów, jak i konstrukcję zarzutów (opartą na pominięciu legislacyjnym) należy nadto podkreślić, że wbrew formule *petitum* wniosku poddana kontroli Trybunału regulacja nie wyłącza zastosowania niższych stawek podatkowych względem usługi udostępniania publikacji elektronicznych. Rekonstruowane z załącznika nr 3 do ustawy w związku z jej art. 41 ust. 2 oraz załącznika nr 10 do ustawy w związku z jej art. 41 ust. 2a normy nie zakazują stosowania preferencyjnych stawek względem przedmiotowych usług, ale w ogóle nie uwzględniają ich w swej treści. Z tego względu Sejm proponuje, aby zakres zaskarżenia ująć frazą „w zakresie w jakim wśród towarów i usług opodatkowanych preferencyjną stawką podatku od towarów i usług pomijają książki wydawane cyfrowo i inne publikacje elektroniczne”.

Proponowana przez Sejm modyfikacja sposobu oznaczenia przedmiotu zaskarżenia znalazła odzwierciedlenie w *petitum* niniejszego pisma i została uwzględniona w jego dalszej części.

4. Odnosząc się z kolei do sposobu ujęcia wzorców kontroli, trzeba zauważyć, że w piśmie inicjującym postępowanie w niniejszej sprawie Rzecznik zarzucił zakwestionowanej regulacji naruszenie zasady równości wobec prawa (art. 32 Konstytucji), w powiązaniu z zasadą powszechności i równości (sprawiedliwości)

opodatkowania (art. 84 Konstytucji), a także z zasadą sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji).

Sejm pragnie w związku z tym podnieść, że jakkolwiek wnioskodawca powołał w *petitum* swojego pisma procesowego jako wzorzec kontroli cały art. 32 Konstytucji, to w jego uzasadnieniu nie podniósł żadnych argumentów wskazujących na dyskryminacyjny charakter zaskarżonej regulacji, wobec czego należy uznać, że jego zarzuty koncentrują się na tym aspekcie zasady równości, który jest ujęty w art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Ze względu na wymagania określone w art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), postępowanie w zakresie dotyczącym kontroli zgodności kwestionowanej regulacji z art. 32 ust. 2 Konstytucji powinno zostać **umorzone** – na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK – jako niedopuszczalne.

III. Wzorce konstytucyjne

1. Pierwszoplanowym wzorcem kontroli konstytucyjności w niniejszej sprawie Rzecznik uczynił art. 32 ust. 1 Konstytucji, zgodnie z którym: „Wszyscy są równi wobec prawa. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne”.

Równość dwóch lub więcej podmiotów polega na ich przynależności do co najmniej jednej i tej samej klasy, wyróżnianej ze względu na określoną cechę istotną (W. Sadurski, *Równość wobec prawa*, „Państwo i Prawo” 1978, nr 8, s. 52). Współczesne rozumienie równości nawiązuje zatem do poglądów Arystotelesa i oznacza nakaz traktowania sytuacji (podmiotów) podobnych w sposób podobny, oraz dopuszczalność traktowania sytuacji (podmiotów) odmiennych w sposób odmienny.

Takie rozumienie zasady równości można odnaleźć w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego: „[...] konstytucyjna zasada równości wobec prawa [...] polega na tym, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo. A więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących [...]. Równość wobec prawa, to także zasadność wybrania tego, a nie innego kryterium zróżnicowania podmiotów

(adresatów) prawa” (orzeczenie TK z 9 marca 1988 r., sygn. akt U 7/87, por. także: wyroki TK z: 6 maja 1998 r., sygn. akt K 37/97; 20 października 1998 r., sygn. akt K 7/98; 17 maja 1999 r., sygn. akt P 6/98; 4 stycznia 2000 r., sygn. akt K 18/99; 18 grudnia 2000 r., sygn. akt K 10/00; 21 maja 2002 r., sygn. akt K 30/01).

Zasada równości nie ma charakteru bezwzględnego w tym znaczeniu, że zrównuje sytuację wszystkich podmiotów bez względu na cechy, jakimi się charakteryzują. Wynika to z faktu, że równe traktowanie przez prawo tych samych podmiotów pod pewnymi względami oznacza z reguły różne traktowanie pod innymi względami (zob. J. Oniszczyk, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Kraków 2000, s. 285). Innymi słowy, z zasady równości wynika dla ustawodawcy obowiązek równego traktowania wszystkich, ale tylko w obrębie określonej klasy (kategorii). Prawo może, a nawet powinno różnicować obywateli z uwagi na pewne cechy indywidualne (np.: wiek, stan zdrowia, stan rodzinny). Dla rozważań na temat zasady równości podstawowe znaczenie ma zawsze dobór „cechy istotnej”, bo przesądza ona o uznaniu porównywanych podmiotów za podobne lub odmienne. Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie podkreśla, że wszelkie odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych muszą zawsze znajdować podstawę w odpowiednio przekonujących argumentach (por. np. wyrok TK z 3 września 1996 r., sygn. akt K 10/96). Odstępstwa od tej zasady są dopuszczalne po spełnieniu trzech warunków: po pierwsze, muszą być relewantne, tzn. kryterium różnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji, po drugie, powinny być proporcjonalne, tzn. waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego zróżnicowania i wreszcie po trzecie, kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych, jak np. zasada sprawiedliwości społecznej (zob. wyrok TK z 8 lipca 2008 r., sygn. akt P 36/07).

