



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt SK 33/19
BAS- WAKU-1572/19

Warszawa, 12 grudnia 2019 r.

Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej P

spółka jawna z 23 stycznia 2019 r. (sygn. akt SK 33/19), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2013 r., **jest zgodny** z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 oraz z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Ponadto Sejm wnosi o **umorzenie** postępowania w pozostałym zakresie, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.), ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

1. Przedmiotem skargi konstytucyjnej P

spółka jawna (dalej: skarżąca) jest art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm.; dalej: ustawa o podatku od towarów i usług, u.p.t.u.) dotyczący podstawy opodatkowania. Kwestionowany przepis został wprowadzony ustawą z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz.U. Nr 247, poz. 1652), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2011 r., a następnie uchylony ustawą z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2013 r. poz. 35), która weszła w życie 1 stycznia 2014 r.

2. Będący przedmiotem kontroli art. 29 ust. 1 u.p.t.u. ma następujące brzmienie:

„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”.

II. Stan faktyczny i zarzuty skarżącej

1. Skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego. Skarżąca spółka, jako zarejestrowany odbiorca, dokonywała nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów akcyzowych, tj. paliwa na rzecz innych podmiotów. W tej sytuacji była ona podatnikiem podatku akcyzowego, zobowiązanym do obliczenia i zapłaty akcyzy we własnym imieniu. W ówczesnym stanie prawnym zarejestrowany odbiorca, który dokonywał wewnątrzwspólnotowego

nabycia paliw na rzecz innego podmiotu, stawał się, z tytułu tej czynności, także podmiotem obowiązany do uiszczenia opłaty paliwowej. Wskazane daniny skarżąca (zarejestrowany odbiorca) uiszczała we własnym imieniu, lecz na rzecz zleceniodawcy, który pozostawał właścicielem towaru. Postanowieniem z lutego 2013 r. (nr) Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w P (dalej: organ kontrolny albo organ pierwszej instancji) wszczął postępowanie kontrolne w zakresie rzetelności deklarowanych przez skarżącą (świadczącą m.in. usługi odpraw celnych towaru akcyzowego, tj. oleju napędowego) podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego za okres od stycznia 2011 r. do sierpnia 2012 r. W wyniku tego postępowania organ kontrolny ustalił, że skarżąca zaniżyła wartości netto sprzedaży oraz podatku należnego w listopadzie i grudniu 2011 r. oraz od marca do sierpnia 2012 r., albowiem w wartości świadczonych usług odpraw celnych nie uwzględniła kwot należnego i otrzymanego od kontrahentów podatku akcyzowego oraz opłaty paliwowej. Wskutek tego naruszyła art. 29 ust. 1 u.p.t.u. W związku z tym, decyzją z maja 2014 r. (nr), organ kontrolny określił skarżącej w podatku od towarów i usług za listopad i grudzień 2011 r. nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w kwocie odpowiednio zł i zł, a za poszczególne miesiące od stycznia do sierpnia 2012 r. zobowiązanie podatkowe w łącznej kwocie zł.

Decyzją z kwietnia 2015 r. (nr) Dyrektor Izby Skarbowej w P utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Następnie Wojewódzki Sąd Administracyjny w P wyrokiem z marca 2016 r. (sygn. akt) oddalił skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej, zaś wyrokiem z października 2018 r. (sygn. akt) skargę kasacyjną od orzeczenia sądu pierwszej instancji oddalił Naczelny Sąd Administracyjny.

Zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 18 marca 2019 r. skarżąca została wezwana do usunięcia braków formalnych skargi (art. 61 ust. 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, Dz. U. poz. 2072, ze zm.; dalej: ustawa o TK), co uczyniła pismem wniesionym do Trybunału 28 marca 2019 r.

2. Zakwestionowanemu w skardze art. 29 ust. 1 u.p.t.u. skarżąca zarzuciła, że „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” (skarga, s. 2).

