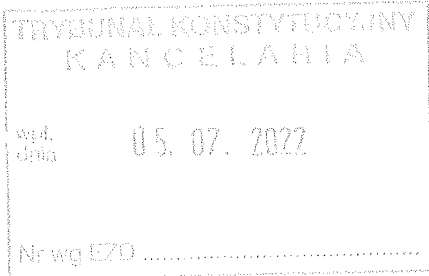


nadawco 1.07.2022m
- ADPIS -

Gdańsk 30 czerwca 2022 roku

Trybunał Konstytucyjny

Al. Jana Chrystiana Szucha 12A, 00-918 Warszawa



Skarżący:

P

Sp. z o.o.

reprezentowana przez:

radcę prawnego Michała Widawskiego

INTESA Małkowski Wojdak i Partnerzy Radcowie Prawni

ul. Obrońców Wybrzeża 9 lok. 6, 80 – 398 Gdańsk

Uczestnicy:

Szanowna Pani Marlena Małąg

Minister Rodziny i Polityki Społecznej

ul. Nowogrodzka 1/3/5. 00-513 Warszawa

Szanowny Pan Zbigniew Ziobro

Minister Sprawiedliwości Prokurator Generalny

Al. Ujazdowskie 11, 00-950 Warszawa

Orzeczenie naruszające konstytucyjne

prawa strony skarżącej:

*Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w
Warszawie z grudnia 2021 r., sygn. akt.*

*, doręczony stronie wraz z
uzasadnieniem w dniu 1 kwietnia 2022 roku.*

SKARGA KONSTYTUCYJNA

Działając w imieniu Skarżącej P

Sp. z o.o. z siedzibą G

której pełnomocnictwo

załączam, na podstawie art. 79 ust. 1 w związku z art. 188 pkt 5 Konstytucji
Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (dalej jako Konstytucja), **wnoszę**

o stwierdzenie, że:

- I. **art. 33 ust. 4a pkt 1 i 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 roku o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 573 z późn. zm.) (dalej jako u.r.z.s. lub jako ustawa o rehabilitacji) są niezgodne z art. 2 w zw. z art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 i 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, przy czym z:**

- 1) **art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej** przez to, że naruszają zasadę demokratycznego państwa prawnego z której wywodzi się:

zasada ochrony zaufania obywatela do państwa, która zapewnia jednostce możliwość działania przy pełnej znajomości przesłanek działania organów państwowych i konsekwencji prawnych, jakie te działania mogą pociągnąć, gdy tymczasem przepisy 1. art. 33 ust. 4a pkt 1 i 2 ustawy o rehabilitacji poddają jednostkę karze za działanie, którego znamiona nie zostały określone precyzyjnie, a sama kara została ustalona w sposób mechaniczny, niezależnie od okoliczności, w których działanie nastąpiło, i niezależnie od stopnia zawinienia jednostki, a przy tym ograniczenie praw jednostki nie pozostaje we właściwym stosunku do zakładanego przez ustawodawcę celu (przepis ten w sprawie której skarga dotyczy umożliwił organowi administracji publicznej nałożenie na Skarżącą sankcji w wysokości _____ złotych, pomimo, że spółka dysponowała kwotą _____ złote – sankcja nałożona po ujawnieniu przestępstwa wynosiła wielokrotnie więcej niż wskazana w przepisach wartość 30% sankcji).

- a) **zasadę określoności prawa**, według której przepisy prawne muszą być formułowane w sposób na tyle jasny, aby adresat mógł bez trudności określić prawne konsekwencje swego postępowania; dodany na mocy ustawy zmieniającej z 20 grudnia 2002r. do art. 33 ust 4a pkt 1 i 2 ustawy o rehabilitacji, nie określa znamion działania objętego sankcją odpowiednio precyzyjnie, prowadzi to do błędnych wykładni tego przepisu polegające na nakładaniu sankcji z tego przepisu przez odpowiednio wyznaczone do tego organy, bez odpowiedniego ustalenia czy środki z zakładowego funduszu były przeznaczone na wskazane w art. 33 ust. 4 ustawy o rehabilitacji cele (organy obu instancji i sądy administracyjne uznały, że kwota 30% wartości środków ZFRON nie jest limitem sankcji, a górna granica nie została określona, przy czym z punktu widzenia obowiązującego przepisu dla nakładania sankcji nie ma znaczenia faktyczne przeznaczenie środków na cele rehabilitacji i tylko czasowe połączenie ich z innym majątkiem spółki skutkuje obowiązkiem wpłaty 30% kary);

- b) **zasadę proporcjonalności**, gdyż zaskarżone przepisy mogą prowadzić do nadużyć w stosowaniu środków prowadzących do założonego przez prawodawcę celu (cel odstraszący – jak przyznał to już Trybunał Konstytucyjny w sprawie K 13/05, zakończonej wyrokiem z dnia 21 marca 2006 r.- jest realizowany poprzez zagrożenie 30% sankcyjną karą – nie powinna być ona podwyższana bez limitów i bez możliwości kontroli organów administracji przez sąd – co wynika z analizy orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego); sankcja nałożona przez organ administracji publicznej na Skarżącą na podstawie zaskarżonych przepisów jest nieproporcjonalna do naruszenia prawa, którego sankcja dotyczy - zwielokrotnienie sankcji (jej kilkukrotne nałożenie za jeden czyn) prowadzi do niewspółmiernego względem naruszenia ukarania Skarżącej (pomimo, że wszystkie środki w kwocie _____ złotych zostały wydane na cele ZFRON, to skarżąca musiała dopłacić jeszcze kwotę _____ złotych za przebieganie części z owych środków na inny rachunek bankowy).
- c) **zasadę ne bis in idem** stwarzając sytuacje, w których podmiot może zostać wielokrotnie ukarany za ten sam czyn, co miało miejsce w przedmiotowym przypadku w stosunku do Skarżącej (przedmiotem wystąpienia przed Naczelnym Sądem Administracyjnym była przykładowa sytuacja, w której kierowca przekracza prędkość w trakcie mierzenia jej przez policję i fakt nakładania w takiej sytuacji jednej sankcji – w sytuacji art. 33 ust 4a pkt 1 i 2 ustawy o rehabilitacji sąd uznał, że każde przebieganie tych samych środków ZFRON w ciągu nawet jednego dnia powoduje automatyczne kilkukrotne nałożenie sankcji 30%, czyli dziesięciokrotne przeniesienie środków z rachunku ZFRON na rachunek bieżący w dniu 06.2022 spowoduje nałożenie sankcji w kwocie 300%, co jest oczywistym naruszeniem zarówno zasady proporcjonalności jak i zasady ne bis in idem – sąd pomija całkowicie, że na rachunku ZFRON mogą znajdować się różne środki a ich przebieganie nie powoduje zwiększenia ich ilości),
- d) **zasadę poprawnej legislacji**, która nakazuje, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym; związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie; tymczasem zaskarżony przepis jest niejasny i w drodze jego nieuprawnionej, a rozszerzającej wykładni, która nie wynika wprost z jego treści, prowadzi do nakładania na podmioty

prawa kary w wysokości niezgodnej z zasadami demokratycznego państwa prawa, albowiem w demokratycznym państwie prawa nie jest możliwe by jeden podmiot płacił kilka razy za ten sam czyn (zamienne i dowolne używanie nieprecyzyjnie zdefiniowanych pojęć przeznaczenie i wydatkowanie jak i statusu środków ZFRON w kontekście środków na rachunkach bankowych było przedmiotem szerokiej polemiki w toku postępowań będących przedmiotem zakończonych już postępowań – skargi załączone są do niniejszego pisma).

