



RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

Irena LIPOWICZ

RPO – 697281 - I/12/NC

00-090 Warszawa Tel. centr. 0-22 551 77 00
Al. Solidarności 77 Fax 0-22 827 64 53

Warszawa, dnia 6. XII. 2013.

Trybunał Konstytucyjny

Warszawa

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY	
KANCELARIA	
wpl. dnia	09. 12. 2013
L.dz.	L.zał.

Wniosek

Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) oraz art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147 z późn. zm.)

wnoszę o

stwierdzenie niezgodności:

1) poz. 72, 73, 74 i 75 załącznika nr 3 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) w zw. z art. 41 ust. 2 tej ustawy,

2) poz. 32, 33, 34 i 35 załącznika nr 10 do ustawy powołanej w punkcie 1 w zw. z art. 41 ust. 2a tej ustawy

w zakresie, w jakim wyłączaają stosowanie obniżonych stawek podatku do książek wydawanych w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych

- z art. 32 w zw. z art. 84 w zw. z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Uzasadnienie

I

Skargi obywateli zwróciły moją uwagę na kwestię różnic w stawce podatku od towarów i usług (podatku VAT) na publikacje wydawane na nośnikach fizycznych (drukowane, wydawane na dyskach, taśmach etc.) oraz te oferowane w formie zapisu cyfrowego (tzw. ebooki). Zgodnie z obecnie obowiązującym stanem prawnym, ta sama książka, w zależności od sposobu, w jaki została wydana, może być objęta stawką 5% lub 23% podatku (8% i 23% w przypadku gazet, czasopism i pozostałych periodyków).

Opisane rozwiązanie budzi wątpliwości z punktu widzenia konstytucyjnej gwarancji równości. Prowadzi bowiem do różnicowania sytuacji prawnej podmiotów będących w takiej samej sytuacji faktycznej.

II

Zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (zwanej dalej ustawą) stawka podatku VAT wynosi 23%. Niższą stawką lub zwolnieniem z podatku objęte są, na zasadzie wyjątku od zasady ogólnej, wyłącznie towary i usługi enumeratywnie wyliczone w ustawie.

Zgodnie z art. 41 ust. 2 ustawy, dla towarów i usług, wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku wynosi 8%. Zgodnie z poz. 72 załącznika nr 3, stawką 8% objęte są książki drukowane, mapy - wytwarzane metodami poligraficznymi, z wyłączeniem ulotek. Zgodnie z poz. 73 załącznika nr 3, tą stawką objęte są gazety drukowane lub na nośnikach (dyskach, taśmach i innych), wytwarzane metodami poligraficznymi, z wyłączeniem: wydawnictw, w których nie mniej niż 67% powierzchni jest przeznaczony na nieodpłatne lub odpłatne ogłoszenia handlowe, reklamy lub teksty reklamowe. Zgodnie z poz. 74 załącznika nr 3, stawką 8% objęte są również czasopisma i pozostałe periodyki drukowane lub na nośnikach (dyskach, taśmach i innych) wytwarzane metodami poligraficznymi, z wyłączeniem: wydawnictw, w których nie mniej niż 67% powierzchni jest przeznaczony na nieodpłatne lub odpłatne ogłoszenia handlowe, reklamy lub teksty

reklamowe. Zgodnie z poz. 75 załącznika nr 3, tą stawką objęte są również nuty w formie drukowanej.

Zgodnie z art. 41 ust. 2a ustawy, dla towarów wymienionych w załączniku nr 10 do ustawy stawka podatku wynosi 5%. Zgodnie z poz. 32 załącznika nr 10, tą stawką objęte są książki drukowane, mapy - wytwarzane metodami poligraficznymi, z wyłączeniem ulotek; wydawnictwa w alfabecie Braille'a. Zgodnie z poz. 33 załącznika nr 10, stawką 5% objęte są również książki wydawane na dyskach, taśmach i innych nośnikach. Zgodnie z poz. 34 załącznika nr 10, stawka 10% obejmuje także czasopisma specjalistyczne. Zgodnie z poz. 35 załącznika nr 10, tą stawką objęte są również nuty w formie drukowanej.

Oznacza to, że obniżona stawka podatku VAT dotyczy publikacji wydawanych na nośnikach fizycznych. Ta sama publikacja, a więc książka lub czasopismo o identycznej treści, sprzedawana w formie cyfrowej (a więc bez nośnika fizycznego) jest objęta stawką 23%.