2. Wzorcem kontroli, przywołanym przez Rzecznika jako związkowy, jest art. 84 Konstytucji, zgodnie z którym każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Przepis ten jest oparciem dla zasad: władztwa daninowego państwa oraz równości i powszechności opodatkowania. Wnioskodawca postuluje kontrolę kontestowanej

regulacji z art. 84 Konstytucji w zakresie, w jakim wynika z niego zasada równości podatkowej, będąca częścią składową zasady sprawiedliwości podatkowej. Zasada ta stanowi podstawę dla wyznaczania granic materialnych władztwa daninowego państwa (K. Działocha [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. III, Warszawa 2003, komentarz do art. 84, s. 5)

W literaturze przedmiotu sprawiedliwość podatkowa w ujęciu materialnym jest pojmowana jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności. Powszechność opodatkowania ma swój aspekt podmiotowy i przedmiotowy. W pierwszym ujęciu oznacza, że podatek powinien spoczywać na wszystkich; wszyscy muszą przyczynić się do pokrywania wspólnych potrzeb. Wyrazem tej zasady jest również to, że wszystkie podmioty są tak dalece opodatkowane, jak określają to ustawy podatkowe (por. E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawy w prawie podatkowym* [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 389). W ujęciu przedmiotowym, zasada powszechności opodatkowania polega na objęciu podatkiem wszystkich stanów faktycznych i prawnych oraz zjawisk gospodarczych, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy (*ibidem*, s. 393).

Zasada równości opodatkowania nawiązuje natomiast do koncepcji opodatkowania według zdolności płatniczej. Oznacza to konieczność zgodności opodatkowania z zasadą zdolności świadczenia, która obejmuje zwłaszcza „sprawność gospodarczą podatnika”, przy równoczesnym uwzględnieniu „aspektów socjalnych opodatkowania” (R. Mastalski, *Prawo podatkowe I – część ogólna*, Warszawa 1998, s. 46). Zasada zdolności podatkowej odgrywa istotną rolę, ograniczając swobodę ustawodawcy podatkowego (A. Gomułowicz, *Postulat sprawiedliwości podatkowej a prawodawstwo podatkowe* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 90).

W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się także dwa aspekty sprawiedliwości podatkowej. Reguła sprawiedliwości poziomej stanowi, że wszystkie podmioty będące w takich samych warunkach ekonomicznych muszą być traktowane w taki sam sposób przez ustawodawcę podatkowego, czyli powinny być opodatkowane równo (A. Gomułowicz, *Postulat sprawiedliwości a system podatkowy*, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 4, s. 102; T. Famulska, *Sprawiedliwość*

podatkowa, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 5, s. 31). Reguła sprawiedliwości pionowej stanowi natomiast, iż to, co w sensie podatkowym jest „nierówne”, powinno być opodatkowane nierówno (*ibidem*, por. także orzeczenie TK z 29 października 1996 r., sygn. akt U 4/96).

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie powoływał się na zasadę sprawiedliwości podatkowej (por. np.: wyroki TK z: 11 kwietnia 1994 r., sygn. akt K 10/93; 24 maja 1996 r., sygn. akt K 22/95; 24 czerwca 1997 r., sygn. akt K 21/96; 3 listopada 1999 r., sygn. akt K 28/98). W początkowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasada sprawiedliwości podatkowej stanowiła pewne uszczegółowienie zasady sprawiedliwości społecznej, specyficznie rozumianej ze względu na obszar, którego dotyczy (por. np. wyrok TK z 16 lutego 1993 r., sygn. akt K 13/92). Zasada sprawiedliwości społecznej na użytek prawa daninowego dotyczy bowiem tylko sprawiedliwości obciążeń, nie zaś dystrybucji dóbr (J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 143).

W literaturze przedmiotu ukształtował się pogląd, zgodnie z którym wyrazem sprawiedliwości podatkowej jest zwłaszcza równość i powszechność opodatkowania, skuteczność pobierania podatków i wykrywania przestępstw podatkowych. Różnicowanie sytuacji podmiotów przy rozłożeniu ciężaru podatkowego na członków społeczeństwa jest możliwe, o ile znajduje uzasadnienie w zasadzie sprawiedliwości społecznej (por. K. Działocha, *op. cit.*, s. 10). W wyroku z 10 października 2000 r. (sygn. akt P 8/99) Trybunał Konstytucyjny wskazał, że: „[...] z konstytucyjnego nakazu urzeczywistniania sprawiedliwości społecznej (art. 2) wynika zasada, którą można określić jako zasadę równowagi obciążeń i korzyści albo proporcjonalnego rozłożenia ciężarów”. Zaś w orzeczeniu z 9 marca 1988 r. (sygn. akt U 7/87), sąd konstytucyjny stwierdził, iż dopuszczalne jest różnicowanie sytuacji podmiotów, także w oparciu o kryteria programowe, w postaci różnych czynników ekonomicznych i finansowych oraz socjalnych, składających się na tzw. zdolność świadczenia ciężarów publicznych. Niekiedy zatem dopuszczalne jest odstępianie od zasady równości w celu wyrównania sytuacji podmiotów przy przestrzeganiu reguł zawartych w różnych formułach sprawiedliwości (por. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 84-85).

3. Drugim wzorcem o charakterze związkowym jest art. 2 Konstytucji, który stanowi, że: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. Rzecznik zasadę sprawiedliwości społecznej wiąże z ideą sprawiedliwości opodatkowania.

Trybunał Konstytucyjny wskazuje na ścisły związek zasady równości z zasadami sprawiedliwości społecznej. W wyroku z 9 stycznia 2007 r. (sygn. akt P 5/05), sąd konstytucyjny zauważył, że zasada równości nakazuje jednakowe traktowanie wszystkich podmiotów wyróżnionych według cechy prawnie relewantnej w danej sferze stosunków, a ich różnicowanie jest dopuszczalne tylko wówczas, jeśli jest to zgodne z zasadą sprawiedliwości społecznej. Ta ostatnia może bowiem nie tylko uzupełniać ale też korygować ocenę formułowaną na gruncie prawa do równego traktowania (por. także wyroki TK z: 3 września 1996 r., sygn. akt K 10/96; 12 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 26/01; 4 maja 2004 r., sygn. akt K 8/03). Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, „zasady te wzajemnie się uzupełniają [...], zasada równości nakazuje jednakowe traktowanie wszystkich podmiotów wyróżnionych według cechy relewantnej w danej sferze stosunków [...] zasada z art. 2 Konstytucji pozwala odpowiedzieć na pytanie, czy zastosowanie danej cechy, czy też danego kryterium wyodrębnienia określonej kategorii podmiotów odpowiada względem sprawiedliwości, a więc czy nie jest arbitralne i czy odpowiada standardom państwa prawnego” (wyroki TK z: 12 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 26/01; 24 maja 2006 r., sygn. akt K 5/05).