- 2) **art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej**, statuującym zasadę równości wobec prawa, przez to, że Skarżąca została niesprawiedliwie i nierówno potraktowana względem podmiotów, które środki z funduszu wypłaciły i nie zwróciły na niego pieniędzy w przewidzianym ustawą terminie (względnie nie zwróciły ich w tzw. „międzyczasie”), lub środki te przeznaczyły w niezgodny z przewidywaniami ustawy sposób w całości; takie podmioty są zobowiązane zwrócić 100% wypłaconych pieniędzy plus 30% od tej kwoty; tymczasem u Skarżącej kwota która przez Prezesa PFRON została uznana za nieprawidłowo przeznaczoną została określona na zł, którą to kwota Skarżąca nigdy nie dysponowała, a taka fikcja wynikała z zsumowania kilkakrotnego przeksięgowania tych samych środków na rachunku (każde przeksięgowanie niezależnie od czasu trwania i niezależnie od faktu dokonania zwrotu środków ZFRON),
- 3) **art. 64 ust. 2 i 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej** gwarantującym każdemu równą ochronę prawa własności, która to własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności, przez to, że art. 33 ust. 4a pkt 1 i 2 ustawy o rehabilitacji w obecnym brzmieniu może prowadzić i prowadzi, co widać na przykładzie Skarżącej, do interpretacji, która karze w sposób bardziej dotkliwy, podmioty które przeksięgowały środki z funduszu rehabilitacji, ale w całości przeznaczyły je zgodnie z przewidywaniami ustawy niż podmioty które te środki przeznaczyły w sposób naruszający postanowienia ustawy; taka interpretacja art. 33 ust. 4a pkt 1 i 2 u.r.z.s. prowadzić może do *de facto* wywłaszczenia lub znacznego ograniczenia własności podmiotów prawa – Skarżąca uzyskała przecież środków ZFRON złotych wszystkie przeznaczyła na cele rehabilitacji zatrudnianych przez siebie osób niepełnosprawnych, a z powodów formalnych zobowiązana jest do zapłaty kwoty złotych (co więcej sąd uważa, że kwota ta w żadnym razie nie może być ograniczona i tak np. przeksięgowanie 100 krotne środków ZFRON przed ich przeznaczeniem na cele ZFRON powoduje naliczenie sumarycznej sankcji w kwocie 3000% pomimo, że cele rehabilitacji były zrealizowane).

Ewentualnie, w oparciu o powyższe zarzuty, na wypadek uznania przez Trybunał Konstytucyjny, że art. 33 ust. 4a pkt 1 i 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 roku o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, są same w sobie zgodne z Konstytucją, co do zasady tj. stosownie do interpretacji w sprawie przed Trybunałem Konstytucyjnym, sygn. akt K 13/05, zakończonej wyrokiem z dnia 21 marca 2006 r. niniejszym wnoszę o:

- II. stwierdzenie, że art. 33 ust. 4a pkt 1 i 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 roku o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 573 z późn. zm.) (dalej jako u.r.z.s. lub jako ustawa o rehabilitacji) są niezgodne z art. 2 w zw. z art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 i 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, w zakresie, w jakim:
- 1) kwestionowane przepisy dają możliwość wielokrotnego nałożenia sankcji pomimo potwierdzenia, że wszelkie środki ZFRON zostały przeznaczone zgodnie z regulaminem na cele rehabilitacji, za tę samą czynność, za sam fakt przeniesienia tych środków na inny rachunek bankowy tej samej osoby prawnej (naruszenie ww. art. 2 Konstytucji – zasady demokratycznego państwa prawa, zasady ne bis in idem), jak i
 - 2) kwestionowane przepisy dają możliwość nałożenia takiej sankcji pomimo faktycznego wydatkowania wszystkich tych środków na cele funduszu, co jest sprzeczne z głównymi tezami orzeczenia w sprawie K 13/05 i znaczeniem pojęcia przeznaczenia środków, które ma charakter definitywny a nie przejściowy (naruszenie ww. art. 2 Konstytucji – zasady demokratycznego państwa prawa – zasada poprawnej legislacji) a także
 - 3) kwestionowane przepisy dają możliwość stosowania ich jej bez jakiegokolwiek limitu, niezależnie od ilości środków ZFRON, które zostały zgromadzone na koncie ZFRON - możliwość nałożenia sankcji wyższej niż 30% wszystkich środków ZFRON zgromadzonych przez podmiot prowadzący fundusz środków ZFRON (naruszenie ww. art. 2 Konstytucji – zasady demokratycznego państwa prawa, zasady proporcjonalności).

UZASADNIENIE

I

Stan faktyczny

Skarżącym w niniejszej sprawie jest spółka P Sp. z o.o. Jest ona przedsiębiorstwem, które funkcjonuje od kilkadziesiąt lat. Prowadzony młyn, elewatory zbożowe i pola dają

pracę wielu osobom będąc jednym z największych pracodawców w okolicy. Działalność ta ma charakter sezonowy (typowy dla spółek rolniczych). Spółka skupuje zboże do elewatorów i młyna od okolicznych rolników. Spółka prowadziła przez wiele lat zakład pracy chronionej, a znaczna część pracowników to osoby z ograniczeniami umysłowymi i fizycznymi. Rzetelnie od lat wspierają one zakład pracy, który utrzymuje stabilny stan zatrudnienia. Zakładowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (ZFRON) jest ważnym czynnikiem wpływającym na funkcjonowanie zakładu. Zysk spółki, z uwagi na dużą konkurencję ze strony zagranicznych przedsiębiorców, trudną przewidywalność kosztów skupu i cen nawozów nie przekracza zazwyczaj kilku procent obrotów a czasem spółka mierzy się z koniecznością ponoszenia strat.

Środki ZFRON od lat gromadzone były głównie z odpisów z pensji pracowników niepełnosprawnych, a spółka przeznaczała i przeznacza je na finansowanie rehabilitacji zawodowej, społecznej i leczniczej osób pracujących w zakładzie.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w P przeprowadził kontrolę w zakresie prawidłowości gromadzenia i wydatkowania przez P Sp. z o.o. środków PFRON w odpowiedniej wysokości w grudniu 2007 roku i za okres od września 2009 roku do września 2012 roku. W badanym okresie środków ZFRON było złotych.

W trakcie kontroli Prezes Zarządu Spółki wskazał, że dokonał następujące przebiegowania środków funduszu:

Protokół został doręczony Prezesowi PFRON, który stwierdził dwa obszary nieprawidłowości w działaniu spółki: pierwszy związany z przeznaczaniem środków z rachunku ZFRON i drugi związany z opóźnionym przekazywaniem środków ZFRON na rachunek bankowy (początkowo nałożona została w tym zakresie sankcja, która następnie została uchylona po kilku latach jako błędnie naliczona).

W zakresie pierwszej zarzuconej nieprawidłowości Prezes PFRON ustalił, że w okresie od listopada 2010 do maja 2011 oraz w październiku i w grudniu 2011 roku środki w kwocie złotych zostały przeznaczone niezgodnie z celami ustawy o rehabilitacji. Do kwoty przebiegów wynikających z tabeli organ dodał kwotę złotych, która została przeznaczona na cele rehabilitacji (zakup maszyny - ciągnika CASE – w nieprawidłowej sekwencji i musiała zostać zwrócona oraz powinna być odjęta od ogólnej kwoty ZFRON).