Taki wniosek wypływa *a contrario* z treści zaskarżonych przepisów. Jak już wspomniano, zasadą jest objęcie wszystkich towarów lub usług stawką 23%. Stawka obniżona może odnosić się wyłącznie do produktów wskazanych w ustawie, pominięcie konkretnego towaru lub usługi na liście produktów objętych obniżoną stawką lub zwolnieniem musi być zatem rozumiane jako świadoma decyzja ustawodawcy o objęciu go stawką 23%.

Książka sprzedawana w formie cyfrowej niewątpliwie nie może być uznana za oferowaną „na dyskach, taśmach i innych nośnikach”. Cechą wyróżniającą tzw. ebooki jest bowiem właśnie brak fizycznego nośnika. Odmienna interpretacja byłaby sprzeczna z podstawowymi zasadami wykładni prawa, ponieważ prowadziłaby do rozszerzającego rozumienia wyjątków poprzez nadawanie pojęciom ustawowym znaczenia sprzecznego z ich rozumieniem w języku naturalnym.

Przede wszystkim jednak należy podkreślić, że zgodnie z art. 1 pkt 26 ustawy, pod pojęciem „usług elektronicznych” rozumie się usługi świadczone drogą elektroniczną, o których mowa w art. 7 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) 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, str. 1). Zgodnie zaś z pkt 1 załącznika nr I do rozporządzenia wykonawczego Rady nr 282/2011, za

usługi świadczone drogą elektroniczną uznaje się m.in. zawartość książek w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych. Oznacza to, że nawet w przypadku pozycji załączników do ustawy o podatku od towarów i usług, które nie zawierają ograniczenia ich stosowania do publikacji wydanych na nośnikach tradycyjnych (np. poz. 34 załącznika nr 10, zgodnie z którą obniżoną stawką podatku są objęte czasopisma specjalistyczne), obowiązujące przepisy interpretowane są w ten sposób, że wydawnictwo w formie elektronicznej jest uznawane za „usługę elektroniczną”.

Oznacza to, że zgodnie z obecnym stanem prawnym, książki i czasopisma w formie cyfrowej są zaliczane do usług elektronicznych. Są zatem objęte stawką 23%.

III

Zgodnie z art. 32 ust. 1 Konstytucji, wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. Zgodnie z art. 32 ust. 2 Konstytucji, nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiejkolwiek przyczyny.

Konstytucyjna gwarancja równości nie może być rozumiana jako bezwzględny zakaz wprowadzania różnic w sytuacji prawnej obywateli. Oznacza jednak obowiązek równego traktowania podmiotów (adresatów norm), które w równym stopniu charakteryzują się cechą relewantną z punktu widzenia danego stosunku prawnego. Nie jest zatem dopuszczalne tworzenie prawa, które różnicuje sytuację prawną podmiotów będących w takiej samej sytuacji faktycznej (tak np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. akt SK 39/05).

Różnicowanie podmiotów prawa charakteryzujących się wspólną cechą istotną nie narusza zasady równości (a więc jest dopuszczalne), jeżeli zróżnicowanie zostanie dokonane na podstawie jasno sformułowanego kryterium. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ustalono katalog warunków, które, w świetle zasady równości, musi spełniać to kryterium.

Po pierwsze, kryterium na podstawie którego dokonano zróżnicowania musi być racjonalnie uzasadnione. Musi zatem pozostawać w bezpośrednim związku z celem i treścią przepisów oraz faktycznie musi służyć realizacji tego celu (tak np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. akt K 3/94). Po drugie, waga interesu, któremu ma

służyć zróżnicowanie sytuacji adresatów normy na podstawie wybranego kryterium musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych. Po trzecie, kryterium różnicowania musi pozostawać w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (tak np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. akt K 4/95).

Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (tak np. wyrok w sprawie o sygn. akt P 5/05) wynika, że prawo do równego traktowania ma charakter prawa drugiego stopnia (metaprawa). Oznacza to, że przysługuje ono w związku z innymi, konkretnymi normami prawnymi. Gwarancja równości nie może być zatem samodzielny wzorcem kontroli konstytucyjności, musi zostać powiązana z inną konstytucyjną wartością.