Skarżąca twierdzi, że zakwestionowany w skardze art. 29 ust. 1 u.p.t.u. jest nieprecyzyjny, ponieważ nie definiuje w sposób dostateczny kluczowego pojęcia „podstawy opodatkowania”. Jego zakres ustalany jest przez organy podatkowe w drodze wykładni, co – jak zarzuciła skarżąca – jest niezgodne z zasadami wyrażonymi w art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Ustalone z kolei przez organy podatkowe i zaakceptowane przez sądy administracyjne rozumienie podstawy opodatkowania narusza prawo własności skarżącej wyrażone w art. 64 Konstytucji. Po pierwsze, dlatego że przyjęta definicja jest zbyt szeroka, przyjmuje bowiem, że „w zasadzie każde przekazanie pieniędzy usługodawcy mogłoby być opodatkowane, niezależnie od tego, czy stanowi wynagrodzenie za usługę, czy środek do jej wykonania”. Po drugie, dlatego że różnicuje sytuację podatników na tych, którzy – tak jak skarżąca – uzyskali od usługobiorców zwrot akcyzy i opłaty paliwowej i tych, którzy uzyskali np. zwrot opłaty skarbowej (także koniecznej do wykonania usługi).

III. Analiza formalnoprawna

1. W dotychczasowym dorobku orzeczniczym Trybunału Konstytucyjnego można odnaleźć liczne wypowiedzi wskazujące na szczególny charakter skargi konstytucyjnej jako środka służącego wyeliminowaniu z systemu prawnego unormowań sprzecznych z przepisami Konstytucji wyrażającymi wolności lub prawa. Dopuszczalność jej wniesienia i merytorycznego rozpoznania jest uzależniona od spełnienia przesłanek wynikających z art. 79 ust. 1 Konstytucji i z art. 77- 80 ustawy o TK. Przed przystąpieniem do analizy merytorycznej należy zatem rozważyć, czy w sprawie zostały spełnione wszystkie przesłanki warunkujące dopuszczalność skargi konstytucyjnej.

2. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, podstawę skargi konstytucyjnej może stanowić tylko naruszenie tych norm ustawy zasadniczej, które są źródłami wolności lub praw podmiotowych jednostki. Przepisy wskazane przez inicjatora postępowania, będąc podstawą ostatecznego orzeczenia sądu, powinny jednocześnie stanowić bezpośrednie źródło naruszenia jego konstytucyjnych wolności lub praw (dotyczyć go osobiście). Naruszenie musi mieć charakter osobisty i aktualny (rzeczywisty), a nie potencjalny, czyli możliwy do wyobrażenia w realiach innych niż sytuacja faktyczna i prawna skarżącego (zob. przykładowo postanowienia TK z: 17 marca 1998 r., sygn. akt Ts 11/97; 19 października 2004 r., sygn. akt SK 13/03; 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10; 25 września 2013 r., sygn. akt SK 44/12). W analizowanym przypadku skarżąca dochodzi naruszenia art. 2 w związku z art. 84, 217 i 64 Konstytucji, które niewątpliwie stanowią źródło jej prawa własności.

3. Z kolei w myśl art. 77 ustawy o TK, skargę konstytucyjną wnosi się do Trybunału po wyczerpaniu drogi prawnej, o ile droga ta jest przewidziana, w terminie trzech miesięcy od doręczenia skarżącemu prawomocnego wyroku, ostatecznej decyzji lub innego rozstrzygnięcia. „Przez wyczerpanie drogi prawnej należy – zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego – rozumieć skorzystanie ze wszystkich środków prawnych przysługujących w toku instancji i umożliwiających merytoryczne rozstrzygnięcie sprawy” (zob. postanowienie TK z 18 listopada 2009 r., sygn. akt SK 12/09). Trybunał Konstytucyjny wskazywał, że „w aspekcie formalnym istnienie w sprawie ostatecznego orzeczenia sprowadza się do stwierdzenia