Zarówno Trybunał Konstytucyjny, jak i przedstawiciele nauki wielokrotnie zwracali uwagę na relację, jaka zachodzi między zasadą równości wobec prawa a zasadą sprawiedliwości społecznej (zob. np. M. Masternak-Kubiak, *Prawo do równego traktowania*, [w:] *Prawa i wolności obywatelskie w Konstytucji RP*, red. B. Banaszak, A. Preisner, Warszawa 2002, s. 123; por. wyrok TK z 24 kwietnia 2002 r., sygn. akt P 5/01). Obie zasady pozostają w nierozzerwalnym związku. Zarazem podkreślić należy, że: „Mimo bliskości treści, zasady (zasad) sprawiedliwości społecznej nie należy utożsamiać z zasadą równości” (W. Sokolewicz [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. V, Warszawa 2007, komentarz do art. 2, s. 59). Jak wskazuje cytowany autor: „W pewnym sensie zasady równości i sprawiedliwości są wzajemnie komplementarne. O ile zasada równości zakłada traktowanie wszystkich podmiotów wyróżnionych według cechy relewantnej w danej sferze stosunków społecznych,

o tyle zasada sprawiedliwości ujawnia, czy wybór danego kryterium wyodrębnienia był prawidłowy, adekwatny do sytuacji danej osoby”.

IV. Analiza zgodności

1. Kontestowana regulacja przewiduje wyjątek od podstawowej stawki podatku VAT, która zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy wynosi 22% (zgodnie z art. 146a pkt 1 ustawy, w okresie od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2016 r. – 23%). Z obniżonych stawek podatku VAT korzystają wyłącznie towary i usługi enumeratywnie wyliczone w załącznikach nr 3 i nr 10 do ustawy. Wśród nich ustawodawca nie wskazał książek wydawanych w formie cyfrowej ani innych publikacji elektronicznych, co w konsekwencji oznacza, że są one opodatkowane stawką podstawową podatku VAT.

Taki stan prawny jest konsekwencją harmonizacji podatków pośrednich, do których zaliczamy także podatek od towarów i usług, w Unii Europejskiej. Zgodnie z art. 96 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1 ze zm.; dalej dyrektywa 2006/112/WE), „[p]aństwa członkowskie stosują stawkę podstawową VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług”. W polskim systemie prawnym podstawowa stawka podatku VAT została określona w nieobjętym zaskarżeniem art. 41 ust. 1 ustawy.

Jednocześnie, stosownie do treści art. 98 dyrektywy 2006/112/WE, państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone, przy czym stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są wyczerpująco określone w załączniku nr III do dyrektywy 2006/11/WE. Treść punktu 6 przywołanego załącznika przesądza, że stawka obniżona, jeśli państwa członkowskie zdecydują się na jej wprowadzenie, może mieć zastosowanie wyłącznie do dostarczania książek na wszystkich nośnikach fizycznych, również w formie wypożyczeń w bibliotekach (łącznie z broszurami, ulotkami i podobnymi materiałami drukowanymi, albumami, książeczkami obrazkowymi, do rysowania lub kolorowania dla dzieci, nutami drukowanymi lub w postaci rękopisu, mapami, mapami hydrograficznymi lub podobnymi), dzienników

i periodyków, z wyłączeniem materiałów, które w całości lub w przeważającej mierze służą celom reklamowym.

Uwzględnienie wszystkich nośników fizycznych, na jakich mogą być utrwalone publikacje, nastąpiło na mocy art. 1 pkt 13 dyrektywy Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w zakresie stawek obniżonych podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 116 z 9.5.2009 r., s. 18; dalej: dyrektywa 2009/47/WE). *Ratio legis* przyjętej zmiany ujawniono w motywie 4 dyrektywy 2009/47/WE jako konieczność uwzględnienia postępu technicznego na rynku książek.

Należy podkreślić, że już takie ukształtowanie zamkniętego katalogu towarów i usług, względem których państwa członkowskie mogą zastosować obniżoną stawkę podatku VAT korygowało, względną jak się okazuje, swobodę kształtowania przez prawodawcę krajowego systemu preferencji podatkowych i nie dawało podstawy do objęcia niższą stawką podatku VAT usługi polegającej na dostarczaniu publikacji elektronicznych. Dodatkowo art. 98 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE *expressis verbis* wyłącza możliwość zastosowania stawek obniżonych do usług świadczonych drogą elektroniczną.

Jak wspomniano wcześniej, poza sporem w niniejszej sprawie jest kwalifikowanie udostępniania książek wydawanych w formie cyfrowej oraz innych publikacji elektronicznych do kategorii usług elektronicznych.

Zgodnie bowiem z art. 7 rozporządzenia wykonawczego Rady nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011, s. 1; dalej: rozporządzenie 282/2011), do którego skądinąd odsyła art. 2 pkt 26 ustawy, definiując usługi elektroniczne, do „usług świadczonych drogą elektroniczną”, o których mowa w dyrektywie 2006/112/WE, należą usługi świadczone za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej, których świadczenie – ze względu na ich charakter – jest zasadniczo zautomatyzowane i wymaga minimalnego udziału człowieka, a ich wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe.

W świetle art. 7 ust. 2 lit f rozporządzenia 282/2011 oraz załącznika I pkt 3 lit. c do niego w związku z pkt 3 załącznika II do dyrektywy 2006/112/WE, do kategorii usług świadczonych drogą elektroniczną zaliczono wprost usługi polegające

na dostarczaniu obrazów, tekstu i informacji oraz udostępnianiu baz danych, w tym zawartość książek w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych.