W opisywanym przypadku zarzut naruszenia zasady równości wiąże się przede wszystkim z zasadą równości i powszechności opodatkowania. Jako wzorzec kontroli zostały zatem przywołane art. 32 Konstytucji w związku z art. 2 i art. 84 Konstytucji.

Zgodnie z art. 2 Konstytucji, Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawa urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Nie istnieje jeden uniwersalny wzorzec państwa demokratycznego, prawnego i sprawiedliwego. Z tego względu jednoznaczne zakwalifikowanie konkretnego rozwiązania jako spełniającego lub niespełniającego wymogów wynikających z art. 2 Konstytucji wymaga analizy okoliczności towarzyszących danej sprawie. Nie ulega jednak wątpliwości, że istotą konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego jest zakaz arbitralnego działania państwa i wymóg urzeczywistniania zasady sprawiedliwości przy tworzeniu i stosowaniu prawa.

Pojęcie sprawiedliwości społecznej jest pojęciem dynamicznym, jest związane z wartościami i zasadami demokratycznego państwa. Jak wskazuje w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny, sprawiedliwość jest przeciwieństwem arbitralności, wymaga, aby zróżnicowanie poszczególnych ludzi pozostawało w odpowiedniej relacji do różnic w sytuacji tych osób (tak wyrok w sprawie o sygn. akt K 7/90). Sprawiedliwość społeczna zapewnia równowagę obciążeń i korzyści (tak wyrok w sprawie o sygn. akt U 15/92), wyklucza kreowanie nieusprawiedliwionych, niepopartych obiektywnymi wymogami przywilejów dla wybranych grup obywateli (tak wyrok w sprawie o sygn. akt K 24/00). W

zakresie problematyki podatkowej łączy się ona z zasadą sprawiedliwości podatkowej, której elementami są powszechność i równość obowiązków podatkowych (tak wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. akt K 18/06).

Zgodnie z art. 84 Konstytucji, każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Oznacza to, że obowiązek podatkowy spoczywa na wszystkich zobowiązanych podmiotach, a podatkiem powinny być objęte wszystkie stany faktyczne, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy (tak wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. akt SK 2/10).

W opisywanym przypadku różnice w sytuacji prawnej podmiotów wynikają z nieuwzględnienia publikacji elektronicznych w przepisach ustanawiających ulgi w podatku od towarów i usług. Książki i czasopisma wydawane w formie cyfrowej zostały zatem obłożone wyższym podatkiem nie na podstawie przepisu odnoszącego się do nich bezpośrednio, ale poprzez nieumieszczenie ich w załączniku nr 3 i 10 do ustawy.

Wyjaśnienia wymaga zatem kwestia, czy brak regulacji w ustawie, w opisywanym przypadku, może być przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego. Co do zasady, brak przepisów normujących określoną materię (tzw. luka w prawie) powinien być rozumiany jako świadoma decyzja ustawodawcy o odstąpieniu od jej uregulowania. Trybunał nie ma zaś kompetencji do zastępowania władzy prawodawczej w podejmowaniu decyzji o przyjęciu lub zaniechaniu przyjęcia konkretnej normy. Kompetencje Trybunału ograniczają się do oceny zgodności istniejących przepisów z aktami normatywnymi znajdującymi się wyżej w hierarchii źródeł prawa.

Jak jednak zauważył Trybunał Konstytucyjny (tak wyrok w sprawie o sygn. akt K 39/01), z istoty naruszenia zasady równego traktowania wynika między innymi, że jego przedmiotem może być brak określonej regulacji – takiej samej, podobnej lub zbliżonej – w odniesieniu do pewnej kategorii podmiotów. Takie pominięcie może mieć charakter dyskryminujący i dopiero odpowiednia zmiana przepisów poszerzająca krąg podmiotów, które mogą być adresatami określonego rozwiązania pozwoli na wyeliminowanie nierównego traktowania w analizowanej sferze stosunków prawnych. Takiego stanu rzeczy nie można jednak utożsamiać ze stwierdzeniem istnienia luki w prawie. W takiej sytuacji, 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.

Analiza zakwestionowanych przepisów prowadzi do wniosku, że nieuwzględnienie wydawnictw elektronicznych w wykazie towarów i usług objętych obniżoną stawką podatku VAT jest pominięciem ustawodawcy prowadzącym do dyskryminacji części podmiotów. W niniejszej sprawie przedmiotem kontroli nie jest zatem zaniechanie ustawodawcy, ale treść przyjętych przez niego przepisów.