wyczerpania dostępnych proceduralnie środków zaskarżania” (postanowienia TK z: 16 października 2002 r., sygn. akt SK 43/01 i 16 czerwca 2009 r., sygn. akt SK 22/07). Oceniając spełnienie przesłanki „wyczerpania drogi prawnej”, TK uwzględnia także efektywność możliwych i dostępnych środków prawnych (wyroki TK z: 25 maja 2009 r., sygn. akt SK 54/08; 25 lipca 2012 r., sygn. akt SK 27/11; 6 października 2015 r., sygn. akt SK 19/14; postanowienie TK z 21 marca 2017 r., sygn. akt Ts 230/16).

W sprawie zainicjowanej skargą konstytucyjną P

spółka jawna

przesłanka wyczerpania drogi prawnej została spełniona. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z października 2018 r., (sygn. akt), w którym rozstrzygnięto o konstytucyjnych prawach skarżącej, jest prawomocny i nie przysługują od niego zwyczajne środki zaskarżenia.

4. Ponadto należy zwrócić uwagę na wynikającą z art. 79 ust. 1 Konstytucji zależność między przedmiotem skargi konstytucyjnej a jednostkowym orzeczeniem podjętym wobec skarżącej przesądzającą o jej legitymacji do wystąpienia z tym środkiem ochrony praw i wolności. Nadaje ona skardze konstytucyjnej niezbędny – w świetle założeń wyrażonych w przywołanym przepisie – charakter środka inicjowania tzw. konkretnej kontroli prawa przed Trybunałem Konstytucyjnym. Analizując problem podstawy prawnej ostatecznego orzeczenia wydanego wobec skarżącej, należy zwrócić uwagę, że za taką podstawę mogą być uznane tylko te przepisy, które wyrażają normy prawne bezpośrednio określające jej sytuację prawną w chwili wydania ostatecznego orzeczenia. Konieczną przesłanką skargi jest więc wykazanie związku między kwestionowanym unormowaniem a ostatecznym orzeczeniem, z którego wydaniem skarżąca wiąże zarzut naruszenia jego praw (zob. przykładowo postanowienia TK z: 19 października 2004 r., sygn. akt SK 13/03; 15 lipca 2002 r., sygn. akt Ts 5/02). W powołanym wyżej wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z października 2018 r. rozstrzygnięto ostatecznie o prawach majątkowych skarżącej, których ochrona została zagwarantowana w przywołanych w skardze wzorcach kontroli.

5. Wymaga zauważenia, że kwestionowany przez skarżącą przepis art. 29 ust. 1 u.p.t.u. został uchylony ustawą z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy

o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2013 r. poz. 35), która weszła w życie 1 stycznia 2014 r.

Zdaniem Sejmu, w niniejszej sprawie nie mamy do czynienia z utratą mocy obowiązującej uchylonych formalnie przepisów, rozumianą jako brak możliwości zastosowania danej regulacji. Przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana w skardze konstytucyjnej zachowuje moc obowiązującą dopóty, dopóki na jego podstawie mogą być wydawane indywidualne akty stosowania prawa (zob. wyrok TK z 31 stycznia 2001 r., sygn. akt P/99, postanowienie TK z 6 kwietnia 2005 r., sygn. akt SK 8/04).

Umorzenie postępowania w niniejszej sprawie z powodu utraty mocy obowiązującej zaskarżonego przepisu byłoby niedopuszczalne z uwagi na unormowanie art. 59 ust. 3 ustawy o TK, w świetle którego art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK nie stosuje się, jeżeli wydane orzeczenia o akcie normatywnym, który utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia, jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego przesłanką uzasadniającą kontrolę konstytucyjności przepisu, który utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał, jest ustalenie, że zachodzi związek pomiędzy daną regulacją a ochroną konstytucyjnych praw i wolności. Związek ten zachodzi wówczas, gdy spełnione są trzy przesłanki:

