



**1001-8.TK.40.2022**

**(K 5/22)**

**TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY**

W związku z wnioskiem Rady Miasta Gliwice o:

- 1) „zbadanie zgodności art. 3 w związku z art. 2 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 280 ze zm.) oraz w związku z art. 4 ust. 2 i art. 33a ust. 1, 2 i 3 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 920) w zakresie, w jakim za samorządową jednostkę budżetową utworzoną przez powiat nie uważa się jednostek takich jak: Powiatowy Urząd Pracy, Powiatowy Inspektorat Nadzoru Budowlanego oraz Komenda Miejska Państwowej Straży Pożarnej”,
- 2) „zbadanie zgodności art. 2 pkt 1 lit. a w związku z art. 3 ustawy z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących

z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 280 ze zm.) oraz w związku z art. 4 ust. 2 i art. 33a ust. 1, 2 i 3 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 920) w zakresie, w jakim zastrzega warunek utworzenia samorządowej jednostki budżetowej przez jednostkę samorządu terytorialnego zobowiązaną do wspólnego rozliczania podatku od towarów i usług”

z art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1, art. 84, art. 217 oraz art. 165 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji RP oraz z art. 6 ust. 1 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego, sporządzonej w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. (Dz. U. z 1994 r., Nr 124, poz. 607 i 608; dalej EKSL)

– na podstawie art. 42 pkt 7 i art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r., poz. 2393) –

**przedstawiam następujące stanowisko:**

**postępowanie podlega umorzeniu, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym – wobec niedopuszczalności wydania orzeczenia.**

## **UZASADNIENIE**

Rada Miasta Gliwice (dalej: Wnioskodawca lub Inicjator postępowania) wystąpiła do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o zbadanie zgodności wskazanych w części wstępnej przepisów ustawy z dnia 5 września 2016 r.

o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 280; dalej: ustawa centralizacyjna), powiązanych ze wskazanymi w tym samym miejscu przepisami ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (aktualny tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r., poz. 1526 ze zmianami; dalej: u.s.p.) z art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1, art. 84, art. 217 oraz art. 165 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji RP oraz z art. 6 ust. 1 EKSL.

Podjmując próbę syntetycznego ujęcia przedmiotu wniosku Inicjator postępowania wskazał, że jego intencją jest spowodowanie zbadania przez Trybunał Konstytucyjny czy wskazane we wniosku przepisy ustawy centralizacyjnej „w sposób niezgodny ze wzorcami konstytucyjnymi powołanymi w *petitum* nie wykluczają z kręgu jednostek organizacyjnych podlegających centralizacji VAT powiatowych jednostek organizacyjnych o charakterze zespolonym, takich jak m.in. PINB, PUP, KMPSP” (strona 6 wniosku). Powyższe rozstrzygnięcie – w ocenie Wnioskodawcy – ma być istotne dla prawidłowego i precyzyjnego określenia podatnika podatku od towarów i usług w rozumieniu art. 15 ust. 1 oraz ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (aktualny tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r., poz. 1570 ze zmianami; dalej: ustawa o VAT), tj. określenia „czy podatnikiem VAT powinna być jednostka samorządu terytorialnego (miasto na prawach powiatu) tylko ze swoimi jednostkami organizacyjnymi o charakterze niezespolonym (tak jak wynika to – zgodnie z ustaloną praktyką – z normy dekodowanej z w/w przepisów Ustawy centralizacyjnej), czy też podatnikiem VAT powinna być jednostka samorządu terytorialnego (miasto na prawach powiatu) – łącznie ze wszystkimi swoimi jednostkami organizacyjnymi o charakterze niezespolonym, jak i o charakterze zespolonym” (strona 6 wniosku). Wnioskodawca kwestionuje konstytucyjność

wskazanego w przepisie art. 2 pkt 1 lit. a ustawy centralizacyjnej warunku utworzenia danej jednostki budżetowej lub zakładu budżetowego przez jednostkę samorządu terytorialnego, jako warunku uznania tej jednostki za jej jednostkę organizacyjną – w rozumieniu ustawy centralizacyjnej.

Jako wzorce kontroli Wnioskodawca wskazał następujące przepisy Konstytucji RP: art. 2 (zasada demokratycznego państwa prawnego i wywodzona z niej zasada prawidłowej [przyzwoitej] legislacji), art. 7 (zasada praworządności), art. 32 ust. 1 (zasada równości), art. 84 (obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych określonych w ustawie), art. 217 (zasada wyłączności ustawowej w prawie daninowym), art. 165 ust. 1 (zasada podmiotowości jednostek samorządu terytorialnego) oraz art. 165 ust. 2 (ochrona samodzielności jednostek samorządu terytorialnego). Dodatkowo jako wzorzec kontroli Wnioskodawca wskazał art. 6 ust. 1 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego. Wnioskodawca podkreślił jednocześnie, że zasadniczy charakter dla wniosku mają art. 2, art. 165 ust. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji RP (strona 7 wniosku).

