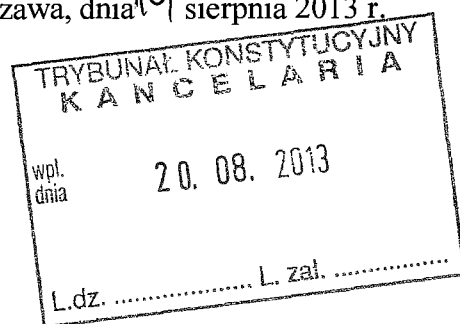


PREZES RADY MINISTRÓW
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, dnia 14 sierpnia 2013 r.

RCL DPiO 5604-36/13
Dot.: Sygn. akt SK 15/13
SK 16/13



Pan
Andrzej Rzepliński
Prezes
Trybunału Konstytucyjnego

W związku ze skierowanymi do Trybunału Konstytucyjnego skargami konstytucyjnymi Spółki M S.A., z siedzibą w S , w połączonych sprawach o sygn. akt SK 15/13 i SK 16/13, w przedmiocie stwierdzenia niezgodności § 5 ust. 2a rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 5 grudnia 2006 r. w sprawie pomorskiej specjalnej strefy ekonomicznej (Dz. U. Nr 228, poz. 1667, z późn. zm.) oraz § 1 pkt 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 2 listopada 2007 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie pomorskiej specjalnej strefy ekonomicznej (Dz. U. Nr 211, poz. 1545) w związku z art. 4 ust. 1 i 4 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz. U. Nr 123, poz. 600, z późn. zm.), w brzmieniu obowiązującym na dzień 2 listopada 2007 r., oraz w związku z art. 12 i art. 16 ust. 1 i 2 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 21, poz. 86, z późn. zm.) z:

- 1) art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej w związku z art. 84, art. 87 ust. 1, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,
- 2) art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 Konstytucji w związku z art. 84, art. 87 ust. 1, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,
- 3) art. 2 i 7 Konstytucji w związku z art. 84, art. 87 ust. 1, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji

– uprzejmie przedstawiam następujące stanowisko w sprawie.

Wnoszę o umorzenie postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z późn. zm.), ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku w sprawie wszczętej na podstawie ww. skarg konstytucyjnych, które – zwłaszcza z uwagi na wskazanie za przedmiot skarg przepisu niestanowiącego podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia o konstytucyjnych wolnościach lub prawach albo obowiązkach – nie spełniają warunków formalnych ich rozpoznania określonych w art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz art. 47 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym.

I. Podstawa prawna

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, zwanej dalej „ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych” lub „u.p.d.o.p.”, wolne od podatku dochodowego są dochody (z zastrzeżeniem ust. 4-6) uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych, zwanej dalej „ustawą o specjalnych strefach ekonomicznych” lub „ustawą o SSE”. Przedmiotowe zezwolenie uprawnia do prowadzenia działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej (zwanej dalej „SSE”), określając jednocześnie przedmiot oraz warunki prowadzenia tej działalności, czyli – co istotne – zakres i warunki korzystania przez przedsiębiorcę z pomocy publicznej (art. 16 ust. 2). W oparciu o ten przepis, zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie SSE ma wskazywać przede wszystkim warunki dotyczące: zatrudnienia określonej liczby pracowników, przez określony czas oraz dokonania na terenie SSE inwestycji o wartości przewyższającej określoną kwotę. Jak stanowi art. 12 ustawy o SSE, spełnienie powyższych warunków – w ramach wyznaczonych ww. zezwoleniem – uprawnia przedsiębiorcę do skorzystania ze zwolnienia podatkowego od dochodów uzyskanych z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej na terenie SSE, na zasadach określonych w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p.). Warto w tym miejscu zaznaczyć, że dla ustalenia „konkretnych” warunków korzystania z ww. zwolnienia podatkowego – w przypadku każdego przedsiębiorcy – konieczne jest sięgnięcie do indywidualnego zezwolenia, wyznaczającego każdorazowo warunki korzystania z tej pomocy.

Równocześnie § 5 ust. 2a rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 5 grudnia 2006 r. w sprawie pomorskiej specjalnej strefy ekonomicznej, zwanego dalej „rozporządzeniem

(wydanego na podstawie art. 4 ust. 1 i art. 5a ust. 1 ustawy o SSE – stan prawny na dzień 2 listopada 2007 r.), stanowi, że w przypadku przedsiębiorcy, którego przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część objęto granicami SSE, zwolnienia od podatku dochodowego z tytułu kosztów nowej inwestycji przysługują od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostały poniesione wydatki inwestycyjne i został osiągnięty poziom zatrudnienia, określone w zezwoleniu, w okresie od dnia uzyskania zezwolenia aż do wyczerpania dopuszczalnej pomocy regionalnej. Dokonując wykładni § 5 ust. 2a rozporządzenia należy stwierdzić, że zwolnienie od podatku przysługuje w okresie objętym zezwoleniem, ale dopiero po spełnieniu określonych warunków w zakresie wydatków i zatrudnienia.

