



Do  
Trybunału Konstytucyjnego  
ul. Jana Christiana Szucha 12A  
00-918 Warszawa

Skarżąca: P

Spółka jawna

K

zastępowana przez: Prof. dr. hab. Witolda Modzelewskiego  
radcę prawnego (WA/WA-3954)  
Kancelaria Prawna  
Witold Modzelewski  
ul. Kaleńska 8  
04 - 367 Warszawa

## SKARGA KONSTYTUCYJNA

Działając na zasadzie i w granicach pełnomocnictwa za P. Skarżącą<sup>1</sup> (pełnomocnictwo w załączeniu), po wyczerpaniu instancyjnego toku postępowania, na podstawie art. 79 ust. 1 i art. 188 pkt 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>2</sup> oraz na podstawie art. 53 ust. 1 oraz art. 77 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem *Konstytucyjnym*<sup>3</sup>

**składam skargę konstytucyjną i wnoszę o stwierdzenie, że:**

<sup>1</sup> Zwany dalej „Skarżącą” lub „Spółką”.

<sup>2</sup> Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm., zwana dalej „Konstytucją RP” lub „Konstytucją”.

<sup>3</sup> Dz. U. z 2016 r., 2072

art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>4</sup> 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.

Niniejszą skargę wnoszę z uwagi na to, iż na podstawie przepisów ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>5</sup> dnia października 2018 r. (odpis wyroku doręczony Pełnomocnikowi Skarżącej w dniu 10 grudnia 2018 r.) Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie o sygn. akt \_\_\_\_\_, w związku z którym doszło do naruszenia konstytucyjnych zasad: nakładania ciężarów publicznych w drodze jasnych i klarownych przepisów ustawowych, zasady poprawnej legislacji i pewności prawa oraz nakładania ciężarów publicznych w sposób nie naruszający istoty prawa własności.

Od wskazanego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego Stronie nie przysługuje środek zaskarżenia lub środek odwoławczy - zgodnie z przepisami ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. regulującej postępowanie przed tym Sądem, jak również przepisami ustrojowymi sądów administracyjnych zawartymi w przepisach ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych<sup>6</sup> oraz ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Przepisy

---

<sup>4</sup> Dz. U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054, ze zmianami, zwana dalej: „ustawą z dnia 11 marca 2004 r.” lub „ustawą o podatku od towarów i usług”.

<sup>5</sup> Dz. U. z dnia 2018 r. poz. 1302 ze zm.

<sup>6</sup> Dz. U. z 2018 r., poz. 2107, zwana dalej „ustawą z dnia 25 lipca 2002 r.” lub Prawo o ustroju sądów administracyjnych”.

wprowadzające ustawę - Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>7</sup>.

Nadto wnoszę o zasądzenie kosztów postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym według norm przepisanych.

## UZASADNIENIE

### I. Stan faktyczny.

Postanowieniem z dnia lutego 2013 r. Dyrektor UKS wszczął wobec Spółki postępowanie kontrolne w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego za okresy od stycznia 2011 do sierpnia 2012 r.

W toku postępowania kontrolnego wydany został protokół badania ksiąg podatkowych (z dnia marca 2014 r., nr . Spółka skorzystała z prawa wynikającego z art. 193 § 8 Ordynacji podatkowej.

W dniu maja 2014 r. Dyrektor UKS wydał decyzję określającą Podatnikowi zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za miesiące styczeń-sierpień 2012 r. oraz kwotę do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy za miesiące listopad i grudzień 2011r.

Od powyższej decyzji Spółka wniosła odwołanie zarzucając Dyrektorowi UKS - oprócz naruszenia przepisów postępowania - m.in. przepis art. 29 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz art. 79 Dyrektywy 112.

W dniu maja 2015 r. Spółka otrzymała decyzję utrzymującą w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji. Uzasadniając swoje stanowisko Dyrektor IS zasadniczo ograniczył się do powtórzenia stanowiska Dyrektora UKS i arbitralnego stwierdzenia braku zasadności argumentów podniesionych przez Spółkę w odwołaniu.

Decyzja ta została podtrzymana przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w P w wyroku z dnia marca 2016 r. r. o sygn. akt

Wyrok ten został zaskarżony skargą kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego przez Pełnomocnika Skarżącego. W wyniku tego Naczelny Sąd Administracyjny wydał dnia października 2018 r. wyrok, sygn. akt , doręczony pełnomocnikowi dnia 10 grudnia 2018 r.

**II. Naruszenie konstytucyjnych zasad poprawnej legislacji i pewności prawa w zakresie nakładania ciężarów publicznych w postaci**

<sup>7</sup> Dz. U. Nr 153, poz. 1271 ze zm.

## **podatków oraz ochrony prawa własności w zakresie przekraczającym prawo do nakładania ciężarów publicznych.**

### **1. Treść skarżonej normy prawnej i jej zastosowanie w sprawie.**

W niniejszej sprawie Naczelny Sąd Administracyjny oraz Wojewódzki Sąd Administracyjny w P oparły swoje rozstrzygnięcia na stwierdzeniu, iż Strona powinna zaliczyć do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług (VAT) usługodawcy z tytułu usługi zarejestrowanego odbiorcy wyrobów akcyzowych kwota zwrotu wydatku z tytułu podatku akcyzowego i opłaty paliwowej, który jest zobowiązany do ich uiszczenia z związku z nabyciem wewnątrzspółnotowego towaru należącego do usługobiorcy jako podatnika podatku akcyzowego działającego jako zarejestrowany odbiorca.

Przepis art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., który stanowił podstawę do określenia podstawy opodatkowania w niniejszej sprawie miał następujące brzmienie w tych latach<sup>8</sup>:

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.

Norma skarżonego przepisu, wypływająca z zacytowanych artykułów, jaka została zastosowana w niniejszej sprawie zrekonstruowana została przez Naczelny Sąd Administracyjny w wydanym w niniejszej sprawie wyroku została wprost odniesiona do świadczenia Skarżącej, tj. do wykonanej przez nią usługi zarejestrowanego odbiorcy:

*„Zgodnie z art. 13 ust. 1 pkt 5 u.p.a. podatnikiem podatku akcyzowego 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 będący zarejestrowanym odbiorcą. Przepis art. 2 ust. 1 pkt 13 tej ustawy stanowi, że zarejestrowanym odbiorcą jest podmiot, któremu wydano zezwolenie na nabywanie wewnątrzspółnotowe albo na jednorazowe nabycie wewnątrzspółnotowe wyrobów akcyzowych wystanych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Stosownie zaś do art. 59 ust. 3 ww. ustawy zarejestrowany odbiorca, a zatem także skarżąca, z wyłączeniem zarejestrowanego odbiorcy posiadającego zezwolenie na jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca, mógł dokonywać nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów akcyzowych na rzecz innych podmiotów.(...)”*

W analogiczny sposób w ówczesnym stanie prawnych rozliczana była opłata paliwowa. Zgodnie bowiem z art. 37j ust. 1 pkt 3 ustawy z 27 października 1994 r. o

<sup>8</sup> Tj. 2011-12.

autostradach płatnych oraz Krajowym Funduszu Drogowym (Dz. U. z 2012 r., poz. 931 ze zm., dalej "UapKFD"), obowiązek uiszczenia opłaty paliwowej od paliw silnikowych oraz gazu, o których mowa w art. 37h, ciążył na podmiocie dokonującym wewnątrzwspólnotowego nabycia tych dóbr. Ów podmiot, na podstawie art. 37o ust. 1 pkt 1 i 2 UapKFD, był obowiązany składać informację o opłacie paliwowej właściwemu naczelnikowi urzędu celnego oraz obliczać i wpłacać tę opłatę w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek zapłaty.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, w stanie prawnym tej sprawy, nie mogło zatem budzić wątpliwości, że zarejestrowany odbiorca, który dokonywał wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw na rzecz innego podmiotu, stawał się, z tytułu tej czynności, podatnikiem podatku akcyzowego oraz podmiotem obowiązany do uiszczenia opłaty paliwowej. Okoliczność, że właścicielem towaru pozostawał zleceniodawca zarejestrowanego odbiorcy powodowała, iż wskazane daniny ów odbiorca uiszczał we własnym imieniu, lecz na rzecz wspomnianego zleceniodawcy.

