



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, dnia 1 czerwca 2015 r.

Sygn. akt SK 35/14

BAS-WPTK-2173/14

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCLARIA	
wpl. dnia	02. 06. 2015
L.dz.	L. zał.

Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 52 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej spółki L S.A. z 4 kwietnia 2014 r., jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 19 pkt 2 w związku z art. 15 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.) **jest zgodny** z art. 20 w związku z art. 22 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Ponadto wnoszę o **umorzenie postępowania** w pozostałym zakresie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym.

Uzasadnienie

I. Stan faktyczny i przedmiot kontroli

1. Skarżąca spółka L S.A. (dalej: skarżąca lub spółka) jest spółką prawa handlowego prowadzącą zarobkową działalność gospodarczą, polegającą przede wszystkim na utworzeniu ponadregionalnego rynku hurtowego („R ”), który udostępniany jest wszystkim zainteresowanym sprzedawcom, w szczególności producentom rolnym oraz ich klientom. Ponadto na rynku tym spółka wynajmuje powierzchnię handlową około firmom, które działają we własnym zakresie.

W dniu grudnia 2006 r. Rada Gminy N podjęła uchwałę nr dotyczącą ustalenia stawek dziennych opłaty targowej, zasad ustalania i poboru, określenia inkasentów i wynagrodzenia za inkaso. Uchwała została opublikowana w Dzienniku Urzędowym Województwa L z stycznia 2007 r. Nr , poz. W § 3 tej uchwały postanowiono, że pobór opłaty targowej następować będzie w drodze inkasa i wskazano, jako inkasenta, m.in. skarżącą. W § 4 ustalono prowizyjne wynagrodzenie za inkaso opłaty targowej w wysokości % zainkasowanych kwot.

Uchwała ta była dwukrotnie zmieniana. Po raz pierwszy, uchwałą nr z stycznia 2007 r., opublikowaną w Dzienniku Urzędowym Województwa L z marca 2007 r. Nr , poz. Mocą tej uchwały zmieniono § 3 uchwały nr , określając, że inkasentami opłaty targowej na terenie gminy N są wyłącznie Zakład Gospodarki Komunalnej w N oraz Polski Związek Motorowy. Zmiana ta wiązała się z faktem wypowiedzenia przez skarżącą w dniu grudnia 2006 r. umowy łączącej ją z gminą N w zakresie poboru opłaty targowej. Powodem wypowiedzenia było podwyższenie stawek opłaty targowej przez radę gminy uchwałą nr Ponieważ pobór opłaty targowej traktowany był przez producentów rolnych jako kolejna opłata związana z możliwością prowadzenia handlu na targowisku należącym do spółki, skarżąca jednocześnie zgłosiła gminie N , że nie chce być inkasentem opłaty targowej

i wnioskowała o wyznaczenie innego inkasenta. W konsekwencji, uwzględniając stanowisko spółki, Rada Gminy N podjęła powołaną uchwałę nr

Jednak w dniu grudnia 2008 r. Rada Gminy N podjęła uchwałę nr , którą dokonała zmiany § 3 i § 4 uchwały nr z grudnia 2006 r. i ponownie wyznaczyła na inkasentów opłaty targowej skarżącą spółkę oraz ustaliła wynagrodzenie prowizyjne za inkaso w wysokości % zainkasowanych kwot. Uchwała ta została ogłoszona w dniu lutego 2009 r. w Dzienniku Urzędowym Województwa L Nr , poz.

Jak wskazuje skarżąca, uchwała ta została podjęta w sytuacji, w której spółka jasno wskazywała, że nie wyraża woli pełnienia obowiązków inkasenta opłaty targowej, gdyż zadania związane z pełnieniem tej funkcji są sprzeczne z celami prowadzonej przez nią działalności gospodarczej i negatywnie wpływają na wizerunek spółki u producentów rolnych, do których spółka kieruje swoją ofertę. W ocenie skarżącej, taka sytuacja naruszała jej interes prawny, dlatego też 22 września 2009 r. spółka wysłała do gminy N oraz Wójta Gminy N wezwanie do usunięcia tego naruszenia, a następnie, listopada 2009 r., złożyła skargę na uchwałę Rady Gminy N z grudnia 2008 r. nr do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w L (dalej: WSA w L). Wyrokiem z marca 2010 r. (sygn. akt) WSA w L stwierdził nieważność § 1 uchwały Rady Gminy N z grudnia 2008 r. nr w części dotyczącej wyznaczenia skarżącej jako inkasenta do poboru opłaty targowej, o której mowa w § 1 ust. 2 uchwały Rady Gminy N z grudnia 2006 r. nr w brzmieniu nadanym uchwałą nr W ocenie WSA w L , nałożenie obowiązku poboru podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu nie może być dokonane bez zgody podmiotu, któremu powierza się to zadanie.

Gmina N złożyła skargę kasacyjną od powyższego wyroku, w wyniku której Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) wyrokiem z sierpnia 2011 r. (sygn. akt) uchylił zaskarżony wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania przez WSA w L Naczelny Sąd Administracyjny wskazał na ugruntowany pogląd, że uchwały podejmowane na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2013, poz. 594 ze zm.) oraz art. 19 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach

i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.; dalej: u.p.o.l.) należy kwalifikować jako akty prawa miejscowego, będące – zgodnie z art. 98 ust. 2 Konstytucji – źródłem powszechnie obowiązującego prawa. Upoważnienie do stanowienia aktów prawa miejscowego przez organy samorządu terytorialnego zawarte jest w art. 94 Konstytucji. Ponadto NSA podkreślił, że w świetle określonych w art. 19 pkt 2 u.p.o.l. ram upoważnienia do podejmowania uchwał określających inkasentów poboru opłat w drodze inkasa uznać trzeba, że brak podstaw prawnych do przyjęcia, iż prawodawcze upoważnienie dla organów samorządu terytorialnego podlega ograniczeniom – co do treści stanowionego prawa – przez obowiązek uzyskania zgody podmiotów, których dotyczy. Stanowiłoby to nieprzewidziane prawem naruszenie samodzielności gminy w stanowieniu przepisów powszechnie obowiązujących. Z tych względów NSA uznał zaskarżoną uchwałę, dotyczącą wyznaczenia skarżącej na inkasenta opłaty targowej, za naruszającą art. 19 pkt 2 w związku z art. 15 u.p.o.l.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w L , ponownie rozpoznając sprawę skarżącej, w wyroku z listopada 2011 r. (sygn. akt) uznał jej skargę za niezasadną, wskazując, że uchwała Rady Gminy N z grudnia 2006 r. nie jest sprzeczna z prawem. Wyrok ten został zaskarżony w całości przez spółkę do NSA, który wyrokiem z sierpnia 2013 r. (sygn. akt.) oddalił jej skargę kasacyjną, stwierdzając między innymi, że WSA w L wydając wyrok z listopada 2011 r. był związany wykładnią art. 19 pkt 2 w związku z art. 15 u.p.o.l. przyjętą przez NSA w wyroku z sierpnia 2011 r.

2. Skarżąca domagała się kontroli konstytucyjności po pierwsze, uchwały Rady Gminy N nr z grudnia 2008 r. w zakresie, w jakim wskazuje skarżącą jako inkasenta opłaty targowej, pomimo braku zgody skarżącej na pełnienie tej funkcji.

Pod drugie, przedmiotem kontroli uczyniono art. 19 pkt 2 w związku z art. 15 u.p.o.l. w zakresie, w jakim zezwala na wyznaczenie przez radę gminy w drodze uchwały inkasenta opłaty targowej bez uprzedniego uzyskania jego zgody. W myśl art. 19 pkt 2 u.p.o.l., rada gminy, w drodze uchwały, może zarządzić pobór opłat określonych w u.p.o.l. w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso.

Jako przepis związkowy został powołany w skardze konstytucyjnej art. 15 u.p.o.l., który ma następujące brzmienie:

„1. Opłatę targową pobiera się od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach, z zastrzeżeniem ust. 2b.

2. Targowiskami, o których mowa w ust. 1, są wszelkie miejsca, w których jest prowadzona sprzedaż.

2a. (utracił moc)

2b. Opłacie targowej nie podlega sprzedaż dokonywana w budynkach lub w ich częściach.

3. Opłatę targową pobiera się niezależnie od należności przewidzianych w odrębnych przepisach za korzystanie z urządzeń targowych oraz za inne usługi świadczone przez prowadzącego targowisko”.

Postanowieniem z 29 lipca 2014 r. (sygn. akt Ts 93/14) Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej w zakresie zbadania zgodności ww. uchwały Rady Gminy N z art. 20 w związku z art. 22 oraz art. 64 ust. 1 i 2, a także z art. 31 ust. 3 Konstytucji. W uzasadnieniu Trybunał stwierdził, że uchwale tej nie można przypisać charakteru aktu normatywnego w zakresie, w jakim określa ona inkasenta opłaty targowej na podstawie cech indywidualnych. Oznacza to, że nie należy ona do kategorii aktów normatywnych w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, które mogą być przedmiotem skargi konstytucyjnej. W części dotyczącej art. 19 pkt 2 u.p.o.l. skarga została przekazana do merytorycznego rozpoznania.