- po pierwsze, przepis będący przedmiotem oceny zawiera treści normatywne odnoszące się do sfery praw i wolności konstytucyjnie chronionych;
- po drugie, nie istnieje żaden alternatywny instrument prawny (poza ewentualnym uznaniem przepisu za niekonstytucyjny), który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej ukształtowanej definitywnie, zanim ów przepis utracił moc obowiązującą;
- po trzecie, ewentualna eliminacja danego przepisu z systemu prawnego stanowić będzie skuteczny środek przywrócenia ochrony praw naruszonych obowiązywaniem kwestionowanej regulacji prawnej (wyrok TK z 21 maja 2001 r., sygn. akt SK 15/00, postanowienie TK z 4 maja 2010 r., sygn. akt SK 4/08).

Trybunał wskazywał również, że przepis obowiązuje, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania następuje wówczas, gdy kwestionowany przepis nie może być już stosowany do żadnej sytuacji faktycznej (zob. wyrok TK z 18 października 2011 r., sygn. akt SK 2/10).

W konsekwencji należy uznać, iż w niniejszej sprawie zostały spełnione przesłanki wyłączające umorzenie postępowania na mocy art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK. Mimo formalnego usunięcia z porządku prawnego przepisu art. 29 ust. 1 u.p.t.u. nie utracił on mocy obowiązującej, ponieważ może być nadal stosowany przez sądy administracyjne i wywierać skutki prawne wobec jednostki. Decyzje organów państwowych wydane na podstawie tego przepisu mają wpływ na sytuację prawną ich adresata, co może oznaczać potencjalne naruszenie jego praw konstytucyjnych.

6. Innym aspektem, który wymaga rozważenia przed przystąpieniem do analizy materialnej przedstawionych zarzutów jest sposób określenia wzorców kontroli. Skarżąca stawia kwestionowanemu przepisowi trzy zarzuty. Pierwszy dotyczy niezgodności z art. 2 Konstytucji i wynikającymi z niego zasadami państwa prawnego, poprawnej legislacji oraz pewności prawa, powiązanych zwięźkowo z art. 84 i art. 217 Konstytucji. W drugim zarzuca niezgodność z art. 84 w zwięźku z art. 217, w zwięźku z art. 64 ust. 3 Konstytucji, wskazując na naruszenie zasady szczególnej określoności regulacji daninowych stanowiącej rozwinięcie (wzmocnioną postać) ogólnej zasady dostatecznej określoności regulacji prawnych, wynikającej z zasady poprawnej legislacji. Trzeci zarzut odnosi się do art. 2 w zwięźku z art. 64 ust. 1 i ust. 2 w zwięźku z art. 84 Konstytucji, ze względu na naruszenie „praw ekonomicznych podatników” przez wprowadzenie nadmiernie szerokiego zakresu podstawy opodatkowania podatku od towarów i usług oraz nierówną ochronę prawa własności podatników.

Uzasadnienie stawianych w skardze zarzutów dowodzi, że skarżąca w istocie zarzuca kwestionowanemu przepisowi niezgodność z art. 2 (i wskazanymi przez skarżącą zasadami) w zwięźku z art. 84, art. 217 i art. 64 Konstytucji, powołując się na „wadliwą redakcję” art. 29 ust. 1 u.p.t.u. W skardze została przedstawiona wspólna argumentacja dla uzasadnienia zarzutu naruszenia zasad państwa prawnego, poprawnej legislacji i pewności prawa, wywodzonych z art. 2 Konstytucji oraz, mającej z nimi ścisły zwięźek treściowy, zasady szczególnej określoności regulacji daninowych odczytanej z art. 84 i art. 217 Konstytucji, co w konsekwencji prowadzi do ograniczenia prawa własności, chronionego art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji. W odniesieniu do art. 2 Konstytucji, skarżąca nie wykazała jakich odmiennych treściowo naruszeń upatruje w normie wywodzonej z kwestionowanego

przepisu. Dowodzi ona, że poprzez niejasność i nieprecyzyjność kwestionowanego przepisu doszło do rozszerzenia ustawowego zakresu podstawy opodatkowania w wyniku praktyki orzeczniczej sądów administracyjnych, co narusza prawo własności skarżącej wyrażone w art. 64 Konstytucji. W związku z tym, należy uznać za umotywowany zarzut naruszenia prawa własności oraz zasad poprawnej legislacji i szczególnej określoności regulacji daninowych.