W ocenie Sądu, powyższa konstrukcja powodowała, że w warunkach rynkowych, zlecenie zarejestrowanemu odbiorcy dokonania wewnątrzwspólnotowego nabycia paliwa przybierało kształt świadczenia kompleksowego, w którego skład wchodziło również przeniesienie na zleceniodawcę kosztów akcyzy i opłaty paliwowej, uiszczanej przez zarejestrowanego odbiorcę we własnym imieniu, ale na rzecz (w interesie) właściciela paliwa. Strony mogły oczywiście w dowolny sposób kształtować łączący je stosunek prawny. Nie mniej jednak nie mogły, wbrew powołanym przepisom powszechnie obowiązującym, dokonać modyfikacji stosunku publicznoprawnego łączącego zarejestrowanego odbiorcę ze Skarbem Państwa, reprezentowanym przez organy celno-skarbowe. Innymi słowy, niezależnie od treści postanowień umownych, zleceniodawca nie mógł stać się podmiotem zobowiązany do zapłaty wymienionych danin, zwalniając, czy niejako zastępując w tym zakresie zarejestrowanego odbiorcę. Kwestią drugorzędną, techniczną, było to w jaki sposób środki trafiły na rachunek organu celno-skarbowego. Nie może bowiem budzić wątpliwości, że w ujęciu materialno-prawnym wpłacającym był każdorazowo zarejestrowany odbiorca, który mógł, co najwyżej, korzystać w tym zakresie z pomocy wyřęczyciela/postańca.

6.2. Odnosząc się zatem do głównej kwestii spornej w sprawie, tj. tego, czy uiszczane przez skarżącą w jej imieniu, lecz na rzecz jej usługobiorców, kwoty podatku akcyzowego i opłaty paliwowej, podlegają wliczeniu do podstawy opodatkowania z tytułu świadczonych przez spółkę usług, należy zauważyć, że można już mówić o ukształtowanym w tym względzie jednolitym orzecznictwie sądów administracyjnych. Naczelnny Sąd Administracyjny zajął stanowisko w tej kwestii w wyrokach z dnia 4 marca 2014 r., I FSK 1759/12 oraz z dnia 27 czerwca 2014 r., I FSK 1033/13, na które powołał się Sąd pierwszej instancji w zaskarżonym orzeczeniu, a także w wyroku z dnia 27 maja 2014 r., I FSK 495/14 oraz z dnia 26 czerwca 2018 r., I FSK 1476/16. (...)

Skoro z przytoczonych powyżej regulacji prawnych wynika, że to skarżącą, dokonującą nabycia wewnątrzwspólnotowego 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. Bez znaczenia jest to, że ekonomiczny koszt podatku akcyzowego i opłaty paliwowej będzie skarżącą zwracany przez jej kontrahentów z uwagi na postanowienia umów cywilnoprawnych. Postanowienia umowne w tym względzie należy traktować w kategoriach elementu cenotwórczego usługi świadczonej przez spółkę, co jak najbardziej pozwala na objęcie ponoszonych przez spółkę 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 akcyzy i opłaty paliwowej, będzie "całością świadczenia należnego od nabywcy", tj. całością wynagrodzenia otrzymanego przez spółkę (nawet jeśli nie jest to wynagrodzenie sensu stricto, czyli "zatrzymywane" przez spółkę). Wyrażając takie stanowisko sąd pierwszej instancji nie naruszył art. 29 ust. 1 i 2 u.p.t.u., przepisy te bowiem, wbrew ocenie spółki, znajdowały zastosowanie w sprawie."

Z wykładnią tą powyższą, która ma już ugruntowany charakter, w niniejszej skardze Strona nie polemizuje przyjmując ją jako treść skarżonego przepisu, który w związku z tym jest niezgodny z powołanymi na wstępie normami konstytucyjnymi. Cytat ten pozwala również zrozumieć istotę usług Spółki, których wykonanie oraz treść w tej sprawie nie były sporne.

W kontekście postawionego na wstępie zarzutu niekonstytucyjności tego przepisu, zawiera on istotną normę prawną: świadcząc usługę zarejestrowanego odbiorcy polegającą w uproszczeniu skrócie 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. Stopień bowiem skomplikowania i warunki, jakie trzeba spełnić aby być podatnikiem akcyzy i rozliczającym opłatę paliwową, powoduje, że zazwyczaj robią to wyspecjalizowane podmioty jako usługobiorcy, które posiadają status zarejestrowanego odbiorcy, czy też składu podatkowego. Podmioty te bowiem muszą spełnić rygorystyczne warunki nałożone prawem, których większość podmiotów handlujących, zupełnie legalnie, paliwem, nie jest w stanie spełnić. Podmioty kupujące usługi przekazują przy tym kwoty należnej akcyzy i opłaty paliwowej usługodawcom, choć - jak słusznie zauważył NSA - same ich nie mogą wpłacić. Jest to przy tym model powszechny, bo kwoty tych należności znacznie przekraczają należność za samą usługę zarejestrowanego odbiorcy. Przy tym w latach 2011i 2012 r. powszechnie uważano, iż akcyza i opłata paliwowa nie wchodzi w skład podstawy opodatkowania tego typu usług, gdyż ich istotą jest zwrot kosztów. A zwrot jako taki, np. opłaty skarbowej czy kosztów sądowych nigdy nie był i nawet dalej nie jest uważany za opodatkowaną VAT usługę.

## 2. Zasada wyłączności ustawowej w zakresie obciążeń podatkowych w Konstytucji RP oraz poprawnej legislacji i pewności prawa.

Zgodnie z przepisem art. 84 Konstytucji RP Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Z kolei przepis art. 217 Konstytucji RP w sposób wyraźny stanowi, iż nakładanie 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. Obie wskazane normy konstytucyjne w sposób wyraźny wymagają, aby wszelkie regulacje przewidujące, czy to obciążenia o charakterze publicznym, czy też ulgi w podatkach, powinny być uregulowane w ustawie. W ugruntowanej linii orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego podatki są ciężarami publicznymi, o których mowa w przepisie art. 84 Konstytucji<sup>9</sup>.

*„Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, a mianowicie w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Oznacza to, że przepisy prawa podatkowego mają swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego wyraźnie upoważniającego do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek. Nie oznacza to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego można traktować jako funkcjonujące równolegle i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od treści tych przepisów.*

*Zasadnicze, pierwszoplanowe znaczenie dla realizacji idei państwa prawnego w prawie podatkowym ma praworządna, zgodna z Konstytucją, ingerencja państwa w stosunki majątkowe jednostki. Art. 217 Konstytucji określa, jakie elementy podatkowego stanu faktycznego wymagają regulacji ustawowej i narzuca ustawodawcy tryb regulowania kwestii podatkowych. Z art. 217 Konstytucji wynika, że ustawy powinny rozstrzygać przynajmniej, kto powinien płacić podatek (podmiot), jakie zjawiska życia społecznego i gospodarczego podlegają opodatkowaniu (przedmiot) oraz w jakiej wysokości podatek powinien być płacony. Końcowe fragmenty art. 217 Konstytucji nakazują też zachowanie formy ustawy dla normowania zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od opodatkowania. O ile w zakresie nakładania podatków, określania ich podmiotów, przedmiotów i stawek Konstytucja wymaga bezwzględnie regulacji ustawowej, o tyle w zakresie przyznawania ulg i umorzeń występuje pewne złagodzenie reżimu. W zakresie tych kwestii regulacja ustawowa musi objąć przynajmniej "zasady" przyznawania ulg i umorzeń oraz "kategorie podmiotów" zwolnionych od podatku. Trzeba podkreślić, że ustawodawca nie ma konstytucyjnego obowiązku wprowadzenia regulacji dotyczącej ulg, umorzeń i zwolnień. Nie wyklucza się możliwości rozwinięcia unormowania ustawowego w*

<sup>9</sup> Tak przykładowo w wyrokach: z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06, z dnia 21 czerwca 2006 r., sygn. akt SK 22/03.

rozporządzeniu, ale tylko wydanym na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania a ponadto zawierającego wytyczne co do treści rozporządzenia (art. 92 ust. 1). (...)Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy założenia. Po pierwsze - każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie - przepis ten powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie - przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw (K. 33/00)."<sup>10</sup>

Reguły poprawnej legislacji Trybunał konstytucyjny wywodzi z kolei z art. 2 Konstytucji RP: „Zasada ta - jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 27 lipca 2006 r., sygn. akt SK 43/04, publ. OTK-A 2006/7/89) - była już wielokrotnie przedmiotem rozważań Trybunału (m.in. w uchwale z dnia 8 marca 1995 r., sygn. W13/94, publ. OTK w 1995 r., t. I, poz. 21 oraz w wyrokach: z dnia 11 stycznia 2000 r., sygn. K 7/99, publ. OTK ZU nr 1/2000, poz. 2, z dnia 21 marca 2001 r., sygn. K 24/00, publ. OTK ZU nr 3/2001, poz. 51, z dnia 30 października 2001 r., sygn. K 33/00, publ. OTK ZU nr 7/2001, poz. 217, z dnia 9 kwietnia 2002 r. sygn. K 21/01, publ. OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 17, z dnia 24 lutego 2003 r., sygn. K 28/02, publ. OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 13 oraz z dnia 21 lutego 2006 r., sygn. K 1/05, publ. OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 18). Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie reprezentuje stanowisko, że "z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Warunek jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy mogą oczekiwać stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. Z zasady określoności wynika, że każdy przepis prawny powinien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego - dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów"."<sup>11</sup> Wyczerpująco opisał to także w wyroku SK 18/09 również dotyczącym podatku dochodowego od osób fizycznych, w którym zresztą stwierdzono naruszenie tej zasady w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r.: „Odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady poprawnej legislacji, przypomnieć wypada przynajmniej niektóre wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące tej zasady. W wyroku TK z 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, stwierdzono: "W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny

<sup>10</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2002 r., sygn. a kt K 6/02, opubl. w OTK-A 2002/3/33.