II. Ustalenia faktyczne

Na gruncie przedstawionego stanu prawnego Skarżąca wnioskiem z dnia października 2008 r. (uzupełnionym pismem z dniem grudnia 2008 r.) wniosła o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych: w zakresie momentu rozpoczęcia korzystania ze zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p., oraz w zakresie związania produktów wyprodukowanych z dochodem zwolnionym na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 tej ustawy. W związku z powyższym Skarżąca, prezentując swoje stanowisko, zadała organowi podatkowemu następujące pytania:

- 1) Czy Spółka ma prawo do zwolnienia części dochodu z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych od momentu uzyskania zezwolenia, w ten sposób, że po osiągnięciu odpowiedniej wielkości wydatków i wielkości zatrudnienia będzie miała prawo do zwrotu podatku dochodowego za okres od uzyskania zezwolenia.
- 2) Czy sprzedaż produktów Spółki wyprodukowanych przed dniem 1 stycznia 2008 r., winna być potraktowana jako związana z dochodem opodatkowanym, zaś sprzedaż produktów wyprodukowanych od dnia 1 stycznia 2008 r., winna być związana z działalnością zwolnioną (tzw. *cut-off*), czy też rozgraniczenie to winno być ustalone na pierwszy dzień miesiąca następującego po miesiącu osiągnięcia odpowiednich wskaźników określonych w zezwoleniu.

W odpowiedzi na przedmiotowy wniosek Skarżącej, Minister Finansów wydał osobne interpretacje odnoszące się do każdego z przedstawionych we wniosku zagadnień (z dnia stycznia 2009 r.: nr i nr). Organ wskazał m.in., że podstawą do skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym jest zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy

ekonomicznej (art. 16 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych). Dalej organ zaznaczył że w przypadku przedsiębiorców, którzy realizują nową inwestycję na terenie już funkcjonującego przedsiębiorstwa (tzw. inwestycje typu brownfield) zastosowanie znajduje § 5 ust. 2a ww. rozporządzenia, wskazujący, że zwolnienia z podatku dochodowego z działalności prowadzonej na terenie strefy, przysługują od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostały poniesione wydatki inwestycyjne i został osiągnięty poziom zatrudnienia, określone w zezwoleniu, w okresie od dnia uzyskania zezwolenia aż do wyczerpania dopuszczalnej pomocy regionalnej. Pomimo tego, że zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych będzie obejmowało cały okres od dnia otrzymania zezwolenia do momentu wyczerpania dopuszczalnej pomocy regionalnej, Spółka nie ma prawa dokonać korekty za okres od dnia otrzymania zezwolenia do dnia spełnienia warunków określonych w zezwoleniu, gdyż przeczyłoby to istocie przedmiotowego przepisu, mającego na celu zniwelowanie różnic pomiędzy przedsiębiorcami dokonującymi inwestycji na zasadzie *greenfield* i *brownfield*. Jednocześnie organ podatkowy wskazał, że aby podmiot mógł korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, musi uzyskać dochód, który stanowi różnicę pomiędzy przychodami a kosztami ich uzyskania. W konsekwencji, wyprodukowanie danego produktu i koszty z tym związane muszą łączyć się z przychodami, stanowiąc jeden z elementów dochodu, który może podlegać zwolnieniu. W związku z tym, wobec stanowiska zajętego w interpretacji dotyczącej pierwszego pytania, Spółka może rozpocząć korzystanie ze zwolnienia w momencie poniesienia wydatków inwestycyjnych i osiągnięcia poziomu zatrudnienia określonych w zezwoleniu. Dlatego też dopiero od tego dnia będzie mogła pomniejszać dochód uzyskiwany z prowadzonej na terenie strefy działalności gospodarczej objętej zwolnieniem, przy czym zakres zwolnienia wyznaczany jest zarówno w płaszczyźnie rodzaju działalności zwolnionej, jak i zakresu jego obowiązywania. Tym samym, w obu ww. interpretacjach indywidualnych organ stwierdził, iż stanowisko Spółki przedstawione w ww. wniosku jest nieprawidłowe.

Po wezwaniu przez Skarżącą do usunięcia naruszenia prawa i zmiany wydanej interpretacji, organ w odpowiedziach na wezwania do usunięcia naruszenia prawa z dnia marca 2009 r. nr i nr, stwierdził brak podstaw do zmiany ww. interpretacji indywidualnych.