IV

Zgodnie z art. 217 Konstytucji, ustawodawcy została pozostawiona swoboda ustalania zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku. Jednym z zadań parlamentu jest kształtowanie polityki podatkowej w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewniał państwu systematyczne dochody umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania podatników (tak wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. akt K 12/94). Swoboda przysługująca ustawodawcy rysuje się szczególnie wyraźnie w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych (tak wyrok w sprawie K 26/97).

Swoboda ustawodawcy nie może być jednak rozumiana jako pełna dowolność w wyborze zasad udzielania ulg i zwolnień od podatków. Jak już wskazano we wcześniejszej części wniosku, odmienne traktowanie podmiotów wyróżniających się w równym stopniu cechą relewantną z punktu widzenia danego stosunku prawnego stanowi naruszenie konstytucyjnej gwarancji równości.

Nie ulega zatem wątpliwości, że ustawodawca może zdecydować o objęciu książek i czasopism obniżoną stawką podatku VAT. Nie może jednak przyjąć takiej konstrukcji przepisów, która prowadzi do dyskryminacji.

Zgodnie z obecnie obowiązującym stanem prawnym, obniżoną stawką podatku VAT objęte zostały jedynie publikacje, książki i czasopisma, wydawane na nośnikach fizycznych. Te same publikacje oferowane drogą cyfrową objęte są zwykłą stawką. Nie ulega wątpliwości, że stawka podatku VAT ma wpływ na ostateczną cenę produktu płaconą przez konsumenta, a koszt zakupu towaru decyduje o jego atrakcyjności. Jeżeli zatem dobra traktowane przez konsumentów jako substytucyjne (a więc te, które zaspokajają te same

potrzeby i mogą być używane zamiennie) opodatkowane są różnymi stawkami, niższa stawka prowadzi do uprzywilejowania producentów towaru objętego niższym podatkiem. Jego produkt, ze względu na cenę, staje się bowiem bardziej atrakcyjny. Wprowadzanie różnic w stawkach podatku VAT prowadzi zatem do uprzywilejowania pewnej grupy producentów, którzy, dzięki interwencji państwa, uzyskują przewagę nad konkurencją.

Należy podkreślić, że książki i czasopisma na nośnikach fizycznych i tzw. ebooki co do zasady mogą być traktowane jako dobra substytucyjne. Większość nabywców decyduje się na zakup książki lub czasopisma ze względu na ich treść. Czytelnicy mogą zatem nie przywiązywać większej wagi do nośnika, na którym oferowane są publikacje lub, w zależności od okoliczności, wybierać ten, który lepiej odpowiada ich potrzebom.

Rzecznik pragnie zauważyć, że zasadność zastosowania obniżonej stawki podatku VAT na książki i czasopisma nie budzi wątpliwości. Niższa cena publikacji czyni zawarte w nich treści edukacyjne, informacyjne i kulturalne bardziej dostępnymi. Obniżona stawka sprzyja zatem wyrównywaniu szans w dostępie do nauki i dóbr kultury oraz pomaga kształtować społeczeństwo obywatelskie. Zastosowanie obniżonej stawki znajduje zatem uzasadnienie w konstytucyjnych zasadach i wartościach.

Należy jednak zauważyć, że uzasadnieniem dla obniżenia stawki podatku za książki i czasopisma jest ich wartość niematerialna. Celem ustawodawcy było zatem zwiększenie dostępności publikacji dla osób o najniższych dochodach, a nie np. wsparcie gałęzi przemysłu zajmujących się przygotowaniem książek lub wytworzenie taśm czy płyt (o czym świadczy między innymi fakt, że drukowane publikacje, taśmy czy płyty z treścią inną niż książki lub czasopisma są objęte zwykłą stawką podatku).

Wydaje się zatem, że cechą relewantną łączącą podmioty objęte obniżoną stawką podatku VAT powinna być treść publikacji. Inne kryteria różnicowania sytuacji prawnej wydawców będą zatem stanowiły naruszenie konstytucyjnej zasady równości i powszechności opodatkowania oraz będą prowadziły do nierównego traktowania wydawców i sprzedawców książek i czasopism.

Jak już wskazano we wcześniejszej części wniosku, warunkiem niezbędnym do uznania dopuszczalności różnicowania podmiotów prawa charakteryzujących się wspólną cechą istotną jest oparcie różnic o jasno sformułowane kryterium, które będzie spełniało standardy wynikające z konstytucyjnej zasady równości.