II. Zarzuty skarżącej

1. Zdaniem skarżącej, zarówno uchwała Rady Gminy N z grudnia 2008 r. nr , jak i stanowiący jej podstawę normatywną art. 19 pkt 2 w związku z art. 15 u.p.o.l., naruszają podmiotowe prawo wynikające z zasady wolności gospodarczej, o której mowa w art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji, a także prawo własności, o którym mowa w art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, oraz zasadę proporcjonalności, przewidzianą w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

2. Jak zaznacza skarżąca, na mocy kwestionowanej uchwały została ona jednostronnie zobowiązana do współpracy z gminą N w zakresie pobierania opłaty targowej, a jednocześnie narzucony jej został obowiązek prowadzenia określonego rodzaju aktywności, który pozostaje w sprzeczności z celem prowadzonej przez nią działalności gospodarczej. Skarżąca, będąc inkasentem opłaty targowej, ma obowiązek zastosować się do regulacji zawartych w art. 31 i art. 32 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 613; dalej: o.p.), tj. wyznaczyć osoby, do których obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, a także zgłosić właściwemu miejscowo organowi podatkowemu dane tych osób, w terminie określonym w tych przepisach. Ponadto skarżąca obowiązana jest przechowywać dokumenty związane z poborem lub inkasem podatków, do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania płatnika lub inkasenta. Konsekwencją wykonywania obowiązków inkasenta opłaty targowej jest więc niezamierzone przez skarżącą ponoszenie dodatkowych kosztów działalności gospodarczej związane z koniecznością zatrudnienia i utrzymania pracowników odpowiedzialnych za prawidłowy pobór opłaty targowej oraz rozliczeniem jej – wypłatą – do organu podatkowego. Wykonywanie obowiązków inkasenta zmusza spółkę do wydatkowania środków finansowych w sposób, którego nie planowała. Wydatków tych nie rekompensuje wynagrodzenie przyznane przez radę gminy inkasentowi. Skarżąca jest zmuszona do wyznaczenia, przeszkolenia i utrzymywania pracowników odpowiedzialnych za pobór i wpłatę pobranej opłaty targowej do organu podatkowego oraz zlecanie im pracy nie tylko w ciągu tygodnia, ale również w soboty i niedziele, w które odbywa się handel na rynku hurtowym, i odpowiednio rekompensować pracownikom pracę w dni wolne od pracy, zgodnie z przepisami prawa pracy. Ponadto, jak podkreśla skarżąca, nakładając na nią obowiązki inkasenta opłaty targowej, Rada Gminy N nałożyła na nią również odpowiedzialność materialną, przewidzianą w art. 30 § 1 o.p., zgodnie z którym inkasent, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8 o.p., odpowiada za podatek pobrany, a nie wpłacony. Uchwała Rady Gminy N nakładająca na skarżącą obowiązek pełnienia funkcji inkasenta opłaty targowej bezpośrednio wpływa na jej sytuację prawną. Ponieważ obowiązek pełnienia funkcji inkasenta opłaty targowej nie ciąży na określonych podmiotach z mocy prawa, jak ma to

miejsce np. w odniesieniu do płatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych czy płatników podatku od czynności cywilnoprawnych, w ocenie skarżącej, nałożenie na jakikolwiek konkretnie wskazany podmiot tego rodzaju odpowiedzialności może nastąpić jedynie za jego zgodą. Wyznaczenie inkasenta opłaty targowej bez wcześniejszego uzyskania zgody na pełnienie tej funkcji narusza, zdaniem skarżącej, art. 31 ust. 3 Konstytucji.

3. Uzasadniając naruszenie wolności gospodarczej przewidzianej w art. 20 Konstytucji, skarżąca wskazuje, iż w ramach tej wolności ma ona prawo do wyboru rodzaju prowadzonej działalności i podmiotów, z którymi współpracuje. Poprzez kwestionowaną uchwałę spółka zobowiązana została jednostronnie do współpracy z gminą N w zakresie pobierania opłaty targowej, a jednocześnie został jej narzucony obowiązek prowadzenia określonego rodzaju działalności. Dla skarżącej sytuacja ta jest tym bardziej uciążliwa, że działalność w zakresie poboru opłaty targowej na rzecz gminy N jest nie do pogodzenia z prowadzoną przez spółkę działalnością gospodarczą, o czym spółka informowała Wójta Gminy N. Fakt poboru opłaty targowej przez pracowników spółki jest jednoznacznie negatywnie oceniany przez producentów rolnych, do których spółka kieruje swoją ofertę, i utożsamiany z opłatą wnoszoną na jej rzecz.

4. Na tle sformułowanych w art. 22 Konstytucji przesłanek dopuszczalności ograniczenia wolności gospodarczej, skarżąca podniosła w pierwszej kolejności, że uchwała Rady Gminy N w sprawie zarządzenia poboru opłaty targowej w drodze inkasa, określenia inkasentów oraz wysokości wynagrodzenia za inkaso, nie jest aktem prawnym, o którym mowa w tym przepisie konstytucyjnym. Akt prawa miejscowego, jakim jest uchwała rady gminy, jakkolwiek jest źródłem powszechnie obowiązującego prawa, stosownie do art. 87 ust. 2 Konstytucji, to niewątpliwie nie ma rangi ustawy. W odniesieniu do inkasentów, wspomniana uchwała rady gminy ma, zdaniem skarżącej, raczej charakter indywidualnego rozstrzygnięcia – jednostronnego nałożenia obowiązku na precyzyjnie, imiennie wskazany w uchwale podmiot. W ocenie skarżącej, rada gminy nie może w ten sposób zmusić kogokolwiek do wykonywania funkcji inkasenta, dlatego wcześniejsza zgoda podmiotu, który ma pełnić tę funkcję, jest niezbędnym elementem upoważniającym

organ gminy do wskazania tego podmiotu w stosownej uchwale rady gminy pomimo, że nie wynika to wprost z przepisów u.p.o.l.

5. W dalszej kolejności skarżąca wskazała, iż ingerencja jednostki samorządu terytorialnego w gwarantowaną jej konstytucyjnie wolność działalności gospodarczej, nie znajduje usprawiedliwienia w kontekście art. 22 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji nawet przy założeniu, że na podstawie art. 22 Konstytucji wolność ta może być ograniczana z uwagi na szerzej pojmowany interes publiczny. W ocenie skarżącej, wyznaczenie jej jako inkasenta opłaty targowej służyło wyłącznie wygodzie organu podatkowego, który przerzucił na spółkę część swoich obowiązków oraz kosztów związanych z poborem tej opłaty. Gdyby Rada Gminy N nie podjęła uchwały o poborze opłaty targowej w drodze inkasa, to gmina byłaby zobowiązana do zorganizowania poboru tej opłaty we własnym zakresie i na własny koszt. Jak zaznacza skarżąca, art. 19 pkt 2 u.p.o.l. w obecnym brzmieniu umożliwił Radzie Gminy N nałożenie na skarżącą, wbrew jej woli, obowiązków inkasenta i związanej z tym odpowiedzialności materialnej i karno-skarbowej wynikającej odpowiednio z o.p. oraz z ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2013, poz. 186 ze zm.; dalej: k.k.s.). Z kolei NSA w swoim wyroku z sierpnia 2008 r. zaakceptował praktykę ingerowania przez radę gminy w konstytucyjne prawa i wolności spółki. W ocenie skarżącej, o ile wyznaczenie do pełnienia obowiązków inkasenta podmiotu, który wyraził na to zgodę i podjął się wypełniania obowiązków inkasenta, jest w pełni akceptowalne i zgodne z prawem, o tyle wyznaczenie do pełnienia tej funkcji podmiotu, który nie wyraża na to zgody, nie znajduje żadnego uzasadnienia i prowadzi do naruszenia art. 20, art. 22 oraz art. 64 ust. 1 i ust. 2 oraz art. 31 ust. Konstytucji.

III. Analiza formalnoprawna

1. Zgodnie z art. 79 Konstytucji, skargę konstytucyjną może wnieść każdy, czyje prawo lub wolność konstytucyjna zostały naruszone. Z kolei w myśl art. 46 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.; dalej: ustawa o TK), skarga może być wniesiona po wyczerpaniu drogi prawnej, o ile droga ta jest przewidziana, w ciągu 3 miesięcy od doręczenia

skarżącemu prawomocnego wyroku, ostatecznej decyzji lub innego ostatecznego rozstrzygnięcia. Złożenie skargi dopuszczalne jest tylko w sytuacji, w której do naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności doszło na skutek wydania rozstrzygnięcia w sprawie skarżącego, przy czym naruszenie to wynika z zastosowania przez orzekające organy przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, który jest sprzeczny z Konstytucją (m.in. postanowienia TK z: 19 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 8/01; 5 września 2006 r., sygn. akt Ts 130/06; 4 stycznia 2007 r., sygn. akt Ts 101/06). Innymi słowy, przedmiotem rozpoznania Trybunału Konstytucyjnego w trybie skargi konstytucyjnej, będącej środkiem prawnym inicjującym konkretną kontrolę konstytucyjności, jest przepis aktu normatywnego, którego zastosowanie w konkretnej sprawie doprowadziło do naruszenia przysługujących skarżącemu konstytucyjnych praw lub wolności (por. m.in. postanowienia TK z: 28 sierpnia 2009 r., sygn. akt Ts 114/08; 10 października 2012 r., sygn. akt Ts 38/12). Naruszenie to nie może być jednak konsekwencją błędnego zastosowania zaskarżonego przepisu czy też braku określonej regulacji prawnej. Takie naruszenie nie korzysta z ochrony przewidzianej w trybie skargi konstytucyjnej.