Skarżąca wniosła skargi na ww. interpretacje indywidualne do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w B, który wyrokami z dnia lipca 2009 r., sygn. akt i sygn. akt oddalił ww. skargi. Podobnie oddalone zostały skargi

III.1. Przesłanka dopuszczalności rozpoznania skargi konstytucyjnej wynikająca z art. 79 ust. 1 Konstytucji i art. 47 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym

W świetle wykładni treści normatywnej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych, dokonanej przez sądy administracyjne (WSA i NSA) w ww. wyrokach, którą odniesiono do jedynie formalnej podstawy rozstrzygnięcia organu podatkowego (w interpretacji indywidualnej powołano się na § 5 ust. 2a rozporządzenia) – uczynionej przez Skarżącą przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej – oczywistym jest, iż norma podatkowa, stanowiąca podstawę ograniczenia prawa do zwolnienia z podatku dochodowego, w stanie faktycznym przedstawionym przez Skarżącą, została zawarta w przepisach ww. ustaw (vide: art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p. w związku z art. 12 i 16 ust. 1 i 2 ustawy o SSE), a nie zaś zaskarżonym przepisem rozporządzenia.

III.1.1. Przywołanie podstawy prawnej rozstrzygnięcia

Przedmiotowa skarga konstytucyjna, czyniąc zarzuty względem § 5 ust. 2a rozporządzenia, wydaje się być w istocie skargą na stosowanie prawa przez organ podatkowy – który błędnie przywołał ww. przepis rozporządzenia, jako podstawę indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, dokonanej na wniosek Skarżącej – nie zaś skargą na stanowienie prawa.

Z uwagi na powyższe podkreślenia wymaga, że, przyjęcie przez organ podatkowy – w indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego – błędnej podstawy rozstrzygnięcia nie mieści się w zakresie kognicji Trybunału Konstytucyjnego²⁾, która oparta jest głównie na kontroli aktów stanowienia prawa, a nie ich stosowania przez organy lub sądy³⁾. Powyższe wynika w przyjętego w Konstytucji modelu skargi konstytucyjnej, nakazującego skierowanie jej wyłącznie przeciwko ustawie lub innemu aktowi normatywnemu naruszającemu konstytucyjne wolności lub prawa skarżącego, czyniąc z niej „skargę na przepis”, a nie na jego konkretne, nawet wadliwe zastosowanie, które miałyby prowadzić do

²⁾ W trybie skargi konstytucyjnej nie można bowiem badać słuszność czy prawidłowość podjętych przez organy stosujące prawo rozstrzygnięć, a tym bardziej nie podlegają ocenie przesłanki leżące u podstaw tych rozstrzygnięć. Trybunał Konstytucyjny nie bada też, czy organ stosujący prawo prawidłowo ustalił stan faktyczny. Z tych też względów przedmiotem skargi konstytucyjnej może być tylko ten przepis, który faktycznie stanowił podstawę rozstrzygnięć wydanych w indywidualnej sprawie skarżącego (por. postanowienie z dnia 17 kwietnia 2002 r., sygn. akt Ts 80/01).

³⁾ W postanowieniu z dnia 13 października 2008 r., sygn. akt SK 20/08, Trybunał podkreślił, iż kontrola stosowania prawa przez sądy – choćby nawet błędnego – pozostaje poza jego kognicją (por. np. wyroki z dnia: 21 grudnia 2004 r., sygn. SK 19/03, oraz 27 marca 2007 r., sygn. akt SK 3/05.).

niekonstytucyjnego skutku. Stąd też, jak zaznacza Trybunał w swoim orzecznictwie, skarga konstytucyjna na stosowanie prawa jest niedopuszczalna⁴⁾.

Zgodnie z utrwaloną w orzecznictwie Trybunału tezą, dopuszczenie zaskarżenia tylko takich przepisów, które stanowiły podstawę orzeczenia o prawach skarżącego jest przejawem konkretnego charakteru kontroli norm prawnych w trybie skargi konstytucyjnej. Dyspozycja art. 79 ust. 1 Konstytucji w sposób jednoznaczny wyklucza możliwość uczynienia przedmiotem kontroli przepisu, który nie stanowił podstawy rozstrzygnięcia, nawet, gdy przepis ten wykazuje związek funkcjonalny z innymi przepisami ustawy⁵⁾. Przy czym nie chodzi o możliwość kwestionowania każdego przepisu kształtującego sytuację prawną skarżącego, ale jedynie takiego, który stanowił podstawę normatywną orzeczenia, tj. takiego, który znalazł zastosowanie przy orzekaniu, determinując treść zapadłego orzeczenia⁶⁾.