Prezes ZFRON zaproponował, aby z tytułu pobrań z rachunków zaznaczonych w tabeli i zapłaty kwoty zł w sposób nieprawidłowy (niezgodnie z rozporządzeniem), spółka zapłaciła sankcja obliczoną tak, że jej podstawą miała być kwota złotych

Powołany wówczas przez naczelnika i kwestionowany przez Skarżącą przepis to art. 33 ust. 4a ust. 1 i 2 ustawy o rehabilitacji, który ma następujące brzmienie:

„W przypadku niezgodnego z ust. 4 przeznaczenia środków funduszu rehabilitacji, pracodawca jest obowiązany do dokonania:

- 1) zwrotu 100% kwoty tych środków na fundusz rehabilitacji oraz**
- 2) wpłaty w wysokości 30% tych środków na Fundusz w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło ujawnienie niezgodnego z ustawą przeznaczenia środków funduszu rehabilitacji, a także niedotrzymanie terminu, o którym mowa w ust. 3 pkt 3” (przywołany zaś ust. 3 pkt 3 stanowi: „przekazywania środków funduszu rehabilitacji na rachunek, o którym mowa w pkt 2, w terminie 7 dni od dnia, w którym środki te uzyskano”).**

Spółka wskazała, że przecież wszystkie środki ZFRON są już na rachunku bankowym i zostały wydatkowane zgodnie z celami funduszu. Nie jest to przecież kwota sankcji 30% środków ZFRON, ale sankcja wielokrotnie wyższa i nie rozumie ona dlaczego ma ją zapłacić. Spółka stała na stanowisku, że jeśli faktycznie te działania związane z przebieganiem są objęte sankcją, to co najwyżej podstawą jej mogłaby być kwota złotych (środki ZFRON wypłacone z rachunku i wykorzystywane przez okres dni jako *quasi* pożyczka), a ewentualnie kwota złotych (globalna kwota środków ZFRON). Sankcja w tym przypadku byłaby obliczona maksymalnie na kilkadziesiąt tysięcy złotych. Kwota złotych nigdy nie była w dyspozycji spółki – kwota ta wynika ze zsumowania wszystkich kwot z ww. tabeli tj. kilkakrotnego przebiegowanych **tych samych**

środków na rachunku. Nie stanowiła ona odzwierciedlenia rzeczywistej kwoty środków ZFRON, których w tym okresie było maksymalnie **złotych (taka kwota była zapisana na rachunku księgowym).**

Prezes PFRON nie zgodził się z tą interpretacją i uznał, że wiążące dla niego są każdorazowe zaksięgowania środków na rachunku, a wyksięgowania nie mają znaczenia. Zobowiązał P Sp. z o.o. z tytułu tego zdarzenia do zapłaty sankcji w wysokości 30% wymienionej wartości,

Jednym z kluczowych argumentów sądów administracyjnych i organów dla nałożenia sankcji oderwanej od realnej wartości środków ZFRON i opierającej się właśnie o pojęcie „zadysponowania kwot”, a nie ich przeznaczenia, był cytowany z wyroku NSA z dnia 6 października 2017 roku, sygn. akt II FSK 2464/15 fragment, że „okoliczność przejściowego tylko przeznaczenia środków ZFRON na inne cele niż określone w art. 33 ust. 4 ustawy o rehabilitacji, a następnie dokonanie zwrotu tych środków na rachunek ZFRON, podobnie jak dokonanie tego zwrotu, nie mają w świetle uregulowań tej ustawy znaczenia dla zastosowania sankcji z art. 33 ust. 4a pkt 2 tej ustawy. Decydujący jest bowiem sam fakt przeznaczenia tych środków (nawet krótkookresowego na cele niezgodne z ustawą).”

Na tle innego orzeczenia NSA z dnia 25 kwietnia 2017 roku pojawiło się stanowisko, że „każda wypłata z rachunku musi być traktowana jako odrębna pożyczka” a nie jako stała czynność jak np. „kredyt w rachunku”, przy czym tamta interpretacja sądów administracyjnych osadzona została w realiach *lex specialis*, jakim był art. 33 ust. 7c i 7d ustawy o rehabilitacji – w niniejszej sprawie przeznaczenie środków na zasilenie rachunku bieżącego kwotą złotych z kwoty złotych środków zfron w ramach wielokrotnej czynności na okres 12 miesięcy jest w pełni dopuszczalną interpretacją).

Spółka odwołała się od decyzji a Minister Pracy i Polityki Społecznej w dniu czerwca 2014 r. uchylił ją dnia czerwca 2014 r. i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia. W uzasadnieniu swojej decyzji Minister Pracy i Polityki Społecznej wskazał, że Prezes PFRON prawidłowo dokonał określenia zobowiązania Skarżącej, albowiem ta nie spełniła – bez względu czy nastąpiło to z winy organów podatkowych – warunków (natury formalnej) uprawniających do uznania, że środki były wydatkowane i gromadzone prawidłowo.

Zwrócić należy uwagę, że Wojewódzki Sąd Administracyjny w swoim orzeczeniu cytuje wyrok NSA w sprawie II GSK 205 / 07, który odnosi się właśnie do stanu prawnego z roku 2005, kiedy to obowiązywała regulacja umożliwiająca przeznaczenie środków ZFRON na finansowanie działalności przez okres do 12 miesięcy i w ramach jednej wypłaty. Ten ostatni wyrok jest stary, ale istotny w kontekście interpretacji pojęcia „quasi pożyczek” i owego „przeznaczenia środków”

na zasilenie działalności, które było dopuszczalne do 30 lipca 2007 roku w ramach uchylonego przepisu art. 33 ust. 7c i 7d ustawy o rehabilitacji.

W art. 33 ustawy o rehabilitacji jednostki redakcyjnej z ust. 7c, wskazywano, że w przypadku zagrożenia utraty płynności finansowej pracodawca może, na okres przejściowy, nie dłuższy niż 12 miesięcy, przeznaczyć do 70% środków zakładowego funduszu rehabilitacji na spłatę zobowiązań w celu utrzymania zagrożonych likwidacją miejsc pracy osób niepełnosprawnych.

Spółka zaskarżyła uzasadnienie ww. decyzji Minister Pracy i Polityki Społecznej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wskazując właśnie na podstawowy błąd interpretacyjny w zakresie sposobu obliczenia tej kwoty (sumowanie przeksięgowień), jak też szereg błędów proceduralnych.

W wyniku odwołania Spółki, w dniu lipca 2015 roku Wojewódzki Sąd Administracyjny w W w sprawie o sygn. akt uchylił decyzję Ministra Pracy i Polityki Społecznej z czerwca 2014 roku (znak:) i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania przez organ II instancji. Sąd nie odniósł się jednak w swoim orzeczeniu do problemu wielokrotnego naliczenia sankcji za czynności przeksięgowania środków na kilka dni, a zwrócił uwagę na błędy dotyczące kontroli, które powinny być usunięte nie w postępowaniu pierwszoinstancyjnym a w ramach postępowania odwoławczego.

Skarżąca wniosła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, ponawiając swoją argumentację i wskazując na konieczność wydania wykładni tego przepisu już na tym etapie tj. zanim organ II instancji wyda błędną i wykonalną decyzję. NSA wyrokiem z lutego 2018 r. oddalił skargę i utrzymał ww. wyrok WSA w W (sygn. akt) a sprawa trafić miała ponownie do organu II instancji. Sąd w trakcie rozprawy stwierdził, że niewątpliwie argumenty przedstawione w skardze i zreferowane na rozprawie zasługują na rozważenie i są istotne (w tym argumenty natury niezgodności z konstytucją nakładanej sankcji), niemniej uznał, że można to uczynić dopiero po należyтым i pełnym przeprowadzeniu postępowania kontrolnego.

