



RZECZPOSPOLITA POLSKA  
PROKURATOR GENERALNY

Warszawa, dnia 18.02. 2020 r.

**PK VIII TK 64.2019**

**SK 33/19**

## **TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY**

W związku ze skargą konstytucyjną P

spółka jawna

z siedzibą w K. o stwierdzenie, że art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) „jest niezgodny z przepisem:

- a) art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP poprzez wprowadzenie warunków ustalenia podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług niezgodnych z zasadą Państwa Prawnego, poprawnej legislacji, pewności prawa oraz wprowadzenie obciążeń publicznych w sposób ponadto niejasny, nieprecyzyjny i ograniczający prawa podatników do nieobjęcia podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług zwrotu akcyzy i opłaty paliwowej nie stanowiących definitywnego przysporzenia Skarżącej jako podatnika VAT świadczącego usługę zarejestrowanego odbiorcy,
- b) z art. 84 i art. 217 w zw. z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP poprzez wprowadzenie warunków ustalenia podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług niezgodnych z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych,
- c) art. 2 w związku z art. 64 ust. 1-2 w zw. z art. 84 Konstytucji RP, ze względu na naruszenie praw ekonomicznych podatników przez wprowadzenie

nadmiernie szerokiego zakresu podstawy opodatkowania podatku od towarów i usług obejmującej także kwoty nie stanowiące przysporzenia podatnika, lecz zwrot wydatków (podatku akcyzowego i opłaty paliwowej) koniecznych do wykonania usługi opodatkowanej podatkiem od towarów i usług”

- 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., poz. 2072 ze zm.) –

**przedstawiam następujące stanowisko:**

**przepis art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 kwietnia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2013 r., jest zgodny z art. 2 w związku z art. 84, art. 217 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

**UZASADNIENIE**

Skarga konstytucyjna P

spółka jawna z siedzibą w K., dalej:

Skarżąca lub Spółka, została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym.

Spółka w okresie od stycznia 2011 r. do sierpnia 2012 r. prowadziła działalność gospodarczą głównie w zakresie sprzedaży hurtowej paliwa na stacjach benzynowych w K., G. i D. Spółka była czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług, dalej: podatek VAT, posiadającym koncesję na obrót paliwami ciekłymi oraz zezwolenie na nabywanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca, tj. na nabywanie wewnątrzspółnotowe wyrobów

akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, w tym nabywanie wewnątrzspółnotowe na rzecz innych podmiotów.

Spółka prowadziła także, w okresie od listopada 2011 r., działalność gospodarczą polegającą na świadczeniu usług odpraw celnych towarów akcyzowych. W ramach tejże działalności dokonywała wewnątrzspółnotowego nabycia paliwa w imieniu własnym, ale na rzecz innych podmiotów. Spółka zawierała ze swoimi kontrahentami umowy zlecenia na świadczenie usług w zakresie m.in. obsługi odprawy celnej oleju napędowego będącego własnością zleceniodawców. W ramach tychże umów Skarżąca zobowiązała się do przyjęcia oleju napędowego zleceniodawcy, podjęcia stosownych czynności w celu dokonania jego odprawy przez Urząd Celny, zapłaty podatku akcyzowego i opłaty paliwowej. Zleceniodawcy zobowiązani zaś byli do przekazania na rachunek Skarżącej pełnej kwoty podatku akcyzowego, opłaty paliwowej i opłaty za usługę.

Postanowieniem z dnia lutego 2013 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w P wszczął postępowanie kontrolne w przedmiocie rzetelności deklarowanych przez Skarżącą podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku VAT i podatku akcyzowego za okres od stycznia 2011 r. do sierpnia 2012 r.

W postępowaniu tym stwierdzono m.in., iż Spółka zaniżyła wartość netto sprzedaży oleju opałowego oraz podatku należnego za miesiące listopad i grudzień 2011 r. oraz za poszczególne miesiące od marca do sierpnia 2012 r., w wyniku nieuwzględnienia w podanych wartościach usług celnych kwot należnego i otrzymanego od kontrahentów podatku akcyzowego i opłaty celnej. Organ kontroli Skarbowej ustalił, iż w konsekwencji Skarżąca zaniżyła podstawę opodatkowania łącznie o kwotę zł.

W oparciu o wyniki postępowania kontrolnego Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w P, decyzją z dnia maja 2014 r., określił Skarżącej, w podatku VAT, zobowiązanie podatkowe za miesiące od stycznia do sierpnia 2012 r. w łącznej kwocie zł oraz za listopad i grudzień 2011 r.

nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, odpowiednio w kwotach            zł i            zł.

W uzasadnieniu tej decyzji wskazano m.in., iż przedmiotowe zaniżenie wartości netto sprzedaży oraz podatku należnego stanowiło naruszenie przepisu art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm., dalej: u.p.t.u.), z którego bezspornie wynika, iż podstawą opodatkowania w podatku VAT jest kwota należna z tytułu sprzedaży obejmująca całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej. Jest to zatem całe wynagrodzenie, jakie nabywca ma obowiązek uiścić z tytułu danej transakcji, a którego sprzedawca ma prawo żądać.

Dyrektor Izby Skarbowej w P            , decyzją z dnia            kwietnia 2015 r., utrzymał w mocy wskazaną decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w P

Wojewódzki Sąd Administracyjny w P            , wyrokiem z dnia            marca 2016 r., oddalił skargę Spółki na powołaną wyżej decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w P

Naczelny Sąd Administracyjny, wyrokiem z dnia            października 2018 r., oddalił skargę kasacyjną od wskazanego wyroku Sądu I instancji.

NSA, w uzasadnieniu wyroku, podniósł m.in., iż z treści art. 29 ust. 1 u.p.t.u. wynika, że zamiarem ustawodawcy było wliczenie do podstawy opodatkowania wszystkiego, co przysługuje podatnikowi w związku z dokonywaną transakcją, czyli całego wynagrodzenia. W sytuacji zatem, gdy z regulacji prawnych wynika, że to Spółkę dokonującą nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów akcyzowych (w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym) obciążają z mocy prawa obowiązki związane z rozliczeniem akcyzy i opłaty paliwowej, przy czym należności te płacone są przez spółkę w jej własnym imieniu, nie mogą być one uznane za kwoty otrzymane jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy (usługobiorcy). W ocenie NSA, nie ma znaczenia, że ekonomiczny koszt podatku

akcyzowego i opłaty paliwowej będzie Spółce zwracany przez jej kontrahentów z uwagi na postanowienia zawartych między nimi umów cywilnoprawnych. Postanowienia tych umów należy bowiem w tym względzie traktować w kategoriach elementu cenotwórczego usługi świadczonej przez Spółkę, co pozwala na objęcie ponoszonych przez nią kosztów podatku akcyzowego i opłaty paliwowej dyspozycją art. 29 ust. 1 u.p.t.u. Kwota otrzymana od usługobiorcy na podstawie umowy cywilnoprawnej za wykonaną usługę, obejmująca m.in. rozliczenie zapłaconych przez Skarżącą kwot podatku akcyzowego i opłaty paliwowej, będzie zatem *całością świadczenia należnego od nabywcy*, tj. całością wynagrodzenia otrzymanego przez spółkę (nawet, jeśli nie jest to wynagrodzenie *sensu stricto*, czyli *zatrzymywane* przez spółkę).

W skardze konstytucyjnej Spółka zakwestionowała konstytucyjność przepisu art. 29 ust. 1 u.p.t.u.

Uzasadniając zarzuty sformułowane w *petitum* tej skargi, Skarżąca podniosła m.in., iż w wyrokach wydanych w Jej sprawie NSA oraz WSA w P oparły swoje rozstrzygnięcia na ugruntowanej w orzecznictwie wykładni przepisu art. 29 ust. 1 u.p.t.u., iż przepis ten zawiera normę prawną, zgodnie z którą *świadcząc usługę zarejestrowanego odbiorcy polegającą w uproszczeniu (...) na załatwieniu formalności związanych z akcyzą i opłatą paliwową dla nabywcy paliwa i przekazaniu kwot tych należności właściwym organom we własnym imieniu, ale na rzecz usługobiorcy - należy te kwoty uwzględnić w podstawie opodatkowania VAT od świadczonej usługi, choć nie stanowią one rzeczywistego wynagrodzenia i przysporzenia usługodawcy* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 6). Skarżąca wskazała przy tym, że, z uwagi na stopień skomplikowania i rygorystyczne warunki, jakie trzeba było spełnić, aby być podatnikiem akcyzy rozliczającym opłatę paliwową, przedmiotowe usługi zazwyczaj wykonywały wyspecjalizowane podmioty, które posiadały status zarejestrowanego odbiorcy czy też składu podatkowego. Podmioty kupujące usługi przekazywały kwoty należnej akcyzy i opłaty

paliwowej usługodawcom, gdyż same nie mogły ich wpłacić. Był to model powszechny, jako że kwoty tych należności znacznie przekraczały należność za samą usługę zarejestrowanego odbiorcy.

Skarżąca podkreśliła, iż przepisy art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej w sposób wyraźny wymagają, aby wszelkie regulacje przewidujące *obciążenia o charakterze publicznym* były uregulowane w ustawie. W tym kontekście przytoczyła obszerne fragmenty uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. K 6/02. Zwróciła też uwagę, iż reguły poprawnej legislacji wywodzone są z art. 2 Konstytucji, przytaczając obszerne fragmenty uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. SK 18/09.

Skarżąca zarzuciła, iż norma zawarta w art. 29 ust. 1 u.p.t.u. jest *niezgodna z powołanymi wzorcami konstytucyjnymi, gdyż nieznany jest zakres tej regulacji, a zakres kluczowego pojęcia podstawy opodatkowania jest niejasny* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 13).

Według Skarżącej, takie sformułowanie zaskarżonego przepisu jest niezgodne z zasadami prawidłowej legislacji, jakie obowiązują w demokratycznym państwie prawnym. Przepis ten zawiera zasadę ogólną ustalania podstawy opodatkowania, a więc wartości mającej wprost wpływ na wysokość opodatkowania. Podstawą tą powinna być *całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej*. Tymczasem, w *niektórych przypadkach, niemożliwych do odróżnienia od przypadków analogicznych, za świadczenie od nabywcy uznaje się również zwrot poniesionych świadczeń publicznoprawnych, gdzie istotą usługi jest właśnie ich zapłata na rzecz usługobiorcy, który nie może ich uiścić we własnym zakresie, świadczeniem od nabywcy usługi staje się zatem również kwota, która nie jest przysporzeniem dla usługodawcy, a więc ponosi on ciężar publiczny od czegoś, co w istocie nie jest jego przysporzeniem* (tamże). Zdaniem Skarżącej, owe przypadki analogiczne dotyczą opłaty skarbowej i zwrotu kosztów procesowych, których nie wlicza się

do podstawy opodatkowania. Oznaczać to ma, iż, w świetle zaskarżonego przepisu, zwrot wydatków jest niekiedy objęty podstawą opodatkowania podatkiem VAT, a niekiedy nie. Podatnik spełniający te same kryteria nie jest zatem w stanie rozstrzygnąć, czy powinien zaliczyć taki zwrot do podstawy opodatkowania podatkiem VAT wykonywanej usługi.

W ocenie Spółki, niemożność rozstrzygnięcia, z uwagi na redakcję przepisu art. 29 ust. 1 u.p.t.u., czy zwrot wydatków podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, czy też nie, powoduje, że *sądy zastępują Ustawodawcę w tym rozstrzygnięciu, co jest niedopuszczalne w przyjętym w Polsce modelu źródeł prawa* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 14).

Skarżąca podkreśliła, iż z konstrukcji opodatkowania podatkiem VAT wynika, że ma ono charakter powszechny, ale tylko w zakresie czynności podlegających opodatkowaniu wymienionych w art. 5 u.p.t.u., wiążących się z otrzymaniem przez podatnika VAT wynagrodzenia, czyli rzeczywistego przysporzenia, które odpowiada *wartości dodanej* definiującej ten podatek. *Zwrot akcyzy i opłaty paliwowej nie stanowi zaś wartości dodanej do usługi zarejestrowanego odbiorcy, a jedynie przekazanie pieniędzy – należności publicznoprawnych, koniecznych do jej wykonania* (tamże). Niemożliwym jest przy tym ich poniesienie przez usługodawcę, bo są to kwoty znacznie przekraczające wysokość wynagrodzenia za samą usługę. Zdaniem Skarżącej, podobnie jest z podatkiem VAT naliczanym od wartości tych zwrotów, który znacznie przekracza wynagrodzenia za usługę – przez co naruszona jest *zasada ponoszenia ciężarów publicznych*. *Nie dość bowiem, że naliczane są one w tym wypadku od kwot, które nie stanowią wynagrodzenia podatnika, to dodatkowo wielokrotnie to wynagrodzenie przekraczają czyniąc ciężar publiczny nieuzasadnionym* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 15).