III.1.2. Ostateczne rozstrzygnięcie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach

Niezależnie od przekonania Skarżącej i przywołania w rozstrzygnięciu organu podatkowego – jako jego podstawy – § 5 ust. 2a rozporządzenia, rozstrzygnięcie to nie stanowi ostatecznego orzeczenia o wolnościach lub prawach albo obowiązkach w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz art. 47 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, jako że w badanej sprawie wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w B , a następnie Naczelny Sąd Administracyjny. Konfrontując ten stan rzeczy z wymogiem uczynienia przedmiotem skargi konstytucyjnej – a co za tym idzie przedmiotem kontroli konstytucyjnej – wyłącznie przepisów determinujących treść ostatecznego orzeczenia sądu lub organu administracji publicznej, o ile treść normatywna tych przepisów stanowi przyczynę naruszenia określonych w Konstytucji wolności lub praw albo obowiązków, należy dojść do wniosku, że wniesiona, przez Skarżącą, skarga konstytucyjna również w powyższym zakresie nie spełnia warunków formalnych określonych w art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz art. 47 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym⁷⁾.

Konieczność dokładnego wskazania w ramach skargi konstytucyjnej przepisu stanowiącego rzeczywistą podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia, Trybunał jednoznacznie przedstawił w postanowieniu z dnia 7 marca 2011 r., sygn. akt Ts 205/10, w którym

⁴⁾ Tak w postanowieniu: z dnia 7 maja 2013 r. Sygn. SK 31/12, z dnia 2 grudnia 2010 r. sygn. SK 11/10, z dnia 1 grudnia 2010 r. Sygn. akt SK 50/07, z dnia 26 października 2005 r., sygn. SK 11/03.

⁵⁾ Patrz postanowienie TK z dnia: 4 kwietnia 2008 r., sygn. akt Ts 9/07 i z 13 czerwca 2011 r., sygn. akt SK 26/09

⁶⁾ Patrz postanowienie TK z dnia: 11 grudnia 2006 r., sygn. akt SK 17/06, oraz wyroki TK z dnia: 22 listopada 2005 r., sygn. akt SK 8/05, 29 kwietnia 2008 r., sygn. akt SK 11/07, oraz 8 grudnia 2009 r., sygn. SK 34/08.

⁷⁾ jw.

przypomniał, iż skarga konstytucyjna jest sformalizowanym środkiem ochrony konstytucyjnych praw lub wolności, którego wniesienie wymaga uprzedniego spełnienia szeregu przesłanek stanowiących *conditio sine qua non* jego merytorycznego rozpoznania. Podstawową przesłanką skorzystania ze skargi konstytucyjnej jest zakwestionowanie takich przepisów, które wykazują podwójną kwalifikację – prowadzą do naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego, a jednocześnie są podstawą ostatecznego orzeczenia sądu lub organu administracji publicznej, wydanego w indywidualnej sprawie skarżącego. W odróżnieniu od wniosków kierowanych przez podmioty wyliczone w art. 191 ust. 1 pkt 1-5 Konstytucji, skarga nie jest środkiem uruchamiania tzw. kontroli abstrakcyjnej, a więc realizowanej w oderwaniu od płaszczyzny stosowania kwestionowanych przepisów. W konsekwencji, skarżący może uczynić przedmiotem zaskarżenia wyłącznie przepisy zastosowane w jego sprawie, które legły u podstaw ostatecznego jej rozstrzygnięcia przez sąd lub organ administracji publicznej⁸⁾.

III.1.3. Podstawa ograniczania prawa do zwolnienia z podatku dochodowego, w tym ustalenia termin obowiązywania tego zwolnienia, na gruncie badanej sprawy

Sądy administracyjne, stwierdzając legalność rozstrzygnięć organu, jednoznacznie ustaliły, iż kwestionowany przepis (§ 5 ust. 2a rozporządzenia) nie stanowi podstawy ograniczenia prawa do zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych, gdyż źródłem ograniczeń zwolnienia podatkowego są przepisy ustaw.

Dla potwierdzenia błędności założeń poczynionych przez Skarżącą w skardze konstytucyjnej, warto przywołać tezę uzasadnienia wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA), w którym sąd stwierdził, iż „Skarżąca Spółka bezpodstawnie przypisuje wyjątkowe znaczenie przepisowi § 5 ust. 2a rozporządzenia w sprawie p.s.s.e., który w przekonaniu Sądu kasacyjnego ma jedynie charakter techniczny, nie kreuje innych, niż ustawowe warunków zwolnienia [podatkowego] i stanowi jedynie spójne z tymi normami dopełnienie reguł korzystania z ustawowo określonych zasad zwolnienia podatkowego. (...) Możliwość korzystania ze zwolnienia nie jest ograniczona treścią § 5 ust. 2a [rozporządzenia], ale spełnieniem zawartych w zezwoleniu warunków dotyczących zatrudnienia przez określony czas określonej liczby pracowników (pkt 1) oraz dokonania inwestycji o wartości przewyższającej określoną kwotę (pkt 2)”. Ponadto NSA jednoznacznie stwierdził, iż „zarzut skargi kasacyjnej, oparty na konfrontowaniu zakresu zwolnienia