<sup>11</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 25 sierpnia 2015 r., sygn. akt I SA/Bd 505/15.



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

Szczegółowej analizy wymogów wynikających z zasady poprawnej legislacji w obszarze prawa podatkowego, uwzględniającej dotychczasowy dorobek Trybunału Konstytucyjnego, dokonano ostatnio w wyroku z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71). W świetle tego orzeczenia, stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, co ma miejsce, jeżeli: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych (w tym wypadku możemy mieć do czynienia nie tylko z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, lecz także zasady podziału władzy, wyrażonej w art. 10 Konstytucji, skoro ostatecznie o treści obowiązujących uregulowań decydują tu nie organy upoważnione do tworzenia prawa, ale organy powołane do jego stosowania) bądź 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii. Nie sposób przy tym *in abstracto* wyznaczyć granicę pomiędzy zwykłą i kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego, tym bardziej że w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii przebiega ona w nieco inny sposób. Ogólnie ujmując, wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim

wypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej precyzji powinien wzrastać w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności postępowania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości.

Dopiero jeżeli dana regulacja prawna okazuje się niejasna w sposób kwalifikowany, uzasadnia to stwierdzenie jej niekonstytucyjności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji będącej komponentem zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), wzmocnionej - ewentualnie - przez przepisy ustawy zasadniczej ustalające szczególne wymogi określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa czy w odniesieniu do niektórych zagadnień (prawo karne, prawo daninowe, ograniczenia praw i wolności gwarantowanych konstytucyjnie).

Należy przy tym stanowczo podkreślić, że również wówczas, gdy przedmiotem postępowania toczącego się przed Trybunałem Konstytucyjnym są przepisy nieprecyzyjne czy niejednoznaczne, kontrola merytoryczna nie dotyczy sposobu stosowania danego uregulowania przez organy władzy publicznej, w tym przez sądy, lecz jego zgodności z normami hierarchicznie wyższymi. Skoro we wskazanym wypadku przedmiotem zastrzeżeń jest jakość budzących wątpliwości interpretacyjne przepisów prawnych, o uznaniu regulacji za zgodną bądź niezgodną z ustawą zasadniczą decyduje to, czy istnieje możliwość odtworzenia na jej podstawie norm prawnych jako wypowiedzi jednoznacznie nakazujących albo zakazujących określonym podmiotom, zwanym ich adresatami, by w pewnych okolicznościach podjęły jakieś działania albo zaniechały jakichś działań. Biorąc pod uwagę, że w rozważanej sytuacji nie istnieje inna metoda ustalenia, czy badane uregulowanie jest konstytucyjne, rozstrzygnięcie kwestii zgodności z ustawą zasadniczą z konieczności wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej interpretacji zaskarżonego unormowania wraz z jego otoczeniem normatywnym, z uwzględnieniem jednak stanowisk wypracowanych w praktyce, w tym przede wszystkim poglądów judykatury, a w szczególności orzecznictwa Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Działania tego rodzaju nie można w żadnym razie utożsamiać z dokonywaniem przez Trybunał powszechnie wiążącej wykładni aktów normatywnych.

Trybunał Konstytucyjny zauważył zarazem, że z naruszeniem zasady poprawnej legislacji możemy mieć wyjątkowo do czynienia w sytuacji odwrotnej, a mianowicie w razie gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone znaczenie normatywne. Zgodnie z przyjętym przez Trybunał zapatrywaniem, przedmiotem kontroli staje się wówczas norma prawna, którą odtworzono w praktyce orzeczniczej. Może się przy tym zdarzyć, że znaczenie nadane przez organy władzy publicznej pewnej regulacji, niebudzącej zastrzeżeń z punktu widzenia ustawy zasadniczej, okazuje się sprzeczne z Konstytucją, co jest wynikiem zignorowania przez te organy obowiązku dokonywania wykładni wszystkich przepisów prawnych w zgodzie z aktami normatywnymi o wyższej mocy prawnej. Omawiany wypadek niekonstytucyjności wystąpi nie tylko w sytuacji, gdy

spośród kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń przepisu prawnego został wybrany wariant interpretacyjny niedający się uzgodnić z Konstytucją, lecz także w sytuacji, gdy w ramach gałęzi prawa, w których obowiązuje szczególnie wysoki standard wymaganej określoności regulacji ustawowej (prawo daninowe, prawo karne), pewna regulacja jest stosowana per analogiam bądź w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych. Dochodzi przez to do naruszenia zakazu wykładni przez analogię bądź zakazu wykładni rozszerzającej, które to zakazy mają w tych dziedzinach prawa bezpośrednie uzasadnienie konstytucyjne. W ostatnio wymienionych wypadkach nie byłaby trafna teza o naruszeniu przez prawodawcę przewidzianych w ustawie zasadniczej wymogów treściowych dla stanowionego prawa (odtworzone przez organy władzy publicznej normy prawne nie musiałyby przecież być materialnie niezgodne z normami Konstytucji). Nie powinno jednak budzić wątpliwości, że mielibyśmy wówczas do czynienia z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, skoro prawodawca przez odpowiednie sformułowanie aktu normatywnego nie wykluczył niedopuszczalnego z punktu widzenia ustawy zasadniczej analogicznego bądź rozszerzającego stosowania przepisów prawnych albo - jeśli pomimo zachowania wymaganego standardu legislacyjnego - nie zareagował następczo na niewłaściwą ich interpretację w praktyce orzeczniczej i nie wprowadził do aktu normatywnego koniecznych zmian mających na celu jej wyeliminowanie. Odmienne stanowisko prowadziłoby w wypadku podniesionych do rangi konstytucyjnej zasad *nullum crimen sine lege* czy *nullum tributum sine lege* (których komponentem jest zakaz wykładni przez analogię oraz zakaz wykładni rozszerzającej na niekorzyść podmiotów obowiązanych) do pozbawienia ich - w istotnym stopniu - praktycznego znaczenia w zakresie związanym z kontrolą konstytucyjności prawa. Nie trzeba przy tym przekonywać, że ustalenie, czy w danej sytuacji mamy do czynienia z omawianym wypadkiem niekonstytucyjności, wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej wykładni zakwestionowanych przepisów i porównania jej wyników ze stanowiskiem wypracowanym przez organy władzy publicznej.

Trybunał Konstytucyjny przypomniał również, że zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych.

Trybunał Konstytucyjny zaznaczył, że - z zastrzeżeniem skarżonych przepisów prawnych - w dalszych rozważaniach dotyczących podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach, odwoływał się do u.p.d.o.f. i o.p. w wersjach aktualnie obowiązujących, co - mając na uwadze, iż ich podstawowe konstrukcje pojęciowe nie uległy zmianie na przestrzeni lat - nie wpłynęło na wynik prowadzonej analizy, a pozwoliło uniknąć niepotrzebnych komplikacji.