Skarżąca podkreśliła, iż *rozgraniczenie wpłat nieopodatkowanych od opodatkowanych podatkiem VAT wymaga dokładnego określenia z uwagi na konsekwencje prawne tego podziału* (tamże).

Skarżąca podniosła, iż niepewność co do tego, które *zwroty wydatków* należy objąć podstawą opodatkowania w podatku VAT, w istotny sposób narusza zasadę pewności prawa w kontekście zobowiązań podatkowych. Niejasne i nieznane na moment świadczenia usług kryteria zaliczenia zwrotu wydatków do podstawy opodatkowania podatkiem VAT i jego rozgraniczenia od pozostałych rodzajów zwrotu wydatków powodują stan niepewności prawnej dla podatników, którym należny podatek *może nagle urosnąć nawet kilkunastokrotnie* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 17). Kwestionowany przepis jest więc nieprecyzyjny. Nie określa, które zwroty wydatków zawsze podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT w ramach wykonywania usługi, ani też jaka jest *linia rozgraniczenia tych zwrotów od wynagrodzenia za usługę przewidzianego przez strony umowy i pomiędzy zwrotami różnych kwot* (tamże). Nieznany jest zatem zakres podstawy opodatkowania, czyli wartość, jaka rzeczywiście podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Skarżąca stwierdziła, iż narusza to także konstytucyjną zasadę państwa prawnego i zasadę ochrony prawa własności, gdyż Skarżąca musiała uiścić podatek od *wartości niestanowiących jej przysporzenia*.

W ocenie Skarżącej, niejasność i brak precyzji kwestionowanego przepisu powoduje jego niezgodność z zasadami wynikającymi z art. 2 oraz art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Skarżąca podniosła ponadto, iż istotą podatku VAT jest opodatkowanie należności za czynność rozumianą *jako rzeczywiste przysporzenie podatnika VAT, które otrzymuje jako świadczenie wzajemne za wykonaną usługę lub dostawę towarów* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 20). Opodatkowuje się zatem, co do zasady, wartość samego świadczenia powiększoną o tzw. wartość dodaną przez podatnika na danym etapie obrotu. Opodatkowane przy tym są zasadniczo dostawa towarów, rozumiana jako przeniesienie prawa do rozporządzania towarami, jak i świadczenie usług rozumiane jako wszelkie inne świadczenia. *Podstawa opodatkowania obejmuje zaś świadczenie wzajemne –*



*jak stanowił zaskarżony przepis – jako całość świadczenia należnego od nabywcy (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 20, 21). Według Skarżącej, wykładnia tegoż przepisu dokonana przez NSA i przyjęta jako treść tego przepisu prowadzi jednak zarówno do opodatkowania nadmiernego, jak i niewynikającego wprost z tego przepisu, szczególnie na podstawie traktowania innych zwrotów pieniędzy na gruncie tego podatku (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 21). W Jej ocenie, tylko niekonstytucyjne rozszerzenie zawartej w zaskarżonym przepisie definicji podstawy opodatkowania pozwoliło na potraktowanie zwrotu należności uiszczonych z tytułu podatku akcyzowego oraz opłaty paliwowej jako objętego opodatkowaniem podatkiem VAT. Nie do pogodzenia z konstytucyjną zasadą ochrony prawa własności jest bowiem tak szerokie ujęcie podstawy opodatkowania, aby można było do niej zaliczyć pieniądze otrzymane przez podatnika tytułem zwrotu - i to nie każdego, ale takiego arbitralnie wybranego przez organy, skoro inne zwroty były, a nawet dalej są uznawane za nieopodatkowane (tamże). Ustawodawca ma bowiem prawo do określenia zakresu opodatkowania, ale nie powinno ono być nadmierne. Jeżeli, co do zasady, opodatkowaniem podatkiem VAT objęte jest wynagrodzenie za usługę, to nie powinno się do niego wliczać kwot, które wynagrodzeniem nie są. Tymczasem określona w art. 29 ust. 1 u.p.t.u. definicja podstawy opodatkowania jest tak szeroka, że w zasadzie prawie każde przekazanie pieniędzy usługodawcy mogłoby być opodatkowane, niezależnie od tego, czy stanowi wynagrodzenie za usługę, czy środek do jej wykonania (tamże).*

Skarżąca podniosła ponadto, iż, zgodnie z art. 64 ust. 2 Konstytucji, własność i inne prawa majątkowe podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. *Tymczasem sytuacja podatników podatku VAT, którzy uzyskali od usługobiorców zwrot akcyzy i opłaty paliwowej, jest mniej korzystna niż pozostałych podatników posiadających te same cechy relewantne, tj. otrzymujących, np., zwrot opłaty skarbowej również koniecznej do wykonania usługi. Przyczyna owego pogorszenia jest przy tym nieznaną, nie ma bowiem*

żadnej różnicy pomiędzy charakterem zwrotu (*należność publicznoprawna*) i możliwymi w tym zakresie stosunkami umownymi (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 22).

Zdaniem Skarżącej, zwrot kwot niestanowiących wynagrodzenia za usługę zawsze ma taki sam charakter, gdyż nigdy nie jest on należny za świadczenie wzajemne, a jedynie stanowi zwrot wydatków koniecznych do wykonania usługi. Norma wynikająca z zaskarżonego przepisu powoduje zatem,  *iż podatnicy tacy jak Skarżąca nie korzystają z takiej samej ochrony prawnej jak podatnicy, którym nie nakazano wliczyć zwrotu kwot poniesionych do świadczenia usługi do podstawy jej opodatkowania (tamże)*. Skarżąca podkreśliła przy tym, iż kwestionowany przepis został sformułowany w sposób niepozwalający na jego  *jasne, niewątpliwe zastosowanie, gdyż w wielu podobnych sprawach orzeczenia były odmienne*. W świetle kwestionowanej regulacji,  *taki sam zwrot wydatków może być, w zależności od niepowiązanej z nim cechy, opodatkowany podatkiem VAT albo też wyłączony z opodatkowania – gdyż do tego sprowadza się objęcie go, lub nie, podstawą opodatkowania*. Zaskarżony przepis prowadzi tym samym do dolegliwego, automatycznego pogorszenia sytuacji jego adresatów w porównaniu z innymi podatnikami,  *którzy w takich samych praktycznie okolicznościach nie powoduje konieczności (chodzi zapewne o to, iż nie mają obowiązku, przyp. własny) objęcia otrzymanych pieniędzy opodatkowaniem* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 22, 23).

Skarżąca stwierdziła ponadto, iż brak w zaskarżonej regulacji kryteriów  *rozgraniczenia zwrotów opodatkowanych od innych, a także stosunek wartościowy zwrotu akcyzy i opłaty paliwowej do wynagrodzenia za usługę, powoduje, że ciężar publiczny nakładany w jego ramach stanowi zbyt obszerny wyjątek od zasady ochrony prawa własności, naruszając także art. 2 Konstytucji* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 23). Niejednoznaczne brzmienie przepisu oznacza również naruszenie zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, nawet jeżeli uznać szerokie rozumienie podstawy opodatkowania

przy zwrocie akcyzy i opłaty paliwowej za dominujące w orzecznictwie sądów administracyjnych. W ocenie Skarżącej, zaskarżony przepis należy zatem uznać za niezgodny z art. 2, jak również art. 64 ust. 1-3 oraz art. 84 i 217 Konstytucji.

W niniejszej sprawie na wstępie należy odnieść się do przedmiotu kontroli.

W *petitum* skargi konstytucyjnej jako przedmiot kontroli został wskazany przepis art. 29 ust. 1 u.p.t.u.

Przepis ten w pierwotnym brzmieniu stanowił:

*Art. 29. 1. Podstawą opodatkowania jest obrót, z zastrzeżeniem ust. 2-22, art. 30-32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Obrotem jest także otrzymana dotacja, subwencja i inna dopłata o podobnym charakterze związana z dostawą lub świadczeniem usług.*

Ustawą z dnia 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U Nr 90, poz. 756), z dniem 1 czerwca 2005 r. przepisowi art. 29 ust. 1 u.p.t.u. nadano brzmienie:

*Art. 29. 1. Podstawą opodatkowania jest obrót, z zastrzeżeniem ust. 2-22, art. 30-32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku.*

Ustawą z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz.U. Nr 47, poz. 1652), po raz kolejny znowelizowano przepis art. 29 ust. 1 u.p.t.u., nadając mu z dniem 1 stycznia 2011 r. brzmienie:

*Art. 29. 1. Podstawą opodatkowania jest obrót, z zastrzeżeniem ust. 2-21, art. 30-32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku.*

Ustawą z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach (Dz.U. Nr 64, poz. 332, dalej: ustawa zmieniająca) z dniem 1 kwietnia 2011 r. przepisowi art. 29 ust. 1 u.p.t.u. nadano brzmienie:

*Art. 29. 1. Podstawą opodatkowania jest obrót, z zastrzeżeniem ust. 2-21, art. 30-32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku.*

W tym brzmieniu przepis art. 29 ust. 1 u.p.t.u. obowiązywał do dnia 31 grudnia 2013 r.

Z dniem 1 stycznia 2014 r. został uchylony ustawą z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2013 r., poz. 35 ze zm.).

W kontekście niniejszej sprawy zauważyć należy, iż skarga konstytucyjna wiąże się z konkretnym postępowaniem sądowym, które toczyło się z udziałem podmiotu wnoszącego tę skargę, co determinuje zakres przedmiotowy jej rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 85).

Dodać należy, iż, zgodnie z art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2018 r., poz. 1302 ze zm.), sąd wydaje wyrok po zamknięciu rozprawy na podstawie akt sprawy. Przyjęcie tej zasady oznacza, że sąd rozpatruje sprawę na podstawie stanu faktycznego i prawnego istniejącego w dniu wydania zaskarżonego aktu (czynności), stąd zmiana stanu faktycznego lub prawnego, która nastąpiła po wydaniu zaskarżonego aktu zasadniczo nie podlega uwzględnieniu (*vide* – wyrok NSA dnia 16 stycznia 2019 r., sygn. II OSK 339/17, LEX nr 2621768).

Jak wynika z omawianego wcześniej uzasadnienia wyroku NSA z dnia października 2018 r., będącego, w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, orzeczeniem ostatecznie rozstrzygającym o konstytucyjnych prawach Skarżącej (w związku z którym skierowała ona skargę konstytucyjną w niniejszej sprawie), jedną z podstaw zawartego w nim rozstrzygnięcia jest przepis art. 29 ust. 1 u.p.t.u., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 kwietnia 2011 r. do 31 grudnia 2013 r. (nadany ustawą zmieniającą).

W tym zatem brzmieniu przepis art. 29 ust. 1 u.p.t.u. stanowi przedmiot kontroli w niniejszej sprawie.

W sprawie niniejszej konieczne jest rozważenie kwestii formalnych dotyczących zakresu dopuszczalności jej merytorycznego rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania obowiązany jest bowiem do badania, czy nie zachodzi ujemna przesłanka proceduralna do wydania wyroku, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem tego postępowania. Trybunał Konstytucyjny rozpoznający sprawę *in merito* nie wiąże stanowisko zajęte na etapie kontroli wstępnej w postanowieniu o przekazaniu skargi konstytucyjnej do rozpoznania merytorycznego lub postanowieniu o uwzględnieniu zażalenia skarżącego na postanowienie o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej (*vide* – postanowienia Trybunału

Konstytucyjnego z dnia: 14 listopada 2007 r., sygn. SK 53/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 139; 1 marca 2010 r., sygn. SK 29/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 29; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8; 5 lipca 2017 r., sygn. SK 8/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 54; 15 listopada 2018 r., sygn. SK 5/14, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 66; 18 grudnia 2018 r., sygn. SK 25/18, OTK ZU z 2018, seria A, poz. 82; 20 lutego 2019 r., sygn. SK 30/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 8).

Na wstępie wskazać należy, iż uchylenie zaskarżonego przepisu z dniem 1 stycznia 2014 r. nie oznacza, iż utracił on moc obowiązującą w rozumieniu art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy o organizacji i trybie postępowania przez Trybunałem Konstytucyjnym, a tym samym że zaistniała przesłanka do umorzenia z tego powodu postępowania w niniejszej sprawie.

Podnieść trzeba, iż, w rozumieniu wymienionego przepisu ustawy o organizacji i trybie postępowania przez Trybunałem Konstytucyjnym, do utraty mocy obowiązującej przepisu prawa dochodzi wtedy, gdy nie może być on w ogóle stosowany.

Uchylony (formalnie) przepis należy uważać za obowiązujący, jeżeli nadal możliwe jest jego zastosowanie do jakichś sytuacji z przeszłości, teraźniejszości lub przyszłości, tj. istnieje możliwość podejmowania na jego podstawie indywidualnych aktów stosowania prawa (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 lipca 2018 r., sygn. SK 5/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 46 oraz powołane tam wcześniejsze orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego).