7. Odniesienia się wymaga także powołanie przez skarżącą w charakterze wzorca kontroli art. 64 ust. 1 Konstytucji, zgodnie z którym każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. Przepis ten przewiduje przede wszystkim obowiązek ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony, przy czym 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 (zob. wyroki TK z: 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09, 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15). Mając na uwadze, że zarzut postawiony w skardze konstytucyjnej nie dotyczył konstrukcji prawa własności i innych praw majątkowych, czy też braku ich należytego zabezpieczenia, lecz jedynie ich ograniczeń, należy przyjąć, że skarżąca nie uzasadniła zarzutu naruszenia art. 64 ust. 1 Konstytucji.

8. Ponadto skarżąca wskazuje na naruszenia konstytucyjnej zasady równej ochrony prawnej własności (art. 64 ust. 2 Konstytucji), poprzez różnicowanie sytuacji podatników, którzy uzyskali zwrot akcyzy i opłaty paliwowej i tych, którzy uzyskali zwrot z innego tytułu, np. zwrot opłaty skarbowej (skarga, s. 22). Jednak nie kieruje zarzutów w stosunku do żadnej grupy (kategorii) podatników, spośród wymienionych przez nią jako niezobowiązanych do wliczenia do podstawy opodatkowania zwrotu kwot poniesionych w związku ze świadczeniem usługi. Tymczasem ocena każdej

regulacji prawnej z punktu widzenia zasady równości musi być poprzedzona dokładnym zbadaniem sytuacji prawnej podmiotów oraz analizą dotyczącą cech wspólnych i odmiennych. Inne klasy podatników, nieposiadające takiej samej podatkowej cechy istotnej, mogą być poddane odmiennym uregulowaniom (A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 84-85). W orzecznictwie TK wskazuje się, że nakaz równej ochrony praw majątkowych należy odnosić jedynie do praw majątkowych zaliczanych do tej samej kategorii. Zróżnicowanie charakteru poszczególnych praw majątkowych determinuje zróżnicowanie zakresu ich ochrony. Zróżnicowanie to musi być jednak obiektywnie uzasadnione (zob. wyroki TK z: 2 czerwca 1999 r., sygn. akt K 34/98; 29 czerwca 2001 r., sygn. akt K 23/00). Jeżeli można wykazać, że zróżnicowanie ochrony jest uzasadnione relewantnością, proporcjonalnością i powiązaniem z innymi zasadami konstytucyjnymi, to zróżnicowanie takie jest dopuszczalne (zob. wyrok TK z 31 stycznia 2001 r., sygn. akt P 4/99). Wynika z tego, że zasada równej ochrony ujęta w art. 64 ust. 2 Konstytucji wyklucza zróżnicowanie pod względem podmiotowym, dopuszczając je w aspekcie przedmiotowym, ze względu na odmienną sytuację faktycznych lub prawnych podmiotów, w odniesieniu do ochrony praw majątkowych tego samego typu, ale różnej wartości (por. postanowienie TK z 9 czerwca 2010 r., sygn. akt SK 32/09).

Skarżąca nie wykazuje jaką cechą relewantną wyróżniają się podatnicy otrzymujący zwrot kwot ponoszonych z różnych tytułów w związku ze świadczoną usługą. Wydaje się, że za klasę podmiotów podobnych uznaje wszystkie podmioty, które otrzymały zwrot należności publicznoprawnej koniecznej do wykonania usługi. Tym samym zarzut został sformułowany w sposób, który nie odnosi się prawidłowo do wynikającego z Konstytucyjnego testu równości, a to dlatego, że wymienieni podatnicy (uprawnieni do zwrotu należności publicznoprawnej uiszczanej z różnych tytułów) stanowią klasę podmiotów podobnych.