Mając na uwadze złożoność rozpatrywanej materii, należy uprzedzić, że w toku prowadzonej analizy zostało omówionych kilka zagadnień i związanych z nimi poważnych zastrzeżeń. Trybunał Konstytucyjny odniósł się, w kolejności, do następujących zagadnień: pojęcia przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych (w tym czynienia wydatków i gromadzenia mienia jako zewnętrznych znamion wystąpienia takiego przychodu oraz braku pokrycia w przychodach opodatkowanych i wolnych od opodatkowania), biegu terminu wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych, ciężaru dowodu w postępowaniu dotyczącym wskazanego podatku, obowiązku przechowywania dokumentacji podatkowej, opodatkowania przychodów wynikających z czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy oraz zbiegu instytucji ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych i określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Wskazane zagadnienia były wielokrotnie rozważane w praktyce organów podatkowych i w orzecznictwie sądów administracyjnych, chociaż należy zauważyć, że nie doprowadziło to do zadowalającego rozstrzygnięcia związanych z nimi wątpliwości. Z jednej strony niektóre szczegółowe problemy interpretacyjne (np. związane z biegiem terminu wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych) nie zostały należycie dostrzeżone, a z drugiej strony większość spornych kwestii rozstrzygnięto z naruszeniem zasady *in dubio pro tributario*, mającej konstytucyjne uzasadnienie.<sup>12</sup>

Z art. 2 Konstytucji RPO wynika również, iż „Zasada demokratycznego państwa prawnego oznacza również konieczność zapewnienia pewności co do prawa. Tym samym postępowania nadzwyczajne, mające służyć wzruszeniu ostatecznych decyzji i postanowień, mogą dotyczyć tylko najpoważniejszych wad tych aktów lub poważnych wad postępowania. Nie mogą one zastępować kontroli instancyjnej i prowadzić do ponownego rozpoznania sprawy.”<sup>13</sup>

### **3. Zasada równej ochrony praw majątkowych w Konstytucji RP.**

Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji RP zapewnia równą ochronę prawa własności i innych praw majątkowych oraz ich dziedziczenia. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 5 września 2006 r.: „konstytucyjne prawo własności zagwarantowane w art. 21 i art. 64 Konstytucji obejmuje m.in. uprawnienie do korzystania z rzeczy i do rozporządzania rzeczą, a także zakaz ingerencji innych podmiotów w sferę uprawnień właściciela. Prawo własności obejmuje w szczególności uprawnienie do swobodnego kształtowania stosunków prawnych dotyczących danej rzeczy oraz zbywania tej rzeczy na zasadach określonych w sposób wolny od ingerencji podmiotów trzecich.”<sup>14</sup>

Z kolei w cytowanym wyżej wyroku SK 18/09 Trybunał wskazał, iż „Należy zauważyć, że każdy z trzech ustępów art. 64 Konstytucji reguluje odmienny zakres zagadnień związanych z prawem własności. Art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej,

<sup>12</sup> OTK-A 2013/6/80.

<sup>13</sup> Wyrok NSA z dnia 5 października 2017 r., sygn. akt II FSK 1286/17.

<sup>14</sup> Sygn. akt K 51/05, opubl. w OTK-A 8/2006.

*zgodnie z którym każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia, przewiduje przede wszystkim obowiązek ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony, przy czym jej art. 64 ust. 2 doprecyzowuje, że rozważane prawa mają podlegać ochronie równej dla wszystkich. Zagadnienie dopuszczalności ograniczania prawa własności zostało uregulowane z kolei w art. 64 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie dochodzi do naruszenia jej istoty. Granice możliwych ograniczeń pozostałych praw majątkowych wynikają z art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej, z zastrzeżeniem, że omawiany przepis, w zakresie nieuregulowanym w jej art. 64 ust. 3, odnosi się również - jak wynika z jednolitego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego - do ingerencji w prawo własności."*

#### **4. Uzasadnienie niezgodności skarżonej normy prawnej ze wskazanymi zasadami konstytucyjnymi.**

W pierwszej kolejności zauważyć należy, iż norma, która zawarta jest w skarżonym przepisie, jest niezgodna z powołanymi wzorcami konstytucyjnymi, gdyż nieznany jest zakres tej regulacji, a zakres kluczowego pojęcia podstawy opodatkowania jest niejasna. Takie sformułowanie przepisu pozostaje nie do pogodzenia z zasadami prawidłowej legislacji, jakie obowiązują w demokratycznym państwie prawnym. Nie da się również ukryć, iż przyjęta przez Naczelny Sąd Administracyjny definicja wskazanego pojęcia, której Skarżący w tym miejscu nie kwestionuje, jest bardzo szeroka.

Skarżony przepis zawarty jest w artykule ustawy zawiera zasadę ogólną ustalania podstawy opodatkowania, a więc wartości mającej wprost wpływa wysokość opodatkowania. Podstawa opodatkowania jest to bowiem wartościowe lub ilościowe ujęcie przedmiotu opodatkowania, w tym wypadku usługi. Podstawą to powinna być „całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej”, jak ten przepisy wyraźnie stanowił. Jak się jednak okazuje, w niektórych przypadkach, niemożliwych do odróżnienia od przypadku analogicznych<sup>15</sup>, 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 ciężar publicznych od czegoś, co w istocie nie jest jego przysporzeniem. Oznacza to zatem, że za pomocą tego samego opisu oraz tych samych kryteriów zwrot wydatków jest niekiedy objęty podstawą opodatkowania usługi, a niekiedy nie. Podatnik zatem spełniający te same kryteria nie jest w stanie rozstrzygnąć, czy powinien objąć taki zwrot podstawą opodatkowania wykonywanej usługi, czy

<sup>15</sup> Oplata skarbową, zwrot kosztów procesowych.

nie. Braki w redakcji tego przepisu są zatem oczywiste. Innymi słowy podatnik na podstawie lektury tego przepisu nie jest w stanie odpowiedzieć na pytanie, czy jego działania generują podstawę opodatkowania w wysokości faktycznego wynagrodzenia za usługę, czy też powiększonej o zwrot wydatków, jakie usługobiorca mu wypłaca na potrzeby wykonania tej usługi. Analogiczne bowiem cech płatności nie mają wpływu na to, czy są one uznane za świadczenie opodatkowane, czy też nie objęte opodatkowaniem. Co więcej treść przepisu, w kontekście jego wykładni dokonanej przez NSA, wprowadziła podatnika w błąd, gdyż mógł na jej podstawie zakładać, że podstawa opodatkowania obejmuje tylko wysokość przysporzenia otrzymanego w związku z wykonaniem usługi.

Niniejsza sprawa, w której NSA wydał wyrok z dnia października 2018 r., jest tego najlepszym, ale nie jedynym przykładem negatywnych konsekwencji wadliwej redakcji art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Wynika to nawet z tego orzeczenia, gdzie Naczelny Sąd Administracyjny przywołał liczne, ale stanowiące zaledwie drobny ułamek orzeczeń sądowe dotyczące tego problemu, których wydane było bardzo dużo - gdyż w zasadzie każdy podmiot świadczący tego typu usługi<sup>16</sup> w latach, których dotyczy niniejsza sprawa, nie wliczał do podstawy opodatkowania zwrotu akcyzy i opłaty paliwowej. Powszechną bowiem praktyką było naliczanie podatku od towarów i usług wyłącznie kwoty umówionego wynagrodzenia za wykonaną usługę.

Nie można jednak rozstrzygnięcia w pozostałych przypadkach, czy jest zwrot wydatków podlega opodatkowaniu, czy też nie, powoduje, że sądy zastępują Ustawodawcę w tym rozstrzygnięciu<sup>17</sup>, co jest niedopuszczalne w przyjętym w Polsce modelu źródeł prawa. Wynika to z opisanej redakcji art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., który zamiast określać - niczego nie wyjaśnia.

W świetle zarówno art. 2, jak i art. 217 Konstytucji powoduje to poważne konsekwencje prawne, co wynika z konstrukcji opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Ma ona bowiem charakter co do zasady powszechny - ale tylko w zakresie czynności podlegających opodatkowaniu, wymienionych w art. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., 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 wartości dodanej do usługi zarejestrowanego odbiorcy, a jedynie przekazanie pieniędzy - należności publicznoprawnych, koniecznych do jej wykonania. Niemożliwym jest przy tym ich poniesienie przez usługodawcę, bo są to kwoty znacznie przekraczające wysokość wynagrodzenia za samą usługę. Podobnie jest z podatkiem od towarów i usług,

---

<sup>16</sup> Czyli nie tylko zarejestrowani odbiorcy, ale również składy podatkowe.

<sup>17</sup> Por. zarówno orzecznictwo powołane w wyroku NSA w przedmiocie dochodów ze sprzedaży majątku, jak i niejednolita linia orzecznicza w przedmiocie dochodów z wynajmu.

jaki jest naliczany od wartości tych zwrotów - 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. Wywody przy tym niektórych sądów, jakoby usługodawcy powinni przewidzieć wartość podatku od tego zwrotu jest bezprzedmiotowa. Po pierwsze nie było tak w bezspornym stanie faktycznym sprawy, a po drugie na skutek takiej a nie innej redakcji skarżonego przepisu, żaden usługodawca ani usługobiorca tak go nie interpretował. Innymi słowy próba zaoferowania usług zarejestrowanego odbiorcy z takim naliczeniem podatku spowodowałaby wyeliminowanie go z rynku, na którym wszyscy usługobiorcy naliczali VAT wyłącznie od kwoty rzeczywistego wynagrodzenia za swoją usługę.