W tym kontekście stwierdzić należy, iż przepis art. 29 ust. 1 u.p.t.u., pomimo formalnego usunięcia z porządku prawnego, może być nadal stosowany i być podstawą podejmowania indywidualnych aktów stosowania prawa (jak w sprawie, na tle której Skarżąca skierowała skargę konstytucyjną) – co wyłącza możliwość umorzenia postępowania w niniejszej sprawie ze względu na jego uchylenie.

Niezależnie od powyższego podnieść trzeba, iż skarga konstytucyjna powinna spełniać wymogi formalne określone w przepisach ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Zgodnie z art. 53 ust. 1 tej ustawy, podmiot wnoszący skargę konstytucyjną ma obowiązek: określenia kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo obowiązkach określonych w Konstytucji i w stosunku do którego domaga się on stwierdzenia niezgodności z Konstytucją (pkt 1); wskazania, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego, i w jaki sposób – jego zdaniem – zostały naruszone (pkt 2); uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie (pkt 3).

Braki formalne skargi konstytucyjnej w tym zakresie skutkują koniecznością umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Sformułowanie zarzutu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym oznacza sprecyzowanie przez skarżącego krytyki, nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest niezgodna z normą wyższego rzędu. Istotę zarzutu stanowi zindywidualizowanie relacji między poddanym kontroli aktem normatywnym a wzorcem wskazanym przez skarżącego. Indywidualizacja ta polega na uzasadnieniu twierdzenia, że konkretny akt normatywny jest niezgodny z tym wzorcem. Uzasadnienie zarzutu musi polegać na sformułowaniu takich argumentów, które przemawiają na rzecz niezgodności zachodzącej pomiędzy normami wynikającymi z kwestionowanych przepisów a normami zawartymi we wzorcach kontroli. Wymóg uzasadnienia należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli (zarówno wskazanego jako wzorzec podstawowy, jak i mającego charakter związkowy).

Dodać należy, że w procedurze kontroli norm prawnych ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa – co do zasady – na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym. Obowiązkiem tegoż podmiotu jest wykazanie bezpośredniego i konkretnego naruszenia wzorców kontroli, przy czym nie może się to sprowadzać do przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji. Przedstawiona przez skarżącego argumentacja powinna doprowadzić do obalenia przyjętego w systemie prawnym domniemania konstytucyjności i legalności przepisów prawa. Trybunał Konstytucyjny nie może zastąpić podmiotu występującego ze skargą konstytucyjną (pytaniem prawnym, wnioskiem) w wypełnieniu ustawowego obowiązku należytego uzasadnienia zarzutów niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów prawnych (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68; 28 lipca 2014 r., sygn. Ts 71/13, OTK ZU nr 4/B/2014, poz. 293; 1 lutego 2017 r., sygn. SK 38/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 2; 12 grudnia 2017 r., sygn. P 13/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 84).

*Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące (...), lecz zawsze muszą być argumentami «nadającymi się» do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny (wyrok Trybunał Konstytucyjnego z dnia 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78).*

W myśl art. 69 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, Trybunał w toku postępowania powinien zbadać wszystkie istotne okoliczności w celu wszechstronnego wyjaśnienia sprawy oraz nie jest związany wnioskami dowodowymi uczestników postępowania. Nie oznacza to w żadnym przypadku przerzucenia, przez podmiot inicjujący postępowanie w sprawie, ciężaru



dowodzenia na Trybunał Konstytucyjny. Określona w wymienionym przepisie art. 69 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym reguła postępowania ma więc zastosowanie dopiero wtedy, gdy podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym wykazał się należytą starannością, spełniając wszystkie wymagania konstytucyjne i ustawowe, w tym także wynikające z przepisu art. 53 ust. 1 pkt 3 tej ustawy.

W oparciu o treść skargi konstytucyjnej należy uznać, iż w niniejszej sprawie, w zakresie dotyczącym zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu z art. 64 ust. 2 Konstytucji, nie został spełniony, wskazany wcześniej, ustawowy wymóg dotyczący uzasadnienia tegoż zarzutu.

Zgodnie z art. 64 ust. 2 Konstytucji, *[w]łasność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.*

Przepis ten formułuje podmiotowe prawo równej dla wszystkich ochrony prawnej własności, innych praw majątkowych oraz dziedziczenia. Jest to prawo podmiotowe w tym sensie, że nie tylko rodzi po stronie ustawodawcy obowiązek zapewnienia wszystkim równości wobec prawa, ale wyposaża także podmioty w uprawnienie do żądania równej ochrony wymienionych w tymże przepisie praw. Ścisłe powiązanie równej dla wszystkich ochrony prawnej z prawem własności, innymi prawami majątkowymi i prawem dziedziczenia powoduje, że tak pojmowana równość staje się nieodłącznym aspektem prawa podmiotowego, bez którego prawa z art. 64 ust. 2 Konstytucji pozbawione zostałyby swej istoty. Równość, o której mowa w tym przepisie ustawy zasadniczej, nie ma zatem charakteru abstrakcyjnego. Odnosi się do konkretnych, wymienionych w nim praw i do zapewnienia im takiej właśnie, równej ochrony. Równą ochroną objęte są zarazem konstytucyjne i ustawowe prawa majątkowe.

Na gruncie art. 64 ust. 2 Konstytucji można wskazać dwa aspekty ochrony konstytucyjnych praw majątkowych z punktu widzenia podmiotowego. Po pierwsze, ochroną taką objęty jest każdy, komu przysługuje prawo majątkowe, bez względu na posiadane cechy osobowe czy inne szczególne przymioty.

Po drugie, ochrona praw podmiotowych musi być równa dla wszystkich. Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji nie tylko zatem nawiązuje do zasady równości, ale też daje wyraz ogólnemu stwierdzeniu, że wszystkie prawa majątkowe muszą podlegać ochronie prawnej.

Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji zawiera jedno ze szczegółowych odniesień ogólnej zasady równości do poszczególnych dziedzin życia społecznego. Z tych względów przepis ten powinien być interpretowany w bliskim związku z art. 32 Konstytucji, bo zapewnienie równej dla wszystkich ochrony prawnej jest elementem równego traktowania przez władze publiczne (art. 32 ust. 1 zdanie drugie ustawy zasadniczej). Przy odnoszeniu zasady równości do praw, które gwarantuje art. 64, jednocześnie powołuje się art. 64 ust. 2 i art. 32, zakładając, iż wynikają z nich analogiczne konsekwencje prawne (*vide* – L. Garlicki, M. Zubik, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom II, L. Garlicki (red.), M. Zubik (red.), Warszawa 2016 r., str. 610 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 kwietnia 1999 r., sygn. K. 36/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 40; 24 października 2001 r., sygn. SK 22/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 216; 15 grudnia 2004 r., sygn. K 2/04, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 117; 24 lutego 2009 r., sygn. SK 34/07, OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 10; 11 maja 2010 r., sygn. SK 50/08, OTK ZU nr 4/A/2010, poz. 34; 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83; 23 października 2012 r., sygn. SK 11/12, OTK ZU nr 9/A/2012, poz. 107; 25 września 2014 r., sygn. SK 4/12, OTK ZU nr 8/A/2014, poz. 95; 13 października 2015 r., sygn. P 3/14, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 145; 27 lutego 2018 r., sygn. SK 25/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 11).

Powinnością inicjującego postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym podmiotu, który zarzuca zaskarżonej regulacji naruszenie wzorca z art. 64 ust. 2 Konstytucji, jest zatem – podobnie jak w przypadku podniesienia zarzutu niezgodności z art. 32 ust. 1 ustawy zasadniczej – obalenie domniemania zgodności zaskarżonego przepisu z Konstytucją przez wykazanie,

że mamy do czynienia z podmiotami podobnymi, a zróżnicowanie ich sytuacji jest arbitralne i nie znajduje uzasadnienia w innych wartościach konstytucyjnych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2019 r., sygn. P 13/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 68).

Ocena każdej regulacji prawnej z punktu widzenia zasady równości musi być więc poprzedzona dokładnym zbadaniem sytuacji prawnej podmiotów oraz analizą dotyczącą cech wspólnych i odmiennych. Inne klasy podatników, nieposiadające takiej samej podatkowej cechy istotnej, mogą być poddane odmiennym uregulowaniom (*vide* – A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011 r., str. 84-85). Zasada równej ochrony ujęta w art. 64 ust. 2 Konstytucji wyklucza zróżnicowanie pod względem podmiotowym, dopuszczając je w aspekcie przedmiotowym, ze względu na odmiennność sytuacji faktycznych lub prawnych podmiotów (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 października 2004 r., sygn. SK 23/02, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 89).

Podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym ma w szczególności: obowiązek wykazania, jaka jest grupa podmiotów podobnych; wyjaśnienia, na czym polega zróżnicowanie ich sytuacji prawnej przez zaskarżone unormowanie, oraz przedstawienia argumentów na poparcie tezy, że w świetle norm, zasad i wartości konstytucyjnych takie zróżnicowanie sytuacji prawnej jest nieusprawiedliwione.

Stwierdzenie, czy zasada równej ochrony praw majątkowych została w konkretnym przypadku rzeczywiście naruszona, wymaga bowiem ustalenia kręgu adresatów, do których odnosi się budząca wątpliwości norma prawna, oraz ustalenia, czy istnieje wspólna cecha relewantna pomiędzy porównywanymi sytuacjami, a więc czy zachodzi podobieństwo tych sytuacji, stanowiące przesłankę zastosowania zasady równości. Konieczne jest zatem wykazanie, iż sytuacje podobne zostały przez prawo potraktowane odmiennie. Dopiero

stwierdzenie, że sytuacje podobne zostały przez prawo potraktowane odmiennie, wskazuje bowiem na możliwość naruszenia zasady równości.

W zakresie zarzutu niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 64 ust. 2 Konstytucji skarga konstytucyjna nie zawiera szczegółowej i precyzyjnej argumentacji, która przemawiałaby za obaleniem domniemania konstytucyjności kwestionowanej regulacji.

W szczególności nie spełnia tego wymogu stwierdzenie, iż zaskarżony przepis różnicuje sytuację prawnopodatkową podatników VAT, którzy uzyskali od usługobiorców zwrot kwot odpowiadających wartości wpłaconego podatku akcyzowego i opłaty paliwowej oraz podatników, którzy otrzymali od usługobiorców zwrot środków finansowych z innego tytułu, ze wskazaniem iż w przypadku tej drugiej grupy chodzi o zwrot kosztów sądowych i opłaty skarbowej (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 13 oraz cytowane wcześniej fragmenty ze str. 22 uzasadnienia tejże skargi).

W skardze konstytucyjnej w istocie nie przedstawiono samodzielnych argumentów za naruszeniem przez kwestionowane przepisy prawne zasady równej ochrony prawa własności. Podane w tym zakresie uzasadnienie odnosi się bowiem przede wszystkim do jakości legislacyjnej kwestionowanych przepisów i jest wtórne wobec zarzutu ich niezgodności z zasadą poprawnej legislacji i zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych.

Nie spełnia zaś ustawowego wymogu właściwego uzasadnienia zarzutu naruszenia określonego wzorca przedstawienie przez podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym argumentów nazbyt ogólnych, niejasnych czy też czynionych na marginesie innych rozważań (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 4 listopada 2015 r., sygn. P 102/15, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 172; 26 kwietnia 2016 r., sygn. K 4/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 19; 1 marca 2017 r., sygn. K 13/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 10).

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej Skarżąca określiła co prawda – aczkolwiek w sposób ogólny – grupy adresatów, których sytuacja prawna miałyby zostać zróżnicowana przez zaskarżony przepis (podatników, którzy, wykonując usługę w postaci wewnątrzspółnotowego nabycia paliw otrzymali od usługodawcy zwrot uiszczonych kwot podatku akcyzowego i opłaty paliwowej, oraz podatników, którzy otrzymali zwrot uiszczonej opłaty skarbowej albo kosztów sądowych). Nie wskazała jednak relewantnej cechy, jaką w takim samym stopniu charakteryzowałyby się owe odmiennie traktowane grupy podmiotów, a która przemawiałaby za obowiązkiem jednakowego ich traktowania. Innymi słowy, w skardze konstytucyjnej nie wskazano tych elementów, które są prawnie relewantne – co jest konieczne dla stwierdzenia, czy konstytucyjna zasada równej ochrony praw majątkowych została w konkretnym przypadku rzeczywiście naruszona.

Podtrzymując stanowisko, zgodnie z którym w skardze konstytucyjnej nie uzasadniono zarzutu zróżnicowania przez kwestionowaną regulację podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnopodatkowej, podnieść ponadto trzeba, iż nakaz równej ochrony prawa własności nie jest absolutny w tym sensie, iż pewne odstępstwa od zasady równości są dopuszczalne pod warunkiem, iż zróżnicowanie ochrony znajduje oparcie w argumentach relewantności, proporcjonalności i powiązania z innymi normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi (*vide* – L. Garlicki, M. Zubik, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. II, *op. cit.*, str. 612).