2. Należy przypomnieć, że Trybunał Konstytucyjny związany jest zarzutami sformułowanymi w piśmie procesowym (wniosku, pytaniu prawnym, skardze konstytucyjnej), pochodzącym od podmiotu uprawnionego do inicjowania postępowania. Zarzuty te mogą podlegać rozpatrzeniu tylko wtedy, jeżeli zostały należycie uzasadnione. Z art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK wynika jednoznaczny obowiązek uzasadnienia skargi.

Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny: „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 TK z 19 października 2010 r., sygn. akt P 10/10).

Konieczność uzasadnienia zarzutu sformułowanego w piśmie inicjującym postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym związana jest z domniemaniem konstytucyjności norm prawnych oraz z zasadą skargowości. Zgodnie ze

stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego: „Kontrola konstytucyjności ustaw przebiega w oparciu o domniemanie, że badane normy są zgodne z konstytucją. Ciężar dowodu spoczywa na podmiocie kwestionującym zgodność ustawy z konstytucją i dopóki nie powoła on konkretnych i przekonujących argumentów prawnych na rzecz swojej tezy, dopóty Trybunał Konstytucyjny uznawać będzie kontrolowane przepisy za konstytucyjne. W przeciwnym razie naruszeniu uległaby zasada kontradiktoryjności postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, a Trybunał przekształciłby się w organ orzekający z inicjatywy własnej” (zob. orzeczenie TK z 24 lutego 1997 r., sygn. akt K 19/96 oraz orzeczenia TK z: 26 kwietnia 1995 r., sygn. akt K 11/94; 31 stycznia 1996 r., sygn. akt K 9/95; wyroki TK z: 27 czerwca 2008 r., sygn. akt K 51/07; 15 lipca 2009 r., sygn. akt K 64/07; 12 stycznia 2012 r., sygn. akt Kp 10/09). Jak wskazuje się w literaturze, wymóg uzasadnienia powołanych zarzutów oznacza konieczność przedstawienia argumentów, które przemawiają za stwierdzeniem niezgodności zaskarżonych norm prawnych z normami powołanymi jako podstawa kontroli. Wymóg ten odnosi się do każdego z podniesionych zarzutów niezgodności danej normy (zob. K. Wojtyczek, *Ciężar dowodu i argumentacji w procedurze kontroli norm przez Trybunał Konstytucyjny*, „Przegląd Sejmowy” 2004, nr 1, s. 17; L. Jamróz, *Skarga konstytucyjna. Wstępne rozpoznanie*, Białystok 2011, s. 191).

Z powyższego wynika, że w przypadku, gdy brakuje uzasadnienia co do naruszenia określonego wzorca kontroli, pomimo że został on wymieniony w *petitum*, Trybunał powinien w stosownym zakresie umorzyć postępowanie (art. 39 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK). Dopuszczenie do merytorycznego rozpatrzenia sprawy w tym zakresie oznaczałoby przerzucenie ciężaru dowodu na sąd konstytucyjny, co w konsekwencji pozostawałoby w sprzeczności z – nawet szeroko rozumianą – zasadą skargowości, na której oparte jest postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym (por. art. 66 ustawy o TK). Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny: „Zarzut niezgodności przepisu stanowiącego przedmiot zaskarżenia z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą powinien być poparty przytoczeniem argumentów podważających domniemanie konstytucyjności przepisu” (wyrok TK z 8 września 2005 r., sygn. akt P 17/04).

Mając na uwadze powyższe ustalenia, Sejm stoi na stanowisku, że w treści skargi konstytucyjnej zarzut naruszenia przez kwestionowaną regulację art. 64 ust. 1

i ust. 2 Konstytucji nie został należycie uzasadniony. Skarżąca ograniczyła się do przywołania treści tych norm konstytucyjnych i stwierdzenia, że ich zakres podmiotowy obejmuje także osoby prawne, natomiast nie wskazała, na czym konkretnie polegać miałyby nieproporcjonalne ograniczenie gwarantowanego jej konstytucyjnie prawa własności, względnie naruszenie zasady równej ochrony tego prawa. Rozbudowana argumentacja skarżącej odnosi się do podnoszonego przez nią zarzutu nieproporcjonalnej ingerencji w swobodę działalności gospodarczej chronioną przez art. 20 i art. 22 Konstytucji. Z tego względu należy uznać, że w odniesieniu do badania zaskarżonych przepisów z perspektywy art. 64 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji, skarga konstytucyjna nie spełnia wymogów określonych w art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK i dlatego postępowanie w tym zakresie powinno zostać **umorzone**.

IV. Analiza merytoryczna

1. Wzorce kontroli

a) Artykuł 20 i art. 22 Konstytucji (konstytucyjne przesłanki ograniczania wolności działalności gospodarczej)

Wyrażona w art. 20 i art. 22 Konstytucji wolność działalności gospodarczej jest zasadą ustroju gospodarczego państwa. Zgodnie z art. 20 Konstytucji, społeczna gospodarka rynkowa stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej. Cechami konstytucyjnymi pożądanego przez ustrojodawcę modelu gospodarki, w ujęciu tego artykułu, są: wolność gospodarcza, własność prywatna oraz solidarność, dialog i współpraca partnerów społecznych. Wolność działalności gospodarczej jest kategorią wolności prawnie chronionej, czyli sytuacji prawnej, która powstaje dla podmiotu prawa, któremu ona przysługuje w następstwie ustanowienia normy zakazującej wszystkim czy też niektórym podmiotom innego rodzaju podejmowania działań interweniujących w jakąś sferę zachowań podmiotu uprawnionego (por. wyrok TK z 19 stycznia 2010 r., sygn. akt SK 35/08). Jak stwierdził Trybunał w wyroku TK z 7 maja 2001 r. (sygn. akt K 19/00), „[Z] użycia w art. 20 i art. 22 Konstytucji zwrotu «wolność działalności gospodarczej» wynika, że

chodzi o działalność jednostek (osób fizycznych) oraz instytucji «niepaństwowych» (czy też – szerzej rzecz ujmując – niepublicznych), które mają prawo do samodzielnego decydowania o udziale w życiu gospodarczym, zakresie i formach tego udziału, w tym możliwie swobodnego podejmowania różnych działań faktycznych i prawnych, mieszczących się w ramach prowadzenia działalności gospodarczej”. System prawny danego państwa nie kreuje wolności gospodarczej ani też nie przyznaje jej przedsiębiorcom. Ustawodawca określa natomiast granice korzystania z niej oraz potwierdza prawne jej gwarancje. W rezultacie wolność gospodarcza stanowi przedmiotowo wiązkę swobód obejmujących podejmowanie, organizację i wykonywanie działalności w tej sferze. Wolność gospodarcza jest konstrukcją porządku konstytucyjnego. Istotą tej wolności jest domniemanie swobody podejmowania i prowadzenia działalności przez podmioty gospodarcze, o ile (i dopóki) co innego nie wynika z przepisów ustawowych (zob. powołany wyżej wyrok TK z 19 stycznia 2010 r., sygn. akt SK 35/08).

Pojęcie „działalności gospodarczej” nie zostało zdefiniowane w Konstytucji. W orzecznictwie TK przyjmuje się, że obejmuje ono działalność, której zasadniczym celem jest osiągnięcie zysku. Chodzi tu więc o działalność, która ma z założenia zarobkowy charakter, a przy tym jest wykonywana w sposób ciągły i profesjonalny (wyroki TK z: 29 kwietnia 2003 r., sygn. akt SK 24/02; 14 czerwca 2004 r., sygn. akt SK 21/03; 27 lipca 2004 r., sygn. akt SK 9/03; 19 stycznia 2010 r., sygn. akt SK 35/08). W doktrynie, wolność działalności gospodarczej opisuje się jako złożoną sytuację prawną, w jakiej poszczególne jednostki znajdują się względem państwa, zawierającą w swojej strukturze szereg bardziej szczegółowych modalności prawnych, w tym m. in. prawo do domagania się od państwa tego, by państwo powstrzymało się od działań ingerujących w działania i zaniechania stanowiące przedmiot tej wolności (czyli w zachowania polegające na wykonywaniu działalności gospodarczej oraz w zachowania polegające na zaniechaniu wykonywania działalności gospodarczej; zob. M. Szydło, *Wolność działalności gospodarczej jako prawo podstawowe*, Bydgoszcz-Wrocław 2011, s. 56 i n.). W świetle przepisów Konstytucji, państwo powinno zagwarantować równą wolność działalności gospodarczej podmiotom prywatnym, bez nieuzasadnionych przywilejów i dyskryminacji, a wszelkie regulacje prawne wyznaczające ramy korzystania z tej

wolności powinny spełniać wymóg określoności regulacji prawnych (wyrok TK z 25 maja 2009 r., sygn. akt SK 54/08).