⁸⁾ Patrz postanowienie TK z 25 października 1999 r., sygn. akt SK 22/98.

podatkowego, określonego przepisami ustawowymi, z przepisem § 5 ust. 2a [rozporządzenia] jest całkowicie bezpodstawny.”. Gdyby bowiem przyjąć sposób rozumowania Skarżącej, „pomijający nie tylko określony ustawą zakres zwolnienia, ale też cel wprowadzonej regulacji, to należałoby przyjąć, że wydanie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej w SSE, skutkuje przewidzianą w art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p. ulgą w podatku dochodowym, bez uzależnienia tej ulgi od spełnienia określonych w tym zezwoleniu warunków zwolnienia (art. 16 ust. 1 i 2 ustawy o SSE) w zakresie poziomu wydatków inwestycyjnych i utworzenia nowych miejsc pracy. Takich intencji ustawodawcy nie można uzasadnić żadnymi racjonalnymi względami.”.

Z uwagi na zarzuty sformułowane w pismach procesowych Skarżącej, podkreślenia wymaga także, że sądy administracyjne, związane w działalności orzeczniczej wyłącznie Konstytucją i ustawami (art. 178 ust. 1 Konstytucji) – w ramach subsumpcji określonego stanu faktycznego – dokonały również konkretnej kontroli § 5 ust. 2a rozporządzenia, oraz oceny ewentualnej kolizji dokonanej kwalifikacji stanu prawnego z treścią art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji. Skutkiem ewentualnego uwzględnienia zarzutów podnoszonych w połączonych skargach, wobec § 5 ust. 2a, mogłaby być odmowa jego zastosowania, i zastosowanie wprost regulacji ustawowej – czego jednak sąd kasacyjny nie uczynił. Naczelny Sąd Administracyjny, powołując przepisy ustaw, jako podstawę swego rozstrzygnięcia, podkreślił, że „bezpodstawne jest założenie, iż kwestionowany przepis rozporządzenia reguluje istotny element konstrukcyjny podatku, jakim jest zwolnienie podatkowe, a ponadto [iż] ogranicza przy tym zwolnienie wynikające z ustawy [zwłaszcza przez określenie terminu obowiązywania zwolnienia podatkowego]”. Bowiem „Moment od którego Spółka [Skarżąca] uprawniona jest dyskutować przysługujące jej zwolnienie, nie jest w żadnym zakresie ograniczony postanowieniami § 5 ust. 2a (ani innego przepisu) rozporządzenia, ale spełnieniem przez Spółkę warunków określonych w jej indywidualnym zezwoleniu na prowadzenie działalności w strefie.”.

Uwzględniając przywołane orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, w ocenie Prezesa Rady Ministrów należy podzielić wykładnię stanu prawnego dokonaną przez sądy administracyjne oraz podkreślić, iż kwestionowany przepis nie wprowadza do systemu prawnego nowej normy podatkowej, która zgodnie z art. 217 Konstytucji winna znajdować miejsce wyłącznie w ustawie. Przyjmując za własne przywołane powyżej ustalenia sądu kasacyjnego należy dodać, iż przepis ten może być uznany co najwyżej za *superfluum*, którego nie można ocenić w oderwaniu od norm ustawowych. Jednocześnie zauważenia

wymaga, że w ocenie Trybunału Konstytucyjnego „powtórzenie normy rangi ustawowej w akcie prawnym niższego rzędu nie może być uznawane za kreację nowej normy, co stanowi dopiero aktualny problem wykraczania poza delegację. Takie powtórzenie może być traktowane jedynie jako informacja o normach już istniejących”⁹⁾). Ponadto dokonując oceny podobnego problemu Trybunał Konstytucyjny, w wyroku z dnia 17 listopada 2009 r., sygn. akt SK 64/08, stwierdził, iż „ze względu na hierarchiczną budowę systemu prawa, normy prawne zawarte w [przepisach rozporządzenia] powinny być zgodne z aktami wyższego rzędu, a ewentualne sprzeczności należałoby rozwiązywać za pomocą odpowiednich reguł kolizyjnych (zwłaszcza *lex superior generali derogat legi inferiori speciali*). Wobec powyższego oczywistym jest, iż w ramach kontroli legalności rozstrzygnięć organów podatkowych, sądy administracyjne, stosując przywołaną regułę kolizyjną, orzekały na podstawie ustaw, a nie kwestionowanego § 5 ust. 2a rozporządzenia.