Różnicowanie podmiotów prawa charakteryzujących się wspólną cechą istotną jest więc konstytucyjnie dopuszczalne, ale musi mieć charakter relewantny, czyli pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz ma służyć realizacji tego celu i treści. Musi mieć też charakter proporcjonalny, tj. waga interesu, któremu ma służyć zróżnicowanie sytuacji adresatów normy, powinna pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone

w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych. Musi ponadto pozostawać w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 20 października 1998 r., sygn. K. 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96; 5 września 2005 r., sygn. P 18/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 88; 22 lipca 2008 r., sygn. P 41/07, OTK ZU Nr 6/A/2008, poz. 109; 18 czerwca 2013 r., sygn. K 37/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 60; 9 grudnia 2014 r., sygn. K 46/13, OTK ZU nr 11/A/2014, poz. 117; 10 marca 2015 r., sygn. P 38/12, OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 29; 12 lipca 2016 r., sygn. SK 40/14, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 57).

Nawet przy przyjęciu, że wskazane grupy podmiotów mogłyby zostać zaliczone do grupy podmiotów podobnych z uwagi na to, że otrzymały od usługobiorców zwrot uiszczonych należności publicznoprawnych, których uiszczenie było niezbędne do wykonania usługi – należyte uzasadnienie zarzutu naruszenia konstytucyjnej zasady równości ochrony praw majątkowych wymagałoby przytoczenia argumentów przemawiających za przyjęciem, iż kwestionowane zróżnicowanie podmiotów podobnych nie spełnia choćby jednego ze wskazanych wymogów stanowiących konstytucyjne usprawiedliwienie owego zróżnicowania. Wymagałoby zatem przedstawienia przez Skarżącą dowodów, iż owo zróżnicowanie nie ma charakteru relewantnego, nie spełnia warunku proporcjonalności albo nie pozostaje w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi usprawiedliwiającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

W niniejszej sprawie w skardze konstytucyjnej także w tym zakresie nie przedstawiono stosownej argumentacji.

Skarga konstytucyjna, w zakresie dotyczącym zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu z art. 64 ust. 2 Konstytucji, nie spełnia zatem wymogów określonych w art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Postępowanie w niniejszej sprawie we wskazanym zakresie podlega zatem umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 powołanej ustawy, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Na marginesie jedynie zauważyć należy, iż podatnicy podatku VAT wykonujący usługi prawnicze, którzy otrzymali od usługobiorcy zwrot uiszczonych należności z tytułu opłat skarbowych lub kosztów sądowych (które to należności nie były na podstawie art. 29 ust. 1 u.p.t.u. zaliczane do podstawy opodatkowania podatkiem VAT od tej usługi) znajdują się w odmiennej sytuacji prawnopodatkowej, niż podatnicy będący zarejestrowanymi odbiorcami dokonującymi wewnątrzwspólnotowego nabyciu paliw, którzy uiszcili podatek akcyzowy oraz opłatę paliwową z tytułu tegoż nabycia i otrzymali zwrot tych kwot od usługobiorcy (które to kwoty, zgodnie z zaskarżonym przepisem, zostały zaliczone do podstawy opodatkowania podatkiem VAT).

Przedmiotowy zwrot opłaty skarbowej i opłaty sądowej nie jest zaliczany na podstawie art. 29 ust. 1 u.p.t.u. do podstawy opodatkowania podatkiem VAT w sytuacji, gdy podmioty wykonujące usługi prawnicze dokonują tych wypłat w imieniu, na rzecz i na rachunek usługodawców – stosownie do treści zawartej między nimi umowy na wykonanie tychże usług. Przedmiotowe opłaty nie są wówczas wynagrodzeniem, czyli nie stanowią kwoty należnej z tytułu sprzedaży usługi. Jeśli zatem ponoszenie opłat sądowych i skarbowych, zgodnie z treścią zawieranych umów, nie wchodził w zakres świadczonej przez usługodawcę obsługi prawnej, ich zwrot nie mógł być opodatkowany podatkiem VAT. Kwestia ta może być przy tym odmiennie uregulowana w umowie na wykonanie usług prawniczych.

W przypadku kwot uiszczanego podatku akcyzowego i opłaty paliwowej, są one wliczane do podstawy opodatkowania podatkiem VAT, gdyż są one uiszczane przez zleceniobiorcę we własnym imieniu. W świetle przepisów dotyczących tych należności publicznoprawnych, zleceniobiorca nabywający paliwo jest bowiem podmiotem obowiązany do ich uiszczenia. Kwestii tej nie

można było więc odmiennie uregulować w umowach zawartych pomiędzy stronami (kwestia ta zostanie szerzej omówiona w dalszej części niniejszego stanowiska).

W niniejszej sprawie należy także odnieść się do podniesionych w skardze konstytucyjnej, w zakresie, w jakim podlega ona merytorycznemu rozpoznaniu, zarzutów niekonstytucyjności kwestionowanego przepisu.

Przypomnieć należy, iż w *petitum* skargi konstytucyjnej Skarżąca zarzuciła kwestionowanemu przepisowi naruszenie:

- art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji poprzez określenie podstawy opodatkowania podatkiem VAT w sposób niezgodny z zasadą państwa prawnego, poprawnej legislacji i pewności prawa oraz wprowadzenie *obciążeń publicznych* w sposób niejasny, nieprecyzyjny i ograniczający prawa podatników do nieobjęcia tą podstawą zwrotu akcyzy i opłaty paliwowej niestanowiących przysporzenia majątkowego podatnika VAT świadczącego usługę zarejestrowanego odbiorcy;
- art. 84 i art. 217 w zw. z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP poprzez określenie podstawy opodatkowania podatkiem VAT niezgodnie z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych;
- art. 2 w zw. z art. 64 ust. 1 i 2 w zw. z art. 84 Konstytucji, ze względu na naruszenie praw ekonomicznych podatników przez wprowadzenie nadmiernie szerokiego zakresu podstawy opodatkowania podatku VAT obejmującej także kwoty otrzymanego przez nich zwrotu wydatków w postaci wpłaconego podatku akcyzowego i opłaty paliwowej, które nie stanowią przysporzenia majątkowego podatników.

Z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika przy tym, iż źródła niekonstytucyjności Skarżąca upatruje w tym, że w przepisie art. 29 ust. 1 u.p.t.u. podstawa opodatkowania podatkiem VAT została określona w sposób niejasny i nieprecyzyjny, co umożliwiło ustalenie w drodze wykładni tegoż przepisu przez



organy stosujące prawo, iż podstawa ta obejmuje także środki pieniężne odpowiadające wartości uiszczzonego przez usługodawcę podatku akcyzowego oraz opłaty paliwowej z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia paliwa na rzecz usługobiorcy, pomimo iż nie stanowią one wynagrodzenia za dokonaną usługę.

Podniesione w niniejszej sprawie zarzuty dotyczą więc w istocie tego, iż na skutek niejasnego, nieprecyzyjnego określenia w art. 29 ust. 1 u.p.t.u. podstawy opodatkowania podatkiem VAT możliwe było, w drodze arbitralnej wykładni tegoż przepisu dokonanej przez organy stosujące prawo, rozszerzenie podstawy opodatkowania podatkiem VAT także na uzyskane od usługobiorców środki pieniężne o wartości odpowiadającej podatkowi akcyzowemu i opłacie paliwowej uiszczonym przez podatnika od usługi polegającej na wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów na rzecz podmiotu zlecającego podatnikowi taką usługę, pomimo iż środki te nie stanowiły elementu wynagrodzenia za dokonaną usługę, co narusza konstytucyjnie chronione prawo własności – prowadząc do nałożenia na podatnika obowiązku uiszczenia podatku VAT od podstawy opodatkowania powiększonej o wskazane kwoty.

W oparciu o *petitum* skargi konstytucyjnej oraz powołaną w niej argumentację zasadne więc wydaje się przyjęcie, iż, w istocie, sformułowano w niej zarzuty niezgodności kwestionowanego przepisu z zasadami poprawnej legislacji i pewności prawa oraz nakazem szczególnej określoności regulacji daninowych, wynikającymi z art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji, co doprowadzić miało do naruszenia gwarantowanych w art. 64 ust. 1 i 3 ustawy zasadniczej praw majątkowych podatników podatku VAT wykonujących usługę w postaci wewnątrzwspólnotowego nabyciu paliwa na rzecz usługobiorców..

W związku z tym, nie wykraczając poza zakres skargi konstytucyjnej, należy przyjąć, iż podniesione przez Skarżącą zarzuty dotyczą niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 2 w zw. z 84, art. 217 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

W odniesieniu do wzorca z art. 2 Konstytucji z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, że Skarżąca zarzuca kwestionowanej regulacji naruszenie wynikających z tego wzorca zasad: ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, poprawnej legislacji oraz nakazu określoności przepisów prawa.

Jeśli chodzi o zasadę poprawnej legislacji, mówi się o niej jako o *systemie ściśle ze sobą powiązanych dyrektyw adresowanych do prawodawcy, wskazujących, jak należy dokonywać zmian w państwie prawnym* (K. Działocha, T. Balasiński, *Zasada prawidłowej legislacji jako podstawa kontroli konstytucyjności prawa*, Przegląd Legislacyjny z 2006 r., nr 3, str. 6).

Zasada ta jest funkcjonalnie związana z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz pewności i bezpieczeństwa prawnego (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 20 kwietnia 2004 r., sygn. K 45/02, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 30; 21 lutego 2006 r., sygn. K 1/05, OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 18; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80).

Istotę zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa da się przedstawić jako zakaz zastawiania przez przepisy prawne pułapek, formułowania obietnic bez pokrycia bądź nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania, jako niedopuszczalność kreowania organom państwowym możliwości nadużywania swojej pozycji wobec obywatela. Zasada ta opiera się na wymaganiu 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 państwowych 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. Z zasady bezpieczeństwa prawnego wynika m.in. zakaz przyjmowania unormowań o zaskakującym i nieprzewidywalnym charakterze (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 czerwca 2000 r., sygn. P. 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138; 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156; 20 stycznia 2009 r., sygn. P 40/07, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 4; 10 stycznia 2012 r., sygn. P 19/10, OTK ZU nr 1/A/2012, poz. 2; 28 czerwca 2017 r., sygn. P 63/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 55; 18 kwietnia 2018 r., sygn. K 52/16, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 28).

Zasada przyzwoitej legislacji obejmuje między innymi wymóg dostatecznej określoności przepisów. Określoność prawa jest jedną z najważniejszych zasad drugiego stopnia, która wywodzona jest z zasady prawidłowej legislacji (*vide* – W. Sokolewicz, M. Zubik, komentarz do art. 2, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. I, L. Garlicki (red.), M. Zubik (red.), Warszawa 2016 r., str. 145).

Norma konstytucyjna nakazująca zachowanie odpowiedniej określoności regulacji prawnych ma charakter zasady prawa. Nakłada to na ustawodawcę obowiązek jej optymalizacji w procesie stanowienia prawa. Ustawodawca powinien dążyć do możliwie maksymalnej realizacji wymogów składających się na tę zasadę. Tym samym stopień określoności konkretnych regulacji podlega każdorazowej relatywizacji w odniesieniu do okoliczności faktycznych i prawnych, jakie towarzyszą podejmowanej regulacji. Relatywizacja ta stanowi naturalną konsekwencję nieostrości języka, w którym redagowane są teksty prawne, oraz różnorodności materii podlegającej normowaniu.

Z tego powodu na ustawodawcy ciąży obowiązek tworzenia przepisów prawa możliwie najbardziej określonych w danym wypadku, zarówno pod względem ich treści, jak i formy.

Przez precyzyjność regulacji prawnej należy rozumieć możliwość dekodowania z przepisów jednoznacznych norm prawnych (a także ich

konsekwencji) za pomocą reguł interpretacji przyjmowanych na gruncie określonej kultury prawnej. Innymi słowy, nakaz określoności przepisów prawnych powinien być rozumiany jako wymóg formułowania przepisów w taki sposób, aby zapewniały dostateczny stopień precyzji w ustaleniu ich znaczenia i skutków prawnych. Precyzyjność przepisu przejawia się w konkretności regulacji praw i obowiązków, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie.

Wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego prawodawcy mają prawo oczekiwać stanowienia norm niebudzących wątpliwości co do nakładanych obowiązków lub przyznawanych praw. Niejasność przepisu w praktyce oznacza niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo. Stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań, jest naruszeniem Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 stycznia 2019 r., sygn. K 1/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 6 i powołane tam wcześniejsze orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego).