Poczynione wyżej uwagi wiodą do konkluzji, iż postępowanie niniejsze w zakresie dotyczącym zgodności kwestionowanego przepisu z art. 64 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji, powinno zostać **umorzone** na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

9. Biorąc powyższe pod uwagę, należy przyjąć, że analiza zgodności będzie dotyczyła art. 2 powiązanego związkowo z art. 84, art. 217 i art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Zrekonstruowany zakres kontroli został odzwierciedlony w *petitum* skargi, nie powodując w niniejszej sprawie zawężenia uzasadnionego problemu konstytucyjnego podlegającego rozpoznaniu przez Trybunał Konstytucyjny.

IV. Wzorce kontroli

1. Wskazany przez skarżącą wzorcem kontroli jest art. 64 ust. 3 Konstytucji, który wyznacza ramy dopuszczalnych ograniczeń własności, stanowiąc, że: „Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności”. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego dotyczącym art. 64 Konstytucji ugruntowany jest pogląd, że „na ustawodawcy zwykłym spoczywa [...] nie tylko obowiązek pozytywny ustanowienia przepisów i procedur udzielających ochrony prawnej prawom majątkowym, ale także obowiązek negatywny powstrzymania się od przyjmowania regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub też ochronę tę ograniczać” (zob. wyroki TK z: 13 kwietnia 1999 r., sygn. akt K 36/98; 29 czerwca 2004 r., sygn. akt P 20/02; 21 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 10/05, czy też 20 kwietnia 2009 r., sygn. akt SK 55/08). Trybunał Konstytucyjny podkreśla również, że sprzeczne ze statuowanym przez ten przepis standardem są w szczególności rozwiązania normatywne, których skutkiem jest „wydrążenie” konkretnego prawa podmiotowego z uprawnień składających się na jego istotę albo takich, które tworzą pozorne i nieefektywne mechanizmy ochrony praw podmiotowych (zob. m.in. wyrok TK z 1 września 2006 r., sygn. akt SK 14/05). W wyroku z 10 października 2000 r. (sygn. akt P 8/99) Trybunał Konstytucyjny stwierdził m.in., że: „[...] Koncepcja «istoty» praw i wolności opiera się na założeniu, że każde z nich zawiera w sobie pewien rdzeń, bez którego w ogóle nie mogłyby istnieć [...]. «Istota» prawa lub wolności wyznacza zatem bezwzględną granicę dopuszczalnej ingerencji. Interpretacja zakazu naruszenia «istoty» ograniczanego prawa lub wolności nie powinna przy tym sprowadzać się jedynie do strony negatywnej, akcentującej potrzebę odpowiedniego miarkowania dokonywanych ograniczeń. Należy w nim widzieć także stronę pozytywną, związaną z dążeniem do wskazania (określenia) pewnego nienaruszalnego rdzenia danego prawa lub wolności [...]. Ów «rdzeń» musi pozostawać wolny od ingerencji prawodawcy nawet wtedy, gdy działa on w celu ochrony wartości wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji lub w innym przepisie konstytucyjnym. A zatem żadne

względy – nawet konstytucyjne – nie mogą uzasadniać naruszenia istoty prawa lub wolności, których ochronę gwarantuje konstytucja”. Z powyższego wynika, że dopuszczalne są tylko takie ograniczenia własności, które zasadniczo dotyczą jedynie treści i zakresu ochrony własności i nie pozbawiają właściciela atrybutów posiadania i rozporządzania jej przedmiotem, a dotyczą jedynie samego korzystania z niej.