Uzasadniając podniesione zarzuty Wnioskodawca wskazał, że jego wątpliwości dotyczą nieprawidłowej interpretacji kwestionowanych przepisów. Wnioskodawca wyjaśnił, że – w jego ocenie – w praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych ukształtowała się określona praktyka rozumienia zaskarżonych przepisów, która ma charakter stały, powtarzalny, powszechny i determinuje sposób odczytywania tych przepisów. Zdaniem Wnioskodawcy „niekonstytucyjna praktyka interpretacyjna polega na ustaleniu z art. 2 pkt 1 lit. a Ustawy centralizacyjnej normy prawnej, która w sposób jednolity i konsekwentny wyklucza zespolone jednostki organizacyjne jednostek samorządu terytorialnego (PINB, PUP, KMPSP) z kręgu podmiotów podlegających centralizacji, o której mowa w art. 3 Ustawy centralizacyjnej” (strona 11 wniosku). Wnioskodawca wskazał, że powyższa praktyka rozumienia kwestionowanych przepisów ma swoje źródło w wydanej przez Ministerstwo Finansów broszurze informacyjnej z dnia 24 listopada 2016 r. zatytułowanej „Centralizacja rozliczeń w podatku

VAT jednostek samorządu terytorialnego”. Dowodem na utrwalenie się w praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych przytoczonego rozumienia przedmiotowych przepisów – w ocenie Wnioskodawcy – są następujące prawomocne orzeczenia sądów administracyjnych: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 2 października 2020 r., sygn. akt I FSK 1870/17, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) we Wrocławiu z dnia 6 czerwca 2017 r., sygn. akt I SA/Wr 198/17, oraz wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 lipca 2017 r., sygn. I SA/Wr 417/17.

Zdaniem Wnioskodawcy, wskazana przez niego praktyka jest nieprawidłowa, ponieważ „warunkuje krąg podmiotów objętych tzw. centralizacją VAT od niejednoznacznego (art. 2 Konstytucji RP) pojęcia »utworzone« użytego w art. 2 pkt 1 lit. a Ustawy centralizacyjnej”, a tym samym „stanowi nieuprawnioną i niczym nieuzasadnioną ingerencję Ustawy centralizacyjnej w konstytucyjnie chronioną samodzielność samorządu terytorialnego (art. 165 ust. 2 Konstytucji RP)” oraz „wprowadza zakazane konstytucyjnie różnicowanie prawne podmiotów charakteryzujących się cechą istotną (relewantną/adekwatną) z punktu widzenia kwalifikacji bycia (bądź nie) podatnikiem VAT, tj. brakiem samodzielności (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP)” (strona 12 wniosku). Wadliwy – zdaniem Wnioskodawcy – sposób rozumienia pojęcia „utworzone” wynika z mylnego założenia, że owo „utworzenie” wyklucza możliwość współdziałania w procesie tworzenia danej jednostki organizacyjnej o charakterze zespolonym. Inicjator postępowania wskazuje, że starosta (a w przypadku miast na prawach powiatu prezydent) w sposób znaczący współdziała przy tworzeniu jednostek organizacyjnych powiatu o charakterze zespolonym, dlatego nie jest uzasadnione pozbawianie tego organu przymiotu „twórcy” jednostek organizacyjnych powiatu o charakterze niezespolonym. Ponadto Wnioskodawca wskazuje, że decydujące dla rozumienia pojęcia „utworzona” powinno być założenie, że „dana gmina, czy powiat powinna

centralizować rozliczenia VAT »swoich« jednostek budżetowych, a nie jednostek budżetowych innych gmin” (strona 12 wniosku).

W dalszej części uzasadnienia Inicjator postępowania wyjaśnia na czym – w jego ocenie – polega nieuprawniona i nieuzasadniona ingerencja przez przedmiotową normę w samodzielność samorządu terytorialnego. Wnioskodawca stwierdza, że „Ustawa centralizacyjna ingeruje w konstytucyjnie gwarantowaną sferę samodzielności Miasta Gliwice w ten sposób, że pomimo, iż to Miasto Gliwice (miasto na prawach powiatu/powiat) sprawuje zwierzchnictwo nad swoimi zespolonymi jednostkami organizacyjnymi (PINB, PUP, KMPSP) – to jednak w kwestii podatku od towarów i usług Ustawa centralizacyjna ogranicza samodzielność Miasta Gliwice poprzez wyłączenie zespolonych jednostek organizacyjnych ze scentralizowanego (wspólnego z innymi, niezespolonymi jednostkami) mechanizmu rozliczania VAT z uwagi na okoliczność prawnie nieistotną dla podatku od towarów i usług, tj. z uwagi na odrębny (w porównaniu z jednostkami niezespolonymi) tryb ich tworzenia. W ten sposób zwierzchnictwo jednostki samorządu terytorialnego (...) nad jej zespolonymi jednostkami organizacyjnymi doznaje – w zakresie podatku VAT – niczym nieuzasadnionego (...) – istotnego ograniczenia (...)” (strona 14 wniosku). Ograniczenie to – zdaniem Wnioskodawcy – nie znajduje uzasadnienia w konstytucyjnie określonych celach i konstytucyjnie chronionych wartościach.

W dalszej kolejności Inicjator postępowania uzasadnia zarzut naruszenia przez kwestionowaną normę zasady równości. Wskazuje, że jednostki organizacyjne powiatu o charakterze zespolonym i niezespolonym posiadają tą samą cechę istotną (relewantną), tj. brak samodzielności z perspektywy art. 15 ust. 1 ustawy o VAT. „Konstatacja ta oznacza (...), że różnicowanie tych jednostek na potrzeby sprawy z punktu widzenia sposobu ich tworzenia stanowi naruszenie art. 32 ust. 1 Konstytucji RP” (strona 16 wniosku).