W dniu maja 2019 r. Minister Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej (znak: , decyzją wydaną w wykonaniu wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W z lipca 2015 r. sygn. akt , po rozpatrzeniu odwołania z października 2013 r. od decyzji Prezesa Zarządu PFRON z .09.2013 r. (znak:);
1) uchylił decyzję Prezesa Zarządu Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych z września 2013 roku (znak:) w części dotyczącej określenia wysokości zobowiązań
P Sp. z o.o. z tytułu wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych w związku z

nieterminowym przekazaniem środków zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych za okres 2013/01 w wysokości zł i umarżającą postępowanie w tym zakresie,
2) utrzymał w pozostałej części zaskarżoną decyzję w mocy.

W ramach utrzymanej przez organ II instancji sankcji z art. 33 ust. 4a pkt 1 i 2 w zw. z art. 33 ust. 4 ustawy o rehabilitacji, Prezes PFRON ponownie zobowiązał Skarżącą do zapłaty kwoty złotych. Minister utrzymał podstawę obliczenia sankcji opiewającą na kwotę złotych.

Skarżąca ponownie odwołała się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wskazując na szereg zarzutów przytoczonych poprzednio, jak też przedstawionych przed NSA w ostatniej sprawie. Wojewódzki Sąd Administracyjny w W wyrokiem z lutego 2020 r., sygn. akt oddalił skargę Skarżącej na decyzję Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej z maja 2019 r. w przedmiocie zobowiązania z tytułu wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych za styczeń 2013 r.

Wreszcie, ostatecznym i niepodlegającym zaskarżeniu wyrokiem z grudnia 2021 r., sygn. akt Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną Skarżącej na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W z lutego 2020 r., sygn. akt. Ta decyzja została doręczona do pełnomocnika w dniu 1 kwietnia 2022 roku i ona stanowi przesłankę umożliwiającą wniesienie niniejszej skarki konstytucyjnej (o czym w dalszej części pisma).

Skarżąca w skardze kasacyjnej, postawia zarzuty zbliżone do tych prezentowanych na poprzednich etapach sprawy i zaskarżyła powyższy wyrok WSA w W w całości zarzucając:

1. naruszenie przepisów prawa materialnego w postaci art. 33 ust. 1, art. 33 ust. 2, art. 33 ust. 3 pkt 2, art. 33 ust. 4a pkt 1 i 2 w zw. z art. 33 ust. 4 ustawy o rehabilitacji oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych u.r.z. w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (dalej jako p.p.s.a.), poprzez dokonanie błędnej wykładni i niewłaściwe zastosowanie tych przepisów polegające na:
 - błędnym utożsamianiu pojęcia „środków funduszu rehabilitacji” wyłącznie ze środkami znajdującymi się na wyodrębnionym rozliczeniowym rachunku bankowym środków tego funduszu (art. 33 ust. 1 w zw. z art. 33 ust. 3 pkt 2 u.r.z.s. tzw. „rachunku ZFRON”) i mylnym przyjęciu, że w ramach majątku przedsiębiorcy środki funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych posiadają ten szczególny status wyłącznie wtedy, gdy są trzymane na rachunku bankowym wskazanym w art. 33 ust. 3 pkt 2 u.r.z.s. (dalej jako rachunek ZFRON), a także,

że po ich wypłacie z rachunku ZFRON tracą ten status, podczas gdy środki te stają się środkami ZFRON z „chwilą ich uzyskania” i są wówczas zapisywane księgowo na koncie rachunkowym i przy prawidłowej interpretacji pojęcia „środków funduszu rehabilitacji” nie ma znaczenia moment wpłacenia lub wypłacenia ich z rachunku ZFRON, ale ich wyksięgowania z konta środków funduszu w rozumieniu rachunkowym,

- błędnym przyjęciu, że środki funduszu rehabilitacji mogą tworzyć fundusz (stosownie do art. 33 ust. 1 u.r.z.) z dowolnych źródeł i niezależnie od woli pracodawcy, a nie wyłącznie ze źródeł przewidzianych w u.r.z. - w tym uznanie, że wszelkie środki pieniężne pracodawcy wpłacane na rachunek ZFRON, niezależnie od woli pracodawcy, stają się automatycznie środkami ZFRON,

- błędnym przyjęciu, że nietrzymanie środków funduszu rehabilitacji na rachunku rozliczeniowym środków tego funduszu (rachunku ZFRON) lub ich przeksięgowanie na rachunek bieżący (połączenie z innymi środkami spółki), a także wpłata jakichkolwiek innych środków pieniężnych na rachunek rozliczeniowy środków funduszu jest objęta wyjątkową sankcją ustawową z art. 33 ust. 4a ust. 2 ustawy o rehabilitacji (a nie na przykład innymi roszczeniami odszkodowawczymi czy odsetkami), jak również, że takie przeksięgowanie środków należy traktować za każdym razem jako odrębna czynność,

2. naruszenie przepisów prawa materialnego w postaci art. 33 ust. 4a pkt 1 i 2 w zw. z art. 33 ust. 4 ustawy o rehabilitacji w zw. z art. 21 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (dalej jako O.p.) w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) p.p.s.a. poprzez dokonanie błędnej wykładni i niewłaściwe zastosowanie tych przepisów polegające na:

- błędnym uznaniu, że art. 33 ust. 4a pkt 1 i 2 ustawy o rehabilitacji obejmuje dwa rodzaje sankcji, które są stosowane automatycznie i przyjęciu, że w przypadku naruszenia art. 33 ust. 4 sankcja ta działa na takiej samej zasadzie jak sankcja za opóźnione wpłaty na fundusz związana z naruszeniem art. 33 ust. 3 ustawy o rehabilitacji - tj. automatycznie powstaje obowiązek wpłaty sankcji w wysokości 30 % w terminie kolejnego miesiąca, podczas gdy taka interpretacja przepisu nie jest zgodna z treścią regulacji istotnie rozróżniającej oba mechanizmy,

- błędnym uznaniu, że przepis dotyczący naruszenia art. 33 ust. 4 ustawy o rehabilitacji w zakresie art. 33 ust. 4a pkt 2 tej ustawy stosuje się oddzielnie od orzeczenia o obowiązku zwrotu 100% środków, co doprowadziło do nałożenia sankcji w postaci obowiązku zapłaty 30% kwoty niezgodnie z ustawą przeznaczonych środków, podczas gdy nie ujawniono takiego przeznaczenia tych środków i pomimo, że jako przepis sankcjonujący i wyjątkowy art. 33 ust. 4a pkt 2 ustawy o rehabilitacji musi być interpretowany ściśle, a znaczenie logiczne łącznika „oraz”, a także fakt nakładania kary „z chwilą ujawnienia” nie pozwala na nałożenie sankcji 30% odrębnie tak, jak jest to w przypadku opóźnionej wpłaty na fundusz - tam bowiem kwota musi być przekazywana bez wydania decyzji, podczas gdy w tej drugiej sytuacji w razie braku ujawnienia przeznaczenia przez urząd sankcja nie jest stosowana,