W konsekwencji zrekonstruowanego stanu prawnego, państwa członkowskie UE, decydując się na skorzystanie z możliwości zastosowania obniżonych stawek podatku VAT, nie mogą objąć nimi usługi polegającej na dostarczeniu publikacji w formie cyfrowej.

Zważywszy kontekst prawa unijnego, w jakim osadzona jest poddana kontroli regulacja, przed przystąpieniem do merytorycznej analizy zarzutów skierowanych pod jej adresem należy przypomnieć, że zgodnie z ustalonym stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego, „realizacja wymogu z art. 9 Konstytucji, tj. obowiązku implementacji wtórnego prawa UE, nie zapewnia automatycznie zgodności przepisów tego prawa oraz ustaw je implementujących do prawa krajowego z normami Konstytucji. Obowiązek badania konstytucyjności aktów normatywnych odnosi się także do sytuacji, gdy zarzut niekonstytucyjności dotyczy tego zakresu ustawy, który służy implementacji prawa wspólnotowego” (wyrok TK z 3 grudnia 2009 r., sygn. akt Kp 8/09; zob. także wyroki TK z: 27 kwietnia 2005 r., sygn. akt P 1/05; 2 lipca 2007 r., sygn. akt K 41/05).

Opisany kontekst dostrzega także Rzecznik, który jednoznacznie stwierdza, że: „fakt, iż kwestionowana regulacja jest skutkiem wprowadzenia do systemu prawa krajowego aktów unijnego prawa wtórnego nie może stanowić uzasadnienia dla przyjmowania i utrzymywania przepisów sprzecznych z Konstytucją” (wniosek, s. 10).

2. Jedynie na marginesie, Sejm pragnie zauważyć, że przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do struktur unijnych, problematykę podatku VAT regulowała ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) i w świetle jej postanowień (art. 18 ust. 1a w zw. z załącznikiem nr 1 do tej ustawy oraz art. 18 ust. 2 w zw. z załącznikiem nr 3 do ustawy) usługą dostarczenia treści książki lub innej publikacji w formie cyfrowej (pierwotnie klasyfikowana na podstawie PKWiU uregulowanej rozporządzeniem Rady Ministrów z 18 marca 1997 r.; Dz. U. Nr 42, poz. 264 ze zm., jako usługa baz danych; nr 72.40.10-00.00) nie była objęta preferencyjną, niższą stawką podatku VAT i stosowano względem niej stawkę podstawową, wynikającą z art. 18 ust. 1 przywołanej w tym akapicie ustawy.

3. Jak wynika z uzasadnienia wniosku, źródłem wątpliwości Rzecznika jest pominięcie przez zaskarżoną regulację w wykazie towarów i usług objętych preferencyjną stawką podatku VAT książek wydawanych cyfrowo i innych publikacji elektronicznych, które prowadzi do ukształtowania kręgu podmiotów (zakres podmiotowy zostanie omówiony niżej) z naruszeniem zasady równości, w szczególności równości podatkowej, i zasady sprawiedliwości społecznej.

Nie budzi natomiast zastrzeżeń wnioskodawcy objęcie preferencyjną stawką podatkową towarów i usług wskazanych w załącznikach nr 3 i nr 10 do ustawy (wniosek, s. 8).

4. Przystępując do odpowiedzi na zarzuty sformułowane przez Rzecznika, Sejm pragnie podkreślić, że na podstawie uzasadnienia wniosku nie można jednoznacznie stwierdzić, których podmiotów dotyczy zarzut naruszenia zasady równości. Wnioskodawca dość niekonsekwentnie wskazuje, że jednostkami, których konstytucyjne prawa zostały naruszone są: producenci książek i innych publikacji elektronicznych (wniosek, s. 8, 12-13), sprzedawcy (wniosek, s. 8), podmioty oferujące cyfrowe książki i czasopisma (wniosek, s. 12), przedsiębiorcy (wniosek, s. 11), wydawcy (wniosek, s. 8), obywatele (wniosek, s. 11).

Na s. 8 wniosku Rzecznik podnosi wręcz, że: „cechą relewantną łączącą podmioty objęte obniżoną stawką podatku VAT powinna być treść publikacji”, co skłaniałoby nawet do wywiedzenia *ad absurdum* i wbrew treści normatywnej art. 32 ust. 1 Konstytucji, że „podmiotami”, o których prawa troskę wyraża wnioskodawca, są „towary i usługi”, bowiem stawki podatkowe odnoszą się do nich, nie zaś do podmiotów uiszczających podatek.

Z tego względu należy ustalić czyje prawa zostały naruszone przez wadliwą, w opinii wnioskodawcy, regulację.

Na podstawie analizy argumentów zawartych w uzasadnieniu wniosku zasadnie można wywieść, że grupę podmiotów pokrzywdzonych tworzą podatnicy podatku VAT od książek cyfrowych i innych publikacji elektronicznych, którzy, oferując konsumentom przywołane produkty, nie są w stanie konkurować na rynku z podatnikami podatku VAT, którzy w swojej ofercie mają książki i inne publikacje utrwalone na materialnych nośnikach, opodatkowane niższą stawką podatku VAT.

Zdaniem Rzecznika, w obrębie grupy podatników podatku VAT od książek i innych publikacji ustawodawca dokonał dyskryminującej dyferencjacji w zakresie

stawki podatku VAT, co przekłada się na cenę, za jaką oferują oni swoje produkty. Jak podnosi wnioskodawca, „niższa stawka prowadzi do uprzywilejowania producentów towaru objętego niższym podatkiem. Jego produkt, ze względu na cenę, staje się bowiem bardziej atrakcyjny” (wniosek, s. 8).