*W świetle Konstytucji wyróżnić trzeba dwa standardy poprawności legislacyjnej: zwykły, który dotyczy wszelkich regulacji prawnych (standard ten gwarantuje zasada poprawnej legislacji), oraz podwyższony, który dotyczy jedynie regulacji stanowionych w określonych obszarach (standard ten gwarantują zasady szczególnej określoności regulacji ograniczających prawa i wolności człowieka i obywatela, regulacji represyjnych czy daninowych) [wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, *op. cit.*].*

Konstytucja w odniesieniu do przepisów określających obowiązek podatkowy ustanawia wyższe wymagania co do stopnia określoności niż wymogi wynikające z zasady prawidłowej (przyzwoitej) legislacji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 listopada 1999 r., sygn. K. 28/98, OTK ZU nr 7/1999, poz. 156; 15 lipca 2013 r., sygn. K 7/12, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 76).

Nakaz precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawności legislacyjnej ma bowiem szczególne znaczenie w prawie daninowym, w którym gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych, wynikające z zasady poprawnej legislacji, ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu treść art. 84 i art. 217 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90; 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127; 10 września 2010 r., sygn. P 44/09, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 68; 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71).

Przepis art. 84 Konstytucji stanowi, iż *każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie*. Jest zgeneralizowanym ujęciem zasady, że jednostki – adresaci Konstytucji – korzystają nie tylko z wolności i praw, ale mają również konstytucyjne obowiązki.

Przepis art. 84 Konstytucji wyznacza granice obowiązku świadczeń publicznych, w tym również podatków. Wyraża zasadę sprawiedliwości podatkowej i wyłączności ustawy w zakresie ustanawiania obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego. Z treści normatywnej art. 84 Konstytucji wynika obowiązek ustawodawcy takiego stanowienia podatków, aby wynikające z przepisów podatkowych normy prawne, określające obowiązek podatnika, były w pełni precyzyjne, niebudzące wątpliwości (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU Nr 4/A/2007, poz. 37; 29 listopada 2017 r., sygn. P 9/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 78; 18 kwietnia 2018 r., sygn. K 52/16, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 28).

Zgodnie z art. 217 Konstytucji, [*n*] *akładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek*

*podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.*

W myśl tego przepisu, wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 lipca 2011 r., sygn. K 10/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 56; 29 listopada 2017 r., sygn. P 9/15, *op. cit.*).

W wyroku z dnia 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06 (*op. cit.*), Trybunał zaakcentował komplementarność art. 2 i art. 84 Konstytucji, jeżeli chodzi o konstytucyjne wymogi ciężące na ustawodawcy, aby precyzyjnie określał relacje między jednostką a państwem w sferze prawa daninowego, stwierdzając między innymi: *Trybunał Konstytucyjny w swoim dotychczasowym orzecznictwie zwracał uwagę, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa stanowi konstytucyjny element zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Z punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych istotne znaczenie ma ponadto art. 84 Konstytucji (...). Art. 84 Konstytucji zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie tak, aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań. Należy w związku z tym zauważyć, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i do prawa w sferze danin publicznych znajduje podstawę w art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji.*

W wyroku z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06 (*op. cit.*), Trybunał wskazał zaś, że niejasność i brak określoności przepisu naruszającego zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa, wynikającą z art. 2 Konstytucji, prowadzi również do naruszenia art. 217 Konstytucji, w świetle którego wymienione tam elementy obowiązku podatkowego winny być precyzyjnie określone w ustawie. Trybunał podkreślił, że, w zakresie konstytucyjnych wymogów obowiązku podatkowego, art. 2 i art. 217, podobnie jak art. 2 i art. 84 Konstytucji, są komplementarne.

Zgodnie z art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej, *[k]ażdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia.*

Przepis ten statuuje prawo podmiotowe jednostki do własności, innych praw majątkowych oraz dziedziczenia. Przewiduje konstytucyjną gwarancję ochrony tych praw od strony podmiotowej. Nakłada na ustawodawcę obowiązek kształtowania poszczególnych praw podmiotowych o charakterze ekonomicznym w taki sposób, aby zapewnić możliwość czynienia z nich użytku oraz zapewnić im ochronę. Z art. 64 ust. 1 Konstytucji wynikają obowiązki ustawodawcy: pozytywny, tj. ustanowienia procedur ochrony prawa własności i innych praw majątkowych, oraz negatywny, tj. powstrzymywania się od stanowienia regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub je ograniczać. Ochrona zapewniana majątkowym prawom podmiotowym musi być realna. Kryterium weryfikacji tej cechy jest skuteczność realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 kwietnia 1999 r., sygn. K. 36/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 40; 31 stycznia 2001 r., sygn. P. 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5; 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105; 1 lipca 2014 r., sygn. SK 6/12, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 68; 28 czerwca 2016 r., sygn. SK 31/14, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 51; 9 marca 2017 r., sygn. P 13/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 14; 5 grudnia 2018 r., sygn. K 6/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 1; 11 grudnia 2019 r., sygn. P 13/18, *op. cit.*).

Zgodnie z art. 64 ust. 3 Konstytucji, *[w]łasność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w takim zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.*

Przepis ten określa przesłanki ograniczenia prawa własności. Nie odnosi się do innych praw majątkowych. Fakt ten należy interpretować nie jako szczególne dozwoleństwo na uszczuplanie prawa własności w porównaniu do innych praw majątkowych, lecz jako dodatkową gwarancję konstytucyjną ochrony tego

prawa. Przepis art. 64 ust. 3 Konstytucji wyraża w sposób jednoznaczny i wyraźny konstytucyjną podstawę dla wprowadzania ograniczeń prawa własności. Nie wskazuje przy tym wartości i dóbr, których ochrona przemawiać może za dopuszczalnością ingerencji w prawa właściciela. Określa za to przesłanki dopuszczalności ograniczenia własności o charakterze formalnym (dopuszczalność ograniczenia jedynie w drodze ustawy), jak i materialnym (zakaz naruszenia istoty prawa własności), które stanowią kryterium kontroli dokonanych przez prawodawcę ograniczeń. Zakazane w art. 64 ust. 3 ustawy zasadniczej naruszenie istoty prawa własności występuje wtedy, gdy wprowadzone ograniczenia dotyczą podstawowych uprawnień składających się na treść tego prawa i uniemożliwiają realizację przez to prawo funkcji, którą ma ono pełnić w porządku prawnym, opartym na założeniach wskazanych w przepisach ustrojowych ustawy zasadniczej, lub w ogóle uniemożliwiają korzystanie z tego prawa (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 maja 1999 r., sygn. SK 9/98, OTK ZU nr 4/1999, poz. 78; 12 stycznia 2000 r., sygn. P. 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3; 11 maja 2010 r., sygn. SK 50/08, OTK ZU nr 4/A/2010, poz. 34; 5 maja 2011 r., sygn. P 110/08, OTK ZU nr 4/A/2011, poz. 31; 10 lipca 2012 r., sygn. P 15/12, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 77; 5 grudnia 2018 r., sygn. K 6/17, *op. cit.*).

W odniesieniu do wzorca z art. 64 ustawy zasadniczej zauważyć trzeba, iż nałożenie obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ustawowo określoną ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, która to ingerencja może prowadzić do umniejszenia substancji tego majątku. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Niewątpliwie ogranicza to prawo do korzystania z własności, jak również do czerpania z niej godziwych pożytków. W wyniku ewentualnej przymusowej egzekucji należnych świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy lub innych praw



majątkowych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*; 12 lutego 2015 r., sygn. SK 14/12, OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, *op. cit.*).

Nie byłoby jednak uprawnione przyjęcie tezy, że każde obciążenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej należy rozpatrywać w kategoriach ograniczenia prawa własności. Prowadziłoby to do fałszywego wniosku, że każde tego rodzaju obciążenie jest niedopuszczalnym ograniczeniem prawa własności i innych praw majątkowych oraz do zatarcia granicy między tym, co jest ciężarem wynikającym z obowiązku konstytucyjnego, a co ograniczeniem własności podlegającym kontroli z punktu widzenia art. 64 Konstytucji.

Tak daleko idąca ochrona własności i praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji.

Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest bowiem powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, tj. w art. 84 oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Przepisy prawa podatkowego mają zatem swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego upoważniającego jednoznacznie do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek.

Oznacza to, że, w sferze podatkowej, Konstytucja wyraźnie upoważnia ustawodawcę do stanowienia ograniczeń majątkowych, czy szerzej – ingerencji w majątek podmiotów zobowiązanych do ponoszenia ciężarów publicznych.

Skoro regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, to jej dopuszczalność może być rozpatrywana w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony, których granice (treść) są kształtowane przez te właśnie obowiązki. Obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych i innych danin publicznych kształtuje ramy konstytucyjne

pojmowania własności. Tym samym Konstytucja, w odniesieniu do prawa daninowego, w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 stycznia 2001 r., sygn. K. 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4; 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166; 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*; 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151; 28 października 2015 r., sygn. K 21/14; OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152).

Ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być więc – co do zasady – oceniane w kategoriach niedopuszczalnego wpływu na stan majątkowy podatników i uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych chronionych na podstawie art. 64 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*; 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, *op. cit.*; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, *op. cit.*).

Przepisy Konstytucji, gwarantujące określone prawa i wolności, mogą być jednak adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki podatkowe, o ile występuje rzeczywisty związek między realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki, gwarantowanych przez ustawę zasadniczą. Przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych. Daleko idące uprawnienia ustawodawcy do kształtowania materialnych treści prawa podatkowego są w swoisty sposób równoważone koniecznością respektowania przez ustawodawcę warunków formalnych, wynikających z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Zakres i treść obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych mogą być więc kontrolowane z punktu widzenia zgodności z art. 64 Konstytucji pod kątem zachowania właściwej formy i sposobu nakładania obowiązków podatkowych, w tym w szczególności przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, zasady określoności przepisów podatkowych i respektowania odpowiedniej *vacatio legis*. W kontekście dopuszczalności art. 64 Konstytucji jako wzorca kontroli należy więc odróżnić zagadnienie nałożenia obowiązku podatkowego od zagadnienia określenia przez ustawodawcę zasad, reguł oraz okoliczności, w których obowiązek ten jest realizowany. Zarzut naruszenia art. 64 Konstytucji przez przepisy prawa podatkowego nie może więc dotyczyć samej okoliczności nałożenia podatku, ale formy i sposobu nakładania powinności podatkowych. Naruszenie w tym zakresie reguł stanowienia podatków może bowiem prowadzić do niezgodnej z ustawą zasadniczą ingerencji w prawo własności podatnika, gwarantowane przez art. 64 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105; 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153; 25 marca 2010 r., sygn. P 9/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 26; 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, *op. cit.*; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, *op. cit.*; 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 2).

Niezachowanie odpowiednich wymogów legislacyjnych w odniesieniu do regulacji podatkowych może być kwestionowane także w trybie skargi konstytucyjnej (*vide* – wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, *op. cit.*).

Kontrola zgodności przepisów prawa podatkowego z art. 64 Konstytucji dopuszczalna jest też w sytuacjach, gdy przepisy te naruszają istotę prawa

własności, kształtując obowiązek podatkowy w taki sposób, że prowadzi to do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych podatnika, przez co podatek staje się ukrytą formą konfiskaty mienia (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, *op. cit.*; 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, *op. cit.*; 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, *op. cit.*; 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, *op. cit.*; 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, *op. cit.*; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, *op. cit.*; 25 marca 2010 r., sygn. P 9/08, *op. cit.*; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, *op. cit.*; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, *op. cit.*).

Dopuszczalna jest również kontrola zgodności z wzorcem z art. 64 Konstytucji przepisów szeroko rozumianego prawa podatkowego, nie dotyczących obowiązku płacenia podatku *sensu stricto*, lecz np. nadpłaty podatkowej, nadmiernie uciążliwych wymogów dotyczących wypełniania deklaracji podatkowej, odsetek za zwłokę (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83; 21 lipca 2010 r., sygn. SK 21/08, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62; 10 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83).

W niniejszej sprawie z *petitum* i uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika – co należy ponownie odnotować – że Skarżąca skonstruowała zarzuty naruszenia praw wyrażonych w art. 64 ust. 1 i 3 ustawy zasadniczej, odwołując się przede wszystkim do występującej, w Jej ocenie, niezgodności kwestionowanej regulacji z konstytucyjnymi zasadami poprawnej legislacji oraz szczególnej określoności przepisów prawa podatkowego.

Zauważyć też należy, iż zarzuty stawiane w skardze konstytucyjnej dotyczą nie tyle ingerencji w prawa majątkowe bezpośrednio w następstwie samego nałożenia obowiązku podatkowego w podatku VAT, ile, przede wszystkim, niedopuszczalnej ingerencji w prawa majątkowe wynikającej z – wadliwego w opinii Skarżącej – ukształtowania zaskarżonego przepisu określającego sposób ustalania podstawy opodatkowania w podatku VAT.

Biorąc pod uwagę powyższe okoliczności, uznać należy przepisy art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji za dopuszczalne wzorce kontroli w niniejszej sprawie.