Jak przyjmuje Trybunał Konstytucyjny w stałym orzecznictwie, użycie w art. 20 i art. 22 Konstytucji zwrotu „wolność działalności gospodarczej” świadczy wyraźnie o tym, iż normy te wyrażają nie tylko zasadę ustrojową, lecz stanowią także gwarancję praw podmiotowych przysługujących jednostce i innym podmiotom prywatnym (tak m.in. wyroki TK z: 29 kwietnia 2003 r., sygn. akt SK 24/02 oraz 14 czerwca 2004 r., sygn. akt SK 21/03). Zarazem jednak Trybunał uznaje, że „działalność gospodarcza, ze względu na jej charakter, a zwłaszcza na bliski związek zarówno z interesami innych osób, jak i interesem publicznym może podlegać różnego rodzaju ograniczeniom w stopniu większym niż prawa i wolności o charakterze osobistym bądź politycznym. Istnieje w szczególności legitymowany interes państwa w stworzeniu takich ram prawnych obrotu gospodarczego, które pozwolą zminimalizować niekorzystne skutki mechanizmów wolnorynkowych, jeżeli skutki te ujawniają się w sferze, która nie może pozostać obojętna dla państwa ze względu na ochronę powszechnie uznawanych wartości” (wyrok TK z 8 kwietnia 1998 r., sygn. akt K 10/97; podobnie m.in. wyroki TK z: 14 czerwca 2004 r., sygn. akt SK 21/03; 25 maja 2009 r., sygn. akt SK 54/08).

W art. 22 Konstytucji sformułowane zostały dwie przesłanki warunkujące dopuszczalność ustanawiania ograniczeń wolności działalności gospodarczej: przesłanka formalna („tylko w drodze ustawy”) oraz przesłanka materialna („tylko ze względu na ważny interes publiczny”). Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że przepis art. 22 Konstytucji „reguluje wprost w sposób wyczerpujący i kompleksowy zarówno formalne, jak i materialne przesłanki ograniczenia wolności działalności gospodarczej. [...] stanowiąc *lex specialis* w stosunku do art. 31 ust. 3 Konstytucji, wyłącza jego stosowanie jako adekwatnego wzorca kontroli ustawowych ograniczeń wolności działalności gospodarczej” (wyrok TK z 29 kwietnia 2003 r., sygn. akt SK 24/02). Twierdzenie to trzeba jednak uzupełnić późniejszym spostrzeżeniem TK, że przy ograniczaniu wolności działalności gospodarczej należy też przestrzegać zasady proporcjonalności oraz zakazu naruszenia istoty tej wolności (zob. np. wyroki TK z: 8 lipca 2008 r., sygn. akt K 46/07; 25 maja 2009 r., sygn. akt SK 54/08; 13 października 2010 r., sygn. akt Kp 1/09). W wyroku z 25 maja 2009 r., sygn. akt SK 54/08 Trybunał odrzucił pogląd, że art. 22 Konstytucji stanowi *lex specialis*

w stosunku do art. 31 ust. 3 Konstytucji w zakresie przesłanek uzasadniających ingerencję w sferę wolności gospodarczej i stwierdził, że ograniczenia w zakresie korzystania z wolności gospodarczej powinny być ustanawiane tylko w ustawie przy poszanowaniu zasady proporcjonalności oraz zakazu naruszania istoty tej wolności.

Powyższa linia orzecznicza została potwierdzona w wydanym w pełnym składzie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 11 marca 2015 r., w którym sąd konstytucyjny skonkludował, iż: „Art. 22 Konstytucji jako *lex specialis* nie wyłącza jednak zupełnie stosowania art. 31 ust. 3 Konstytucji, przynajmniej w tym zakresie, w jakim «ważny interes publiczny» może być odniesiony odpowiednio do zasady proporcjonalności, wynikającej z art. 31 ust. 3 Konstytucji” (sygn. akt P 4/14).

W odniesieniu do zawartej w art. 22 Konstytucji klauzuli „ważnego interesu publicznego” TK zauważa, że mieszczą się w niej wszystkie przesłanki materialne wymienione w art. 31 ust. 3 Konstytucji, a ponadto, w zakresie owego interesu mieszczą się też inne wartości, nie wskazane w generalnej klauzuli ograniczającej. W rezultacie, zakres dopuszczalnych ograniczeń wolności działalności gospodarczej jest – przynajmniej z punktu widzenia materialnoprawnych przesłanek ograniczeń – szerszy od zakresu ograniczeń tych wolności i praw, do których odnosi się art. 31 ust. 3 Konstytucji (zob. wyroki TK z: 8 lipca 2008 r., sygn. akt K 46/07; 13 października 2010 r., sygn. akt Kp 1/09). W tym kontekście doktryna prawa zauważa, że 22 Konstytucji upoważnia ustawodawcę do ograniczania wolności działalności gospodarczej z powołaniem się na takie dobra, jak np.: konieczność ochrony ważnego dla interesu państwa sektora gospodarki lub podmiotu gospodarczego; ochrona interesów konsumentów; wprowadzenie zasad uczciwego obrotu gospodarczego (J. Ciapała, *Konstytucyjna wolność działalności gospodarczej w Rzeczypospolitej Polskiej*, Szczecin 2009, s. 374). Jednocześnie stwierdza się też, że: „Konstytucja nie precyzuje tego, jaki interes publiczny jest na tyle ważny, by jego pojawienie się uzasadniło to ograniczenie; odsyła w tym względzie do oceny i decyzji ustawodawcy” (P. Winczorek, *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku*, Warszawa 2008, s. 62).

b) Artykuł 31 ust. 3 Konstytucji (zasada proporcjonalności)

Artykuł 31 ust. 3 Konstytucji, zawierający tzw. generalną klauzulę limitacyjną,

stanowi, co następuje: „[O]graniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw”. Przepis ten jest źródłem normatywnym zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 zd. 1), zakazu naruszania istoty prawa i wolności (art. 31 ust. 3 zd. 2) oraz zasady wyłączności ustawy (art. 31 ust. 3 zd. 1).

Przepis wprowadzający ograniczenie jest niezgodny z Konstytucją, jeżeli te same efekty można osiągnąć za pomocą środków, które w mniejszym zakresie ograniczają korzystanie z wolności lub prawa podmiotowego. Trybunał Konstytucyjny podkreśla, iż istotą tak rozumianego zakazu nadmiernej ingerencji jest uznanie, że ustawodawca nie może ustanawiać ograniczeń przekraczających pewien stopień uciążliwości, a zwłaszcza zapoznających proporcję pomiędzy stopniem naruszenia uprawnień jednostki a rangą interesu publicznego, który ma w ten sposób podlegać ochronie. W tym ogólnym ujęciu zakaz nadmiernej ingerencji pełni funkcję ochronną w stosunku do wszystkich praw i wolności jednostki (choć, oczywiście, kryteria „nadmierności” muszą być relatywizowane, m.in. z uwagi na charakter poszczególnych praw i wolności). Jego adresatem jest państwo, które powinno działać wobec jednostki w sposób wyznaczony rzeczywistą potrzebą. Zakaz ten staje się więc jednym z przejawów realizacji zasady zaufania obywatela do państwa, a tym samym – jednym z wymagań, jakie demokratyczne państwo prawne nakłada na swoje organy (por. orzeczenie TK z 26 kwietnia 1995 r., sygn. akt K 11/94; wyroki TK z: 28 czerwca 2000 r., sygn. akt K 34/99; 22 lutego 2005 r., sygn. akt K 10/04). Ustanowione ograniczenia spełniają wymóg proporcjonalności, jeżeli wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków (zasada przydatności), jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana (zasada konieczności), a jej efekty pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela (zasada proporcjonalności w znaczeniu ścisłym); zob. wyroki TK z: 11 kwietnia 2006 r., sygn. akt SK 57/04; 11 kwietnia 2000 r., sygn. akt K 15/98. Przesłanka proporcjonalności w znaczeniu ścisłym oznacza dla ustawodawcy obowiązek wyboru najmniej dolegliwego środka realizacji określonego interesu (wartości) podlegającego konstytucyjnej ochronie.

Ocena, czy przesłanki te zostały spełnione, wymaga zatem w każdym konkretnym przypadku skonfrontowania wartości i dóbr chronionych daną regulacją z tymi, które w jej efekcie podlegają ograniczeniu.

2. Analiza zgodności

1. Analizę zgodności zaskarżonego przepisu z powołanymi w skardze wzorcami konstytucyjnymi należy poprzedzić przedstawieniem poglądów wyrażonych w orzecznictwie i doktrynie odnoszących się do zawartego w u.p.o.l. upoważnienia dla rady gminy do podjęcia uchwały w sprawie poboru opłaty lokalnej w drodze inkasa.

Jak przyjmuje się w judykaturze i w doktrynie, uchwały w sprawie zarządzenia inkasa, wyznaczenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso należy zakwalifikować do aktów prawa miejscowego, zawierających przepisy powszechnie obowiązujące (por. wyroki NSA z: 3 listopada 1998 r., sygn. akt II SA 1615/98; 26 października 2001 r., sygn. akt SA/Rz 1622/01; 11 stycznia 2008 r., sygn. akt II FSK 1526/06; wyrok WSA w Łodzi z 20 października 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 972/13; G. Dudar [w:] G. Dudar, L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, LEX/el. 2008, komentarz do art. 19 u.p.o.l., pkt 4). Jak zaznaczył NSA w powołanym wyroku z 2001 r., „nie można przyjąć, iż jest ona [tj. uchwała w sprawie zarządzenia poboru podatków w drodze inkasa – uwaga własna] adresowana wyłącznie do osób wyznaczonych na inkasentów. Mieszkańcy gminy mają prawo wiedzieć, kto jest upoważniony do pobierania podatków, i w istocie uchwała do tych wszystkich mieszkańców jest skierowana; nie jest ona aktem administracyjnym skierowanym do indywidualnie oznaczonego podmiotu w konkretnej sprawie, lecz aktem normatywnym, skierowanym do nieokreślonego z góry kręgu osób, bez względu na to, jakiej faktycznie liczby tych osób będzie dotyczyła”. Sejm pragnie podkreślić, że odmiennie stanowisko w tej kwestii zajął Trybunał Konstytucyjny w wydanym w przedmiotowej sprawie postanowieniu z 29 lipca 2014 r. (sygn. akt Ts 93/14). Trybunał stwierdził, że zakwestionowana przez skarżącą uchwała rady gminy w zakresie, w jakim wyznacza inkasenta opłaty targowej, zawiera normy indywidualne i nie należy do kategorii aktów normatywnych w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji.