- sprzecznym z treścią art. 21 § 3 O.p. zastosowaniu art. 33 ust. 4a ustawy o rehabilitacji, tj. przyjęciu możliwości wydania decyzji w trybie tego artykułu w przypadku rozliczenia należności, pomimo że decyzja w tym trybie może być wydana w razie braku zapłacenia części lub całości podatku, a tym samym sankcja w wysokości 30 % powstanie dopiero pod warunkiem ujawnienia przeznaczenia środków ZFRON na niedozwolone cele i wówczas płatna będzie na podstawie decyzji dotyczącej zwrotu środków ZFRON do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło ujawnienie niezgodnego z ustawą przeznaczenia środków funduszu rehabilitacji,

- błędnym przyjęciu, że decyzja z tego artykułu zastosowana przez organ I instancji może być wydana również pomimo stwierdzenia, że przeznaczenie środków z funduszu nastąpiło na cele zawarte w Regulaminie ZFRON, co wynika wprost z dokonanych ustaleń faktycznych,

- błędnym przyjęciu, że przekazanie środków z rachunku ZFRON na inne rachunki Skarżącej spółki jest dotknięte sankcją z art. 33 ust. 4a ustawy o rehabilitacji (wzięcie pod uwagę jedynie faktu dokonania wypłaty z rachunków z całkowitym pominięciem przeznaczenia środków - tytuły wypłat to „zasilenie konta”, „zasilenie rachunku” i w trzech przypadkach „spłata kredytu”, częściowa zapłata za ciągnik, czyli przeznaczenie środków zgodnie z celami), podczas gdy z ww. przepisu wynika jedynie nakaz przeznaczania środków na cele określone w art. 33 ust. 4 ustawy o rehabilitacji i przekazania ich po uzyskaniu w terminie wskazanym w art. 33 ust. 3 tej ustawy, co zostało zrealizowane,

- błędnym przyjęciu, że decyzja z tytułu naruszenia art. 33 ust. 4 w zw. z art. 33 ust. 4a ustawy o rehabilitacji może być wydana w ramach zaistnienia przesłanki „niezgodnego z ustawą wykorzystania środków (jak przyjął organ I instancji) czy też wydatkowania środków ZFRON w sposób sprzeczny z przeznaczeniem” (w opinii organu II instancji), podczas gdy taka interpretacja jest wprost sprzeczna z literalnym brzmieniem tego przepisu, który pozwala na nałożenie sankcji w przypadku "niezgodnego z ust. 4 przeznaczenia środków funduszu rehabilitacji" i nie ma w nim mowy o "wykorzystaniu" „wydatkowaniu” ani tym bardziej o wypłacaniu do majątku spółki środków znajdujących się na rachunku ZFRON - art. ten w ust. 4 wskazuje, że „środki funduszu rehabilitacji są przeznaczane na finansowanie rehabilitacji zawodowej, społecznej i leczniczej w tym na indywidualne programy rehabilitacji osób niepełnosprawnych opracowywane przez powołane przez pracodawców komisje rehabilitacyjne oraz ubezpieczenie osób niepełnosprawnych, zgodnie z zakładowym regulaminem wykorzystania tych środków”,

3. naruszenie przepisów prawa materialnego w postaci art. 45 oraz art. 720 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (dalej jako k.c.), w zw. z art. 66 ustawy o rehabilitacji w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) p.p.s.a., polegające na dokonaniu błędnej wykładni i niewłaściwe zastosowanie tych przepisów poprzez przyjęcie, że środki pieniężne (w tym przypadku środki ZFRON) są rzeczą oznaczoną co do tożsamości, a umowa pożyczki może być zawarta przez

5. naruszenie przepisów prawa materialnego w postaci art. 33 ust. 11 ustawy o rehabilitacji w zw. z § 9 ust. 2a Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki społecznej z dnia 19 grudnia 2007 r. w sprawie zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych (dalej jako „rozporządzenie”), w zw. z art. 92 ust. 1 Konstytucji, a także art. 33 ust. 4a w zw. z art. 33 ust. 4 pkt 2, art. 33 ust. 4a1 ustawy o rehabilitacji, art. 33 ust. 3 pkt 2 i pkt 2a) ustawy o rehabilitacji w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) p.p.s.a., poprzez:

- dokonanie błędnej wykładni i niewłaściwe zastosowanie tych przepisów § 9 ust. 2a rozporządzenia i uznanie przez organ I i II instancji, że przepis dotyczy zakazu uznawania za „wydatek z funduszu” wszelkich środków, które zostały sfinansowane z innych środków niż zgromadzone na rachunku, o którym mowa w art. 33 ust. 3 pkt 2 ustawy o rehabilitacji niezależnie od sekwencji tych zdarzeń, a tym samym uznanie za wydatek w rozumieniu tego przepisu zapłatę dokonaną w odwrotnej kolejności (przebieganie niemalże całości środków ZFRON miała miejsce w odwrotnej kolejności niż ta z hipotezy wskazanego przepisu Rozporządzenia, ponieważ dnia października 2011 r. nastąpiło przebieganie środków w wysokości złotych z rachunku, o którym mowa w art. 33 ust. 3 pkt 2 ustawy o rehabilitacji na rachunek bieżący, a następnie dnia 16 listopada 2011 r. w drugiej kolejności nastąpiło rozliczenie faktury VAT z tytułu zakupu ciągnika IH PUMA 210), podczas gdy przepis ten zakazuje uznawania za „wydatek z funduszu” środków, które zostały w pierwszej kolejności sfinansowane ze środków innych niż zgromadzone na rachunku, o którym mowa w art. 33 ust. 3 pkt 2 ustawy o rehabilitacji, a następnie „zrefundowane ze środków tego funduszu”,

- dokonanie błędnej wykładni i niewłaściwe zastosowanie tych przepisów polegające na błędnym przyjęciu, że przeniesienie środków z rachunku ZFRON na rachunek spółki w celu zgodnym z Regulaminem jest dotknięte sankcją z art. 33 ust. 4a ustawy o rehabilitacji, podczas gdy z ustawy o rehabilitacji wynika jedynie nakaz przeznaczania środków na cele określone w art. 33 ust. 4 tej ustawy, a norma Rozporządzenia zakazująca uznawania za „wydatek z funduszu” niektórych środków nie odnosi się do pojęcia „przeznaczenia środków” sankcjonowanego przez ustawę o rehabilitacji,

- zastosowanie przepisu § 9 ust. 2a rozporządzenia do stanu faktycznego niniejszej sprawy, który to przepis stanowi, iż nie uznaje się za dokonanie wydatków ze środków ZFRON wydatku, który został sfinansowany ze środków innych niż zgromadzone na rachunku, o którym mowa w art. 33 ust. 3 pkt 2 ustawy o rehabilitacji, a następnie zrefundowany ze środków tego funduszu, podczas, gdy przepis ten został przyjęty z przekroczeniem delegacji ustawowej przyznanej Ministrowi Pracy i Polityki Społecznej na podstawie art. 33 ust. 11 ustawy o rehabilitacji, gdyż przepis ten nie upoważnia Ministra do uregulowania, że przeznaczenie środków ZFRON poprzez wydatkowanie tych środków z innego rachunku niż rachunek ZFRON powoduje, że do przeznaczenia na cele zgodne z art. 33 ust. 4 ustawy o rehabilitacji, nie doszło i wiąże się z nałożeniem sankcji wynikającej z art. 33 ust. 4a pkt 2 ustawy o rehabilitacji -

ustawodawca wprowadził nakaz wydatkowania środków z rachunku ZFRON w art. 33 ust. ust. 3 pkt 2a ustawy o rehabilitacji, natomiast nie wprowadził, że wydatkowanie tych środków w innej kolejności, tj. poprzez refinansowanie powoduje powstanie fikcji, że do wydatku nie doszło.