W tym miejscu warto wskazać, że w myśl art. 15 ust. 1 ustawy, podatnikami VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Ustawodawca, w ust. 2 art. 15 ustawy formułuje jednocześnie, autonomiczną względem innych regulacji, pojemną definicję działalności gospodarczej, która „obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych”.

Podatnik jest obowiązany uiścić podatek, gdy dokona jednej z czynności wskazanych w art. 5 ust. 1 ustawy.

5. Co istotne z perspektywy niniejszej sprawy, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy, opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają: odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Ustawodawca uznał jednoznacznie, że towarami w rozumieniu ustawy są rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii (art. 2 pkt 6 ustawy), natomiast za odpłatną dostawę towarów należy rozumieć przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (art. 7 ust. 1 ustawy). Posiłkując się postanowieniem art. 45 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 121), należy stwierdzić, że rzeczą są tylko przedmioty materialne. W literaturze podkreśla się, że: „Z uwagi na przesunięcie akcentów z prawnych na ekonomiczne aspekty transakcji, należy uznać, że towarem na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług powinien być każdy przedmiot materialny mogący być przedmiotem obrotu. Tak szerokie rozumienie pojęcia towaru spowodowane jest przede wszystkim cechą konstrukcyjną VAT, jako powszechnego podatku od konsumpcji. W ten sposób podatek ma charakter podatku powszechnego

przedmiotowo” (A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Lex/el. 2013, nr 8757, komentarz do art. 2, teza nr 9).

Jednocześnie należy wskazać, że dążąc do realizacji postulatu powszechności opodatkowania podatkiem VAT, ustawodawca skonstruował szeroką definicję świadczenia usług i określił tym mianem wszystkie te transakcje wykonywane w ramach działalności gospodarczej, które nie stanowią dostawy towarów (art. 8 ust. 1 ustawy).

W świetle poczynionych ustaleń, w realiach niniejszej sprawy mamy więc do czynienia z opodatkowaniem podstawową stawką podatku VAT usługi (udostępnienie książki w wydaniu cyfrowym lub innej publikacji elektronicznej) oraz opodatkowaniem obniżoną stawką podatku VAT dostawy towaru, do której to kategorii należy zaliczyć książki i inne publikacje utrwalone na wszelkich materialnych nośnikach: kartkach papieru, płytach CD, DVD, dyskietkach, pendrive’ach.

6. Powracając do analizy zarzutów naruszenia zasady równości wobec prawa, w świetle cech konstrukcyjnych podatku VAT, Sejm dostrzega konieczność skorygowania ustalenia dokonanego w pkt. IV.4 niniejszego pisma, że podmiotami, których równe traktowanie ma być niekonstytucyjnie naruszone są podatnicy podatku VAT od książek cyfrowych i innych publikacji elektronicznych.

Należy bowiem uwzględnić, że podatek VAT jest „podatkiem obciążającym wydatki, przy czym jest on podatkiem od konsumpcji, gdyż – w sensie ekonomicznym – obciąża jedynie wydatki o charakterze konsumpcyjnym. Jest też podatkiem pośrednim, w większości przypadków bowiem podmiot będący podatnikiem nie ponosi faktycznego, ekonomicznego ciężaru podatku; jest on przerzucany na inny podmiot (nazywany nawet niekiedy «rzeczywistym podatnikiem») – w tym przypadku będący konsumentem wytwarzanych przez podatnika towarów lub świadczonych przezeń usług. [...] Podatek ten winien być zatem neutralny dla przedsiębiorców, obciążać zaś wyłącznie konsumentów” (A. Bartosiewicz, *op. cit.*).

Kolejną cechą podatku VAT jest jego wielofazowość, która oznacza, że podatek powinien być ustalany na każdym etapie obrotu, aż do dostawy towaru lub świadczenia usługi konsumentowi (art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE). Jakkolwiek podstawą opodatkowania jest na każdym etapie obrotu cała jego wartość, to

faktyczne opodatkowanie jedynie wartości dodanej realizowane jest w rezultacie zastosowania mechanizmu odliczenia bądź zwrotu podatku naliczonego w poprzedniej fazie obrotu. W konsekwencji u danego podatnika faktycznie opodatkowany będzie jedynie obrót wypracowany przez tego podatnika.

Dzięki mechanizmowi odliczenia podatku naliczonego, podatnik nie odczuwa jego ciężaru ekonomicznego, gdyż ten zostaje przeniesiony na podmiot znajdujący się na końcu „łańcucha podatkowego” czyli na konsumenta (zob. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 600). Z opisanej zasady wynika cecha neutralności podatku VAT dla jego podatnika, niezależnie od szczebla obrotu, na jakim się on znajduje. Oznacza to, że podmioty produkujące, wydające i sprzedające książki i inne publikacje zarówno w formie cyfrowej, jak i na nośnikach fizycznych, o ile są podatnikami VAT w rozumieniu art. 15 ustawy, nie ponoszą ekonomicznego ciężaru tego podatku i z tego względu pozostają w takiej samej sytuacji faktycznej.

Ciężar ekonomiczny ponoszą w tym wypadku konsumenci – nabywcy książek, niezależnie od formy ich wydania, bowiem wysokość podatku VAT w kalkulowana jest w cenę, jaką ma zapłacić ostateczny odbiorca towaru lub usługi.

Należy jednak zastrzec, iż Rzecznik nie sformułował w swoim piśmie procesowym tezy, że zakwestionowana regulacja narusza prawo do równego opodatkowania konsumentów.

Ponadto należy podnieść, co dostrzega także Minister Finansów w opinii z 14 marca 2014 r. (pismo nr PT 4/0340/1-2/3/EFU/2014/RD24501), przedstawionej w niniejszej sprawie na prośbę Trybunału Konstytucyjnego, iż specyfiką rynku wydawniczego jest obrót prawami autorskimi. Autor książki, podpisując umowę wydawniczą, najczęściej zgadza się na wydanie jego dzieła nie tylko w formie papierowej, ale także w formie cyfrowej. Stąd wiele wydawnictw, obok wersji tradycyjnej publikacji (opodatkowanej stawką preferencyjną), oferuje tę samą publikację w wersji elektronicznej (opodatkowanej stawką podstawową). Podobny *modus operandi* można przypisać księgarniom internetowym. W przywołanych realiach, zdaniem Sejmu, trudno mówić o różnicowaniu podmiotów, skoro mamy do czynienia z tym samym podmiotem.