Wnioskodawca zauważa, że przeprowadzone przez niego dotychczas wywody prowadzą do wniosku, że kwestionowana regulacja nosi cechy pominięcia legislacyjnego. Inicjator postępowania stwierdza, że „[w] niniejszej sprawie pominięcie prawodawcze – przy hipotetycznym założeniu prawidłowości i zgodności z Konstytucją RP jednolitej i konsekwentnej praktyki stosowania art. 3 w związku z art. 2 pkt 1 lit. a Ustawy centralizacyjnej – polegałoby na niepełnym uregulowaniu kwestii jednostek budżetowych jednostek samorządu terytorialnego, poprzez ustalenie zbyt wąskiego zakresu stosowania art. 2 ust. 1 lit. a Ustawy centralizacyjnej (...)” (strona 17 wniosku).

W zakresie, w jakim we wniosku zarzucono niezgodność normy dekodowanej z art. 3 w zw. z art. 2 pkt 1 lit. a ustawy centralizacyjnej z art. 7 Konstytucji Inicjator postępowania uzasadnia, że przedmiotowy wzorzec „jest naruszany poprzez nieuprawnione (...) stosowanie (...) wykładni zawężającej przepisów Ustawy centralizacyjnej, tj. poprzez uznanie, że centralizacji VAT podlegają (...) samorządowe jednostki budżetowe (jako takie), ale tylko te (...), które w sposób całkowicie samodzielny i niezależny zostały utworzone przez jednostkę samorządu terytorialnego (pomijając możliwy współdziałanie jednostek samorządu terytorialnego w procesie ich tworzenia)” (strona 18 wniosku).

W zakresie niezgodności wskazanej w punkcie 1 *petitum* normy z art. 217 Konstytucji, Wnioskodawca wskazuje, że „[w]ylączenie (...) samorządowych jednostek organizacyjnych o charakterze zespolonym z kręgu podmiotów objętych wspólnym (wraz z jednostką samorządu terytorialnego) rozliczaniem VAT powoduje, że jednostki zespolone w praktyce traktowane są jako odrębni podatnicy VAT, pomimo, iż nie posiadają przymiotu samodzielności, od którego uzależnione jest bycie podatnikiem VAT na gruncie art. 15 ust. 1 i ust. 2 ustawy o VAT (...)” (strona 18 wniosku).

W zakresie niezgodności zaskarżonych przepisów z art. 84 Konstytucji, Wnioskodawca wskazuje, iż niezgodność ta wynika z faktu „że samorządowe

jednostki budżetowe o charakterze zespolonym traktowane jako odrębni i niezależni podatnicy VAT (pomimo faktu, że obiektywnie takimi być nie mogą z uwagi na brak samodzielności) ponoszą ciężar podatku VAT wbrew przepisom samej ustawy o VAT” (strona 18 wniosku).

W dalszej części uzasadnienia wniosku Inicjator postępowania wskazuje, że wskutek braku możliwości objęcia centralizacją rozliczania podatku VAT jednostek organizacyjnych powiatu o charakterze zespolonym, powiat (miasto na prawach powiatu) pozbawiony zostaje pełnej możliwości samodzielnego określania wewnętrznych struktur organizacyjnych. W ocenie Wnioskodawcy, „[s]ytuacja, w której jednostki samorządu terytorialnego są przez organy władzy centralnej zmuszone do stosowania niejednolitej polityki podatkowej w stosunku do podległych im jednostek organizacyjnych, wchodzących w skład tej samej struktury organizacyjnej stanowi niedopuszczalną ingerencję w swobodę tworzenia jednostek organizacyjnych oraz zarządzania ich działalnością (...). Ingerencja ta powoduje nierówności pomiędzy poszczególnymi jednostkami organizacyjnymi (...). Jednocześnie sytuacja ta narusza zdolność jednostek samorządu terytorialnego do samodzielnego określania wewnętrznych procedur organizacyjnych i przede wszystkim uniemożliwia/utrudnia skuteczne zarządzanie polityką podatkową struktur organizacyjnych jednostek samorządu terytorialnego – co w oczywisty sposób narusza art. 6 ust. 1 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego” (strona 20 wniosku).

W piśmie uzupełniającym z dnia 3 lutego 2022 r. Wnioskodawca podniósł ponadto, że wskazana w punkcie 1 *petitum* wniosku norma narusza art. 165 ust. 1 Konstytucji ponieważ uderza bezpośrednio w prawa majątkowe jednostek samorządu terytorialnego. Wynika to ze specyfiki rozliczeń podatku VAT. Inicjator postępowania argumentuje, że „[p]o centralizacji rozliczenia samorządowych jednostek budżetowych traktowane są jako rozliczenia jednostek samorządu terytorialnego (...). W związku z tym jednostki budżetowe, których



rozliczenia zostały scentralizowane, mają możliwość opodatkowania VAT swoich czynności sprzedażowych – co jednocześnie umożliwia im odliczanie VAT z tytułu przynajmniej części dokonywanych zakupów. Jednostki budżetowe niescentralizowane są natomiast traktowane formalnie jako odrębny od jednostki samorządu terytorialnego podatnik VAT. Wobec tego, korzystają z tzw. zwolnienia podmiotowego, pozostając niezarejestrowane jako czynny podatnik VAT. Brak rejestracji dla celów VAT co do zasady uniemożliwia im zatem dokonywanie odliczeń podatku VAT (...). W konsekwencji jednostki budżetowe niescentralizowane są pozbawione własności części środków pieniężnych, stanowiących własność powiatu (...)" (strona 3 pisma uzupełniającego).