Dokładne rozgraniczenie wpłat nieopodatkowanych od opodatkowanych<sup>18</sup> wymaga dokładnego określenia z uwagi na konsekwencje prawne tego podziału, takie jak:

- możliwość lub konieczność zawarcia odpowiednich umów,
- prawidłowe wystawienie faktur,
- prawidłowe rozliczenie należnego podatku z zachowaniem zasady neutralności VAT (aby to konsument usługi, a nie podatnik - jak Skarżąca - ponosił ciężar ekonomiczny podatku),
- możliwość dodatkowego wszczęcia postępowań karno-skarbowych przeciwko podatnikom błędnie odczytującym niesiany przepis,
- kwestia w ogóle podlegania opodatkowaniu.

Ta ostatnia wystąpiła w niniejszej sprawie, co tylko podkreśla wagę problemu. Wniosek bowiem, czy otrzymana zapłata jest w ogóle świadczeniem opodatkowanym tym podatkiem, czy mu nie podlega, ma najdalej idące konsekwencje prawne na gruncie tego podatku.

Niepewność podatników, czy powinni wszelkie, czy tylko niektóre zwroty wydatków objąć podstawą opodatkowania, czy nie, w istotny sposób narusza zasadę pewności prawa w kontekście także zobowiązań podatkowych. Jak bowiem zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyroku SK 18/09<sup>19</sup>: „Z art. 2 Konstytucji wynika tym samym obowiązek ustawodawcy ukształtowania regulacji prawnych, które będą sprzyjały wygaszaniu - wraz z upływem czasu - stanu niepewności. Z aksjologii konstytucyjnej opartej na fundamencie przyrodzonej oraz niezbywalnej godności człowieka (art. 30 Konstytucji) wynika obowiązek tworzenia prawa zorientowanego na dobro każdej osoby ludzkiej. Chociaż nie wyklucza to ustanowienia adekwatnych i dolegliwych sankcji w razie naruszenia prawa, nie mogą one prowadzić do ekonomicznego uzależnienia jednostki od państwa.

---

<sup>18</sup> Tj. wynagrodzenia za usługę.

<sup>19</sup> Dotyczącym wprowadzenia podatku dochodowego, ale idzie w tym zakresie raczej o stosunek niejasnej regulacji podatkowej do zasady pewności prawa.

Trybunał zwrócił uwagę, że upływ czasu wywołuje w prawie podatkowym dwojakiego rodzaju skutki, które nie są bez wpływu na ocenę konstytucyjności przepisów normujących powstawanie i egzekwowanie należności podatkowych.

Po pierwsze, jeżeli organy podatkowe w okresie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie wykonywały w stosunku do podatnika żadnych czynności ukierunkowanych na kontrolę albo ewentualną egzekucję należności, upływ czasu może zasadnie wzmacniać domniemanie prawidłowości rozliczenia się podatnika z zobowiązania podatkowego. Należy przy tym zauważyć, że organy podatkowe dysponują szerokimi kompetencjami kontrolnymi.

Po drugie, długi termin przedawnienia, wyznaczający jednocześnie horyzont czasowy prowadzenia przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej postępowań względem podatników, może rodzić trudności w rzetelnym ich przeprowadzeniu, stając się w rezultacie swoistą pułapką również na uczciwych podatników. Z upływem lat coraz trudniej bowiem udowodnić pochodzenie majątku czy prawidłowość rozliczenia się z podatków. Racjonalny ustawodawca nie może bowiem wymagać od podatników przechowywania dokumentów i zabezpieczania dowodów wywiązywania się z obowiązków podatkowych przez nadmiernie długi czas. Im dłuższy będzie okres wymagalności należności, tym większe istnieje ryzyko, że rozwiązania prawa materialnego i procesowego związane z rozliczeniem i dochodzeniem zobowiązań podatkowych, odpowiadające standardom wynikającym m.in. z art. 2 Konstytucji w chwili powstania zobowiązania podatkowego oraz przez pewien czas potem, z biegiem lat - ze względu na wynikające z tego skutki choćby dla możliwości dowodowych - mogą przestać spełniać wymóg konstytucyjności. Wówczas narastać będzie ryzyko, że zbyt dużo osób, które nawet poprawnie rozliczyły się z ciążących na nich zobowiązań podatkowych, nie będzie w stanie udowodnić wielu okoliczności, ważnych dla oceny istnienia bądź nieistnienia zobowiązania.

Trzeba też zauważyć, że zbyt długi okres przedawnienia w prawie podatkowym nie stymuluje organów podatkowych do sprawnego podejmowania czynności sprawdzających i kontrolnych, zmierzających do wyegzekwowania należnych państwu podatków.

Trybunał Konstytucyjny przyjął w konsekwencji, że mimo braku konstytucyjnego prawa podmiotowego do przedawnienia, jak również ekspektatywy takiego prawa, ustawodawca powinien ukształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, by w rozsądnym terminie doprowadziły one do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego bądź też wygaśnięcia prawa do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie. W szczególności dotyczy to sytuacji, gdyby w ustawowym okresie wymagalności podatku organy państwa, mając taką możliwość, nie podjęły żadnych czynności zmierzających do skutecznego wyegzekwowania daniny w należnej wysokości. W ocenie Trybunału, naruszenie konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków - jakkolwiek naganne społecznie i sprzeczne z interesem publicznym - nie stanowi jednak wystarczającej przesłanki egzekwowania długu podatkowego przez dziesięciolecia. Stabilizacja stosunków społecznych, którą zapewnia przedawnienie, stanowi wymagającą uwzględnienia wartość konstytucyjną. Jest ona zakotwiczona w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji.



Zawarte w omawianym orzeczeniu stanowisko Trybunału miało stanowić dla ustawodawcy wyraźne przypomnienie o konieczności przestrzegania gwarancyjnych wymogów wynikających z zasady demokratycznego państwa prawa w procesie stanowienia prawa podatkowego i kształtowania mechanizmów powstawania i egzekwowania danin publicznych." Niejasne<sup>20</sup> i nieznane na moment świadczenia usług kryteria zaliczenia zwrotu wydatków do podstawy opodatkowania i jego rozgraniczenia od pozostałych rodzajów zwrotu wydatków powodują stan niepewności prawnej dla podatników, którym należny podatek może nagle „urosnąć” nawet kilkunastokrotnie.

Ani zatem przepis ten nie jest precyzyjny, nie określa też które zwroty wydatków zawsze podlegają opodatkowaniu w ramach wykonywania usługi, ani też jak jest linia rozgraniczenia tych zwrotów od wynagrodzenia za usługę przewidzianego przez strony umowy i pomiędzy i pomiędzy zwrotami różnych kwot. Nieznany jest zatem zakres podstawy opodatkowania czyli wartości, jak rzeczywiście podlega opodatkowaniu. Podatnicy tacy jak Skarżąca dowiedzieli się tego zakresu dopiero lata po dokonaniu transakcji i nie z przepisu lecz z wyroków sądowych. Sądy administracyjne nie mają zaś kompetencji do stanowienia prawa, co wobec jednak niedbałej legislacji skarżonego przepisu nastąpiło. Do tego naruszało to konstytucyjną zasadę państwa prawnego i zasady ochrony prawa własności, skoro Skarżąca musiał uiścić podatek od wartości nie stanowiących jej przysporzenia i do tego z odsetkami od zaległości podatkowych. Jak bowiem czytamy w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2007 r.: „Zaskarżony w niniejszym postępowaniu art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT jest właśnie przejawem tego rodzaju nadmiernego formalizmu prawnego ograniczającego swobodę kształtowania warunków umowy sprzedaży. W sprawie skarżącej nie było bowiem wątpliwości, że wcześniejsza zapłata została dokonana za konkretną, wystawioną później fakturę VAT RR, gdyż w treści tej faktury zamieszczono szczegółowe informacje identyfikujące dokonany przelew. Mimo to skarżąca została pozbawiona prawa do odliczenia podatku naliczonego tylko dlatego, że nie podała w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty numeru i daty wystawienia faktury VAT RR. Tym samym skarżąca, która w uzgodnieniu z rolnikiem zapłaciła przed odbiorem towaru i wystawieniem faktury, została przez ustawodawcę za takie działanie niejako ukarana. Taką regulację prawną należy uznać za sprzeczną z zasadą demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej. Ustawodawca przekroczył bowiem w tym wypadku konieczny i racjonalny pułap wymagań formalnych stawianych podatnikowi, który pragnie skorzystać z obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Pozbawiając podatnika owego uprawnienia, naruszył tym samym istotę konstytucyjnego prawa własności.”<sup>21</sup>

Niejasność i brak precyzji skarżonego przepisu, którego źródłem jest choćby wydane w niniejszej sprawie orzecznictwo, powoduje jego niezgodność

<sup>20</sup> Wręcz sprzeczne jak się później okazało.