W opinii Sejmu, w perspektywie zarzutów Rzecznika i przywołanych przezeń wzorców kontroli oraz uwzględniając, że wysokość stawki podatku VAT wpływa na wysokość ceny oferowanego produktu (towaru lub usługi), można natomiast

rozważyć sytuację dyferencjacji prawnej podatników podatku VAT dostarczających wyłącznie książki i inne publikacje w formie elektronicznej (dalej: dostawcy usługi elektronicznej) oraz podatników podatku VAT dostarczających wyłącznie książki i inne publikacje utrwalone na nośnikach fizycznych (dalej: dostawcy towarów).

7. Rzecznik wyraźnie wskazuje źródło naruszenia zasady równości, upatrując go w tym, że ustawodawca potraktował odrębnie w zakresie wysokości stawki VAT, co rzutuje na ceny produktów, podmioty posiadające cechę wspólną w postaci oferowania konsumentom produktów, które są względem siebie substytutami. Wywód zawarty we wniosku Rzecznika opiera się bowiem na przyjętym *implicite* założeniu, że publikacje cyfrowe i utrwalone na nośnikach tradycyjnych mogą być postrzegane przez ich odbiorców (konsumentów) jako dobra zamienne.

Odnosząc się do argumentacji Rzecznika, przede wszystkim należy zauważyć, że między obiema kategoriami porównywanych podmiotów nie można dopatrzeć się „cechy istotnej”, która pozwoliłaby na uznanie ich za podobne z punktu widzenia stosowania zasady równości w perspektywie uprawnienia zastosowania niższej stawki podatku VAT. W orzecznictwie Trybunału przyjmuje się, że: „Omawiana zasada nakazuje bowiem nakładać jednakowe obowiązki, względnie przyznawać jednakowe prawa podmiotom odznaczającym się tą samą cechą istotną, a jednocześnie dopuszcza, lecz nie wymaga, by nakładać różne obowiązki, względnie przyznawać różne prawa podmiotom, które taką cechę posiadają, oraz podmiotom, które jej nie posiadają. Inaczej ujmując, nie można przyjąć, by z nakazu równego traktowania równych wynikał, logicznie albo instrumentalnie, nakaz nierównego traktowania nierównych czy też zakaz równego traktowania nierównych. [...] za przedstawionym rozumieniem zasady równości opowiedział się Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 24 kwietnia 2001 r., sygn. U 9/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 80, formułując tezę, zgodnie z którą: «W każdym przypadku podmioty należące niewątpliwie do tej samej kategorii muszą być traktowane równo, a podmioty należące do istotnie różnych kategorii mogą być traktowane różnie» (analogicznie: wyroki TK: z 24 kwietnia 2006 r., sygn. P 9/05, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 46; z 6 marca 2007 r., sygn. P 45/06, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 22; z 23 listopada 2010 r., sygn. K 5/10, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 106). Omawianą interpretację zasady równości potwierdza także jednoznaczne stanowisko doktryny prawa konstytucyjnego, zgodnie z którym: «Te ustalenia doktrynalne stanowią tło dla

wypowiedzi orzeczniczych, które – na całym świecie – ujmują zasadę równości jako nakaz traktowania sytuacji (podmiotów) podobnych w sposób podobny, a zarazem dopuszczenie traktowania sytuacji (podmiotów) odmiennych w sposób odmienny, co zresztą przypomina dawne sformułowanie Arystotelesa», «[...] nie można stawiać znaku równości pomiędzy nierównym traktowaniem podmiotów podobnych, a równym potraktowaniem podmiotów odmiennych. Zasada równości koncentruje się bowiem na pierwszej z tych sytuacji» (L. Garlicki [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. III, Warszawa 2003, s. 6, 10)” (wyrok TK z 19 kwietnia 2011 r., sygn. akt P 41/09).

Jednocześnie należy przypomnieć, że podstawę do kontroli regulacji, której zarzuca się niepełny z punktu widzenia wymogów Konstytucji zakres normowania może dawać w szczególności pominięcie pewnej kategorii osób, za których jednakowym potraktowaniem przemawia tożsamość cech, ze względu na które podjęto regulację ustawową (cechy relewantne, prawnie znaczące; zob. też wyrok TK z 23 października 2007 r., sygn. akt P 10/07), przy czym wybór cechy relewantnej należy do ustawodawcy, a swoboda przysługująca mu w zakresie władztwa daninowego rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych (zob. wyrok TK z 8 stycznia 2009 r., sygn. akt P 6/07).

8. W świetle poczynionych ustaleń należy zauważyć, że cechą istotną, charakteryzującą kategorię osób, do których zastosowanie może mieć zakwestionowana regulacja, nie jest – jak twierdzi Rzecznik – fakt dostarczenia książek lub innych publikacji, niezależnie od formy wydania, ale jest nią dostarczanie książek i innych publikacji w tradycyjnej formie drukowanej lub utrwalonej na fizycznym nośniku, co daje podstawę do klasyfikacji takich produktów do grupy towarów.

Przyjęcie wskazanej cechy jako relewantnej w niniejszej sprawie usprawiedliwione jest sytuacją faktyczną dostawców towarów, która uzasadnia objęcie produktów przez nich oferowanych niższą stawką podatkową.