W dalszej części pisma uzupełniającego, Inicjator postępowania przedstawia argumentację dotyczącą niezgodności normy wskazanej w pkt. 1 *petitum* wniosku z art. 6 ust. 1 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego oraz normy wskazanej w pkt. 2 *petitum* wniosku, z art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1, art. 84, art. 165 ust. 1 i 2 Konstytucji RP. Zauważyć należy, że podniesiona tam argumentacja jest zasadniczo powtórzeniem argumentacji zawartej już wcześniej w treści uzasadnienia wniosku – dlatego odstąpiono od jej ponownego przytoczenia.

Przed przystąpieniem do oceny zasadności zarzutów dotyczących niekonstytucyjności zaskarżonego unormowania, konieczne jest rozważenie kwestii formalnych dotyczących zakresu dopuszczalności merytorycznego rozpoznania wniosku Rady Miasta Gliwice przez Trybunał Konstytucyjny.

Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą, Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania zobligowany jest do kontroli, czy nie zachodzi negatywna przesłanka procesowa wyłączająca dopuszczalność merytorycznej oceny zgłoszonych zarzutów, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem postępowania (zob. – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 5 grudnia 2001 r.,

sygn. K 31/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 269; z dnia 30 maja 2007 r., sygn. SK 67/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 64; z dnia 20 grudnia 2007 r., sygn. SK 67/05, OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 168 oraz z dnia 27 lipca 2016 r., sygn. U 5/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 70). „Obowiązek ten dotyczy też wniosków, które podlegają wstępnemu rozpoznaniu stosownie do art. 61 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (...). Nadanie na etapie wstępnego rozpoznania dalszego biegu wnioskowi jednego z podmiotów, o których mowa w art. 191 ust. 1 pkt 3-5 Konstytucji, nie przesądza w efekcie o merytorycznym rozpoznaniu takiego wniosku” (postanowienie TK z dnia 20 listopada 2019 r., sygn. K 2/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 63; zob. również – powołane tam orzecznictwo).

Na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 3 Konstytucji z wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego w sprawach, o których mowa w art. 188 Ustawy Zasadniczej, mogą wystąpić organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego. Akt normatywny, kwestionowany we wniosku pochodzącym od m. in. organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego, musi dotyczyć spraw objętych zakresem jego działania (art. 191 ust. 2 Konstytucji).

W ocenie Prokuratora Generalnego nie ma podstaw do kwestionowania legitymacji Wnioskodawcy do skierowania przedmiotowego wniosku do Trybunału. Inicjator postępowania niewątpliwie jest organem stanowiącym jednostki samorządu terytorialnego – w rozumieniu art. 192 ust. 1 pkt 3 Konstytucji. Norma będąca przedmiotem zaskarżenia dotyczy spraw objętych zakresem działania Wnioskodawcy – biorąc pod uwagę szerokie rozumienie pojęcia „zakresu działania” jednostek samorządu terytorialnego, prezentowane przez Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie (zob. – wyrok TK z dnia 13 lipca 2011 r., sygn. K 10/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 56).

Wniosek inicjujący hierarchiczną kontrolę norm musi spełniać – poza ogólnymi wymaganiami dotyczącymi pism procesowych – również szereg innych warunków formalnych, właściwych dla natury postępowania przed Trybunałem.

Stosownie do art. 47 ust. 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r., poz. 2393; dalej: ustawa otpTK), uzasadnienie wniosku złożonego przez podmiot, o którym mowa w art. 191 ust. 1 pkt 1-5 Konstytucji, musi zawierać precyzyjne oznaczenie przedmiotu zaskarżenia wraz z jego wykładnią, wskazanie adekwatnych wzorców kontroli wraz z ich wykładnią, określenie problemu konstytucyjnego oraz zarzutów niekonstytucyjności, jak również wskazanie argumentów lub dowodów na poparcie zarzutu niekonstytucyjności. We wniosku złożonym przez podmiot, o którym mowa w art. 191 ust. 1 pkt 3-5 Konstytucji, należy także uzasadnić, powołując przepis prawa lub statutu, że kwestionowany akt normatywny lub jego część dotyczy spraw objętych zakresem działania wnioskodawcy (art. 48 ust. 1 pkt 1 ustawy otpTK). Ponadto, do wniosku dołącza się uchwałę lub inne rozstrzygnięcie podmiotu, o którym mowa w art. 191 ust. 1 pkt 3-5 Konstytucji, stanowiące podstawę wystąpienia z wnioskiem i określające kwestionowany akt normatywny lub jego część oraz wskazujące wzorce kontroli (art. 48 ust. 2 pkt 1 ustawy otpTK).