Dopuszczalnymi wzorcami kontroli są również przepisy art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji, pomimo iż nie statuuje konstytucyjnych praw i wolności. Przepisy te w niniejszej sprawie zostały bowiem wskazane jako występujące w związku z art. 64 ust. 1 i 3 ustawy zasadniczej, stanowiącymi źródło praw podmiotowych podlegających ochronie w trybie skargi konstytucyjnej.

Podmioty wnoszące skargę konstytucyjną są zaś uprawnione skonstruować zarzuty naruszenia ich konstytucyjnych praw lub wolności przez regulację daninową, odwołując się do zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonej z 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, *op. cit.*; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 100).

Taki zaś charakter mają zarzuty Skarżącej dotyczące naruszenia prawa własności przez kwestionowane w niniejszej sprawie uregulowanie.

Zarzuty skargi konstytucyjnej należy uznać za nieuzasadnione.

Zgodnie z art. 29 ust. 1 u.p.t.u., zasadą generalną jest, iż podstawą opodatkowania podatkiem VAT jest obrót, definiowany jako kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku VAT od tej sprzedaży.

Przy przyjętym przez ustawodawcę rozwiązaniu podstawą opodatkowania jest zatem kwota należna podatnikowi z tytułu sprzedaży, a nie faktycznie zapłacona. Innymi słowy, podstawą opodatkowania podatkiem VAT jest obrót netto.

Podatek VAT od sprzedaży liczony jest metodą *od sta.* Wartość tego podatku stanowi iloczyn kwoty (wartości) netto sprzedaży (kwota należna

pomniejszona o kwotę należnego podatku) i stawki podatkowej (*vide* – M. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2012 r., str. 350, 351).

W zawartej w art. 29 ust. 1 u.p.t.u. definicji pojęcia *obrót* ustawodawca odniósł się przede wszystkim do przedmiotu opodatkowania, którym jest sprzedaż towarów lub usług.

W myśl art. 2 pkt 22 u.p.t.u. przez sprzedaż rozumie się *odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów*.

W przepisie art. 29 ust. 1 u.p.t.u. przyjęto, iż *kwota należna* obejmuje całość świadczenia należnego podatnikowi od nabywcy towaru lub usługi, lub od osoby trzeciej.

Wynika z tego, iż w sytuacji, gdy podatnik wykonał usługę, za którą otrzymał pewną kwotę pieniężną i inne świadczenie – kwota należna w rozumieniu zaskarżanego przepisu obejmuje łączną ich wartość.

W przypadku, gdy dostawca obciąża jedynie częścią ceny za dostawę towaru lub usługi ich nabywcę, gdyż pozostała jej część sfinansowana została przez inny podmiot – kwota zapłacona przez ten podmiot także stanowi element kwoty należnej z tytułu dokonanej transakcji, a tym samym wchodzi do podstawy opodatkowania podatkiem VAT tejże transakcji.

Za całość świadczenia należnego od nabywcy należy również uznać pewne elementy dodatkowe, przysługujące dostawcy lub usługodawcy od kontrahenta, zazwyczaj wyodrębniane jako osobna pozycja kosztowa. Do podstawy opodatkowania wliczane są także różnego rodzaju należności o charakterze publicznoprawnym, ponoszone przez podatnika w związku z dostawą towarów lub świadczeniem usług (*vide* – M. Michalik, *op. cit.*, str. 352).

Zgodnie z art. 29 ust. 2 u.p.t.u., *[w] przypadku gdy pobrano zaliczki, zadatki, przedpłaty lub raty, obrotem jest również kwota otrzymanych zaliczek, zadatków, przedpłat lub rat, pomniejszona o przypadającą od nich kwotę podatku*.

*Dotyczy to również otrzymanych zaliczek na dotacje, subwencje i na inne dopłaty o podobnym charakterze.*

*Zauważyć należy, iż zgodnie ze zdaniem trzecim art. 29 ust. 1 u.p.t.u., [o]brót zwiększa się o otrzymane dotacje (...) mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych.*

*W przepisie tym pojęcie kwota należna jest używane zamiennie z pojęciem cena.*

*Ustalając podstawę opodatkowania podatkiem VAT na podstawie art. 29 ust. 1 u.p.t.u., należało zatem uwzględnić cenę za dostarczenie towarów lub wykonaną usługę.*

*W tym kontekście zauważyć trzeba, iż, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 nieobowiązującej już ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz.U. Nr 97, poz. 1050 ze zm., dalej: ustawa o cenach), cena to wartość wyrażona w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym.*

*Przepis ten jednoznacznie nakazywał, aby w cenie przedsiębiorca uwzględnił podatek VAT oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru bądź świadczenie usługi podlegała obciążeniu tymi daninami.*

*Na marginesie zauważyć należy, iż w aktualnie obowiązującym stanie prawnym, zgodnie z art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług (Dz. U. z 2019 r., poz. 178), [w] cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług lub podatkiem akcyzowym. Przez cenę rozumie się również stawkę taryfową.*

Ustawa ta z dniem 25 lipca 2014 r. uchyliła ustawę o cenach.

Z treści kwestionowanego przepisu, w powiązaniu z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o cenach, jednoznacznie zatem wynikało, iż w podstawie opodatkowania podatkiem VAT należało uwzględnić także podatek akcyzowy, którym obciążony był towar dostarczony lub usługa świadczona przez podatnika. W przypadku dokonywania dostawy towarów podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podatek ten zwiększał zatem podstawę opodatkowania dla celów podatku VAT.

Wskazać ponadto należy, iż, zgodnie z treścią art. 5 ust. 1 u.p.t.u., opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają:

- 1) *odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;*
- 2) *eksport towarów;*
- 3) *import towarów na terytorium kraju;*
- 4) *wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;*
- 5) *wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.*

Wynika z tego, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlega nie płatność sama w sobie, lecz świadczenie, za które odpłatność przysługuje.

W u.p.t.u. przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (art. 7).

Świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, jest to każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 tej ustawy (art. 8 u.p.t.u.).

Zgodnie z art. 11 ust. 1 u.p.t.u., *[p]zez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się również przemieszczenie towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz, należących do tego podatnika, z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju, jeżeli towary te*



*zostały przez tego podatnika na terytorium tego innego państwa członkowskiego w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, albo zaimportowane, i towary te mają służyć działalności gospodarczej podatnika.*

Regulacja ta oznacza, że przemieszczenie towarów traktowane będzie jako wewnątrzwspólnotowe nabycie wtedy, gdy przemieszczane towary są własnością podatnika, który wszedł w ich posiadanie na terytorium państwa członkowskiego, z którego transportowane są do Polski i będą służyć czynnościom wykonywanym przez niego, jako podatnika podatku VAT, na terytorium kraju.

W myśl art. 15 ust. 1 pkt u.p.t.u., podatnikami podatku VAT są *osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.*

Przepis art. 15 ust. 2 u.p.t.u. stanowi:

*Art. 15. (...).*

*2. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.*

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 3 u.p.t.u., podatnikami podatku VAT są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne *dokonujące wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.*

W myśl zaś art. 29 ust. 20 u.p.t.u., [w] przypadku dostawy przez podatnika towaru podlegającego opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podstawą opodatkowania jest również kwota tego podatku.

Z przepisu tego jednoznacznie wynika obowiązek zaliczenia do podstawy opodatkowania podatkiem VAT dostawy towaru, podlegającego opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, także wartości tegoż podatku akcyzowego.

Ocena konstytucyjności zaskarżonego przepisu wymaga odniesienia się do regulacji dotyczących podatku akcyzowego i opłaty paliwowej, w kontekście wykonywania przez zarejestrowanego odbiorcę usług, w ramach których podmiot będący zarejestrowanym odbiorcą dokonuje przyjęcia paliwa nabywanego przez zleceniodawców oraz podejmuje stosowne czynności celem dokonania jego odprawy, w szczególności zapłaty podatku akcyzowego i opłaty paliwowej.

Opodatkowanie podatkiem akcyzowym reguluje ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym. (Dz.U. z 2019 r., poz. 864 ze zm., dalej: ustawa o podatku akcyzowym).

Przepis art. 13 ust. 1 pkt 5 tej ustawy stanowi:

*Art. 13.1. Podatnikiem akcyzy jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą, w tym podmiot:*

*(...);*

*5) będący zarejestrowanym odbiorcą, z wyłączeniem zarejestrowanego odbiorcy posiadającego zezwolenie na jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca - z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów akcyzowych na rzecz innego podmiotu.*

W cytowanym brzmieniu przepis art. 13 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku akcyzowym obowiązuje od dnia 1 września 2010 r.

Nabycie wewnątrzspółnotowe w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym to *przemieszczenie wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju* (art. 2 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku akcyzowym).

W myśl art. 2 ust. 1 pkt 13 ustawy o podatku akcyzowym, zarejestrowanym odbiorcą jest podmiot, któremu wydano zezwolenie na nabycie wewnątrzwspólnotowe albo na jednorazowe nabycie wewnątrzwspólnotowe wyrobów akcyzowych wysłanych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

W przepisie art. 8 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku akcyzowym jako przedmiot opodatkowania podatkiem akcyzowym zostało wskazane nabycie wewnątrzwspólnotowe wyrobów akcyzowych, z wyłączeniem nabycia wewnątrzwspólnotowego dokonywanego do składu podatkowego.

Obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów akcyzowych przez zarejestrowanego odbiorcę powstaje z dniem, w którym wyroby akcyzowe zostały wprowadzone do określonego we właściwym zezwoleniu miejsca odbioru wyrobów akcyzowych (art. 10 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym).

Zgodnie z art. 59 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym, *[zarejestrowany odbiorca, z wyłączeniem zarejestrowanego odbiorcy posiadającego zezwolenie na jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca, może dokonywać nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów akcyzowych na rzecz innych podmiotów.*

Przepis art. 23 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 września 2010 r. do 28 lutego 2017 r., stanowił:

*Art. 23.1. Zarejestrowani odbiorcy, z wyłączeniem zarejestrowanego odbiorcy posiadającego zezwolenie na jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca, podmioty prowadzące składy podatkowe oraz podatnicy, o których mowa w art. 13 ust. 3, są obowiązani, bez wezwania organu podatkowego, do obliczenia i zapłaty akcyzy wstępnie za okresyienne, na rachunek właściwej izby celnej (od 1 marca 2017 r. – na rzecz właściwego urzędu skarbowego).*

Ze wskazanych przepisów ustawy o podatku akcyzowym (w ich brzmieniu obowiązującym od 1 kwietnia 2011 r. do 31 grudnia 2013 r., tj. w okresie, w którym obowiązywała zaskarżona w niniejszej sprawie regulacja) jednoznacznie wynika, że w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia, w rozumieniu tej ustawy, towarów na rzecz innych podmiotów przez podmiot będący zarejestrowanym odbiorcą wyrobów akcyzowych (w tym paliwa) – podatnikiem podatku akcyzowego od przedmiotowego nabycia był ów zarejestrowany odbiorca. Zarejestrowany odbiorca jako podatnik podatku akcyzowego zobowiązany był więc – z mocy prawa – do obliczenia i zapłaty podatku akcyzowego we własnym imieniu.

W odniesieniu do opłaty paliwowej wskazać należy, iż, zgodnie z art. 37h ust. 1 ustawy z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (aktualny adres publikacyjny: Dz.U. z 2020 r., poz. 72, dalej: u.k.f.d.), opłacie tej podlegało wprowadzanie na rynek krajowy paliw silnikowych oraz gazu, wykorzystywanych do napędu silników spalinowych.

Przez wprowadzenie na rynek krajowy paliw silnikowych oraz gazu, o których mowa art. 37h ust. 1, rozumie się czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, których przedmiotem są te paliwa silnikowe oraz gaz (art. 37h ust. 2 u.k.f.d.).

Obowiązek zapłaty opłaty paliwowej powstaje z dniem powstania zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym od paliw silnikowych (art. 37k ust.1 u.k.f.d.).

Przepis art. 37j ust. 1 pkt 3 u.k.f.d. stanowi:

*Art. 37j. 1. Obowiązek zapłaty opłaty paliwowej od paliw silnikowych oraz gazu, o których mowa w art. 37h, ciąży na:*

*(...);*

*3) podmiocie dokonującym nabycia wewnątrzwspólnotowego w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym paliw silnikowych lub gazu, (...).*

Przepis ten w sposób niebudzący wątpliwości nakładał obowiązek uiszczenia opłaty paliwowej z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego paliwa, w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym, na podmiot dokonujący tegoż nabycia.

Zgodnie z art. 37o ust. 1 u.k.f.d., [p]odmioty, o których mowa w art. 37j ust. 1, są obowiązane składać informację o płacie paliwowej właściwemu naczelnikowi urzędu celnego oraz obliczać i wpłacać opłatę paliwową w terminie:

1) do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek zapłaty - w przypadkach, o których mowa w art. 37j ust. 1 pkt 1, 3 i 4,

2) określonym dla należności celnych - w przypadku, o którym mowa w art. 37j ust. 1 pkt 2

- na wyodrębniony rachunek bankowy izby celnej właściwej dla dokonywania wpłat kwot z tytułu zapłaty podatku akcyzowego.