O ile bowiem dostawcy usług elektronicznych świadczą swoją usługę w sposób zautomatyzowany i z ograniczonym udziałem człowieka (nakład pracy ludzkiej będzie stanowiło: przeformatowanie pliku z treścią publikacji do formatu dostępnego dla jego konsumentów [warto przy tym dodać, że w tym celu dostępne są darmowe wersje oprogramowania], zabezpieczenie pliku przed jego

multiplikowaniem, zaoferowanie odbiorcy produktu cyfrowego na stronie internetowej oraz określenie warunków jego nabycia), to dostawcy towarów ponoszą znacznie większe nakłady czasu, pracy i finansowe, aby dostarczyć publikację utwaloną na fizycznym nośniku. Można do nich zaliczyć koszty, których nie ponoszą dostawcy usługi elektronicznej: wydrukowania, wprowadzenia na inne nośniki, przewozu do hurtowni lub sprzedawców detalicznych (lub bezpośrednio do konsumenta), magazynowania, miejsc ekspozycyjnych, dodruku przy wyczerpaniu nakładu i napływających zamówieniach, zmakulaturowania lub recyklingu innych nośników fizycznych.

Co warto podkreślić, koszty te dostawcy towarów będą sobie kompensować w cenie oferowanego towaru. Jak wskazuje praktyka, na co zwraca uwagę Minister Finansów w przywoływanej wcześniej opinii, książki i publikacje wydawane na nośnikach fizycznych, pomimo objęcia ich obniżoną stawką podatku VAT, są zawsze droższe lub w tej samej cenie co ich odpowiedniki cyfrowe.

9. W świetle powyższych analiz należy uznać, że wobec niespełnienia warunku „podobieństwa” między przywołanymi grupami podmiotów, Sejm stoi na stanowisku, że przeprowadzenie dalszych elementów „testu równości” jest zbędne. Ustawodawca ukształtował bowiem w różny sposób sytuację prawną podmiotów znajdujących się w różnych sytuacjach faktycznych, a więc nie można uznać, że odmienne uregulowanie ich sytuacji prawnej pozostaje w sprzeczności z zasadą równości.

10. Podsumowując poczynione ustalenia, Sejm pragnie stwierdzić, że znany mu jest obecny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego pogląd, iż stwierdzenie braku tożsamości porównywanych podmiotów, gdy zarzut oparto na naruszeniu art. 32 ust. 1 Konstytucji, oznacza nieadekwatność tego wzorca w sprawie (zob. np. wyroki TK z: 6 maja 2008 r., sygn. akt SK 49/04; 23 lutego 2010 r., sygn. akt K 1/08; 9 czerwca 2010 r., sygn. akt K 29/07; 19 czerwca 2012 r., sygn. akt P 41/10). W opinii Sejmu należy jednak przychylić się do prezentowanego w innych judykatach odmiennego stanowiska sądu konstytucyjnego co do konstrukcji konkluzji oceny zgodności z zasadą równości wobec prawa w sytuacji, gdy zdiagnozowano brak tożsamości porównywanych podmiotów. Zdaniem Sejmu, skoro porównywane podmioty należą do dwóch odrębnych grup, to trudno przyjąć, że nakaz równego

traktowania nie został dochowany. Jak bowiem wynika z orzecznictwa Trybunału, zasada równości nakazuje nakładać jednakowe obowiązki, względnie przyznawać jednakowe prawa, podmiotom odznaczającym się tą samą cechą istotną, a jednocześnie dopuszcza, by nakładać różne obowiązki, względnie przyznawać różne prawa podmiotom, które taką cechę posiadają, oraz podmiotom, które jej nie posiadają (zob. np. wyroki TK z: 24 kwietnia 2001 r., sygn. akt U 9/00; 28 marca 2007 r., sygn. akt K 40/04; 18 listopada 2008 r., sygn. akt P 47/07; 8 lipca 2014 r., sygn. akt P 33/13).

11. Z powyższych względów Sejm wnosi o uznanie, że załącznik nr 3 do ustawy w związku z jej art. 41 ust. 2 oraz załącznik nr 10 do ustawy w związku z jej art. 41 ust. 2a, w zakresie wskazanym w *petitum* niniejszego pisma, **są zgodne** z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84, w związku z art. 2 Konstytucji (zasada sprawiedliwości społecznej).

12. Osobno i poza ramami kontroli konstytucyjności należy odnieść się do zawartego we wniosku twierdzenia, zgodnie z którym utrzymywanie różnic w stawkach podatku VAT jest niecelowe ze względu na konieczność ochrony praw i interesów podmiotów tworzących polski rynek wydawniczy. W opinii Rzecznika, „[z]e względu na brak przeszkód natury technicznej czy dodatkowych kosztów przesyłu danych na odległość w Internecie, konkurencją dla polskich podmiotów są także usługodawcy działający na terenie dowolnego innego kraju na świecie. Skutkiem zbyt restrykcyjnej legislacji może być zatem ograniczenie udziału polskich podmiotów gospodarczych na rynku usług elektronicznych” (wniosek, s. 13-14).

Sejm nie podziela poglądów Rzecznika w tym zakresie. Po pierwsze dlatego, że, uwzględniając specyfikę produktu, jakim jest książka czy inny rodzaj publikacji, gdzie instrumentem przekazywania określonych treści jest język, trudno oczekiwać, że zagraniczni wydawcy będą zainteresowani masowym wydawaniem cyfrowych książek i innych publikacji w języku polskim i będą konkurowali o konsumenta swych usług – czytelnika z wydawcami krajowymi. Po drugie natomiast, należy podkreślić, że w skali państw członkowskich Unii Europejskiej, rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 1042/2013 z dnia 7 października 2013 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w sprawie miejsca świadczenia usług (Dz. Urz. UE L 284 z 26.10.2013 r., s. 1) wprowadza zmiany dotyczące miejsca świadczenia

(i w konsekwencji opodatkowania) usług telekomunikacyjnych, nadawczych oraz elektronicznych świadczonych na rzecz konsumentów z miejsca siedziby usługodawcy na miejsce, w którym konsument (osoba niebędąca podatnikiem VAT) ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu. Od 1 stycznia 2015 r. usługi elektroniczne będą podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT tylko w kraju, z którego pochodzi konsument, z zastosowaniem stawki określonej w regulacjach tego państwa. W konsekwencji, jeżeli państwo pochodzenia konsumenta usługi dostarczenia publikacji elektronicznej przez polskiego wydawcę, przewiduje niższą niż w Polsce stawkę podstawową podatku VAT, usługa ta zostanie opodatkowana taką stawką.