Inkasentem może być nie tylko osoba fizyczna, ale również osoba prawna (np. spółka administrująca targowiskiem) lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej. W takiej sytuacji podmioty te są zobowiązane, zgodnie z art. 31 o.p., wyznaczyć osoby fizyczne, do których obowiązków należy pobieranie opłat, a także zgłosić właściwemu miejscowo organowi podatkowemu imiona, nazwiska i adresy tych osób. Zgłoszenie powinno nastąpić w terminie wyznaczonym do pierwszej wpłaty, a w razie zmiany osoby wyznaczonej – w terminie 14 dni od dnia, w którym wyznaczono nową osobę.

Funkcją uchwał zarządzających inkaso jest ułatwienie poboru opłat lokalnych. Jak podkreśla się w piśmiennictwie, pomimo, że podjęcie takiej uchwały stanowi uprawnienie, a nie obowiązek rady gminy, to w stosunku do niektórych świadczeń, np. opłaty targowej, niezarządzenie inkasa oznacza w praktyce utratę wpływów z tego tytułu, ponieważ, jak uczy doświadczenie życiowe, osoby korzystające z targowisk jako sprzedawcy z reguły nie dokonują samodzielnego obliczenia i zapłacenia opłaty w kasie urzędu gminy (G. Dudar, *op.cit.*). Uchwała rady gminy podjęta na podstawie art. 19 pkt 2 u.p.o.l. jest wystarczającą podstawą do nałożenia na inkasenta obowiązków wynikających z art. 9 o.p. Inkasent jest zobowiązany do pobrania od podatnika podatku (opłaty) i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. W doktrynie przyjmuje się, iż już „na mocy takiej uchwały pomiędzy gminą i inkasentem nawiązuje się stosunek administracyjnoprawny, który jest skuteczny, bez konieczności wyrażenia zgody przez podmiot wskazany jako inkasent. Pogląd ten znalazł odzwierciedlenie m.in. w wyroku NSA z dnia 28 lutego 1992 r. (sygn. akt SA/Po 1130/91). Tym niemniej wskazać należy, że nałożenie na inkasentów dodatkowych obowiązków (poza pobraniem opłaty i jej wpłaceniem na rachunek gminy) wymaga ich zgody. Dodatkowe obowiązki, np. prowadzenie ewidencji podatników, są najczęściej regulowane w umowie o inkaso zawieranej z inkasentem. Zawarcie takiej umowy jest skutecznym sposobem realizacji poszczególnych opłat. W przypadku niewywiązania się inkasenta z obowiązków wynikających z umowy, gmina może dochodzić swoich roszczeń na drodze powództwa cywilnego przed sądem powszechnym. Nie jest to materia objęta przepisami o.p. oraz kodeksu karnego skarbowego” (G. Dudar, *op.cit.*).

W orzecznictwie sądów administracyjnych kwestia zgody podmiotu, który został wyznaczony inkasentem, na pełnienie tej funkcji, nie jest rozstrzygana

jednolicie. W wyroku z 26 maja 1992 r. (sygn. akt SA/Wr 371/92) NSA wyraził pogląd, iż warunkiem obciążenia obowiązkiem inkasa osób wyznaczonych w uchwale rady gminy jest zawarcie z nimi umowy o pracę, umowy zlecenia bądź mianowania. „Również w razie powierzenia poboru opłaty targowej osobie prawnej, zarządzającej targowiskiem miejskim, niezbędne będzie wyrażenie przez zarządcę zgody na wykonywanie tej czynności”. Podobne stanowisko zajął WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z 29 maja 2013 r., sygn. akt I SA/Go 198/13, stwierdzając, że: „[P]owierzenie komuś stanowiska (funkcji) inkasenta musi poprzedzać zgoda danego podmiotu na przyjęcie łączących się z tym obowiązków. Jest rzeczą oczywistą, że musi ona zostać wyrażona przed określeniem (wyznaczeniem) inkasenta, a nie dopiero na etapie zawarcia ze wskazaną osobą stosownej umowy. Źródłem nawiązywanego stosunku prawnego jest w tym wypadku uchwała organu stanowiącego gminy, a nie będąca jej następstwem, mająca czysto «techniczny» charakter umowa z określoną – wyznaczoną na inkasenta osobą” (tak także NSA w wyroku z 11 stycznia 2008 r., sygn. akt II FSK 1526/06). W orzecznictwie sądów administracyjnych jest jednak reprezentowane również przeciwne stanowisko. W wyroku z 28 lutego 1992 r. (sygn. akt SA/Po 1130/91) NSA przyjął, iż: „[R]ada gminy, wyznaczając inkasentów podatku od posiadania psów, nie jest zobowiązana ani do wcześniejszego uzyskania zgody zainteresowanych podmiotów, ani też do zawarcia z nimi umów cywilnoprawnych”. Zbliżony pogląd wyraził NSA w sprawie, na kanwie której sformułowana została skarga konstytucyjna. W wyroku z sierpnia 2011 r. (sygn. akt) NSA stwierdził, że: „[W] świetle ram upoważnienia do podejmowania uchwał określających inkasentów poboru opłat w drodze inkasa – zawartych w art. 19 pkt 2 u.p.o.l. – uznać trzeba, iż brak jest podstaw prawnych by przyjąć, że omawiane prawodawcze uprawnienie organów samorządu terytorialnego podlega ograniczeniom – co do treści stanowionego prawa – przez obowiązek uzyskania zgody podmiotów, których dotyczy. Stanowiłoby to nieprzewidziane prawem naruszenie samodzielności gminy w stanowieniu przepisów powszechnie obowiązujących”. Jak stwierdził NSA w uzasadnieniu tego wyroku, „[Z] treści ostatniego z przytoczonych przepisów wywieść zatem należy, że ustawodawca – dając radzie gminy możliwość określenia uchwałą inkasentów do poboru opłat w drodze inkasa – nie nałożył na ten organ obowiązku uzyskania zgody podmiotu określanego tą uchwałą jako inkasent opłaty targowej. Odmienne stanowisko nie

tylko nie znajduje oparcia w literalnym brzmieniu interpretowanego przepisu, ale też pozostaje w sprzeczności z charakterem uchwał podejmowanych na jego podstawie. [...] Skład orzekający przychylił się zatem do stanowiska, że uchwała rady gminy podjęta na podstawie art. 19 pkt 2 ustawy nakłada na określonych nią inkasentów obowiązki wynikające z art. 9 Ordynacji podatkowej. Na mocy takiej uchwały, pomiędzy gminą i inkasentem nawiązuje się stosunek administracyjnoprawny, który jest skuteczny, bez konieczności wyrażenia zgody przez podmiot wskazany jako inkasent”.

Warto także zaznaczyć, że pogląd wyrażony w przywołanym wyroku NSA z 26 maja 1992 r., wedle którego sama uchwała nie jest dostateczną podstawą obciążenia określonych osób obowiązkiem inkasa i z tego względu koniecznym warunkiem jest zawarcie z „kandydatami na inkasentów” umowy o pracę, umowy-zlecenia bądź mianowania, był przedmiotem krytyki w literaturze przedmiotu (zob. L. Etel, *Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, LEX/el. 2012, nr 139692, komentarz do art. 6 ustawy o podatku leśnym). Również w opinii Sądu Okręgowego w Zamościu, o nabyciu statusu inkasenta nie przesądza zawarcie umowy cywilnoprawnej, ale wyznaczenie w uchwale rady gminy (por. wyrok SO w Zamościu z 21 grudnia 2009 r., sygn. akt IV U 1062/09; J. Wantoch-Rekowski, *Inkasent w podatkach lokalnych a podleganie ubezpieczeniom społecznym – wybrane zagadnienia*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 10, *passim*, zob. także wyrok Sądu Apelacyjnego w Rzeszowie II Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z 18 grudnia 2013 r., sygn. akt III AUa 618/13). Negatywnej oceny, w odniesieniu do uznania konieczności zgody na wyznaczenie inkasenta, doczekał się także przywołany wyrok NSA z 11 stycznia 2008 r. (zob. L. Etel, *Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, LEX/el. 2012, nr 139341, komentarz do art.6(b) ustawy o podatku rolnym).