Na podstawie tak postawionych Skarżąca spółka, wniosła o uchylenie na podstawie art. 188 p.p.s.a. zaskarżonego wyroku w całości i rozpoznanie skargi na decyzję ostateczną i uchylenie skarżonej decyzji w zaskarżonej części wraz z poprzedzającą ją decyzją organu pierwszej instancji w utrzymanej w mocy części i umorzenie postępowania podatkowego ewentualnie o uchylenie na podstawie art. 185 § 1 p.p.s.a. zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji.

W ramach rozprawy przeprowadzonej w dniu grudnia 2021 roku, Naczelny Sąd Administracyjny uznał podobnie jak organy, że przepis art. 33 ust. 4a pkt 1 i 2 ustawy o rehabilitacji nie budzi wątpliwości a sankcja nie podlega jakimkolwiek miarkowaniu, natomiast sytuacja, w której przekracza ona wartość środków ZFRON nie jest może typowa, ale jak najbardziej dopuszczalna przez prawo. Znaczenie dla naliczania 30% sankcji ma samo przeniesienie środków z rachunku ZFRON na inny wewnętrzny rachunek spółki.

Skarga kasacyjna została oddalona.

II

Uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego

Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji).

Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne (art. 32 ust. 1 Konstytucji).

Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji).

Skarżący zdaje sobie sprawę, że zaskarżony przepis ustawy o rehabilitacji był już przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. K 13/05, zakończonej wyrokiem z dnia 21 marca 2006 r.

W w/w sprawie Trybunał Konstytucyjny wyraził kluczową dla niniejszej sprawy opinię stwierdzając, że zaskarżony przepis ustawy jest zgodny z Konstytucją, przy założeniu jego interpretacji w taki sposób, że faktycznie poniesione wydatki nigdy nie

będą dotknięte tą sankcją: „Szeroki katalog konkretnych wydatków, które mogą być finansowane ze środków funduszu rehabilitacji, ale przede wszystkim - generalne ujęcie podstawowych celów ich wydatkowania, takich jak poradnictwo zawodowe, szkolenie, doszktałcanie, leczenie, rehabilitacja, tworzenie nowych i dostosowanie istniejących stanowisk pracy, organizacja wypoczynku itd., stwarzają gwarancję, że żaden wydatek rzeczywiście przeznaczony na wskazane w art. 33 ust. 4 ustawy cele, tj. "na finansowanie rehabilitacji zawodowej, społecznej i leczniczej oraz ubezpieczenie osób niepełnosprawnych", nie znajdzie się poza kategoriami wskazanymi w rozporządzeniu. W konsekwencji, jeśli pracodawca prowadzący zakład pracy chronionej przygotowuje regulamin zakładowy zgodnie z rozporządzeniem, nie może się zdarzyć, że - jak to przewiduje i niezwykle krytycznie ocenia wnioskodawca - pracodawca będzie ukarany na podstawie art. 33 ust. 4a pkt 2 ustawy, chociaż poczynił wydatek mieszczący się w formule art. 33 ust. 4 ustawy i "jak najbardziej uzasadniony", ale nieuwjęty w regulaminie zakładowym. W ocenie Trybunału, właśnie ze względu na bardzo elastyczną formułę rozporządzenia wykonawczego, niebezpieczeństwo zastosowania sankcji wobec pracodawcy, który wydatkował środki "na finansowanie rehabilitacji zawodowej, społecznej i leczniczej oraz ubezpieczenie osób niepełnosprawnych", po prostu nie zachodzi."

Trybunał Konstytucyjny uznając konstytucyjność art. 33 ust. 4a pkt 1 i 2 ustawy o rehabilitacji, potwierdził, że analizowany przepis (właśnie ze względu na jego sankcyjny charakter) musi być wykładany na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*), w taki też sposób aby prymat miało ustalenie czy dany wydatek „został rzeczywiście poniesiony” (tj. poprzez ocenę jakie było ostateczne, definitywne przeznaczenie danych środków funduszu). Inna jego interpretacja, a taką stosowano przeciwko Skarżącej, jest niekonstytucyjna.

Zauważyć przy tym należy, że Trybunał Konstytucyjny analizował konstytucyjność art. 33 ust. 4a pkt 1 i 2 ustawy o rehabilitacji jedynie przez pryzmat „niezgodnego z ust. 4 (art. 33 ustawy o rehabilitacji) przeznaczenia środków funduszu rehabilitacji” – co również potwierdza, że tylko ta jedna sytuacja może być przesłanką stosowania sankcji przewidzianej w tym przepisie.

Jak wskazywała Skarżąca konsekwentnie w toku postępowania administracyjnego, a następnie sądownoadministracyjnego, środki ZFRON oddane do dyspozycji Skarżącej w kwocie złotych zostały w całości przeznaczone na cele ZFRON, zgodnie z regulaminem i art. 33 ust. 4 ustawy o rehabilitacji, a mimo to sankcja została przez Prezesa PFRON nałożona. Tym samym Sąd I instancji uznał możliwość obliczenia tych sankcji od kwot, które nie stanowiły środków ZFRON tj. wynikały z przeksięgowania wewnętrznego tych samych środków ZFRON, jak też obliczania terminu opóźnienia wpłaty środków ZFRON od momentu wypłaty wynagrodzeń pracownikom, a nie wpłaty zaliczek na podatek dochodowy od tych wynagrodzeń.

Art. 33 ust. 4a pkt 1 i 2 u.r.s.z. rozumiany w ten sposób, że kilkakrotne przebieganie tych samych środków przez prowadzącego zakład pracy chronionej z rozliczeniowego rachunku bankowego środków tego funduszu, o którym mowa w art. 33 ust. 3 pkt 2 u.r.s.z. na inny rachunek bankowy prowadzącego zakład pracy chronionej i z powrotem z tego rachunku na rozliczeniowy rachunek bankowy środków tego funduszu rodzi po stronie prowadzącego zakład pracy chronionej obowiązek dokonania zapłaty, o której mowa w art. 33 ust. 4a pkt 1 i 2 u.r.s.z. w wielokrotności odpowiadającej liczbie przebiegowań między w/w rachunkami, jest niezgodny ze wskazanymi w *petitum* skargi przepisami Konstytucji.

Jak wskazuje się w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, kara administracyjna nie jest odpłatą za popełniony czyn, lecz stanowi jedynie środek przymusu służący zapewnieniu realizacji wykonawczo-zarządzających zadań administracji (wyrok TK z dnia 18.07.2013 r., SK 18/09).

Kara (wpłata), o której mowa art. 30 u.r.s.z. winna pełnić funkcję restytucyjną, która skierowana jest na uzupełnienie i rekompensatę możliwych strat państwa powstałych w wyniku niezgodnego przeznaczenia środków z funduszu rehabilitacji, a nie funkcję karną, jak ma to miejsce w przypadku zwielokrotnienia jej naliczenia.

W wyroku z 29 kwietnia 1998 r., sygn. K 17/97 (OTK ZU nr 3/1998, poz. 30) Trybunał Konstytucyjny orzekł, że stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej przewidzianej w ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.), określanej jako „dodatkowe zobowiązanie podatkowe”, oraz odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe narusza zasadę państwa prawa wyrażoną w art. 2 Konstytucji „Kumulowanie odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe stanowi bowiem wyraz nadmiernego fiskalizmu i nie uwzględnia w żadnym stopniu interesu podatnika, który poniósł wskazaną karę administracyjną”.