13. Na końcu Sejm pragnie odnieść się także do tych wywodów Rzecznika, które sugerują, że prawodawca unijny zamierza odstąpić od zakazu obejmowania obniżoną stawką podatku VAT usług elektronicznych. Na s. 13 swojego pisma procesowego wnioskodawca przywołuje Komunikat Komisji z dnia 6 grudnia 2011 r. KOM(2011) 851 do Parlamentu Europejskiego, Rady i Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie przyszłości podatku VAT – w stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT, w którym Komisja podnosi, że przy określaniu stawki VAT należy wziąć pod uwagę postęp technologiczny, aby uzyskać zbieżność między środowiskiem online i światem fizycznym, oraz wypowiedzi Komisarz do spraw Agendy Cyfrowej, która wyraziła pogląd o braku racjonalnego uzasadnienia dla utrzymywania na potrzeby opodatkowania podatkiem VAT rozróżnienia na publikacje cyfrowe oraz wydane na fizycznych nośnikach.

Na marginesie należy wspomnieć, że w podobnym tonie wypowiedział się polski rząd. W uchwale nr 61 z dnia 26 marca 2013 r. w sprawie przyjęcia Strategii Rozwoju Kapitału Społecznego 2020 (M.P., poz. 378) Rada Ministrów zajęła stanowisko, że: „Wprowadzenie jednolitej obniżonej stawki VAT indyferentnej wobec formy ich prezentacji (nośnik lub forma zdematerializowana w Internecie) miałyby na celu wspieranie rozwoju polskiego rynku książki, zwiększenie legalnego zasobu cyfrowych książek i innych treści, zapobiegającego rozwojowi piractwa internetowego, oraz zwiększenie konkurencyjności polskich wydawców i przedsiębiorców prowadzących działalność na rynku usług elektronicznych związanych z dystrybucją dóbr kultury. Jednolita obniżona stawka VAT będzie wprowadzona w przypadku zmiany dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28

listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w tym zakresie”.

Ustosunkowując się do przywołanych poglądów, Sejm pragnie przede wszystkim podkreślić, że ani tocząca się w łonie samej UE dyskusja nad ewentualnym zrównaniem stawek podatku VAT na publikacje elektroniczne ze stawkami obowiązującymi względem publikacji utrwalonych na nośnikach materialnych, ani stanowisko polskiego rządu nie stanowią *per se* argumentu za niekonstytucyjnością zakwestionowanej przez Rzecznika regulacji.

Należy nadto nadmienić, że w celu zdiagnozowania podstawowych problemów fiskalnych gospodarki cyfrowej oraz wskazania potencjalnych rozwiązań, decyzją z 22 października 2013 r. C (2013) 7082 Komisja powołała grupę ekspercką do spraw opodatkowania w gospodarce cyfrowej.

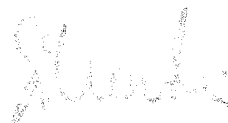
Wbrew oczekiwaniom kontestatorów podstawowej stawki VAT na książki cyfrowe, opublikowany 28 maja 2014 r. raport grupy eksperckiej, który miał stanowić punkt wyjścia dla podjęcia ewentualnej inicjatywy prawodawczej Komisji w tym zakresie, niezwykle zdawkowo odnosi się do problemu opodatkowania różnymi stawkami VAT niektórych produktów oraz ich elektronicznych odpowiedników. Co więcej, eksperci zarekomendowali, aby docelowo państwa członkowskie zrezygnowały z obniżonych stawek, co da rezultat w postaci opodatkowania wszystkich publikacji – niezależnie od sposobu ich utrwalenia – jedną, podstawową stawką (raport dostępny na stronie: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf, s. 39-40). W polskich realiach (nie wszystkie państwa członkowie UE zdecydowały się wprowadzić obniżoną stawkę podatku VAT na książki utrwalone na nośnikach innych niż papier, np. Finlandia) oznaczałoby to – zamiast obniżenia podatku od e-booków i elektronicznych wydań innych publikacji – wzrost opodatkowania książek i gazet papierowych.

Nie przekonuje również przywołany przez Rzecznika przykład Francji i Luksemburga, jako państw, które z powodzeniem stosują obniżoną stawkę podatku VAT na dostawę książek w wersji elektronicznej. Wnioskodawca zdaje się nie dostrzegać, że w obu przypadkach Komisja Europejska wniosła skargę do TSUE, 6 września 2013 r. przeciwko Francji (sprawa o sygn. akt C-479/13), natomiast 13 września 2013 r. – przeciwko Wielkiemu Księstwu Luksemburga (sprawa

o sygn. akt C-502/13). W opinii Komisji, zarówno Republika Francuska, jak i Wielkie Księstwo Luksemburga uchybiły zobowiązaniom ciążącym na państwach członkowskich na mocy art. 96 i 98 dyrektywy 2006/112/WE w związku z załącznikami nr II i nr III do niej oraz rozporządzeniem 282/2011.

Przyjęcie przez Polskę regulacji umożliwiającej objęcie obniżoną stawką podatku VAT publikacji elektronicznych, w aktualnym stanie prawa unijnego, spowodowałoby z całą pewnością podjęcie przez Komisję Europejską analogicznych środków prawnych jak wypadku Francji czy Luksemburga. W konsekwencji należałoby się liczyć z sankcjami finansowymi, które najprawdopodobniej nie byłyby kompensowane wpływami do budżetu państwa z tytułu podatku VAT za usługi polegające na dostawie publikacji elektronicznych.

MARSZAŁEK SEJMU



Radosław Sikorski