Jak podkreśla się w doktrynie, istotnym instrumentem zapewniającym skuteczność inkasa jest wynagrodzenie inkasenta. Pomimo, że w świetle art. 19 pkt 2 u.p.o.l. ma ono charakter fakultatywny (tak np. WSA w Opolu w wyroku z 4 lipca 2009 r., sygn. akt I SA/Op 277/09), to w praktyce rada gminy, chcąc zapewnić uzyskanie zakładanych wpływów z opłat, powinna ustalić wynagrodzenie na takim poziomie, aby inkasent był materialnie zainteresowany poborem tych opłat. W przeciwnym razie inkasent nie będzie wywiązywał się ze swoich obowiązków,

a organy gminy nie mają w takiej sytuacji żadnych instrumentów prawnych do przymuszenia inkasentów do wykonywania ciążących na nich obowiązków (G. Dudar, *op.cit.*). Zgodnie z art. 30 § 2 o.p., który powołany został również przez skarżącą, inkasent odpowiada jedynie za podatki i opłaty pobrane i nieprzekazane na rzecz budżetu, nie odpowiada zaś za niepobranie podatków i opłat. Niewykonywanie przez inkasentów ciążących obowiązków nie jest także karalne na podstawie k.k.s. W przypadku niewywiązania się inkasenta z nałożonych na niego, w drodze uchwały, obowiązków, rada gminy może jedynie odwołać go i powołać inną osobę. W praktyce realizację przez inkasentów ich obowiązków zabezpiecza się poprzez zawieranie stosownych umów cywilnoprawnych, w których przewidziane są sankcje i kary z tego tytułu. Treść takich umów nie może być natomiast przenoszona do postanowień stosownych uchwał, albowiem nie dopuszcza tego u.p.o.l. (*ibidem*). Zgodnie ze stanowiskiem judykatury, rada gminy nie posiada uprawnienia do nałożenia na wyznaczonych inkasentów dodatkowego obowiązku składania oświadczeń o odpowiedzialności materialnej oraz zastrzeżenia dla organu podatkowego możliwości żądania poręczenia finansowego i zastrzeżenia rygoru „zmiany inkasenta” w przypadku niespełnienia tych warunków (por. wyroki NSA z: 11 marca 1994 r., sygn. akt SA/Wr 185/94; 26 października 2001 r. sygn. akt SA/Rz 1622/01 oraz wyrok WSA w Warszawie z 6 listopada 2013 r., sygn. akt III SA/Wa 1159/13).

Również na tle regulacji art. 30 § 2 o.p. wskazuje się, że: „[I]nkasent jest zobowiązany do pobrania i przekazania podatku na rzecz właściwego organu podatkowego. Jego odpowiedzialność ograniczona jest tylko do podatków, które pobrał, a nie wpłacił na rachunek organu. Nie odpowiada za podatki niepobrane, chociaż do ich poboru jest zobowiązany. Takie ukształtowanie zakresu odpowiedzialności inkasenta w praktyce ogranicza skuteczność poboru podatku w drodze inkasa i może narażać podatnika na negatywne następstwa. Inkasent, który nie realizuje swoich obowiązków i nie pobiera podatków, nie może być pociągnięty do odpowiedzialności ani na gruncie analizowanego przepisu, ani też do odpowiedzialności karnej skarbowej. Kodeks karny skarbowy nie przewiduje odpowiedzialności inkasenta z tytułu niepobierania podatków. Karze podlega tylko inkasent, który pobranego podatku nie wpłaca w terminie na rachunek właściwego organu (art. 77 k.k.s.). W efekcie brak «sankcji» za nierealizowanie przez inkasentów ustawowych obowiązków prowadzi do tego, że nie podejmują oni żadnych działań

zmierzających do poboru podatków. Jest to szkodliwe nie tylko z uwagi na interes gminy (za pośrednictwem inkasentów realizowane są tylko podatki gminne), ale również sytuację podatnika. Niepobranie podatku przez inkasenta powoduje, że podatnik samodzielnie musi ten podatek wpłacić w określonym trybie i terminach. Jeżeli podatnik, przyzwyczajony do płacenia za pośrednictwem inkasenta, nie zapłaci podatku do ostatniego dnia terminu płatności (czekając na inkasenta), powstaje zaległość podatkowa i odsetki za zwłokę obciążające podatnika. W gminach niewywiązywanie się inkasentów z obowiązku poboru jest dużym problemem, zwłaszcza w odniesieniu do opłaty miejscowej i uzdrowskiej. Inkasentami tych opłat są wyznaczani właściciele pensjonatów, domów letniskowych, hoteli, schronisk itp., którzy nie chcą, co jest zrozumiałe, pobierać tych opłat od swoich gości. Jedynym rozwiązaniem braku aktywności inkasentów jest pozbawienie ich tej funkcji w drodze zmiany uchwały rady i wyznaczenie nowych inkasentów” (L. Etel [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. C. Kosikowski, L. Etel, LEX/el. 2013, komentarz do art. 30 o.p., pkt 2).

2. Powyższa analiza poglądów orzecznictwa i doktryny pozwala przyjąć, że w rezultacie podjęcia przez radę gminy uchwały w sprawie poboru opłaty lokalnej w drodze inkasa i wyznaczeniu inkasenta nawiązuje się stosunek administracyjnoprawny między gminą a podmiotem wyznaczonym jako inkasent, przy czym dla jego skuteczności nie jest wymagana zgoda tego podmiotu. Już sama ta okoliczność wpływa na jego sytuację prawną i może być traktowana jako ograniczenie gwarantowanej konstytucyjnie wolności działalności gospodarczej. Wprawdzie powołane poglądy doktryny mogłyby skłaniać do wniosku, że w praktyce gmina nie ma prawnej możliwości wyegzekwowania od podmiotu wyznaczonego jako inkasent, aby rozpoczął on wypełnianie związanych z tą funkcją obowiązków, jeżeli nie wyraża on zgody na powierzenie mu tej funkcji. Jednakże, zdaniem Sejmu, w świetle regulacji ordynacji podatkowej poglądu tego nie można uznać za trafny w przypadku, gdy inkasentami są osoby prawne, do której to kategorii zalicza się również skarżąca. Zgodnie bowiem z art. 31 o.p., osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, będące płatnikami lub inkasentami, są obowiązane wyznaczyć osoby, do których obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot,

a także zgłosić właściwemu miejscowo organowi podatkowemu imiona, nazwiska i adresy tych osób. Zgłoszenia należy dokonać w terminie wyznaczonym do dokonania pierwszej wpłaty, a w razie zmiany osoby wyznaczonej – w terminie 14 dni od dnia, w którym wyznaczono inną osobę. Niedopełnienie powinności określonej w powołanym art. 31 o.p. penalizuje art. 79 § 1 k.k.s., zgodnie z którym płatnik lub inkasent, który nie wyznacza w wymaganym terminie osoby, do której obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, lub nie zgłasza właściwemu miejscowo organowi podatkowemu wymaganych danych takiej osoby, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Niezależnie więc od negatywnych pozaprawnych konsekwencji, jakim może podlegać podmiot nierespektujący aktu prawa miejscowego (zawierającego, w tym przypadku, indywidualne rozstrzygnięcia), osoba prawna, uchylająca się od obowiązku wykonywania funkcji inkasenta opłaty targowej, którego źródłem jest uchwała rady gminy wydana na podstawie art. 19 pkt 2 u.p.o.l., popełnia wykroczenie skarbowe i musi liczyć się z realną sankcją wynikającą z art. 79 § 1 k.k.s. Dlatego też, zdaniem Sejmu, uchwała Rady Gminy N powierzająca skarżącej pełnienie funkcji inkasenta opłaty targowej wbrew jej woli, niewątpliwie skutkuje faktycznym ograniczeniem gwarantowanej konstytucyjnie wolności działalności gospodarczej. Dla oceny zasadności zarzutu podniesionego w skardze zasadnicze znaczenie ma rozstrzygnięcie, czy ograniczenie to jest uzasadnione i odpowiada wymogom wynikającym z art. 22 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

W pierwszej kolejności za bezzasadny należy uznać zarzut skarżącej, iż w jej sprawie doszło do naruszenia przewidzianego w art. 22 Konstytucji wymogu, zgodnie z którym ograniczenie wolności działalności gospodarczej może nastąpić wyłącznie w ustawie. Jak podnosi skarżąca, uchwała rady gminy, mimo że stanowi, stosownie do art. 84 ust. 2 Konstytucji, źródło powszechnie obowiązującego prawa, to nie jest aktem rangi ustawy.

Odnosząc się do tak sformułowanego zarzutu, zważywszy, że wzorcami kontroli konstytucyjności w niniejszej sprawie pozostaje zarówno art. 22 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, a także dostrzegając relacje limitujące uwzględnienie w ocenie konstytucyjności kumulacji tych podstaw kontroli (zob. ustalenia poczynione w pkt IV.1.a niniejszego pisma) Sejm pragnie przypomnieć, że wymogi formalne ograniczenia wolności działalności gospodarczej określone w art. 22 Konstytucji

należy traktować jako *lex specialis* w stosunku do ogólnej reguły sformułowanej w art. 31 ust. 3 Konstytucji, wyrażającej się w nakazie ingerencji w sferę praw i wolności „tylko w ustawie”. Zakresy pojęć „w drodze ustawy” i „tylko w ustawie” w znacznej mierze pokrywają się, jednak nie zachodzi pomiędzy nimi pełna tożsamość. „Sformułowanie «w drodze ustawy» wskazuje, że do ograniczenia wolności dojść może w każdym razie przy wykorzystaniu ustawy, bez której konstruowanie ograniczenia w ogóle nie może mieć miejsca, ale która może legitymować ograniczenie dokonane – na podstawie ustawy – w rozporządzeniu. Sformułowanie «tylko w ustawie» wskazuje na wolę ustrojodawcy wykluczenia możliwości, którą otwiera formuła «w drodze ustawy»” (wyrok TK z 25 lipca 2006 r., sygn. akt P 24/05). Z powyższego wynika, iż z formalnego punktu widzenia każda ingerencja w sferę wolności obywatelskich musi mieć oparcie w ustawie. W przypadku wolności politycznych, ustawa powinna zawierać wszystkie istotne elementy regulacji. Natomiast w przypadku wolności działalności gospodarczej „droga ustawowa” nie wyłącza możliwości ingerencji na podstawie rozporządzenia mającego oparcie w ustawie.