Reasumując, należy stwierdzić, iż – wbrew zarzutom podnoszonym w skardze – podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia w sprawie Skarżącej stanowiły powołane wyżej przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych, a nie § 5 ust. 2a rozporządzenia, który Skarżąca uczyniła przedmiotem połączonych skarg konstytucyjnych. Skarżąca upatruje źródła naruszenia przepisów Konstytucji w treści przepisu, który nie wyznaczał Jej sytuacji prawnej, co jednoznacznie stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny, wykluczając przedmiotowy przepis rozporządzenia jako podstawę swego rozstrzygnięcia. Zważywszy na fakt, iż postępowanie inicjowane w trybie skargi konstytucyjnej, tym różni się od abstrakcyjnej kontroli hierarchicznej zgodności aktów prawnych, że Trybunał bada zastosowanie kwestionowanego przepisu w indywidualnej sprawie podmiotu występującego ze skargą, stwierdzenie, iż wskazany przepis nie stanowił źródła ostatecznego rozstrzygnięcia o wolnościach lub prawach Skarżącej, albo o Jej obowiązkach określonych w Konstytucji, wyklucza merytoryczne rozpoznanie połączonych skarg konstytucyjnych.

Na marginesie należy zauważyć, że odnosząc się do zarzutu, w którym Skarżąca kwestionuje przepisu § 1 pkt 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 2 listopada 2007 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie pomorskiej specjalnej strefy ekonomicznej, przywołać należy postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 października 2011 r., sygn. akt Ts 253/11, w którym Trybunał stwierdził niedopuszczalność wskazania jako

⁹⁾ Patrz orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 15 stycznia 1991 r., sygn. U 8/90, OTK w 1991 r., poz. 8, s. 139, wyrok z 9 kwietnia 2001 r., sygn. U 10/00.

podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia przepisu nowelizującego. Wówczas Trybunał Konstytucyjny podnosił, że wskazywany przez skarżącego – jako przedmiot skargi – przepis zmieniający nie spełnia warunków kwalifikujących skargę konstytucyjną do rozpoznania choćby z tego względu, że jako przepis nowelizujący „skonsumował się” z chwilą wejścia w życie ustawy zmieniającej. Z uwagi na to, że znaczenie normatywne tego przepisu wyczerpało się w momencie zmiany regulacji pierwotnej, nie można twierdzić, że stanowił on podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia o wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego. Istota przepisu zmieniającego sprowadza się do tego, że jego dyspozycja nie dotyczy zachowań powtarzalnych (brak cechy abstrakcyjności), tym samym nie mógł zostać wykorzystany w procesie stosowania prawa¹⁰⁾.

III.2. Przesłanka dopuszczalności rozpoznania skargi konstytucyjnej wynikająca z art. 79 ust. 1 Konstytucji i art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym

Niezależnie od braku formalnego skargi konstytucyjnej, polegającego na wadliwym wskazaniu podstawy prawnej ostatecznego rozstrzygnięcia o wolnościach lub prawach albo obowiązkach Skarżącej, w połączonych skargach SK 15/13 i SK 16/13 należy stwierdzić zaistnienie także innych przesłanek umorzenia postępowania. Bowiernawet gdyby przyjąć założenie, że zakwestionowany, w skardze, § 5 ust. 2a rozporządzenia stanowił pośrednio (subsydiarną) podstawę ostatecznego orzeczenia o wolnościach lub prawach albo obowiązkach Skarżącej, w niniejszej sprawie nie została spełniona przesłanka określona w art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, wymagająca wskazania konstytucyjnych wolności lub praw naruszonych przez ostateczne zastosowanie kwestionowanego przepisu oraz sposobu ich naruszenia.

III.2.1. Wolności lub prawa naruszone w wyniku ostatecznego rozstrzygnięcia o sytuacji prawnej (zdaniem Skarżącej)

Przedmiotowa skarga konstytucyjna, z wyjątkiem zarzutu naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, nie formułuje zarzutów naruszenia innych praw lub wolności konstytucyjnych podlegających ochronie w trybie art. 79 ust. 1 Konstytucji. Wbrew przekonaniu Skarżącej ze wskazanych przepisów Konstytucji (*por. art. 2, art. 7, art. 21 ust. 1 i art. 31 ust. 3 w związku*

¹⁰⁾ Patrz postanowienie TK: z dnia 17 grudnia 2009 r., sygn. akt Ts 61/09, oraz z dnia 17 listopada 2010 r., sygn. akt Ts 256/09.

z art. 84, art. 87 ust. 1, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji) nie wynikają prawa konstytucyjne o charakterze podmiotowym.