Z powołanych przepisów ustawy o podatku akcyzowym i u.k.f.d. wynikało zatem jednoznacznie, iż zarejestrowany odbiorca świadczący usługę, w ramach której dokonywał wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw (w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym) na rzecz innego podmiotu (zleceniodawcy), stawał się, z tytułu tej czynności, podatnikiem podatku akcyzowego oraz podmiotem zobowiązanym do uiszczenia opłaty paliwowej – zobowiązanym do uiszczenia tych danin publicznych we własnym imieniu.

Powstałe na gruncie podatku akcyzowego i opłaty paliwowej zobowiązanie, z mocy prawa obciążało więc zarejestrowanego odbiorcę.

Uiszczając podatek akcyzowy i opłatę paliwową w związku z wewnątrzwspólnotowym nabyciem paliwa na rzecz innego podmiotu, zarejestrowany odbiorca (zleceniobiorca) wykonywał zatem własne zobowiązania publicznoprawne, a nie tego rodzaju zobowiązania ciężące na zleceniodawcy.

W przypadku wykonywania usługi przez zarejestrowanego odbiorcę – w ramach której przyjmował paliwo zleceniodawców nabywane w innych krajach

UE, podejmował stosowne czynności celem dokonania jego odprawy oraz dokonywał zapłaty podatku akcyzowego i opłaty paliwowej – właścicielami tego paliwa pozostawali bowiem nadal zleceniodawcy będący jego nabywcami w rozumieniu u.p.t.u.

Właściciele paliwa, nie posiadając statusu zarejestrowanego odbiorcy, musieli zatem korzystać w zakresie rozliczania podatku akcyzowego i opłaty paliwowej z usług podmiotu mającego taki status.

Zarejestrowany odbiorca – co należy po raz kolejny podkreślić – dokonywał nabycia wewnątrzspółnotowego, w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym (tj. przemieszczenia wyrobów akcyzowych z terytorium państwa członkowskiego UE na terytorium kraju) będąc z tego tytułu podatnikiem podatku akcyzowego i podmiotem zobowiązanym do uiszczenia opłaty paliwowej. Nabycia tego dokonywał na rzecz innych podmiotów, stosownie do brzmienia art. 59 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym.

W świetle przyjętej przez ustawodawcę w omawianych przepisach ustawy o podatku akcyzowym i u.k.f.d. konstrukcji zobowiązań publicznoprawnych w zakresie podatku akcyzowego i opłaty paliwowej, w opisanej sytuacji zleceniodawca nie mógł więc stać się podmiotem zobowiązanym do uiszczenia wskazanych danin we własnym imieniu, niejako zastępując zarejestrowanego odbiorcę.

Strony stosunku cywilnoprawnego (umowy zlecenia) mogły oczywiście, w ramach swobody kształtowania łączących je stosunków zobowiązaniowych, zawrzeć w tej umowie postanowienia co do zwrotu na rzecz zarejestrowanego odbiorcy (zleceniobiorcy) należności z tytułu podatku akcyzowego i opłaty paliwowej uiszczonych przez niego w związku z nabyciem wewnątrzspółnotowym paliwa. Zawarte w tej umowie między zleceniodawcą (właścicielem nabytego paliwa) i zleceniobiorcą (zarejestrowanym odbiorcą), dokonującym wewnątrzspółnotowego nabycia paliwa na rzecz zleceniodawcy, ustalenia co do tego, kto poniesie koszt podatku akcyzowego i opłaty paliwowej,

były bez znaczenia dla określenia podmiotu zobowiązanego do uiszczenia tychże należności publicznoprawnych. Wynikało to bowiem ze wskazanych przepisów rangi ustawowej, a nie treści umowy cywilnoprawnej.

Formułując w art. 29 ust. 1 u.p.t.u. definicję obrotu, ustawodawca – co należy w tym miejscu po raz kolejny podkreślić – w sposób jednoznaczny wskazał, że jest to kwota należna z tytułu sprzedaży obejmująca całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej.

Jak wcześniej wskazano, opodatkowaniu podatkiem VAT podlega świadczenie, za które przysługuje odpłatność (art. 5 u.p.t.u.).

W przyjętej w art. 29 ust. 1 u.p.t.u. konstrukcji ustawodawca odniósł się do przedmiotu opodatkowania, jakim jest sprzedaż rozumiana jako odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotowa dostawa towaru (art. 2 pkt 22 u.p.t.u.).

W przypadku sprzedaży usługi podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT, w ramach której zleceniobiorca (zarejestrowany odbiorca) dokonuje na rzecz zleceniodawcy wewnątrzwspólnotowego nabycia paliwa (w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym) oraz uiszczenia z tytułu tegoż nabycia podatku akcyzowego i opłaty paliwowej przez tegoż zarejestrowanego odbiorcę we własnym imieniu (co było obowiązkiem wynikającym z przepisów ustawy o podatku akcyzowym i u.k.f.d.) – w związku z tą usługą zleceniobiorcy przysługuje ustalona w umowie na jej wykonanie opłata za jej wykonanie oraz kwota odpowiadająca uiszczonemu podatkowi i opłacie paliwowej.

Uiszczenie przez zleceniobiorcę (zarejestrowanego odbiorcę) podatku akcyzowego i opłaty paliwowej stanowi bowiem element wykonania zleconej usługi. Wydatkowane z tego tytułu przez zleceniobiorcę środki finansowe stanowią zatem konieczny ekonomiczny koszt jej świadczenia.

Przekazanie przez zleceniodawcę środków finansowych odpowiadających wartości uiszczonych wskazanych należności publicznoprawnych stanowi zwrot tegoż kosztu poniesionego przez

zleceniobiorcę, a tym samym jeden ze składników należnego temu ostatniemu świadczenia z tytułu wykonania usługi.

Nie ma przy tym znaczenia, czy kwota odpowiadająca uiszczonemu uprzednio podatkowi akcyzowemu i opłaty paliwowej będzie wyższa (nawet kilkakrotnie) niż ustalona w umowie sama opłata za wykonanie usługi (wynagrodzenie *sensu stricto*), gdyż to jedynie strony transakcji ustalają wysokość kwoty należnej z tytułu danego świadczenia.

W świetle zaskarżonego przepisu, w sytuacji, gdy podatnik wykonał usługę polegającą na przyjęciu i wydaniu paliwa oraz dokonaniu czynności związanych z jego odprawą celną, w szczególności uiszczeniu podatku akcyzowego i opłaty paliwowej – kwota należna z tytułu sprzedaży tej usługi obejmowała zatem także kwoty podatku akcyzowego i opłaty paliwowej zwrócone przez zleceniodawcę usługi. Przypomnieć w tym miejscu należy, iż, zgodnie z kwestionowaną regulacją, kwota należna obejmowała całość świadczenia należnego od nabywcy.

Kwota ta, po pomniejszeniu o kwotę podatku VAT – stanowiła podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 29 ust. 1 u.p.t.u.

Podnieść ponadto należy, że przepis art. 29 ust. 1 u.p.t.u. stanowił implementację do krajowego porządku prawnego przepisu art. 73 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347/1 z 11.12.2006; dalej: Dyrektywa 2006/112/WE) [vide – T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2012 r., str. 350].

Zgodnie z art. 73 Dyrektywy 2006/112/WE, [w] *odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74-77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia.*



Z przepisu tego wynika, iż wykonanie za wynagrodzeniem (odpłatność) transakcji dostawy towarów, świadczenia usług oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest warunkiem opodatkowania tej transakcji podatkiem VAT. Dla uznania, iż dane świadczenie było dokonane za wynagrodzeniem, w rozumieniu przepisów Dyrektywy 2006/112/WE, konieczne jest, aby wynagrodzenie było bezpośrednio przypisane do świadczenia (*vide* – K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz*, Warszawa 2012 r., str. 329).

W art. 74-77 wskazanej dyrektywy umieszczono szczególne reguły dotyczące określenia podstawy opodatkowania czynności, dla których nie zostało określone wynagrodzenie (tamże, str. 321).

Z przepisu art. 78 akapit pierwszy lit. a Dyrektywy 2006/112/WE wprost wynika, że do podstawy opodatkowania wlicza się też podatki, cła, opłaty i inne należności (z wyjątkiem samego podatku VAT).

Zgodnie natomiast z art. 84 ust. 1 tej dyrektywy, *państwa członkowskie podejmują niezbędne środki w celu zapewnienia, że akcyza do zapłacenia lub zapłacona przez osobę dokonującą wewnątrzwspólnotowego nabycia wyrobu podlegającego akcyzie zostanie wliczona do podstawy opodatkowania, zgodnie z art. 78 akapit pierwszy lit. a.*

Zauważyć też należy, iż, zgodnie z art. 79 akapit pierwszy lit. c Dyrektywy 2006/112/WE, podstawa opodatkowania podatkiem VAT nie obejmuje *kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy, a zaksięgowanych przez podatnika na koncie przejściowym.*

W stanie prawnym obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2014 r. w u.p.t.u. brak było w krajowym porządku prawnym regulacji odpowiadającej temu przepisowi.

Nie ma to jednak wpływu na ocenę konstytucyjności kwestionowanej w niniejszej sprawie regulacji.

Warunkiem zastosowania art. 79 akapit pierwszy lit. c Dyrektywy 2006/112/WE jest bowiem, aby podatnik poniósł wydatki, działając w imieniu i na rzecz usługobiorcy lub nabywcy. Poniesienie przez podatnika takich wydatków nie wywołuje konsekwencji w zakresie podatku VAT. Wynika to wprost z treści tegoż przepisu.

W przypadku natomiast działania na rzecz innej osoby, ale w imieniu własnym, przepisy Dyrektywy 2006/112/WE nie pozostawiają wątpliwości, iż wydatki poniesione przez podatnika z tego tytułu nie mogą być zatem uznane za kwoty otrzymane od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz tegoż nabywcy lub usługobiorcy, w rozumieniu art. 79 akapit pierwszy lit. c tej dyrektywy.

W sytuacji zatem, gdy z uregulowań prawa krajowego wynikało, iż podmiot wykonujący usługę był podmiotem obowiązany do uregulowania należności z tytułu opłaty paliwowej oraz podatku akcyzowego, a tym samym do uiszczenia tych należności we własnym imieniu (jak w sprawie, na tle której została skierowana skarga konstytucyjna), otrzymane przez niego od zleceniodawcy kwoty odpowiadające wartości tychże należności nie mogły być uznane za zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy.

Przy ustalaniu podstawy opodatkowania podatkiem VAT tejsze usługi nie miałyby zatem zastosowania norma zawarta w art. 79 akapit pierwszy lit. c Dyrektywy 2006/112/WE.

Na marginesie zauważyć wypada, że w orzecznictwie i piśmiennictwie prezentowano pogląd, iż, choć u.p.t.u. nie zawierała wprost regulacji analogicznej do art. 79 akapit pierwszy lit. c Dyrektywy 2006/112/WE, to brzmienie art. 29 ust. 1 u.p.t.u., a ściślej zawarte w nim sformułowania *całość świadczenia należnego*, pozwalało na uznanie, że konkluzje wyprowadzone z tejsze regulacji prawa unijnego znajdują również uzasadnienie w treści przepisów tworzących krajowy porządek prawny (*vide* – wyroki NSA z dnia: 4 marca 2014 r., sygn. I

FSK 1759/12; 27 czerwca 2014 r., sygn. akt I FSK 1033/13; 27 maja 2015 r., sygn. akt I FSK 495/14; 13 marca 2019 r., sygn. I FSK 224/17; Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych oraz R. Namysłowski, *Komentarz do art. 72 - 92 Dyrektywy 2006/112/WE Rady (WE) w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, Lex 2012 r., str. 193).

Niezależnie od powyższego zauważyć należy, iż kwestionowana regulacja korespondowała z rozwiązaniem przyjętym w przepisach art. 31 ust. 1 i 2 u.p.t.u., regulujących problematykę ustalania podstawy opodatkowania podatkiem VAT wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Przepisy te, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 czerwca 2005 r. do 31 grudnia 2013 r., stanowiły:

*Art. 31. 1. Podstawą opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest kwota, jaką nabywający jest obowiązany zapłacić.*

*(...).*

*2. Podstawa opodatkowania, o której mowa w ust. 1, obejmuje:*

*1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze związane z nabyciem towarów, z wyjątkiem podatku (VAT, przyp. własny);*

*2) wydatki dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu oraz ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę od podmiotu dokonującego wewnątrzwspólnotowego nabycia.*

Na marginesie jedynie zauważyć należy, iż przepisy te utraciły moc z dniem 1 stycznia 2014 r.