Możliwość nałożenia na jednostkę (*in casu* – przedsiębiorcę) obowiązku pełnienia funkcji inkasenta przewiduje art. 19 pkt 2 u.p.o.l., zawierający upoważnienie dla rady gminy do podjęcia uchwały zarządzającej pobór opłaty targowej w drodze inkasa oraz określającej inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso.

W świetle orzecznictwa sądów administracyjnych (wskazanego w pkt. IV.2.1 niniejszego pisma), przedmiotowa uchwała jest aktem prawa miejscowego. Warto w tym miejscu przypomnieć, że w świetle art. 94 Konstytucji, akty prawa miejscowego są stanowione „na podstawie i w granicach ustaw”. Zajmują więc w hierarchii źródeł prawa pozycję zależną; to bowiem normy ustaw określają przesłanki ich tworzenia, ich przedmiot, zakres i sposób regulacji prawnej. W akcie rangi co najmniej ustawowej każdorazowo zawarte być musi upoważnienie dla lokalnego prawodawstwa czyli tzw. delegacja. Taka konstrukcja wynika z przyjętej w polskim porządku konstytucyjnym, a traktowanej jako podstawowy element koncepcji demokratycznego państwa prawa, zasady prymatu ustawy. Wiąże się z tym przekonanie, że tylko ustawa może upoważnić władzę wykonawczą (administrację publiczną) do wkraczania w sferę wolności i własności poszczególnych ludzi (por. m.in. J. Jeżewski [w:] *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz*

komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997r., red. J. Boć, Wrocław 1998, s. 163).

Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, „[u]poważnienie do stanowienia aktów prawa miejscowego przybrać może postać albo delegacji szczególnej albo tylko generalnej, co z kolei stanowi podstawę do wyróżnienia poszczególnych rodzajów aktów prawa miejscowego” (D. Dąbek, *Akty prawa miejscowego gminy* [w:] *Encyklopedia samorządu terytorialnego*, red. K. Miaskowska-Daszkiewicz, B. Szmulik, Warszawa 2010, s. 111). Jednocześnie wskazuje się, że jakkolwiek „[p]odstawa prawna do stanowienia aktów prawa miejscowego opiera się na stosunkowo szeroko określonej klauzuli konstytucyjnej umożliwiającej działanie «na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie» (art. 94), ale bez wyraźnie zaznaczonego obowiązku «wykonywania ustaw»” (*ibidem*), to „akty te są aktami wykonawczymi do ustawy w szerokim tego słowa znaczeniu: służą wykonywaniu ustawy w tym sensie, że muszą być zgodne z celami ustawowych upoważnień i nie mogą przekraczać wyznaczonych przez ustawy granic. Nie mogą też samodzielnie regulować tzw. materii ustawowych. Brak wymogu szczegółowego upoważnienia ustawowego oznacza zatem jedynie większy zakres samodzielności przyznanej organom samorządu terytorialnego w stanowieniu prawa, ale nie «autonomię». Przyjęty w Polsce model ustrojowy wymusza traktowanie prawotwórczej funkcji samorządu terytorialnego jako funkcji pochodnej, spełnianej tylko na podstawie upoważnień ustawowych” (*ibidem*).

Uchwałę rady gminy podejmowaną na podstawie art. 19 pkt 2 u.p.o.l. należy kwalifikować jako jeden z podstawowych – obok aktów ustrojowo-organizacyjnych i porządkowych – rodzajów aktów prawa miejscowego, mianowicie jako akt wykonawczy, stanowiony na podstawie upoważnienia zawartego w ustawie szczególnej, do której odsyła art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 594 ze zm.).

Odnosząc poczynione ustalenia do problemu konstytucyjnego, jaki ujawnił się na kanwie niniejszej sprawy, zasadne jest przyjęcie, że podejmując stosowną uchwałę o wyznaczeniu inkasenta, rada gminy korzysta jedynie z zawartego w art. 19 pkt 2 u.p.o.l. upoważnienia, czego rezultatem jest konkretyzacja ingerencji we wskazaną wolność w sposób analogiczny jak w przypadku, gdy zaskarżony skargą konstytucyjną przepis stanowi podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia

administracyjnego lub sądowego. Przyznaje to zresztą pośrednio sama skarżąca, czyniąc przedmiotem zaskarżenia ten właśnie przepis (w związku z art. 15 u.p.o.l.), a zarazem wskazując w uzasadnieniu, że przysługujące jej prawo podmiotowe wynikające z zasady wolności gospodarczej naruszają zarówno uchwała Rady Gminy N z grudnia 2008 r., jak i art. 19 pkt 2 w związku z art. 15 u.p.o.l., które stanowią podstawę jej podjęcia.

Podsumowując wątek dotyczący dochowania ustawowej drogi ograniczenia konstytucyjnej wolności, Sejm pragnie jeszcze raz przypomnieć, że nakaz zachowania formy ustawy („w drodze ustawy”) dla ograniczeń wolności działalności gospodarczej pozwala na szerszą ingerencję ustawodawcy w tę sferę aktywności jednostki. Przykładem tego są uchwały organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego: rady gminy – ustalająca zasady usytuowania na terenie gminy miejsc sprzedaży i podawania napojów alkoholowych (art. 12 ust. 2 ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi; t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 1356 ze zm.) czy rady powiatu – określająca rozkład godzin pracy aptek ogólnodostępnych na danym terenie (art. 94 ust. 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. Prawo farmaceutyczne; t.j. Dz. U. z 2008 r. Nr 45, poz. 271 ze zm.). Niemniej norma prawna pozwalająca organowi samorządu terytorialnego na takie działanie musi posiadać źródło ustawowe. Ten warunek został spełniony (art. 19 pkt 2 u.p.o.l.). Wobec powyższego należy przyjąć, nie ma podstaw do kwestionowania konstytucyjności kontestowanej regulacji w perspektywie realizacji formalnej przesłanki ograniczenia wolności gospodarczej.

3. Przechodząc do przesłanek materialnych, które determinują konstytucyjność ingerencji w swobodę gospodarczą, trzeba przypomnieć, że zasadniczy zarzut skarżącej dotyczy nieproporcjonalnego ograniczenia jej wolności działalności gospodarczej, nieznajdującego wystarczającego usprawiedliwienia w interesie publicznym, o którym mowa w art. 22 Konstytucji. Zdaniem Sejmu, również ten zarzut należy uznać za bezzasadny. Wbrew twierdzeniu skarżącej, pobór lokalnych danin publicznych w drodze inkasa nie służy wyłącznie wygodzie organu administracyjnego, ale ma na celu zwiększenie efektywności poboru tej opłaty. Jak stwierdza się w powołanym wyżej piśmiennictwie, zarządzenie inkasa opłaty targowej warunkuje wręcz efektywny pobór wspomnianej daniny publicznej,

gdyż mało prawdopodobne jest, aby wszyscy sprzedawcy korzystający z targowisk samodzielnie i dobrowolnie obliczyli ją i wpłacili w kasie urzędu gminy lub przelewem na rachunek gminy. Wskazana przez skarżącą alternatywa „uiszczenia przez zobowiązanych należności bezpośrednio na rzecz organu podatkowego” (skarga, s. 12), skutkowałaby w praktyce zagrożeniem dla efektywności poboru opłaty targowej. Rezygnacja z poboru tej opłaty w drodze inkasa mogłaby mieć więc negatywny wpływ na wysokość dochodów budżetowych gminy i w efekcie na zdolność wykonywania przez nią powierzonych jej przez ustawodawcę zadań publicznych. Jak stwierdza TK w odniesieniu do zawartej w art. 22 Konstytucji klauzuli „ważnego interesu publicznego”, mieszczą się w niej wszystkie przesłanki materialne wymienione w art. 31 ust. 3 Konstytucji, a ponadto także inne wartości niewskazane w generalnej klauzuli ograniczającej. W rezultacie, zakres dopuszczalnych ograniczeń wolności działalności gospodarczej jest – przynajmniej z punktu widzenia materialnoprawnych przesłanek ograniczeń – szerszy od zakresu ograniczeń tych wolności i praw, do których odnosi się art. 31 ust. 3 Konstytucji (zob. wspomniane wyroki TK z: 8 lipca 2008 r., sygn. akt K 46/07; 13 października 2010 r., sygn. akt Kp 1/09). Zdaniem Sejmu, na tle powołanego stanowiska TK, uzasadniony jest pogląd, że dążenie do zapewnienia efektywnej ściągłości i skutecznego poboru danin publicznych, czemu służyć ma umożliwienie gminom podjęcia uchwały o poborze tych opłat w drodze inkasa i wyznaczeniu inkasenta, mieści się w konstytucyjnej przesłance „ważnego interesu publicznego”, ze względu na który może nastąpić ograniczenie wolności działalności gospodarczej. Wynikające z art. 19 pkt 2 u.p.o.l. ograniczenie swobody działalności gospodarczej jest więc usprawiedliwione.