2. Zgodnie z art. 2 Konstytucji: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. Zasada demokratycznego państwa prawnego ma charakter klauzuli generalnej o wielopłaszczyznowej treści i dopiero w procesie wykładni art. 2 Konstytucji judykatura i doktryna wyodrębniły zasady pochodne, które w wypadku kontroli konstytucyjności stanowią samodzielne wzorce kontroli. W rozpatrywanej sprawie skarżąca wskazuje na naruszenie zasad poprawnej legislacji oraz pewności prawa.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał w swoim orzecznictwie, że na treść zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji, składa się szereg zasad. „W orzecznictwie konstytucyjnym i w doktrynie wyprowadza się [z niej – uwaga własna] daleko idące konsekwencje, zarówno gdy chodzi o same wymagania co do techniki legislacyjnej (zasada przyzwoitej legislacji, określoności przepisów), jak i co do bezpieczeństwa prawnego (zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa, zasada ochrony praw nabytych). Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że teoretycznie wyróżnione i nazwane zasady na tle konkretnych stanów faktycznych splatają się ze sobą; niejasność przepisu w praktyce zwykle oznacza niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo; z kolei zróżnicowanie indywidualnych rozstrzygnięć pociąga za sobą postrzeganie prawa jako niesprawiedliwego i utratę zaufania obywateli do państwa. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwala się pogląd, iż ogólne zasady wynikające z art. 2 Konstytucji powinny być przestrzegane szczególnie restryktywnie, gdy chodzi o akty prawne ograniczające wolności i prawa obywatelskie oraz nakładające obowiązki wobec państwa. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, «naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań»” (wyrok z 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02). „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» (tamże).

Nakaz przestrzegania przez prawodawcę zasad poprawnej legislacji jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochroną zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasady poprawnej legislacji obejmują między innymi zasadę dostatecznej określoności przepisów, która wymaga od prawodawcy, by przepisy przez niego tworzone były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Wymóg jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego prawodawcy oczekiwać mogą 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 (zob. np. wyroki TK z: 11 stycznia 2000 r., sygn. akt K 7/99; 21 marca 2001 r., sygn. akt K 24/00; 12 września 2005 r., sygn. akt SK 13/05; 21 lutego 2006 r., sygn. akt K 1/0; 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06; 18 marca 2010 r., sygn. akt K 8/08).

Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wielokrotnie podkreślał także, jakie znaczenie ma naruszenie art. 2 Konstytucji na gruncie prawa podatkowego (zob. wyroki TK z: 10 października 1998 r., sygn. akt K 39/97; 13 lutego 2001 r., sygn. akt K 19/99; 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02; 8 grudnia 2009 r., sygn. akt K 7/08). 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 przez podatnika. Tylko bowiem uiszczenie podatku należnego w tej kwocie prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. W przeciwnym razie podatnik narażony jest na powstanie zaległości podatkowej, a nawet odpowiedzialność karnoskarbową. Oceniając legislację podatkową, Trybunał zwracał uwagę na względną swobodę ustawodawcy kształtowania dochodów i wydatków państwa. Podkreślał jednocześnie, że swoboda kształtowania materialnych treści prawa podatkowego jest jednak w swoisty sposób równoważona istnieniem obowiązku ustawodawcy szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego,

a w szczególności szanowania zasad poprawnej legislacji (zob. wyroki TK z: 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00; 29 stycznia 2014 r., sygn. akt SK 9/12).

W wyroku z 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02 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. akt SK 7/03, TK wskazał, że niejasność zwrotu: „przejdzie zakładu pracy na nowego pracodawcę”, zamieszczonego w art. 231 § 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 „dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest – obok prawa karnego – także dziedzina prawa daninowego” (zob. również wyroki z: 10 listopada 1998 r., sygn. akt K. 39/97; 13 lutego 2001 r., sygn. akt K. 19/99).

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.