Trybunał Konstytucyjny – badając, w innej sprawie, problem dopuszczalności skargi konstytucyjnej opartej na zarzucie naruszenia art. 2, art. 7, art. 32, art. 91 ust. 1 w związku z art. 149 ust. 2 i art. 217 Konstytucji – zauważył, iż samo wskazanie norm ustrojowych, adresowanych w pierwszym rzędzie do prawodawcy, bez wskazania praw lub wolności przyjmujących normatywną postać praw podmiotowych skarżącego nie wyczerpuje dyspozycji art. 79 ust. 1 Konstytucji RP, zgodnie z którą prawo do wystąpienia ze skargą konstytucyjną przysługuje „każdemu, czyje konstytucyjne prawa lub wolności zostały naruszone”. Trybunał podtrzymał również pogląd, że szeroki katalog praw i wolności, wymienionych w rozdziale II Konstytucji, obejmuje i zasadniczo wyczerpuje pojęcie „konstytucyjnych wolności lub praw”, o których mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji. Wprawdzie w orzecznictwie Trybunału nie wyklucza się oparcia skargi konstytucyjnej na innych przepisach Konstytucji, niż zamieszczone w Rozdziale II – choć możliwość taką należy traktować jako wyjątkową i subsydiarną – jednakże co do zasady dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw w ww. trybie podstawy należy poszukiwać nie w klauzulach generalnych statuujących „zasady ustrojowe”, lecz w konkretnych postanowieniach Konstytucji statuujących określone prawo lub wolność.¹¹⁾

W niniejszej skardze konstytucyjnej, poza powołaniem art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, Skarżąca – w odpowiednio skonkretyzowany sposób – nie wykazała wolności lub prawa konstytucyjnych o charakterze podmiotowym, które zostały naruszone, jak również nie wywiodła ich z treści przepisów Konstytucji, przywołanych jako wzorzec ochrony.

III.2.2. Sposób naruszenia wolności lub praw w wyniku ostatecznego rozstrzygnięcia o sytuacji prawnej (zdaniem Skarżącej)

Niezależnie od przedstawionych już argumentów, przemawiających za niedopuszczalnością niniejszej skargi konstytucyjnej, należy zauważyć, że w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego dotyczącym wstępnej oceny spełnienia przez nią wymogów formalnych, wykształciła się teza, zgodnie z którą warunkiem merytorycznego rozpoznania skargi jest wskazanie konkretnego naruszenia przysługujących skarżącemu konstytucyjnych

¹¹⁾ Patrz postanowienie TK z dnia: 24 stycznia 2001 r., sygn. akt Ts 129/00, 21 czerwca 2001 r., sygn. akt Ts 187/00, 24 października 2001 r. sygn. SK 10/01, i 15 grudnia 2008 r., sygn. akt Ts 89/08 oraz wyroki TK: z dnia 23 listopada 1998 r., sygn. akt SK 7/98, z dnia 10 lipca 2000 r., sygn. akt SK 21/99, i z dnia 10 lipca 2007 r., sygn. akt SK 50/06. por. postanowienie TK z dnia 10 sierpnia 2001 r., sygn. Ts 56/01, oraz wyrok TK z dnia: 12 grudnia 2001 r., sygn. SK 26/01 i 28 października 2010 r. sygn. akt SK 19/09.

praw podmiotowych. Tytułem przykładu należy przywołać postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 maja 2001 r., sygn. akt Ts 199/00, w którym stwierdzono, iż „Owo konkretne naruszenie praw lub wolności konstytucyjnych uzasadnia dopiero przyznanie skarżącemu uprawnienia do żądania zbadania przez Trybunał zgodności z Konstytucją określonej ustawy lub innego aktu normatywnego. O naruszeniu praw lub wolności konstytucyjnych danego podmiotu można mówić wówczas, gdy organ władzy publicznej poprzez wydanie konkretnego orzeczenia w sposób nieusprawiedliwiony wkroczył w sferę przysługujących temu podmiotowi praw lub wolności konstytucyjnych, albo tym prawom lub wolnościom odmówił ochrony lub urzeczywistnienia. Dopóki skarżący nie wykaze, iż konkretnie i bezpośrednio naruszono przysługujące mu prawo lub wolność rangi konstytucyjnej, jego zarzuty niezgodności ustawy lub innego aktu normatywnego z Konstytucją nie mogą być merytorycznie rozpoznane.”