<sup>21</sup> Sygn. akt SK 36/06, opubl. w OTK-A 2007/6/50.

zarówno z powołaną normą konstytucyjną, jak i z zasadą wynikającą z przepisu art. 84 i art. 217 Konstytucji. Jak bowiem stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 27 listopada 2007 r.: „Trybunał Konstytucyjny podkreślał wielokrotnie w swoich orzeczeniach, że istotny brak precyzji przepisów prawnych, powodujący ich niejasność, prowadzi często do braku określoności tych przepisów, gdyż nie można na ich gruncie skonstruować precyzyjnych norm prawnych. Niejasność przepisów i nieprecyzyjność norm prawnych - podważają zaufanie obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. "Teoretycznie wyróżnione i nazwane zasady na tle konkretnych stanów faktycznych splatają się ze sobą; niejasność przepisu w praktyce oznacza niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo" - stwierdził Trybunał w wyroku z 20 listopada 2002 r. (sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83). Taki stan normatywny oznacza naruszenie zasady przyzwoitej legislacji oraz bezpieczeństwa prawnego obywatela, a przez to, naruszenie zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, tj. zasad tkwiących w fundamentalnej zasadzie demokratycznego państwa prawnego, zawartej w art. 2 Konstytucji. (...)Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wielokrotnie podkreślał, jakie znaczenie ma naruszenie art. 2 Konstytucji na gruncie prawa podatkowego. Trybunał uzasadniał, że nakaz precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawności legislacyjnej, wywodzony z tych zasad, ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, a zwłaszcza tam, gdzie przewiduje ono obowiązek samoobliczenia, czyli obliczenia i zapłaty kwoty podatku. Tylko bowiem uiszczenie podatku należnego w tej kwocie prowadzi do wygaśnięcia obowiązku podatkowego. W przeciwnym razie podatnik narażony jest na powstanie zaległości podatkowej, a nawet odpowiedzialność karnoskarbową.

W wyroku z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02 (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33) Trybunał podkreślił, że "naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań". A w wyroku z 4 kwietnia 2005 r., sygn. SK 7/03 (OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 19) TK wskazał, że niejasność zwrotu: "przejście zakładu pracy na nowego pracodawcę", zamieszczonego w art. 23<sup>1</sup> § 1 kodeksu pracy, prowadzi do pominięcia elementu współodpowiedzialności dotychczasowego pracodawcy (Skarbu Państwa) i w rezultacie do niepewności następstw prawnych tej regulacji. Trybunał przypominał też, że "dziedzina, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest - obok prawa karnego - także dziedzina prawa daninowego" (zob. również wyroki: z 10 listopada 1998 r., sygn. K. 39/97, OTK ZU nr 6/1998, poz. 99; z 13 lutego 2001 r., sygn. K. 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30).

Trybunał zwracał w tym kontekście uwagę na szczególne znaczenie art. 84 Konstytucji stanowiącego, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Z treści normatywnych tego przepisu wynika również obowiązek ustawodawcy takiego stanowienia podatków, aby wynikające z przepisów podatkowych normy prawne, określające obowiązek podatnika, były w pełni precyzyjne, niebudzące wątpliwości. (...)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 ocenie Trybunału Konstytucyjnego analizowana zasada wymaga w szczególności, aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciężących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku".<sup>22</sup>

W tym samym wyroku Trybunał Konstytucyjny opisał również, dlaczego niejasny i nieprecyzyjny przepis podatkowy niezgodny jest również z normami art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji RP. Wyrok ten dotyczył właśnie przedmiotu opodatkowania, który w tym zakresie został rozszerzony poprzez wykładnię przepisu dotyczącego podstawy opodatkowania - a przepis art. 217 Konstytucji RP przewiduje zasadę wyłączności ustawowej także w tym zakresie: „Skarżący nie wskazał co prawda w *petitum* skargi konstytucyjnej art. 217 Konstytucji jako wzorca kontroli konstytucyjnej, jednakże wskazał go w uzasadnieniu. Zdaniem skarżącego "ustalona w Konstytucji wyłączność ustaw w sferze regulacji dotyczących podmiotu, przedmiotu i stawki podatku, a co z tego wynika, obowiązków i praw podatnika, oznacza również niedopuszczalność formułowania przepisów w taki sposób, aby o ich znaczeniu i sposobie interpretacji decydować mogły dowolnie organy podatkowe, którym pozostawiono dowolność co do rozstrzygania, co jest podstawą opodatkowania i co może być kosztem sprzedaży lub odpłatnego zbycia przy opodatkowaniu sprzedaży nieruchomości. Skarżący przy okazji tego zarzutu wskazuje art. 217 Konstytucji jako wzorzec kontroli konstytucyjnej, podkreślając, że "Konstytucja w art. 217 wyraża zasadę wyłączności ustawowej".

Artykuł 217 Konstytucji stanowi, że "nakładanie 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". Z art. 217 Konstytucji wynika więc również, że określony musi być przedmiot opodatkowania, a w konsekwencji podstawa opodatkowania. Określoność przedmiotu opodatkowania oznacza, że nie może być niejasności co do podstawy opodatkowania wynikającej z opodatkowania przedmiotu.

Zaskarżony przepis art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy narusza wymóg ustawowej określoności przedmiotu opodatkowania; czyniąc przedmiotem opodatkowania sprzedaż nieruchomości i innych praw majątkowych, przepis ten nie określa precyzyjnie przychodu z tej sprzedaży, stanowiącego w świetle art. 28 ust. 2 podstawę opodatkowania podatku dochodowego, gdyż norma wynikająca z zaskarżonego przepisu jest niekompletna. W rezultacie nie jest również jasno określona sytuacja, kiedy podatnik nie jest zobowiązany do uiszczenia tego podatku.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że wyłączność drogi ustawowej w nakładaniu podatków służy stworzeniu silniejszej ochrony proceduralnej praw podatnika wobec organów władzy publicznej, a zawarty w art. 217 Konstytucji nakaz określania w ustawie istotnych elementów obowiązku podatkowego należy rozumieć jako nakaz szczególnej precyzji przy określaniu podmiotów opodatkowania, przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych. W świetle orzecznictwa

<sup>22</sup> Sygn. akt SK 39/06, opubl. w OTK-A 2007/10/127, Dz.U.RP 2007/225/1673.

*Trybunału, art. 217 Konstytucji konkretyzuje w zakresie obowiązku podatkowego zasadę określoności prawa, będącą częścią zasady zaufania obywateli do państwa i prawa (zob. wyrok TK z 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 41; zob także: W. Sokolewicz, uwagi do art. 217, [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, red. L. Garlicki, t. IV, Warszawa 2005, s. 12-19).*

*Trybunał Konstytucyjny, w związku z rozpatrywaną sprawą, podtrzymuje powyższą linię orzeczniczą. Trybunał pragnie podkreślić, że powyższa analiza dotycząca skutków niejasności i braku określoności art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy dla oceny konstytucyjnej tego przepisu w świetle wzorców kontroli konstytucyjnej zawartych w art. 2 i art. 84 Konstytucji - znajduje odpowiednie zastosowanie w konfrontacji z wzorcem kontroli konstytucyjnej zawartym w art. 217. Niejasność i brak określoności zaskarżonego przepisu prowadzi do naruszenia fundamentalnej zasady zaufania obywateli do państwa i prawa, wynikającej z art. 2 Konstytucji. Prowadzi to również do naruszenia art. 217 Konstytucji, w świetle którego wymienione tam elementy obowiązku podatkowego, w tym w szczególności przedmiot opodatkowania, a w konsekwencji podstawa opodatkowania, winny być precyzyjnie określone w ustawie. W zakresie konstytucyjnych wymogów obowiązku podatkowego, art. 2 i art. 217 Konstytucji, podobnie jak art. 2 i art. 84 Konstytucji, są komplementarne.*

*Swoboda ustawodawcy w zakresie nakładania podatków, wynikająca z prowadzonej polityki gospodarczej i społecznej, ograniczona jest wymogami konstytucyjnymi, w szczególności wymogami dotyczącymi precyzji norm podatkowych, konstruowanych na gruncie przepisów prawnych."*

Tym samym skarżony przepis nie spełnia ani kryteriów określonych w art. 2 Konstytucji, jak również art. 84 i 217 Konstytucji RP.

Nie negując zasady ponoszenia ciężarów publicznych określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji) wskazać należy, iż podatek wpływa na majątek podatników, co w niniejszej sprawie jest szczególnie rażąco widoczna. Różnica bowiem wartościowa pomiędzy umówionym wynagrodzeniem za usługę, a zwrotem wydatków na akcyzę i opłatę paliwową jest tak znaczna, że podatek naliczony w niniejszej sprawie od podatku zadeklarowanego mógł się różnić nawet kilkunastokrotnie za poszczególne miesiące rozliczeniowe.