Należy zwrócić uwagę na to, że główny nurt argumentacji Wnioskodawcy jest skoncentrowany wokół niekonstytucyjności normy art. 3 w zw. z art. 2 pkt 1 lit. a ustawy centralizacyjnej w zw. z art. 4 ust. 2 i art. 33a ust 1, 2 i 3 u.s.p., której treść miała zostać ustalona w orzecznictwie NSA. Trzeba w tym miejscu przypomnieć, że, zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, jedynie „[j]eżeli jednolita i konsekwentna praktyka stosowania prawa w sposób bezsporny ustaliła wykładnię danego przepisu, a jednocześnie przyjęta interpretacja nie jest kwestionowana przez przedstawicieli doktryny, to

przedmiotem kontroli konstytucyjności jest norma prawna dekodowana z danego przepisu zgodnie ustaloną praktyką (postanowienie TK z dnia 21 września 2005 r., sygn. SK 32/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 95). Co więcej, jak zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 8 grudnia 2009 r., sygn. SK 34/08, „[d]okonując kontroli konstytucyjności prawa, Trybunał Konstytucyjny uwzględnia praktykę rozumienia i stosowania zaskarżonego przepisu, jeżeli ma ona charakter:

- a) stały,
- b) powtarzalny,
- c) powszechny oraz

d) determinuje faktycznie jednoznaczne odczytanie przepisu poddanego kontroli (zob. np. wyroki TK: z 17 listopada 2008 r., sygn. SK 33/07, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 154; z 16 września 2008 r., sygn. SK 76/06, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 121; z 26 lutego 2008 r., sygn. SK 89/06, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 7; z 28 stycznia 2003 r., sygn. SK 37/01, OTK ZU nr 1/A/2003, poz. 3; z 9 czerwca 2003 r., sygn. SK 12/03, OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 51; z 6 września 2001 r., sygn. P 3/01, OTK ZU nr 6/2001, poz. 163; z 8 maja 2000 r., sygn. SK 22/99, OTK ZU nr 4/2000, poz. 107 oraz postanowienie z 16 października 2007 r., sygn. SK 13/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 115)” (OTK ZU nr 11/A/2009, poz.165). Wnioskodawca w żaden sposób nie wykazał jednak, że sytuacja taka zachodzi w niniejszej sprawie.

W uzasadnieniu wniosku, Inicjator postępowania wskazuje, że – po pierwsze – sposób rozumienia zaskarżonych przepisów został ustalony przez Ministerstwo Finansów w broszurze informacyjnej z dnia 24 listopada 2016 r. zatytułowanej „Centralizacja rozliczeń podatku VAT jednostek samorządu terytorialnego”. Po drugie, ów sposób rozumienia został – w ocenie Wnioskodawcy – utrwalony w orzecznictwie sądów administracyjnych. Powołał się – w związku z powyższym argumentem na: wyrok NSA z dnia

2 października 2020 r., sygn. I FSK 1870/17, wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 6 czerwca 2017 r., sygn. I SA/Wr 198/17 oraz na wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 lipca 2017 r., sygn. I SA/Wr 417/17. Należy zwrócić uwagę, że wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 2020 r., sygn. I FSK 1870/17 jest wyrokiem zapadłym w sprawie ze skargi Wnioskodawcy. W wyroku tym NSA stwierdził, że „[f]unkcjonujące na poziomie powiatu jednostki takie jak: powiatowy urząd pracy, komenda miejska Państwowej Straży Pożarnej, powiatowy inspektorat nadzoru budowlanego nie podlegają centralizacji rozliczeń w podatku od towarów i usług, o której mowa w art. 3 ustawy z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego” (SIP LEX, orzeczenie nr 3067640). Podobne rozumienie przedmiotowych przepisów (w odniesieniu do Powiatowych Urzędów Pracy) zostało przedstawione w przywołanych przez Wnioskodawcę wyrokach WSA we Wrocławiu z dnia 6 czerwca 2017 r. oraz 13 lipca 2017 r. Wskazać należy jednak, że w dniu 23 czerwca 2022 r. NSA wydał wyrok w sprawie o sygn. I FSK 2098/18 w którym, oddalił skargę kasacyjną od wyroku WSA w Krakowie z dnia 29 maja 2018 r., sygn. I SA/Kr 220/18 i podzielił zapatrywania prawne sądu pierwszej instancji stwierdzając, że „Wojewódzki Urząd Pracy jest samorządową jednostką budżetową województwa niemającą przymiotu samodzielności podatkowej w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, co oznacza, że skoro nie można jej uznać za podatnika VAT, nie może samodzielnie rozliczać się z tego podatku. Wojewódzki Urząd Pracy będący budżetową jednostką organizacyjną samorządu województwa (art. 8 ust. 3 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy) stanowi jednostkę organizacyjną w rozumieniu art. 2 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych

zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego podlegającą – zgodnie z art. 3 tej ustawy – rozliczeniu z podatku przez samorząd województwa” (SIP LEX, orzeczenie nr 3503751).

Mając powyższe na uwadze wskazać należy, że w chili obecnej mamy do czynienia z sytuacją, w której, w przedmiocie objętym zakresem Wniosku, zapadły dwa orzeczenia NSA, które prezentują odmienne poglądy co do rozumienia zaskarżonych przepisów – przy czym jedno z orzeczeń jest orzeczeniem zapadłym w sprawie Wnioskodawcy, będącej kanwą wniesienia wniosku rozpoznawanego w niniejszym postępowaniu. W drugim orzeczeniu, NSA prezentuje sposób rozumienia przedmiotowych przepisów w sposób zbliżony do zapatrywań Inicjatora postępowania przedstawionych we wniosku.