Zestawienie treści art. 31 ust. 1 i 2 pkt 1 u.p.t.u. wskazuje, że podstawa opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów obejmuje tylko te podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze związane z nabyciem towarów, które zalicza się do kwoty, jaką nabywający jest zobowiązany zapłacić z tytułu tego nabycia.

W świetle tych regulacji, do podstawy opodatkowania podatkiem VAT na podstawie art. 31 ust.1 i 2 u.p.t.u. zalicza się tylko takie podatki (w tym podatek

akcyzowy) i opłaty, które z tytułu tego nabycia ma zapłacić nabywca towarów - w swoim imieniu i na swoją rzecz.

Obowiązek zapłaty podatku akcyzowego oraz opłaty paliwowej z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów (w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym) nie spoczywa na nabywcy (właścicielu towaru), lecz na zarejestrowanym odbiorcy. Tym samym, wskazane należności publicznoprawne, obciążające zarejestrowanego odbiorcę, nie obciążają podstawy opodatkowania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów nabywcy z tytułu podatku VAT.

Kwoty należności uiszczonych przez zarejestrowanego odbiorcę z tytułu podatku akcyzowego i opłaty paliwowej nie są zatem, w świetle art. 31 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u., elementem składowym podstawy opodatkowania z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego towarów.

Korespondowało to z regulacją z art. 29 ust. 1 u.p.t.u., zgodnie z którą kwota odpowiadająca uiszczonemu uprzednio, we własnym imieniu, przez zarejestrowanego odbiorcę podatkowi akcyzowemu i opłacie paliwowej z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia towarów na rzecz nabywcy, zwracana mu przez usługobiorcę – stanowi element świadczenia należnego zarejestrowanemu odbiorcy za wykonaną usługę.

Na marginesie zauważyć należy, iż w piśmiennictwie wskazywano, że kwota, o której mowa w art. 31 ust. 1 u.p.t.u., oznacza także pełną wartość należnego świadczenia, pomimo iż ustawodawca przyjął nieco odmienną konstrukcję niż w art. 29 ust. 1 tej ustawy, w której odniósł się do kwoty należnej, oraz przewidział, iż kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Jest to spójne z art. 83 Dyrektywy 2006/112/WE, w myśl którego podstawa opodatkowania w wewnątrzspółnotowym nabyciu towarów powinna zostać określona w sposób analogiczny do podstawy opodatkowania w przypadku transakcji krajowych (*vide* – T. Michalik, *op. cit.*, str. 379).

Reasumując, przy uwzględnieniu otoczenia normatywnego w postaci przepisów ustawy o podatku akcyzowym i u.k.f.d., należy uznać, iż z treści

zaskarżonego przepisu wynikał obowiązek uwzględnienia, przy ustalaniu podstawy opodatkowania podatkiem VAT, kwot otrzymanych od zleceniodawcy (nabywcy usługi) odpowiadających wartości podatku akcyzowego i opłaty paliwowej – uiszczonych we własnym imieniu przez zarejestrowanego odbiorcę (zleceniobiorcę) z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia (w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym) paliwa na rzecz zleceniodawcy.

Wskazany zakres podstawy opodatkowania znajduje uzasadnienie w treści normatywnej wynikającej z kwestionowanego przepisu.

Brak jest więc podstaw do uznania, iż kwestionowany przepis został sformułowany w sposób niejasny i nieprecyzyjny w stopniu naruszającym konstytucyjne standardy prawidłowej legislacji i określoności przepisów prawa podatkowego.

Podnieść w tym kontekście trzeba, iż każdy akt prawny (czy konkretny przepis prawny) zawiera pojęcia o mniejszym lub większym stopniu niedookreśloności. Nieostrość czy nieokreśloność pojęć prawnych sprzyja uelastycznieniu porządku prawnego. Zwroty niedookreślone są bowiem zawarte w klauzulach, których celem jest umożliwienie organom stosującym prawo uwzględnienie wielości okoliczności faktycznych. W celu stwierdzenia niezgodności z Konstytucją nie wystarcza tylko i wyłącznie abstrakcyjne stwierdzenie niejasności tekstu prawa, wynikającej z posłużenia się przez ustawodawcę wyrażeniem czy zwrotem niedookreślonym. Niezgodność określonego unormowania z ustawą zasadniczą ze względu na jego niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadniona wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, tj. gdy: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł wykładni tekstu prawnego przyjętych w danej kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych, 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia

adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii.

Występujące w praktyce trudności interpretacyjne, dotyczące określonych przepisów prawa, same w sobie, nie świadczą jeszcze o naruszeniu przez te przepisy zasad prawidłowej legislacji, w szczególności zaś nakazu określoności przepisów prawa, w tym także przepisów prawa podatkowego. Przyjęcie bowiem poglądu, że niezgodna z zasadami prawidłowej legislacji jest norma prawna, przy której stosowaniu w praktyce występują wątpliwości czy różnice interpretacyjne, prowadziłyby do niezrozumiałej kazuistyki obowiązującego prawa ze wszelkimi ujemnymi tego konsekwencjami oraz do utożsamiania pojęcia *przepis prawny* z pojęciem *norma prawna*.

Nie każdy zatem stopień niedookreśloności przepisów rodzi konieczność orzeczenia ich niekonstytucyjności. Niekiedy zachowanie elastyczności języka prawnego jest konieczne dla zapewnienia efektywności regulacji. Pozbawienie mocy obowiązującej przepisu z powodu braku wymaganej określoności powinno być stosowane dopiero wtedy, gdy nieprecyzyjność lub niejasność są tak daleko idące, że – co należy ponownie zaakcentować – powstających na tym tle wątpliwości interpretacyjnych nie da się usunąć, stosując reguły prawa ogólnie przyjęte na gruncie kultury prawnej (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80; 9 czerwca 2015 r., sygn. SK 47/13, OTK ZU nr 6/A/2015, poz. 81; 25 maja 2016 r., sygn. Kp 2/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 23).

Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02 (OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90), *dla stwierdzenia niezgodności z Konstytucją nie wystarcza (...) tylko i wyłącznie abstrakcyjne stwierdzenie faktu występowania niejasności lub rozbieżności interpretacyjnych. Nie w każdym przypadku nieprecyzyjne brzmienie lub niejednoznaczna treść przepisu uzasadniają bowiem tak daleko idącą ingerencję w system prawny, jaką jest*

wyeliminowanie z niego tego przepisu w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Do wyjątków należą bowiem sytuacje, gdy dany przepis jest w takim stopniu wadliwy, że w żaden sposób i przy przyjęciu różnych metod wykładni nie daje się interpretować w sposób racjonalny i zgodny z Konstytucją. (...) niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejedności w stosowaniu prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające. Z reguły niejasność przepisu powodująca jego niekonstytucyjność musi mieć charakter «kwalifikowany», przez wystąpienie określonych dodatkowych okoliczności z nią związanych, które nie mają miejsca w każdym przypadku wątpliwości co do rozumienia określonego przepisu. Dlatego tylko daleko idące, istotne rozbieżności interpretacyjne albo już występujące w praktyce, albo – jak to ma miejsce w przypadku kontroli prewencyjnej – takie, których z bardzo wysokim prawdopodobieństwem można się spodziewać w przyszłości, mogą być podstawą stwierdzenia niezgodności z Konstytucją określonego przepisu prawa.

Przesłanką stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu jest więc tylko takie uchybienie rudymentalnym kanonom techniki prawodawczej, ujmowanym w postaci zasad przyzwoitej legislacji, które powoduje dowolność albo brak możliwości poprawnej logicznie i funkcjonalnie oraz spójnej systemowo interpretacji. Nie oznacza to jednak, że każdy przepis, przy interpretacji którego podmiot stosujący prawo jest zmuszony sięgnąć do pozajęzykowych metod wykładni, jest automatycznie niezgodny z art. 2 Konstytucji (vide – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 27 kwietnia 2004 r., sygn.

SK 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36; 3 kwietnia 2017 r., sygn. P 17/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 23).

Sam fakt ukształtowania się w praktyce zróżnicowanej interpretacji danego przepisu nie może być więc utożsamiany z jego niejasnością. Do wyjątków należą bowiem sytuacje, gdy dany przepis, zawierający zwrot niedookreślony, będzie sam w sobie w takim stopniu wadliwy, że w żaden sposób, przy przyjęciu różnych metod wykładni, nie daje się interpretować w sposób racjonalny i zgodny z Konstytucją. Pozbawienie mocy obowiązującej przepisu z powodu jego niejasności – co należy ponownie podkreślić w kontekście niniejszej sprawy – jest więc środkiem ostatecznym, stosowanym dopiero wtedy, gdy metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 kwietnia 2017 r., sygn. P 17/16, *op. cit.* oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 listopada 2004 r., sygn. K 18/03, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 103; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*; 16 czerwca 2008 r., sygn. P 37/07; OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 80; 8 lipca 2008 r., sygn. P 36/07, OTK ZU nr 6/A/2008, poz. 103; 4 listopada 2010 r., sygn. P 44/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 97; 30 listopada 2011 r., sygn. K 1/10, OTK ZU nr 9/A/2011, poz. 99). Dopiero jeżeli dana regulacja okaże się niejasna w sposób kwalifikowany, uzasadnione jest stwierdzenie jej niekonstytucyjności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji, będącej komponentem zasady zaufania jednostki do państwa i prawa (art. 2 Konstytucji), wzmocnionej – ewentualnie – przez przepisy Konstytucji ustalające szczególne wymogi co do określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa czy w odniesieniu do niektórych zagadnień (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 maja 2004 r., sygn. P 2/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 39; 9 października 2006 r., sygn. K 12/06, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 120; 12 grudnia 2006 r., sygn. P 15/05, OTK ZU nr 11/A/2006, poz. 171; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*; 13 września 2011 r., sygn. P 33/09,



*op. cit.*; 8 lipca 2014 r., sygn. K 7/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 69; 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 2 oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 120).

Za konstytucyjnością kwestionowanej regulacji przemawia okoliczność, iż w orzecznictwie sądownoadministracyjnym utrzymała się jednolita wykładnia art. 29 ust. 1 u.p.t.u., zgodnie z którą kwoty odpowiadające, uiszczonym przez zarejestrowanego odbiorcę, podatkowi akcyzowemu i opłacie paliwowej z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia (w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym) paliwa na rzecz nabywcy, zwracane mu przez usługobiorcę – stanowią element świadczenia należnego zarejestrowanemu odbiorcy za wykonaną usługę, w ramach której uiszcza on wskazane należności publicznoprawne we własnym imieniu. Tym samym, ustalana na podstawie tego przepisu, podstawa opodatkowania podatkiem VAT przedmiotowej usługi powinna obejmować także otrzymany przez podatnika VAT zwrot tychże należności (vide – wyroki NSA z dnia: 4 marca 2014 r. sygn. akt I FSK 1759/12; 27 czerwca 2014 r., sygn. I FSK 1033/13; 27 maja 2015 r. sygn. akt I FSK 495/14; 18 stycznia 2018 r., sygn. I FSK 1671/17; 26 czerwca 2018 r., I FSK 1476/16;      października 2018 r., sygn.

    ; 13 marca 2019 r., sygn. I FSK 224/17 oraz wyroki WSA: w Białymstoku – z dnia 14 kwietnia 2015 r., sygn. I SA/Bk 15/15 i 5 października 2016 r., sygn. I SA/Bk 306/16; w P                      – z dnia                      marca 2016 r., sygn.

    i 28 grudnia 2017 r., sygn. I SA/Po 769/17; w Warszawie – z dnia 30 czerwca 2016 r., sygn. I SA/Wa 399/16 i 14 marca 2017 r., sygn. II SA/Wa 3486/15; w Gorzowie Wielkopolskim – z dnia 25 stycznia 2017 r.- sygn. I SA/Go 382/16; w Szczecinie – z dnia 14 grudnia 2017 r., sygn. I SA/Sz 876/16; Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

W świetle przedstawionej argumentacji należy uznać, iż zaskarżony przepis został przez ustawodawcę sformułowany w sposób nienaruszający konstytucyjnych standardów w zakresie prawidłowej legislacji i określoności

przepisów prawa daninowego, wynikających z art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Z uwagi na niezasadność zarzutów dotyczących określenia w kwestionowanej regulacji warunków ustalania podstawy opodatkowania podatkiem VAT z naruszeniem zasad prawidłowej legislacji i określoności przepisów prawa, nie można też uznać – wobec argumentacji przedstawionej przez Skarżącą (swego rodzaju *kaskadowa* konstrukcja zarzutów) – iż kwestionowana regulacja prowadzi do naruszenia wzorców z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

W świetle powyższego uznać należy, iż zaskarżony przepis jest zgodny z art. 2 w zw. z art. 84, art. 217 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia  
Prokuratora Generalnego  
*Robert Hernand*  
Zastępca Prokuratora Generalnego