Istotą podatku od towarów i usług jest opodatkowania należności za czynność opodatkowaną rozumianej jako rzeczywiste przysporzenie podatnika VAT, które otrzymuje jako świadczenie wzajemne za wykonaną usługę lub dostawę towarów. Opodatkowuje się zatem co do zasady<sup>23</sup> wartość samego świadczenia powiększoną o tzw. wartość dodaną<sup>24</sup> przez podatnika na danym etapie obrotu. Opodatkowane przy tym są zasadniczo dostawa towarów, rozumiana jako przeniesienie prawa do rozporządzaniem towarami, jak i świadczenie usług rozumiane jako wszelkie inne świadczenia. Podstawa opodatkowania zaś obejmuje świadczenie wzajemne – jak stanowił skarżony

<sup>23</sup> Za wyjątkiem opodatkowania marży.

<sup>24</sup> Czyli zarobek.

przepis jako całość świadczenia należnego od nabywcy. Wykładnia tego przepisu dokonana przez NSA i przyjęta jako treść tego przepisu prowadzi jednak zarówno do opodatkowania nadmiernego, jak i nie wynikające wprost z tego przepisu, szczególnie na podstawie traktowania innych zwrotów pieniędzy na gruncie tego podatku. Jako że pieniądze nie są towarem w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, to ich przekazanie nie jest dostawą. Samo w sobie jednak nie jest też usługą, a do podstawy opodatkowania zaliczane były tylko, jeżeli płacone były za dostawę towarów lub usługę.

Tylko niekonstytucyjne rozszerzenie definicji podstawy opodatkowania pozwoliło na potraktowanie takiego zwrotu jako objętego opodatkowaniem. Do istoty zwrotu wydatków należy fakt, że odpowiada mu świadczenie wzajemne ze strony otrzymującego. Nie do pogodzenia z konstytucyjną zasadą ochrony prawa własności jest takie szerokie ujęcie podstawy opodatkowania, aby można było do niej zaliczyć pieniądze otrzymane tytułem zwrotu – i to nie każdego, ale takiego arbitralnie wybranego przez organy, skoro inne zwroty była, a nawet dalej są uznawana za nieopodatkowane. Zasad ponoszenia ciężarów publicznych daje bowiem Ustawodawcy prawo do określenia zakresu opodatkowania, ale nie powinno ono być nadmierne, tj. jeżeli zasadniczo objęte opodatkowaniem jest wynagrodzenie za usługę, to nie powinno się do niego wliczać kwot, które wynagrodzeniem nie są. Takie okoliczności nie uzasadniają tak daleko idącego ograniczenia prawa własności, ale definicja zawarta w skarżonym przepisie już niestety tak. Jest ona bowiem tak szeroka, że w zasadzie prawie każde przekazanie pieniędzy usługodawcy mogło by być opodatkowane, niezależnie od tego, czy stanowi wynagrodzenie za usługę, czy środek do jej wykonania.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się powiązanie przedmiotowego obowiązku z prawami zapewnionymi podmiotom krajowym<sup>25</sup>. Jak podkreślał Trybunał: „na wynikający z art. 84 Konstytucji obowiązek ponoszenia przez obywateli ciężarów i świadczeń publicznych, w tym określonych w ustawie podatków. Płacenie podatków jest zatem jedną z powinności obywateli wobec państwa. Każdy, z tej racji, że korzysta z różnorodnych form realizacji przez państwo zadań publicznych (np. zapewnienie bezpieczeństwa czy utrzymanie dróg) winien również uczestniczyć w ich finansowaniu. Dzięki obowiązkowi podatkowemu możliwe jest pełniejsze zabezpieczenie konstytucyjnych praw i wolności, w tym też prawa własności. W tym kontekście należy mówić o relacyjnych związkach praw i wolności obywatelskich oraz obowiązków. Stąd też także w Konstytucji prawa i obowiązki zamieszczone zostały w jednym rozdziale, co wskazuje na ścisły związek pomiędzy nimi. Nie jest bowiem możliwe realizowanie praw bez obowiązków koniecznych m.in. dla ich zabezpieczenia (i odwrotnie). W tym zatem sensie obowiązki (w tym obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych) są konstytucyjnym korelatem praw. Bez obowiązków w stosunku do państwa (w tym obowiązków podatkowych) nie

---

<sup>25</sup> Por. K 15/98.

*mogłaby istnieć państwowa ochrona prawa własności.”<sup>26</sup> Podkreśla się również, iż „W art. 84 Konstytucji sformułowana została zasada władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w polu jego władzy w celu sfinansowania zadań państwa.”<sup>27</sup>*

Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji wymaga, by własność i inne prawa majątkowe każdego podlegały równej dla wszystkich ochronie prawnej. 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. Przyczyną owego pogorszenia jest przy tym nieznan, nie ma żadnej różnicy pomiędzy charakterem zwrotu (należność publicznoprawna) i możliwymi w tym zakresie stosunkami umownymi. Można wręcz odnieść wrażenie, że jedynie wysokość należności wliczanej do podstawy opodatkowania, powoduje to pogorszenie. Tacy sami podatnicy, dokonujący takich samych czynności, korzystają z różnej ochrony prawnej w zakresie wysokości opodatkowania. Podkreślić bowiem należy, iż zwrot kwot nie stanowiących wynagrodzenia za usługę zawsze ma w istocie taki sam charakter – skoro nigdy nie jest on należny za świadczenie wzajemne, a jedynie stanowi zwrot wydatków koniecznych do wykonania usługi. W stanie faktycznym, na jakim oparta jest niniejsza skarga konstytucyjna, trudne do ustalenia było, czy taki zwrot będzie podlegał zaliczeniu do podstawy opodatkowania, skoro analogiczne zwroty nie były wliczane, a nawet wszyscy podatnicy świadczący usługi zarejestrowanego odbiorcy również zwrotu akcyzy i opłaty paliwowej nie zaliczali do podstawy opodatkowania swoich usług. Wychodząc z założenia, że jest to nieopodatkowany zwrot należności nie stanowiących przysporzenia podatnika, zarejestrowani odbiorcy powszechnie pomijali go w podstawie opodatkowania.

Norma, wynikająca z tego przepisu powoduje, 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. Przepis skarżony był jednocześnie w związku z tym sformułowany w sposób nie powalający na jego jasne, niewątpliwie zastosowanie, gdyż w wielu podobnych sprawach orzeczenia były odmienne. Tym samym skarżony przepis nie spełnia ani kryteriów określonych w art. 2 Konstytucji, jak również art. 64 ust. 1-3 oraz art. 84 i 217 Konstytucji RP.

Taki sam zatem zwrot wydatków może być, w zależności od nie powiązanej z nim cechy, raz opodatkowany albo wyłączony z opodatkowania (bo do tego sprowadza się objęcie go podstawą opodatkowania lub nie). Tak więc zaskarżony przepis prowadzi do dolegliwego, automatycznego pogorszenia sytuacji jego adresatów w porównaniu z innymi podatnikami,

<sup>26</sup> Wyrok z dnia 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01.

<sup>27</sup> Sygn. K 33/01.

którzy w takich samych praktycznie okolicznościach nie powoduje konieczności objęcia otrzymanych pieniędzy opodatkowaniem. Brak 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 RP: „Z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał w swoim orzecznictwie, iż powołane zasady mają szczególnie doniosłe znaczenie w sferze wolności i praw człowieka i obywatela. Jako naruszenie wymagań konstytucyjnych, Trybunał oceniał także niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. "Powoduje to bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących ten przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulował on w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Założenie to można określić ogólnie jako zasadę określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Kierując się tą zasadą Trybunał Konstytucyjny reprezentuje stanowisko, iż przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny (np. ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw, art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji), jak z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego" (wyrok TK z 30 października 2001 r., K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, s. 1105)."<sup>28</sup>

Takie niejednoznaczne brzmienie przepisu oznacza również naruszenie zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, którą Trybunał Konstytucyjny rozumie następująco: „niezależnie od tego, czy prawodawca sformułował jednoznacznie określone przepisy prawne, czy też - uchybiając zasadom techniki prawodawczej - swój zamysł wyraził w sposób niejasny, w obu sytuacjach możliwe wydaje się wypracowanie stabilnego stanowiska organów i sądów dotyczącego wykładni danego uregulowania; w obu wypadkach jest również możliwe, że takie uregulowanie będzie z różnych względów interpretowane rozbieżnie, chociaż nie ulega wątpliwości, iż w razie zastosowania się przez prawodawcę do kanonu zasad legislacyjnych, ryzyko powstania rozbieżności jest zdecydowanie mniejsze. Zasadność przedstawionego stanowiska została już zresztą jednoznacznie potwierdzona w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego w odniesieniu do zasady poprawnej legislacji, przy czym - co oczywiste - zawarte w nim ustalenia można odnieść tym bardziej do zasady szczególnej określoności regulacji daninowych.