W związku powyższym, nie można mówić o ukształtowaniu się w orzecznictwie sądowym przytoczonej we wniosku praktyki rozumienia i stosowania zaskarżonych przepisów, która ma charakter stały, powtarzalny, powszechny oraz determinujący faktycznie jednoznaczne odczytanie przepisów poddanych kontroli. Inicjator postępowania nie przywołuje w uzasadnieniu wniosku także prezentowanych w doktrynie prawa poglądów wskazujących na rzeczywiste ukształtowanie się wskazanej we wniosku praktyki rozumienia przedmiotowych przepisów. Wskazał on jedynie, że do ukształtowania się wskazanej przez niego praktyki doszło w związku z wydaniem przez Ministerstwo Finansów broszury informacyjnej z dnia 24 listopada 2016 r. zatytułowanej „Centralizacja rozliczeń w podatku VAT jednostek samorządu terytorialnego”. O ile można przyjąć, że taka broszura ma walory informacyjne dla podmiotów, których rzeczony przepisy dotyczą, o tyle nie można przyjąć, że

ma ona istotne znaczenie dla stosowania przepisów przez organy administracji państwowej czy – tym bardziej – sądy.

Przyjąć należy, że Wnioskodawca nie wykazał ukształtowania się praktyki rozumienia i stosowania zaskarżonych przepisów, na której istnienie wskazuje we wniosku. Podkreślić należy, że – w ocenie Wnioskodawcy – to właśnie powyższa praktyka miała nadać zaskarżonym przepisom niekonstytucyjną treść.

Podkreślenia wymaga także i ta okoliczność, że w ustalonym w niniejszej sprawie stanie faktycznym i prawnym sposób w jaki Inicjator postępowania formułuje i uzasadnia zarzuty wniosku wskazuje, że *de facto* zmierza on do poddania kontroli przez Trybunał Konstytucyjny orzeczenia NSA zapadłego w jego sprawie. Wskazać należy, że postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie hierarchicznej kontroli norm nie może służyć takiemu celowi.

Postępowanie w powyższym zakresie podlega więc umorzeniu, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Inny zarzut wniosku dotyczy dostrzeżonego przez Inicjatora postępowania pominięcia legislacyjnego, którym dotknięta ma być zaskarżona regulacja. Jak wskazuje sam Wnioskodawca „(...) skoro – przy hipotetycznym założeniu jej prawidłowości i zgodności z Konstytucją RP – jednolita i konsekwentna praktyka stosowania prawa ustaliła wykładnię art. 3 w związku z art. 2 pkt 1 lit. a Ustawy centralizacyjnej (w obowiązującym brzmieniu) jako wykluczającą z kręgu podmiotów objętych wspólnym rozliczaniem VAT jednostki organizacyjne o charakterze zespolonym, to ewidentnie mamy w sprawie do czynienia z tzw. pominięciem legislacyjnym, co również stanowiłoby o naruszeniu art. 2 Konstytucji RP” (strona 16 wniosku). „W niniejszej sprawie pominięcie prawodawcze (...) polegałoby na niepełnym uregulowaniu kwestii jednostek budżetowych jednostek samorządu terytorialnego, poprzez ustalenie zbyt

wąskiego zakresu stosowania art. 2 ust. 1 lit. a) Ustawy centralizacyjnej (...)” (strona 17 wniosku).

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, pominięcie prawodawcze jest sytuacją, w której „integralną, funkcjonalną częścią treści jakiejś normy powinien być pewien element, którego brakuje, a z uwagi na podobieństwo do istniejących unormowań należy oczekiwać jego istnienia (zob. postanowienie TK z 14 maja 2009 r., sygn. Ts 189/08, OTK ZU nr 3/B/2009, poz. 202, s. 545). Inna sytuacja występuje w przypadku zaniechania ustawodawczego, polegającego na braku uregulowania przez ustawodawcę oznaczonej materii, nawet jeśli obowiązek jej uregulowania wynika z przepisów rangi konstytucyjnej (zob. np. wyroki TK z: 9 października 2001 r., sygn. SK 8/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 211, s. 1033; 2 czerwca 2009 r., sygn. SK 31/08, OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 83, s. 845). W kompetencjach Trybunału Konstytucyjnego nie leży orzekanie o tak rozumianym zaniechaniu prawodawczym. W ramach określonej konstytucyjnie jego kognicji mieszczą się bowiem jedynie istniejące akty normatywne” (wyrok TK z dnia 24 listopada 2010 r., sygn. K 32/09, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 108). Z zaniechaniem prawodawczym mamy do czynienia, „gdy ustawodawca nie wykonał w jakimś zakresie swojej powinności – przykładowo – co do wydania aktu wykonawczego, albo gdy nie uregulował jakiejś sfery z przyczyn czysto aksjologicznych, czego odbiciem jest realizowana polityka legislacyjna. Takie sytuacje wymykają się spod kontroli Trybunału Konstytucyjnego. Nie ma on bowiem kompetencji do orzekania o tego rodzaju pominięciach, tworzących lukę aksjologiczną” (wyrok TK z dnia 9 czerwca 2003 r., sygn. SK 5/03, OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 50).