W opisywanym przypadku należy zatem postawić pytanie, czy nośnik, na którym została zapisana publikacja, w świetle konstytucyjnych zasad i wartości, uzasadnia odmienne traktowanie podmiotów podobnych (wydawców publikacji) oraz czy wybrane kryterium pozostaje w istotnym, racjonalnym związku z treścią i celem regulacji prawnej dotyczącej kwestii obniżonych stawek podatku VAT.

Przede wszystkim wprowadzanie ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnej gwarancji równości i powszechności opodatkowania powinno służyć realizacji innych konstytucyjnych zasad i wartości.

Dnia 7 marca 2012 r. Rzecznik Praw Obywatelskich zwrócił się do Ministra Finansów (znak pismo RPO-697281-I/12/NC) z prośbą o udzielenie informacji w sprawie różnic w stawkach podatku VAT za publikacje. Dnia 4 kwietnia 2012 r. Minister Finansów wystosował odpowiedź (znak pisma PT3/063/9/115/LBE/12/BMI19-3647), w której wskazano, że różnice w stawkach wynikają przede wszystkim z prawa Unii Europejskiej. Minister wskazał również, że nawet w przypadku wprowadzenia zmian w prawie unijnym, zmiana polskich przepisów musiałaby zostać poprzedzona badaniem wpływu nowelizacji na rynek wydawniczy tak, by obniżenie stawki nie zaszkodziło rynkowi książki tradycyjnej.

Odnosząc się do pierwszego z przedstawionych uzasadnień, należy zauważyć, że zgodnie z art. 9 Konstytucji, Rzeczpospolita Polska przestrzega wiążącego ją prawa międzynarodowego. Zgodnie zaś z art. 91 ust. 3 Konstytucji, jeżeli wynika to z ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską umowy konstytuującej organizację międzynarodową, prawo przez nią stanowione jest stosowane bezpośrednio, mając pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami. Ustawodawca konstytucyjny zdecydował zatem, że na system prawa obowiązującego w Polsce będzie składało się nie tylko prawo wewnętrzne, ale także prawo współtworzone lub przyjęte przez Polskę w celu współpracy z innymi państwami.

Z opisywanych przepisów niewątpliwie wynika obowiązek przestrzegania prawa unijnego, w tym prawa wtórnego (a więc stanowionego przez instytucje unijne), oraz nakaz stosowania wykładni prawa przyjaznej dla prawa unijnego. Możliwa jest zatem sytuacja, w której uzasadnieniem obowiązującego w Polsce prawa będzie zapewnienie wykonywania celów Unii Europejskiej.

Nie ulega również wątpliwości, że podatek od towarów i usług należy do podatków objętych harmonizacją podatków pośrednich w Unii Europejskiej. Podatek nie został zatem ujednolicony (stawki w różnych państwach są różne), ale podjęte zostały kroki zmierzające do wyeliminowania nadmiernej różnorodności systemów podatkowych państw członkowskich. Celem harmonizacji jest likwidacja przeszkód w handlu i przepływie kapitału w Unii Europejskiej wynikających np. z wielokrotnego opodatkowania importowanego towaru.

Należy jednak podkreślić, że zgodnie z art. 8 ust. 1 Konstytucji, Konstytucja jest najwyższym prawem Rzeczypospolitej Polskiej. Jak wskazał w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny (wyrok w sprawie o sygn. akt K 18/04, teza została powtórzona i podtrzymana także w późniejszym orzecznictwie odnoszącym się do kwestii zgodności prawa unijnego z polskim prawem, w szczególności w wyroku o sygn. akt SK 45/09), potencjalna sprzeczność prawa unijnego z Konstytucją nie może być w żadnym razie rozwiązywana przez uznanie nadrzędności normy unijnej w relacji do normy konstytucyjnej. Normy konstytucyjne w dziedzinie praw i wolności jednostki wyznaczają minimalny i nieprzekraczalny próg, który nie może ulec obniżeniu ani zakwestionowaniu na skutek wprowadzenia regulacji unijnych. Wykładnia przyjazna dla prawa europejskiego ma swoje granice. W żadnej sytuacji nie może prowadzić do rezultatów sprzecznych z wyraźnym brzmieniem norm konstytucyjnych i niemożliwych do uzgodnienia z minimum funkcji gwarancyjnych realizowanych przez Konstytucję.

Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny (m.in. w przywołanym orzeczeniu K 18/04), w przypadku sprzeczności pomiędzy prawem unijnym a Konstytucją do polskiego ustawodawcy należy podjęcie decyzji albo o zmianie Konstytucji, albo o spowodowaniu zmian w regulacjach wspólnotowych, albo, ostatecznie, decyzji o wystąpieniu z Unii Europejskiej.

Należy zatem podkreślić, że fakt, iż kwestionowana regulacja jest skutkiem wprowadzania do systemu prawa krajowego aktów unijnego prawa wtórnego nie może stanowić uzasadnienia dla przyjmowania i utrzymywania przepisów sprzecznych z Konstytucją. W takich przypadkach interpretacja przyjazna prawu unijnemu w ogóle nie może mieć zastosowania. Jej celem jest bowiem uwzględnienie prawa europejskiego przy

wykładni przepisów, a nie zastępowanie konstytucyjnego standardu ochrony praw i wolności systemem unijnym.

Nawiązując do drugiego z argumentów przytoczonych przez Ministra Finansów, a więc wskazania, że ewentualna zmiana stawki możliwa byłaby jedynie po uwzględnieniu wpływu nowelizacji przepisów na rynek tradycyjnych publikacji i sytuację obywateli, którzy preferują książki wydawane w tradycyjnej formie, pragnę wskazać, że zgodnie z art. 20 Konstytucji podstawą ustroju gospodarczego w Polsce jest społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej. Co do zasady, nie jest zatem zadaniem władz publicznych regulowanie rynku w sposób faworyzujący konkretne usługi lub towary. Państwo nie powinno również uzasadniać tworzonego przez siebie prawa interesem ekonomicznym konkretnych podmiotów. Należy bowiem podkreślić, że uprzywilejowanie części przedsiębiorców zawsze prowadzi do pogorszenia sytuacji innych. Podobne ograniczenia w korzystaniu z konstytucyjnych praw i wolności, jeżeli miałyby zostać wprowadzone, musiałyby spełniać warunki wynikające z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

W mojej ocenie, przywołane uzasadnienia nie pozwalają uznać, że wybrane kryterium różnicowania sytuacji prawnej obywateli (nośnik, na którym została zapisana publikacja) pozostaje w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych. Różnice w sytuacji prawnej obywateli zostały zatem wprowadzone w oparciu o arbitralne kryteria i przez to stanowią naruszenie konstytucyjnej gwarancji równości.

W tym kontekście należy podkreślić, że nawet w przypadku, w którym konieczność wprowadzenia do polskiego prawa przepisów zgodnych z wymogami prawa unijnego oraz konieczność uwzględnienia potrzeb rynku tradycyjnych publikacji miałyby zostać uznane za wartości pozwalające na wprowadzenie różnic w wysokości stawek podatku, nie musiałoby to oznaczać, że zakwestionowane przepisy są zgodne z Konstytucją.

Jak już wskazano we wcześniejszej części wniosku, kryterium wprowadzania ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnej gwarancji równości nie może być uznane za dopuszczalne, jeżeli waga interesu chronionego jest nieproporcjonalna do wagi praw naruszonych w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych. Ustawodawca, decydując o ograniczeniu zasady równości, musi dokonać ważenia wartości i ocenić, które z

możliwych rozwiązań doprowadzi do dalej idących i bardziej dotkliwych dla obywateli ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych praw i wolności.

Należy podkreślić, że gwarancja równości należy do jednych z podstawowych wartości w demokratycznym państwie prawa. Arbitralne działania organów publicznych, w każdej dziedzinie, prowadzą do ograniczenia zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. W opisywanym przypadku, różnice w stawkach podatku decydują również o tym, że wytwarzanie i sprzedaż tzw. ebooków staje się nieopłacalna, a podmioty oferujące cyfrowe książki i czasopisma są w trudniejszej sytuacji niż podmioty oferujące te same publikacje w tradycyjnych formach.