---

<sup>28</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 kwietnia 2004 r., sygn. akt K 45/02, OTK-A 2004/4/30.

Jak stwierdzono w wyroku o sygn. P 33/09, "z naruszeniem zasady poprawnej legislacji możemy mieć wyjątkowo do czynienia w sytuacji odwrotnej, a mianowicie w razie, gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone znaczenie normatywne. Zgodnie z przyjętym przez Trybunał zapatrywaniem przedmiotem kontroli staje się wówczas norma prawna, którą odtworzono w praktyce orzeczniczej. Może się przy tym zdarzyć, że znaczenie nadane przez organy władzy publicznej pewnej regulacji, niebudzącej zastrzeżeń z punktu widzenia ustawy zasadniczej, okazuje się sprzeczne z Konstytucją, co jest wynikiem zignorowania przez te organy obowiązku dokonywania wykładni wszystkich przepisów prawnych w zgodzie z aktami normatywnymi o wyższej mocy prawnej. Omawiany wypadek niekonstytucyjności wystąpi nie tylko w sytuacji, gdy spośród kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń przepisu prawnego został wybrany wariant interpretacyjny niedający się uzgodnić z Konstytucją, lecz także w sytuacji, gdy w ramach gałęzi prawa, w których obowiązuje szczególnie wysoki standard wymaganej określoności regulacji ustawowej (prawo daninowe, prawo karne), pewna regulacja jest stosowana per analogiam bądź w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych. Dochodzi przez to do naruszenia zakazu wykładni przez analogię względnie zakazu wykładni rozszerzającej, które to zakazy mają w tych dziedzinach prawa bezpośrednie uzasadnienie konstytucyjne. W ostatnio wymienionych wypadkach nie byłaby trafna teza o naruszeniu przez prawodawcę przewidzianych w ustawie zasadniczej wymogów treściowych dla stanowionego prawa (odtworzone przez organy władzy publicznej normy prawne nie musiałyby przecież być materialnie niezgodne z normami Konstytucji). Nie powinno jednak budzić wątpliwości, że mielibyśmy wówczas do czynienia z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, skoro prawodawca przez odpowiednie sformułowanie aktu normatywnego nie wykluczył niedopuszczalnego z punktu widzenia ustawy zasadniczej analogicznego bądź rozszerzającego stosowania przepisów prawnych albo - jeśli pomimo zachowania wymaganego standardu legislacyjnego - nie zareagował następczo na niewłaściwą ich interpretację w praktyce orzeczniczej i nie wprowadził do aktu normatywnego koniecznych zmian mających na celu jej wyeliminowanie. Odmiennie stanowisko prowadziłoby w wypadku podniesionych do rangi konstytucyjnej zasad *nullum crimen sine lege* czy *nullum tributum sine lege* (których komponentem jest zakaz wykładni przez analogię oraz zakaz wykładni rozszerzającej na niekorzyść podmiotów obowiązanych) do pozbawienia ich - w istotnym stopniu - praktycznego znaczenia w zakresie związanym z kontrolą konstytucyjności prawa. Nie trzeba przy tym przekonywać, że ustalenie, czy w danej sytuacji mamy do czynienia z omawianym wypadkiem niekonstytucyjności, wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej wykładni zakwestionowanych przepisów i porównania jej wyników ze stanowiskiem wypracowanym przez organy władzy publicznej". W omawianym wyroku podkreślono przy tym, że podjęte rozstrzygnięcie nie skutkuje niedopuszczalnością zbadania konstytucyjności skarżonych regulacji w kontekście tego samego zarzutu, "jeśli w drodze trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni zostanie im ostatecznie nadane znaczenie sprzeczne z ustaleniami poczynionymi przez Trybunał Konstytucyjny, co powodowałoby usankcjonowanie analogicznego bądź rozszerzającego



stosowania u.p.o.l. na niekorzyść podatników. W praktyce orzeczniczej Trybunału miała już zresztą miejsce sytuacja, gdy - ze względu na możliwość zinterpretowania określonego przepisu prawnego w sposób odpowiadający standardom wyznaczonym przez ustawę zasadniczą - stwierdzono jego zgodność z Konstytucją, a następnie na skutek przesądzenia w praktyce stosowania prawa konstytucyjnie nieakceptowalnego rozumienia tego przepisu orzeczono, że narusza on ustawę zasadniczą (zob. orzeczenia TK dotyczące art. 401<sup>1</sup> kodeksu postępowania cywilnego w dawnym brzmieniu: wyrok z 2 marca 2004 r., sygn. SK 53/03, OTK ZU nr 3/A/2004, poz. 16, oraz wyrok z 27 października 2004 r., sygn. SK 1/04, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 96)".

Jeszcze dobitniej myśl tę wyrażono w wyroku o sygn. SK 18/09, w którym podkreślono, że: "w wypadku regulacji niejasnych i nieprecyzyjnych władza prawodawcza nie może pozostawać bezczynna, oczekując na wypracowanie określonych rozwiązań w praktyce. Jako odpowiedzialna za obowiązujący stan prawny, ma ona obowiązek monitorowania sposobu stosowania stanowionych przez nią przepisów prawnych oraz eliminowania obarczających je wad, które ujawniają się w toku rozstrzygania określonych spraw. Zagadnienie to ma szczególne znaczenie wówczas, gdy na bazie niejednoznacznych regulacji kwestie sporne są przesądzane na niekorzyść jednostek. W takich sytuacjach nawet ugruntowana i jednolita praktyka orzecznicza nie niweluje zastrzeżeń związanych z naruszeniem zasady demokratycznego państwa prawnego". Nawet zatem jeżeli uznać szerokie rozumienie podstawy opodatkowania przy zwrocie akcyzy i opłaty paliwowej za dominujące w orzecznictwie sądów administracyjnych, to jednak jego niejasne, szerokie i nierozgraniczone od innych zwrotów rozumienie, nie pozwala na stwierdzenie jego konstytucyjności także w świetle zasady szczególnej określoności regulacji daninowych. To co bowiem niniejsza sprawa udowadnia, to właśnie brak szczególowości zakresie tej pojęcia. To zaś prowadzi do jedyne go możliwego rozstrzygnięcia, które zresztą zauważył NSA w innym ze swoich rozstrzygnięć: „Nie można zaakceptować sytuacji, w której w celu zapewnienia szczelności systemu podatkowego organy podatkowe w drodze wykładni prawa dokonują za ustawodawcę korekty unormowań podatkowych. Działania takie - zgodnie z art. 217 Konstytucji RP - należą do sfery wyłącznej kompetencji organów władzy ustawodawczej. Ponieważ powołany przepis, interpretowany łącznie z art. 2 i art. 7 Konstytucji RP, stanowi w polskim systemie prawa podatkowego fundament ochrony jednostki przed przejawami arbitralności władz podatkowych, należy mu przyznać bezwzględne pierwszeństwo w sytuacji kolizji z art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji RP. To władza publiczna, a nie podległe jej podmioty, musi ponosić konsekwencje niedoskonałego ukształtowania regulacji podatkowej.”<sup>29</sup>

Z tych względów, kierując się wykładnią prawa podatkowego dokonaną przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 21 czerwca 2004 r.<sup>30</sup>, zaskarżony przepis uznać należy za niezgodny z: art. 2, art. 32, art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

<sup>29</sup> Wyrok z dnia 27 kwietnia 2017 r., sygn. akt II FSK 828/15.

<sup>30</sup> Sygn. Akt SK 22/03, opubl. w OTK-A 6/2004.

Jednocześnie pragnę wskazać, iż w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego nie budzi wątpliwości możliwość orzekania w przedmiocie nieobowiązującego brzmienia przepisu, jeżeli wywołuje ona skutki prawne dla skarżącego – jak to miało miejsce w niniejszej sprawie.

Załączniki:

- 1) pełnomocnictwo;
- 2) kopia wyroków NSA wraz z uzasadnieniem;
- 3) kopia wyroków WSA wraz z uzasadnieniem;
- 4) kopia decyzji Organu II instancji,
- 5) kopia decyzji Organu I instancji,
- 6) dokument potwierdzający datę odbioru ostatecznego rozstrzygnięcia
- 7) 5 (odpisów) odpisów skargi wraz z załącznikami (odpisami pełnomocnictw oraz wyrokami).

Prof. dr hab. Witold Modzelewski  
Radca  
Nr wpisu WA 1-8957