Trybunał uznaje lukę w prawie za pominięcie prawodawcze podlegające rozpoznaniu w sytuacji, w której niejako przypadkowo wyłączono z zakresu normowania pewną grupę zjawisk lub osób mimo tego, iż z innych, analogicznych regulacji oraz zasad konstytucyjnych wynika, że powinny być objęte



unormowaniem. Trybunał przyjmuje, że „[p]omocniczym kryterium stosowanym niekiedy do odróżnienia zaniechania od pominięcia ustawodawczego jest przesłanka celowego i świadomego działania prawodawcy (ustawodawcy): jeżeli dane rozwiązanie zostało w zamierzony sposób pozostawione poza zakresem regulacji, należy je kwalifikować jako zaniechanie ustawodawcze (por. np. wyrok z 8 września 2005 r., sygn. P 17/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 90). (...) Ze względu na wyjątkowy charakter badania przez Trybunał Konstytucyjny pominięć prawodawczych, ewentualne wątpliwości co do zakwalifikowania konkretnych sytuacji należy zawsze rozstrzygać na korzyść zaniechań ustawodawczych (»co do zasady brak regulacji oznacza, że mamy do czynienia z zaniechaniem ustawodawczym« – por. np. postanowienie z 10 października 2012 r., sygn. Ts 38/12, OTK ZU nr 6/B/2012, poz. 535). Przy ocenie »jakościowej tożsamości« materii pominiętych i unormowanych w zaskarżonym przepisie konieczna jest daleko posunięta ostrożność: »zbyt pochopne «upodobnienie» materii nieunormowanych z tymi, które znalazły swoją wyraźną podstawę w treści badanego przepisu, grozi bowiem każdorazowo postawieniem zarzutu o wykraczanie przez Trybunał Konstytucyjny poza sferę kontroli prawa i uzurpowanie sobie uprawnień o charakterze prawotwórczym (powołane postanowienie o sygn. SK 17/02)«” (postanowienie TK z dnia 2 grudnia 2014 r., sygn. SK 7/14, OTK ZU nr 11/A/2014, poz. 123).

Co więcej, wymogi, jakie Sąd Konstytucyjny stawia uzasadnieniom zarzutów dotyczących pominięć prawodawczych, są bardzo wysokie. Ze względu na skutki rozstrzygnięć w przedmiocie konstytucyjności pominięcia legislacyjnego, kontrola tego typu braków ma charakter wyjątkowy, a „[s]kuteczne zakwestionowanie pominięcia prawodawczego wymaga od podmiotu inicjującego postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym także wyjątkowej staranności i zaangażowania” (postanowienie TK z dnia 2 grudnia 2014 r., sygn. SK 7/14, *op. cit.*; por. także postanowienie TK z dnia 2 września 2002 r., sygn. K 17/02, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 68). Trybunał stoi na

stanowisku, że „postawione zarzuty muszą być precyzyjne i nie mogą polegać na wskazaniu, że przepis nie zawiera konkretnej regulacji, której istnienie zadowalałoby wnioskodawcę. Gdyby istniała możliwość zaskarżenia przepisu pod zarzutem, iż nie zawiera on regulacji, które w przekonaniu wnioskodawcy winny się w nim znaleźć, każdą ustawę lub dowolny jej przepis można byłoby zaskarżyć w oparciu o tego rodzaju przesłankę negatywną. Gdyby ustawodawca uznał za celowe takie ukształtowanie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego, zawarłby stosowną normę w Ustawie Zasadniczej, istniałoby jednak wówczas niebezpieczeństwo, że Trybunał Konstytucyjny przestałby być »sądem prawa«, a stałby się *quasi* ustawodawcą” (wyrok TK z dnia 19 listopada 2001 r., sygn. K 3/00, OTK ZU nr 8/A/2001, poz. 51). Zarzut nie może więc prowadzić do „uzupełniania” obowiązującego stanu prawnego o rozwiązania pożądane z punktu widzenia inicjatora postępowania, ponieważ wykraczałoby to poza konstytucyjną rolę Trybunału jako „negatywnego ustawodawcy” i naruszałoby zasadę podziału władzy (zob. *ibidem*, por. także wyrok TK z dnia 13 listopada 2007 r., sygn. P 42/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 123). Pominięcia prawodawcze najczęściej występują w regulacjach „sprawiających wrażenie przypadkowych (np. pozostawionych z poprzedniej wersji przepisu, absurdalnych albo oczywiście dysfunkcyjnych)” [postanowienie TK z dnia 2 grudnia 2014 r., sygn. SK 7/14, *op. cit.*]. Zarzut nie może również dotyczyć całego aktu normatywnego i powinien wykazywać zbyt wąski zakres zastosowania przedmiotowego przepisu (zob. postanowienie TK z dnia 10 października 2012 r., sygn. Ts 38/12, OTK ZU nr 6/B/2012, poz. 534). Najbardziej bowiem typowe pominięcia prawodawcze to sytuacje, w których badane unormowanie nie odnosi się do wszystkich przypadków, do których – zgodnie z zasadami konstytucyjnymi – powinno się ono odnosić (zob. wyroki TK z dnia 16 czerwca 2009 r., sygn. SK 5/09, OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 84 czy 28 kwietnia 2009 r., sygn. K 27/07, OTK ZU nr 4/A/2009, poz. 54).

Mając powyższe na uwadze, należy – w pierwszej kolejności – zauważyć, że Wnioskodawca nie wywiązał się z obowiązku należytego uzasadnienia zarzutu pominięcia legislacyjnego. Uzasadnienie powyższego zarzutu znajduje się na stronie 17 wniosku, przy czym połowę tego uzasadnienia stanowi przytoczenie dotychczasowych poglądów Trybunału Konstytucyjnego dotyczących pominięć legislacyjnych. Brak w uzasadnieniu przynajmniej próby wykazania, że wskazana przez niego luka w unormowaniu prawnym stanowi pominięcie – a nie celowe zaniechanie legislacyjne. Już sama ta okoliczność – z uwagi na przepis art. 47 ust. 2 pkt 6 uotpTK – decyduje o konieczności umorzenia postępowania w przedmiotowym zakresie.