Analogiczną tezę postawił Trybunał w postanowieniu z dnia 14 września 2009 r., o sygn. akt SK 51/08, podkreślając, iż zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji wskazanie konkretnego i aktualnego, a nie jedynie potencjalnego, naruszenia praw lub wolności konstytucyjnych przysługujących skarżącej jest warunkiem merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej. W dalszym orzecznictwie Trybunał wskazuje, że „Konkretne naruszenie praw lub wolności konstytucyjnych uzasadnia dopiero interes prawny skarżącego w żądaniu zbadania przez Trybunał konstytucyjności określonej ustawy lub innego aktu normatywnego”¹²⁾. Natomiast, jak podkreśla się w literaturze przedmiotu owo naruszenie musi ponadto powodować uszczerbek w prawach lub wolnościach skarżącego (...), chodzi więc o ochronę przed niekorzystną zmianą sytuacji prawnej adresata (*por. Z. Czeszejko-Sochacki, Formy naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw [w:] Skarga konstytucyjna, red. J. Trzeciński, Warszawa 2000, s. 75 i nast.*).” Potwierdzając tak postawioną tezę Trybunał, w postanowieniu z dnia 14 maja 2013 r. sygn. akt SK 19/11, zwrócił uwagę na niedopuszczalność występowania ze skargą konstytucyjną w sytuacji, gdy okaże się, że ustawa lub inny akt normatywny jest wprawdzie sprzeczny z Konstytucją, ale nie wpływa niekorzystnie na sytuację prawną konkretnego obywatela. „Z uwagi na jednostkowy, subsydiarny i nadzwyczajny charakter skargi konstytucyjnej jako środka zaskarżenia, naruszenie nie może być potencjalne, ale musi mieć charakter osobisty, bezpośredni

¹²⁾ Patrz postanowienie TK z dnia: 19 grudnia 2001 r., o sygn. akt SK 8/01, oraz 6 października 1998 r., sygn. Ts 56/98.

i aktualny. W przeciwnym razie skarga konstytucyjna przekształciłaby się w *actio popularis*, a tego w żadnym razie nie przewiduje art. 79 Konstytucji.”¹³⁾.

Mając na uwadze przywołane powyżej rozważania rodzi się wątpliwość dotycząca rzeczywistego (konkretnego) naruszenia prawa własności, gwarantowanego w art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, na gruncie wskazanego w skardze konstytucyjnej stanu faktycznego. Nawet gdyby przyjąć, że podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia stanowił pośrednio § 5 ust. 2a rozporządzenia – zaznaczenia wymaga, iż wydana w sprawie interpretacja indywidualna nie miała charakteru decyzji wymiarowej, w wyniku której Skarżąca poniosłaby ów „konkretny” i bezpośredni uszczerbek majątkowy. Naruszenie praw ma tu charakter hipotetyczny, gdyż Skarżąca nie wykazała w jaki sposób rozstrzygnięcie oparte na kwestionowanym przepisie naruszałoby konstytucyjne prawo własności.

W świetle dokonanych ustaleń należy uznać, że Skarżąca nie wykazała – oprócz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji – wolności lub praw konstytucyjnych o charakterze podmiotowym, które zostały naruszone, jak również nie wywiodła ich z treści przepisów Konstytucji, przywołanych jako wzorzec ochrony. Natomiast w zakresie art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, Skarżąca nie uprawdopodobniła naruszenia, chronionego konstytucyjnie, prawa własności, gdyż nie wykazała w jaki sposób rozstrzygnięcie oparte na kwestionowanym przepisie miałyby naruszać to prawo.

Jednocześnie mając na względzie skutki ewentualnego wyroku Trybunału Konstytucyjnego zapadłego w sprawie połączonych skarg SK 15/13 i SK 16/13 warto podnieść, że wyeliminowanie z obrotu prawnego zaskarżonej regulacji – w stosunku do Skarżącej – nie odniesie oczekiwanych skutków prawnych. Bowiem pomimo błędnego przywołania kwestionowanego przepisu przez organ podatkowy, Naczelny Sąd Administracyjny jednoznacznie stwierdził, iż kwestionowany przepis rozporządzenia nie jest podstawą ograniczeń w zakresie zwolnienia od podatku, gdyż ograniczenia te wynikają bezpośrednio z przywołanych, w wyroku NSA, przepisów ustaw. Oznacza to, iż jego pominięcie w ramach stosowania prawa przez organy lub sądy, po wydaniu ewentualnego negatywnego wyroku przez Trybunał Konstytucyjny, nie będzie miało wpływu na prawo do przedmiotowego zwolnienia, a przez to na wysokość zobowiązania podatkowego.

Mając na uwadze powyższe wnoszę jak w petitum niniejszego pisma.

¹³⁾ Patrz postanowienie TK z dnia 14 maja 2013 r. sygn. akt SK 19/11.

Jednocześnie uprzejmie informuję, że osobami upoważnionymi do reprezentowania Rady Ministrów w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym, w którym rozpatrywane będą powołane połączone skargi konstytucyjne spółki M S.A., są:

- 1) Pani Teresa Korycińska – Dyrektor Departamentu Instrumentów Wsparcia Ministerstwa Gospodarki,
- 2) Pani Alicja Kurek – radca prawny w Departamencie Prawnym Ministerstwa Gospodarki.