Rozważany przepis u.r.s.z. w niedopuszczalny sposób ingeruje w istotę prawa własności i innych praw majątkowych Skarżącej, a w szczególności narusza ich istotę.

Ustawodawca nie powinien swymi działaniami podważać ufności obywateli w sprawiedliwość i racjonalność swych działań. W omawianym przypadku brak zaufania do państwa wynika z pozbawienia obywatela przedmiotu jego własności jako swoistej kary, bez przypisania mu zarzucanego czynu w toku postępowania o charakterze karnym. W tym zatem sensie kwestionowana regulacja jest niezgodna z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Podstawowymi przepisami Konstytucji regulującymi możliwość nakładania na jednostki ciężarów publicznych, a tym jest wpłata z art. 33 ust. 4a pkt 1 i 2 u.r.s.z.,

są art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, z których to przepisów ujmowanych samodzielnie lub łącznie - wywodzi się szereg zasad konstytucyjnych, w tym przede wszystkim zasadę władztwa daninowego państwa, upoważniającą organy władzy publicznej do stanowienia i egzekwowania regulacji podatkowych, oraz zasadę powszechności opodatkowania, nakazującą wszystkim podporządkowanie się takim regulacjom.

Stanowisko o nieadekwatności zasady proporcjonalności, wynikającej z art. 31 ust. 3 Konstytucji, w odniesieniu do regulacji prawa daninowego wyrażono w szeregu orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego. W wyroku TK z 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06 (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106), stwierdzono: „W ocenie skarżącej (...) wskazany przepis ustawy, jak i zaskarżone przepisy wydane na jego podstawie są niezgodne z art. 31 ust. 3 Konstytucji, ponieważ nie spełniają przesłanki proporcjonalności w ograniczaniu konstytucyjnie gwarantowanych praw i wolności. Trybunał Konstytucyjny zauważa, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma szczególną podstawę konstytucyjną (art. 84 Konstytucji), przez co jej dopuszczalność może być rozpatrywana nie w kategoriach stopnia ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kontekście relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony, a ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony”.

Istotą zakazu nadmiernej ingerencji jest uznanie, że ustawodawca nie może ustanawiać ograniczeń przekraczających pewien stopień uciążliwości, a zwłaszcza zapoznających proporcję pomiędzy stopniem naruszenia uprawnień jednostki a rangą interesu publicznego, który ma w ten sposób podlegać ochronie. W tym ogólnym ujęciu zakaz nadmiernej ingerencji pełni funkcję ochronną w stosunku do wszystkich praw i wolności jednostki (choć, oczywiście, kryteria „nadmierności” muszą być relatywizowane, m.in. z uwagi na charakter poszczególnych praw i wolności). Jego adresatem jest państwo, które winno działać wobec jednostki w sposób wyznaczony rzeczywistą potrzebą. Zakaz ten staje się więc jednym z przejawów zasady zaufania obywatela do państwa, a tym samym jednym z wymagań, jakie demokratyczne państwo prawne nakłada na swoje organy (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 kwietnia 1994 r., sygn. K 11/94).

Konstytucja nie zawiera żadnych postanowień dotyczących wielkości nakładanych obowiązków daninowych. Nie znaczy to jednak, iż w tym zakresie ustawodawcy przysługuje całkowita swoboda. Musi on bowiem respektować - poza wymogiem nienaruszania istoty praw i wolności konstytucyjnych, o czym już wspomniano wcześniej - również wszelkie zasady i wartości wyrażone w ustawie zasadniczej. Wielkość obciążeń daninowych ogranicza zasada proporcjonalności, wywodzona z art. 2 Konstytucji, w związku z którą możliwe jest postawienie zarzutu nadmiernego fiskalizmu, a pośrednio również zasada sprawiedliwości społecznej i zasada równości. Ustanowienie nieproporcjonalnego, niesprawiedliwego lub nierównego

obciążenia daninowego jest przecież zarazem niezgodnym z Konstytucją ograniczeniem praw i wolności jednostki.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady poprawnej legislacji, przypomnieć wypada przynajmniej niektóre wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące tej zasady.

W wyroku TK z 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, stwierdzono: „W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat tej zasady (...), konsekwentnie reprezentując stanowisko, że jest ona związana funkcjonalnie z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. Trybunał Konstytucyjny podkreślał przy tym, że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewność co do ciążących na nich obowiązków. Dla oceny zgodności sformułowanego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy założenia. Po pierwsze - każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie - przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie - przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw”.

Szczegółowej analizy wymogów wynikających z zasady poprawnej legislacji w obszarze prawa podatkowego, uwzględniającej dorobek Trybunału Konstytucyjnego, dokonano w wyroku z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71). W świetle tego orzeczenia, stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, co ma miejsce, jeżeli:

- 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej,
- 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych (w tym wypadku możemy mieć do czynienia nie tylko z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, lecz także zasady podziału władzy,

wyrażonej w art. 10 Konstytucji, skoro ostatecznie o treści obowiązujących uregulowań decydują tu nie organy upoważnione do tworzenia prawa, ale organy powołane do jego stosowania) bądź

3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii.

Dodać jeszcze należy, że „wymóg podstawy prawnej dla działania organów władzy publicznej oznacza, iż organy te mogą działać wyłącznie na podstawie upoważnień przewidzianych w prawie. Brak regulacji upoważniającej do podjęcia danego działania należy uznać za równoznaczny z zakazem tego działania. Wymóg podejmowania działań na podstawie prawa ściśle związany jest z wymogiem podejmowania działań w granicach prawa (...). Wykroczenie poza te granice (...) kwalifikować należy, jako działanie bez podstawy prawnej” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 14 czerwca 2000 r. (P 3/00).

Składowymi zasady państwa prawnego, naruszonymi zdaniem Skarżącej przez art. 33 ust. 4 u.r.s.z., są zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, jak również zasada dostatecznej określoności prawa. W tym kontekście Trybunał Konstytucyjny wskazał, że:

- „Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwa oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. (...) Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 14 czerwca 2000 r., sygn. K 3/00);

- „(...) Naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań. Należyta poprawność, precyzyjność i jasność przepisów prawnych ma szczególne znaczenie, gdy chodzi o ochronę konstytucyjnych praw i wolności człowieka i obywatela. Adresat normy prawnej musi wiedzieć, jakie jego zachowanie i z jakich przyczyn ma znaczenie prawne”. (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02);

„(...) Dziedzina, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest – obok prawa karnego – także dziedzina prawa daninowego.” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02);

- „Naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 7 stycznia 2004 r., sygn. K 14/03).