Tymczasem cyfrowe publikacje, podobnie jak książki i czasopisma wydane w tradycyjnej formie, sprzyjają rozwojowi czytelnictwa, a z racji większej dostępności (do ich pobrania konieczny jest wyłącznie podłączony do Internetu komputer lub inny sprzęt elektroniczny) i niższej ceny wytworzenia mogłyby zachęcić do korzystania z dóbr kultury także tych konsumentów, którzy wcześniej w ograniczonym zakresie korzystali z usług rynku wydawniczego (np. ograniczali liczbę nabywanych książek ze względu na ich cenę). Należy także zauważyć, że ebooki, w których tekst można np. dowolnie powiększać, mogą także ułatwić dostęp do kultury i edukacji osobom starszym czy niedowidzącym.

Z tego względu, różnice w stawkach podatku VAT nie tylko prowadzą do arbitralnego uprzywilejowania jednej grupy producentów, ale także mogą mieć skutek w sferze praw kulturalnych lub edukacyjnych obywateli.

Tymczasem ocena zgodności przytoczonych regulacji z prawem europejskim nie jest jednoznaczna. Zgodnie z pkt 7 dyrektywy 2006/112/WE „wspólny system VAT powinien pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji, w takim znaczeniu, że na terytorium każdego państwa członkowskiego podobne towary i usługi podlegają takiemu samemu obciążeniu podatkowemu, bez względu na długość łańcucha produkcji i dystrybucji” (tzw. zasada neutralności fiskalnej). Przywołana regulacja niewątpliwie ma charakter normy generalnej, a więc nie znajduje zastosowania w przypadku istnienia norm szczegółowych. Przede wszystkim jednak stanowi ona zasadę konstruowania przepisów regulujących podatki pośrednie. Powinna być zatem uwzględniana przy wykładni przepisów, a konkretne rozwiązania mogą być oceniane pod kątem zgodności z zasadą neutralności fiskalnej.

Wynikające z definicji usługi świadczonej drogą elektroniczną objęcie publikacji cyfrowych inną stawką podatku niż publikacji w tradycyjnej formie niewątpliwie wpływa na konkurencję i faworyzuje jedną grupę producentów. Nie może być zatem uznane za zgodne z zasadą neutralności fiskalnej. Należy również zauważyć, że w Komunikacie Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno – Społecznego w sprawie przyszłości podatku VAT – w stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT (komunikat z dnia 6 grudnia 2011 KOM(2011)851) Komisja zauważyła, że przy określaniu stawki VAT należy wziąć pod uwagę postęp technologiczny tak, aby uzyskać zbieżność pomiędzy środowiskiem online i światem fizycznym. O braku racjonalnego uzasadnienia dla utrzymywania rozróżnienia na publikacje cyfrowe oraz wydane na fizycznych nośników wspomniała w swojej wypowiedzi z dnia 21 listopada 2011 r. Komisarz do spraw Agendy Cyfrowej, Neelie Kroes. Od stycznia 2012 r. dwa kraje Unii Europejskiej, Francja i Luksemburg, wprowadziły zaś taką samą, obniżoną, stawkę na książki wydane w formie tradycyjnej i cyfrowej powołując się m.in. na zasadę neutralności fiskalnej.

Niewątpliwie polskie sądy nie mają kompetencji do orzekania o nieważności aktów prawa pochodnego. Należy jednak podkreślić, że zgodnie z art. 267 lit. b Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, mają one możliwość wystąpienia do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z pytaniem prejudycjalnym dotyczącym ważności aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii.

Wspomniana przez Ministra Finansów kwestia wpływu, jaki ewentualna zmiana przepisów będzie miała na rynek tradycyjnych książek, w szczególności, jeżeli będą istniały przesłanki do uznania, że zmiana prawa doprowadzi do natychmiastowej i gwałtownej zmiany na rynku, z pewnością powinna zostać uwzględniona przy decydowaniu o przepisach i okresach przejściowych towarzyszących zmianom. Nie może być ona jednak samodzielnym argumentem za odstąpieniem od przywrócenia stanu zgodności przepisów prawa z konstytucyjną zasadą równości.

Należy także podkreślić, że wątpliwości budzi również celowość utrzymywania różnic w stawkach podatku VAT. Ograniczenie rozwoju rynku usług elektronicznych przez państwo może nie przynieść zamierzonych skutków w sferze ochrony praw i interesów podmiotów związanych z polskim rynkiem książki. Ze 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.

Mając powyższe na względzie, wnoszę jak na wstępie.



Załącznik 1 – pismo Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2012 r. znak
PT3/063/9/115/LBE/12/BMI9-3647