Niemniej jednak, na marginesie powyższych uwag stwierdzić trzeba, że luka prawna, na której istnienie wskazuje Wnioskodawca, nosi cechy co najwyżej zaniechania prawodawczego.

Powyższa konstatacja wynika – w pierwszej kolejności – z analizy uzasadnienia projektu ustawy centralizacyjnej (druk sejmowy nr 709/VIII kadencji). W uzasadnieniu tym projektodawca wskazał, że potrzeba wprowadzenia przedmiotowej regulacji jest konsekwencją konieczności dostosowania systemu prawa krajowego do wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) z dnia 29 września 2015 r., w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, oraz do uchwały NSA z dnia 17 marca 2015 r., sygn. I FSK 1725/14.

We wskazanym wyżej wyroku TSUE wskazał, że gminne jednostki budżetowe – będące przedmiotem postępowania głównego, nie mogą być uznane za podatników VAT, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady Unii Europejskiej z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L 347 z 11.12.2006 r., str. 1 ze zmianami). Z kolei, w uchwale z dnia 17 marca 2015 r. NSA stwierdził, że także zakłady budżetowe jednostek

samorządu terytorialnego nie spełniają kryterium samodzielności uzasadniającego traktowanie ich jako samodzielnego podatnika VAT.

W uzasadnieniu projektu ustawy wskazano, że „[m]ając na uwadze wyrok TSUE oraz uchwałę NSA, niezbędne jest dokonanie jak najszybszej centralizacji rozliczeń w zakresie podatku VAT w samorządach. Centralizacja ta musi objąć utworzone przez samorząd jednostki organizacyjne, przez które należy rozumieć jednostki budżetowe, zakłady budżetowe oraz urzędy gminy, starostwa powiatowe i urzędy marszałkowskie”.

Sięgnięcie do uzasadnienia projektu prowadzi do jasnego wniosku, że zakres uregulowania ustawy centralizacyjnej nie jest przypadkowy, ale jest efektem celowego działania prawotwórczego. Projektodawca wyraźnie wskazał, że ustawa centralizacyjna ma objąć swoim zakresem podmioty, których dotyczył wyrok TSUE oraz uchwała NSA, to jest samorządowe jednostki budżetowe oraz zakłady budżetowe, a ponadto urzędy gmin, starostwa powiatowe i urzędy marszałkowskie.

W dalszej kolejności należy zwrócić uwagę na to, że jednostki organizacyjne administracji zespolonej wskazane przez Wnioskodawcę, tj. Powiatowy Urząd Pracy, Powiatowy Inspektorat Nadzoru Budowlanego oraz Komenda Miejska Państwowej Straży Pożarnej istotnie różnią się w swoim charakterze od powiatowych jednostek budżetowych i zakładów budżetowych – także co do zakresu ich samodzielności. Jak zauważono w doktrynie „(...) spośród wielu przejawów zwierzchnictwa najistotniejszym elementem tworzącym konstrukcję zespolenia jest zespolenie osobowe i kompetencyjne. (...) Analiza tego zespolenia w powiecie (...) wskazuje, że jest ono niepełne w odniesieniu do zespolenia osobowego (starosta ma tylko prawo opiniowania rozstrzygnięć w sprawach personalnych), a praktycznie nie istnieje w odniesieniu do zespolenia kompetencyjnego. Organy służb, inspekcji i straży pomimo ich zespolenia ze starostą pozostają organami administracji rządowej, a wykonując

zadania powiatu, czynią to we własnym imieniu i mają do pomocy własny aparat pomocniczy” (Cz. Martysz, [w]: *Ustawa o samorządzie powiatowym. Komentarz*, B. Dolnicki (red.), komentarz do art. 33b, SIP LEX). Wydaje się, że zakres samodzielności – także w relacji do kryteriów występujących w definicji podatnika w podatku VAT – w przypadku jednostek organizacyjnych administracji zespolonej jest znacznie większy niż w przypadku powiatowych jednostek budżetowych i zakładów budżetowych, dlatego pozostawienie tych pierwszych poza zakresem regulacji ustawy centralizacyjnej należy uznać za świadomą decyzję ustawodawcy.

Z powyższego wynika także wniosek, że wskazanie w art. 2 pkt 1 lit a ustawy centralizacyjnej kwestionowanego przez Wnioskodawcę warunku „utworzenia” przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządowej jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego – aby mogły być one traktowane jako jednostki organizacyjne w rozumieniu tej ustawy – było celowym zabiegiem, mającym wyznaczyć zakres podmiotowy ustawy centralizacyjnej i ograniczyć go do tworzonych przez jednostki samorządu terytorialnego jednostek i zakładów budżetowych.

Z powyższych względów, postępowanie podlega umorzeniu w całości na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy otpTK – wobec niedopuszczalności wydania orzeczenia.

Biorąc powyższe pod uwagę, wnoszę jak w *petitum*.

~~z upoważnienia  
Prokuratora Generalnego~~

~~Rafał Herold  
Zastępca Prokuratora Generalnego~~