W świetle powyższego przypomnieć należy, to co było wielokrotnie przez Skarżącą na etapie postępowania administracyjnego i sądowniczo-administracyjnego podnoszone,

a mianowicie to, że zdaniem Skarżącej skoro sankcja ma wynosić 30% środków, to nie może ona opiewać na kwotę wielokrotnie wyższą ergo nie można sankcjonować każdego przeksięgowania środków i traktować takiej czynności jako przeznaczenie środków. W takim przypadku przeksięgowanie środków kilkukrotnie między rachunkami tego samego podmiotu doprowadziłoby do zwielokrotnienia sankcji – przepis ten powinien przewidywać maksymalną sankcję i tak być interpretowany. Nieprowadzenie rachunku środków ZFRON i sprzeniewierzenie całej kwoty środków powinno stanowić maksimum – w innym przypadku przepis niewątpliwie narusza Konstytucję Rzeczypospolitej Polskiej w zakresie wskazanym w petitum. Na przykład godnie z treścią przepisów ustawy o rehabilitacji na równi z niezgodnym z art. 33 ust. 4 przeznaczeniem środków funduszu rehabilitacji (objęte sankcją z art. 33 ust. 4a pkt 1 i 2 ustawy o rehabilitacji) traktuje się nieutworzenie funduszu rehabilitacji, nieprowadzenie ewidencji środków funduszu rehabilitacji lub nieprowadzenie rachunku bankowego środków tego funduszu. W tej sytuacji przeksięgowywanie środków jest traktowane znacznie gorzej dla spółki niż nieutworzenie funduszu i nieewidencjonowanie środków – za takie działania sankcja wyniosłaby przecież 30% z kwoty złotych, a **skarżąca zobowiązana została do zapłaty sankcji w kwocie złotych!**

Skarżąca twierdziła, że dokonano w przedstawionej powyżej sprawie, która zawisła przed Naczelnym Sądem Administracyjnym nieprawidłowego zastosowania tego przepisu i błędnego ustalenia wysokości sankcji z tytułu (rzekomo) niezgodnego z u.r.s.z. przeznaczenia środków funduszu rehabilitacji. Skarżąca uważała, że w wyniku tego błędu sankcja została naliczona niezależnie od ilości środków, którymi dysponowała Skarżąca a wysokość sankcji przewyższała globalną wartość tych środków. Jej zdaniem błędem było interpretowanie czynności wykonanych przez Spółkę nie jako jednej czynności dotyczącej tej samej kwoty złotych wpłacanej i zwracanej na rachunek spółki tytułem „zasilenia konta” – doprowadziło to do zwielokrotnienia sankcji. Czynności były realizowane pomiędzy rachunkami bankowymi tej samej osoby tj. między rachunkiem ZFRON a innym rachunkiem spółki. Dodatkowo, brak wzięcia pod uwagę faktu zwrotu środków na rachunek, powoduje mylne ustalenie, że środków ZFRON było wielokrotnie więcej niż było ich w rzeczywistości (miarodajnym jest do tego przecież konto rachunkowe a nie rachunek bankowy).

Powyższe powodowało rażąco i nieakceptowaną do dnia dzisiejszego dysproporcję pomiędzy kwotą środków ZFRON a wysokością sankcji, która została naliczona jej nie od wartości środków ZFRON, których było w okresie roku, kiedy następowały przeksięgowania, w sumie złotych, ale jest to wartość 30% od kwoty złotych, której Skarżąca nigdy nie posiadała. Przecież w takiej sytuacji osoba, która środki ukradnie lub zmarnotrawi jest w znacznie lepszej sytuacji niż ta osoba, która je zwróciła. W żadnym razie Skarżąca nie przewidywała takiego obrotu sprawy, bo przecież, gdyby to przewidziała, to nie zwracałaby środków ZFRON

między pierwszym a ostatnim przeksięgowaniem. Skarżąca na rozprawie w dniu grudnia 2021 roku podawała również przykład kontroli drogowej, gdzie przecież nie nakłada się kary za każdy metr / cm / mm / sekundę / minutę / godzinę, w których przekroczono prędkość, ale nakłada się ją za fakt takiego naruszenia – logicznym jest zatem takie odczytanie przepisu art. 33 ust. 4a pkt 1 i 2 u.r.s.z. gdzie kwota obracana (lub posiadana) przez podmiot dokonujący przeksięgowania stanowi punkt odniesienia do kary 30%. Oczywiście, w razie kolejnej kontroli i kolejnego takiego zdarzenia, funkcja odstraszająca kary powoduje, że istniałaby możliwość nałożenia kolejnej kary, ale za kolejny czyn. Trudno, aby osoba, która nie ma świadomości, że narusza prawo obawiała się naruszyć je po raz kolejny – w sprawie przedstawionej powyżej spółka nie mogła przewidzieć, że zwrot środków w międzyczasie na rachunek bankowy ZFRON spowoduje, że sankcja będzie eskalowała.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał w trakcie rozprawy, że przepis art. 33 ust. 4a pkt 1 i 2 u.r.s.z., jest jasny i nie pozwala na inne jego wyłożenie, a naliczenie sankcji od każdego przeksięgowania środków z rachunku ZFRON jest objęte sankcją w wysokości 30%. NSA jak i poprzednie sądy administracyjne zauważyły, że ustawa nie przewiduje limitu sankcji ani koncepcji czynu ciągłego – w sytuacji, gdy przekracza się prędkość np. o 10 km / h nie jest przecież naliczana kara za każdą 1 sekundę czy też 1 m przekroczenia prędkości, ale za fakt przekroczenia. Tak samo w tym przypadku wymagane jest wprowadzenie limitu i poszanowanie konstytucyjnej zasady proporcjonalności, zasady zaufania obywatela do państwa, czy też zasady ochrony prawa własności, jak i innych ww. przepisów. Nadto nie powinny te przepisy umożliwić nakładania sankcji w kwocie przekraczającej wartość środków ZFRON i to pomimo, że organy wiedziały, iż wszelkie cele ZFRON zostały zrealizowane a całość środków była już wydana zgodnie z regulaminem. Zakład pracy chronionej, który całość środków w kwocie złotych wydatkował zgodnie z celami ustawy a w międzyczasie przeksięgował środki (w transzach po złotych) na rachunek bieżący spółki na kilkadziesiąt dni, nie powinien być zobowiązany do zapłaty sankcji w wysokości złotych. Jeśli zatem przepisy zobowiązują sądy do wydawania takich orzeczeń, to złożenie niniejszej skargi o stwierdzenie ww. przepisów jako niezgodnych z konstytucją jest konieczne i uzasadnione.

III

Oświadczenie dotyczące wymogów z art. 53 ust. 1 pkt 5 i art. 53 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym

Wypełniając wymóg:

- 1) o którym mowa w art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, wskazuję, że wyrok, o którym mowa w art. 77 ust. 1 Ustawy, tj. prawomocny został doręczony Skarżącej dnia 1 kwietnia 2022 r.,

Dowód:

- koperta, w której doręczono Skarżącej wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z grudnia 2021 r. sygn. wraz z przyklejonym numerem wczym
- wydruk ze strony internetowej Poczty Polskiej (śledzenie przesyłek)

2) o którym mowa w art. 53 ust. 1 pkt 6 ww. ustawy, wskazuję, że od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z grudnia 2021 r. sygn. nie został wniesiony nadzwyczajny środek zaskarżenia.

Powyższe pozwala na stwierdzenie, że niniejsza skarga konstytucyjna jest dopuszczalna i jak najbardziej uzasadniona.

W związku z powyższym wnoszę jak we wstępie.

radca prawny

Załączniki:

- 1) pełnomocnictwo
- 2) odpis KRS Skarżącej
- 3) wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z grudnia 2021 r.,
- 4) koperta, w której doręczono Skarżącej wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z grudnia 2021 r. wraz z przyklejonym numerem nadawczym
- 5) wydruk ze strony internetowej Poczty Polskiej (śledzenie przesyłek)
- 6) skarga kasacyjna od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W z lutego 2020 r.,
- 7) wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W z lutego 2020 r., sygn. akt
- 8) decyzja Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej z maja 2019 r. w przedmiocie zobowiązania z tytułu wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych za styczeń 2013 r.
- 9) pismo odwołującego z grudnia 2013 roku,
- 10) decyzja Prezesa Zarządu PFRON z września 2013 roku,
- 11) 3 odpisy skargi wraz z załącznikami