W dalszej kolejności należy ustosunkować się do zarzutu skarżącej dotyczącego nieproporcjonalnej ingerencji w konstytucyjną wolność działalności gospodarczej. Uzasadniając ten zarzut, skarżąca podnosi, że zobowiązanie jej do poboru opłaty targowej koliduje z celami prowadzonej przez nią działalności gospodarczej i negatywnie wpływa na jej wizerunek u producentów rolnych, do których spółka kieruje swoją ofertę i którzy utożsamiają opłatę targową z opłatą za usługi świadczone przez skarżącą na ich rzecz. Zdaniem Sejmu, argumentacji tej nie można uznać za zasadną. Po pierwsze, zgodnie z art. 15 ust. 3 u.p.o.l., opłatę targową pobiera się niezależnie od należności przewidzianych w odrębnych

przepisach za korzystanie z urządzeń targowych oraz za inne usługi świadczone przez prowadzącego targowisko. Rzekomy negatywny wpływ na wizerunek skarżącej jako przedsiębiorcy, który ma wynikać z pełnienia przez nią funkcji inkasenta, może zostać zniwelowany poprzez wyraźne poinformowanie producentów rolnych o pełnionej przez skarżącą funkcji inkasenta i wysokości pobieranej opłaty targowej, a także o charakterze tej opłaty jako daniny publicznoprawnej, której beneficjentem jest gmina, a nie sama skarżąca. Po drugie, teza o negatywnym wpływie wykonywania funkcji inkasenta na renomę skarżącej jest, zdaniem Sejmu, wątpliwa także z tego powodu, że inkaso opłaty targowej w istocie leży w interesie klientów skarżącej, którzy są obowiązani do uiszczenia tej daniny publicznej na rzecz gminy stosownie do art. 15 u.p.o.l. Jak trafnie podkreśla się w doktrynie, „jeżeli podatnik, przyzwyczajony do płacenia za pośrednictwem inkasenta, nie zapłaci podatku do ostatniego dnia terminu płatności (czekając na inkasenta), powstaje zaległość podatkowa i odsetki za zwłokę obciążające podatnika” (L. Etel [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, pod. red. C. Kosikowskiego i L. Etela, LEX/el. 2013, komentarz do art. 30 o.p., pkt 2). Stwierdzenie to można również odnieść do opłaty targowej. Pobór opłaty targowej przez inkasenta pozwala podmiotom zobowiązanym na oszczędzenie czasu i kosztów, jakie wiązałyby się z samodzielnym wypełnieniem przez nich obowiązku daninowego. W ocenie Sejmu inkasent, będący swoistym pośrednikiem między gminą a osobami dokonującymi sprzedaży na targowiskach, świadczy do pewnego stopnia usługi również na rzecz tych ostatnich, ułatwiając im wywiązanie się z ciążącego na nich obowiązku publicznoprawnego.

W ten sposób wyznaczenie przez radę gminy inkasenta w pełni realizuje dwie klasyczne zasady prawa podatkowego, mianowicie zasady: a) dogodności opodatkowania, sprowadzającą się do reguły, w której każdy podatek powinien zostać pobrany w takim czasie i w taki sposób, aby dla podatnika warunki te okazały się dogodne oraz b) taniaści, postulującą minimalizację kosztów poboru podatku, zarówno dla podatnika, jak i państwa (R. Mastalski, *System podatkowy a system prawa podatkowego* [w:] *Prawo finansowe*, red. E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, Warszawa 2011, s. 139-141).

Przeciwko zasadności zarzutu skarżącej przemawia również okoliczność, że w zamian za pełnienie przez nią funkcji inkasenta zostało jej przyznane w uchwale Rady Gminy N z grudnia 2006 r. (nr) wynagrodzenie prowizyjne

w wysokości % zainkasowanych kwot, które następnie, uchwałą z grudnia 2008 r. (nr) zostało podwyższone do % zainkasowanych kwot. Skarżąca twierdzi wprawdzie, że wynagrodzenie to nie rekompensuje wydatków ponoszonych przez nią w związku z pełnieniem funkcji inkasenta, ale nie przedstawiła w uzasadnieniu żadnych szczegółowych argumentów i wyliczeń, które uzasadniałyby to stwierdzenie i w rezultacie byłyby wystarczające dla obalenia domniemania konstytucyjności zaskarżonego przepisu.

W ocenie Sejmu, zaskarżony art. 19 pkt 2 u.p.o.l. nie prowadzi również do nadmiernej ingerencji w konstytucyjną wolność działalności gospodarczej, a tym samym – pozostaje w zgodzie z art. 20 w związku z art. 22 i art. 31 ust. 3 Konstytucji. Jak przyjmuje Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie, „działalność gospodarcza, ze względu na jej charakter, a zwłaszcza na bliski związek zarówno z interesami innych osób, jak i interesem publicznym może podlegać różnego rodzaju ograniczeniom w stopniu większym niż prawa i wolności o charakterze osobistym bądź politycznym” (wyrok TK 8 kwietnia 1998 r., sygn. akt K 10/97; podobnie m.in. wyroki TK z: 14 czerwca 2004 r., sygn. akt SK 21/03; 25 maja 2009 r., sygn. akt SK 54/08). Sejm stoi na stanowisku, że z prowadzeniem pewnego rodzaju działalności gospodarczej mogą potencjalnie wiązać się dodatkowe ustawowe obowiązki publiczno-prawne, do których należy pełnienie funkcji inkasenta danin publicznych. Chodzi tu o tego rodzaju działalność, która, ze względu na swój charakter i specyfikę, tj. świadczenie usług na rzecz podmiotów podlegających obowiązkowi daninowemu, umożliwia pobór tych danin w sposób efektywny, relatywnie szybki i łatwy, również z punktu widzenia podmiotów obowiązanych do ich świadczenia (co nakazuje postrzegać kontestowaną regulację właśnie w charakterze instrumentu służącego realizacji postulatu taniości i dogodności realizacji należności publicznoprawnych). Przykładem takich danin są opłaty miejscowe i uzdrowiskowe, których inkasentami wyznaczanymi przez rady gmin są z reguły przedsiębiorcy świadczący usługi hotelarskie, czy też właśnie opłata targowa, której pobieranie w drodze inkasa rada gminy może powierzyć przedsiębiorcy prowadzącemu targowisko lub organizującemu rynek hurtowy, jak to miało miejsce w przypadku skarżącej. Podmioty podejmujące działalność tego rodzaju (w tym skarżąca) powinny więc liczyć się z możliwością nałożenia na nich publiczno-prawnego obowiązku poboru takich danin w drodze inkasa na rzecz gminy.

Poczynione ustalenia pozwalają sformułować tezę, że obowiązek realizacji ustawowych (i tylko ustawowych, wynikających z art. 9 o.p.) zadań inkasenta przez przedsiębiorcę trzeba postrzegać w perspektywie ciężarów publicznych, do których ponoszenia zobowiązuje – adresowany do „każdego” – nakaz wyrażony w art. 84 Konstytucji (tak M. Budziarek [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2011, s. 117). Podjęcie uchwały wyznaczającej inkasentem konkretną jednostkę powoduje w konsekwencji kwalifikowanie jej jako podmiotu prawa podatkowego, spełniającego funkcje z zakresu administracji publicznej (tak aprobuje NSA w wyroku z 6 września 2007 r., sygn. akt I FSK 1192/06). Naczelny Sąd Administracyjny wyraził przy tym pogląd, że: „Jest zobowiązany [inkasent – uwaga własna] do wykonywania czynności w interesie publicznoprawnym. Obowiązek wykonywania funkcji inkasenta powstaje zawsze i wyłącznie na skutek zaistnienia okoliczności, z którymi przepis prawa łączy powstanie takiego obowiązku”, natomiast „pobór i wpłata opłaty targowej, która jest świadczeniem o charakterze publicznoprawnym przez inkasenta nie było świadczeniem usługi w rozumieniu art. 2 ust. 1 ustawy o VAT z 1993 r. Wykonywanie czynności inkasenta (pobór opłaty targowej) nosi znamiona czynności jednostronnie zleconej o charakterze władczym, a więc typowym do czynności publicznoprawnych”.

Zdaniem Sejmu, nałożenie na przedsiębiorcę obowiązku inkasa, zwłaszcza gdy – jak to miało miejsce w sytuacji skarżącej – związane jest z przyznaniem prowizyjnego wynagrodzenia, nie stanowi tak daleko posuniętej ingerencji w wolność działalności gospodarczej, aby uzasadnione było twierdzenie o sprzeczności zaskarżonej regulacji z zasadą proporcjonalności przewidzianą w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Ustawowe upoważnienie rad gmin do wprowadzenia obowiązku inkasa stanowi normatywne rozwiązanie zarówno przydatne dla realizacji założonych celów, tj. zapewnienia efektywności poboru opłat, jak i niezbędne dla realizacji interesu publicznego, gdyż, jak wskazano, rezygnacja z inkasa wiąże się z ryzykiem, że obowiązek daninowy nie byłby w należyty sposób wykonywany. Również nałożenie obowiązku inkasa na inne osoby niż przedsiębiorcy świadczący określone usługi na rzecz podmiotów obowiązanych do uiszczenia opłat i mogący w związku z tym łatwo (niejako „u źródła”) pobrać opłatę targową, mogłoby negatywnie wpłynąć na efektywność jej poboru. W konsekwencji, w ocenie Sejmu, zaskarżona regulacja spełnia „test proporcjonalności” wynikający z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

4. W podsumowaniu należy stwierdzić, że art. 19 pkt 2 w związku z art. 15 u.p.o.l. **jest zgodny** z art. 20 w związku z art. 22 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

MARSZAŁEK SEJMU



Radosław Sikorski