W wyroku z 2 kwietnia 2007 r. (sygn. akt SK 19/06) Trybunał podkreślił komplementarność art. 2 i art. 84 Konstytucji, jeśli chodzi o konstytucyjne wymogi ciążące na ustawodawcy, aby precyzyjnie określał relacje między jednostką a państwem w sferze prawa daninowego, stwierdzając między innymi: „Trybunał Konstytucyjny w swoim dotychczasowym orzecznictwie zwracał uwagę, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa stanowi konstytucyjny element zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Z punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i do stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych istotne znaczenia ma ponadto art. 84 Konstytucji. W myśl tego przepisu każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. 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 ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku”.

3. Wskazany jako wzorzec kontroli art. 84 Konstytucji stanowi: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Z przepisu tego wynika, iż ciężary i świadczenia publiczne stanowią materię ustawową. Ustrojodawca doprecyzował zakres tej regulacji w odniesieniu do podatków w art. 217 Konstytucji, który „ustanawia bezwzględną wyłączność ustawy dla unormowania: po pierwsze, nakładania podatków i innych danin publicznych o niepodatkowym charakterze, po drugie, dla określania podstawowych elementów konstrukcji podatku, takich jak podmiot, przedmiot opodatkowania i stawka podatkowa, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. W tych materiach konieczne jest więc uregulowanie w samej ustawie wszystkich wymaganych elementów, tak aby unormowanie ustawowe zyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności” (wyrok TK z 15 lipca 2013 r., sygn. akt K 7/12; zob. wyroki TK z: 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00; 2 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 19/06; 7 września 2010 r., sygn. akt P 94/08). Artykuł 84 Konstytucji wyraża również zasadę sprawiedliwości podatkowej. W orzecznictwie TK sprawiedliwość podatkowa jest rozumiana jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności. „Z zasady powszechności wynika, że obowiązek podatkowy spoczywa na wszystkich zobowiązanych podmiotach, zaś podatkiem objęte są wszystkie stany faktyczne, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo” (wyrok TK z 29 lipca 2014 r., sygn. akt P 49/13; zob. także wyrok TK z 8 października 2011 r., sygn. akt SK 2/10). Przepis art. 84 Konstytucji jest też źródłem obowiązku państwa w zakresie egzekwowania należności podatkowych. Pochodzące z podatków lub innych danin publicznych środki finansowe są podstawą utrzymania i sprawnego funkcjonowania państwa rozumianego jako dobro wspólne wszystkich obywateli (art. 1 Konstytucji). W związku z tym, wywiązywanie się

z zobowiązań podatkowych jest powinnością jednostek wobec państwa: „każdy – korzystając z różnych form realizacji zadań publicznych przez państwo (zapewnienie bezpieczeństwa, utrzymanie dróg) - powinien też partycypować w ich finansowaniu. Inaczej mówiąc, każdy jest zobowiązany przyczynić się do dobra wspólnego według własnych możliwości. Niewywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych godzi nie tylko w interes finansowy Skarbu Państwa lub uprawnionych jednostek samorządu terytorialnego, ale również narusza szeroko pojęty interes publiczny, sprzeciwiając się równocześnie zasadom sprawiedliwości społecznej” (wyrok TK z 29 lipca 2014 r., sygn. akt P 49/13; zob. wyroki TK z: 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10; 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14). Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę na konieczność racjonalnego kształtowania systemu podatkowego, uwzględniającego zdolność podatkową podatnika i jego otoczenia społeczno-gospodarczego: „podatek musi być ukształtowany w taki sposób, by spełniał zadanie, dla którego jest ustanowiony. W sytuacji, gdy podatek jest oderwany od warunków gospodarczych i społecznych, nie może być skutecznym elementem polityki państwa. Wadliwe ukształtowanie podatku obniża zyski budżetu państwa wynikające z obowiązku płacenia tego typu daniny publicznej, co jest niekorzystne dla dobra wspólnego. A zatem przy nakładaniu podatków, ustawodawca nie może tracić z pola widzenia wydajności (efektywności) źródła podatku. Oznacza to, że koszty poboru podatku łącznie z kosztami kontroli prawidłowego wykonania zobowiązań podatkowych nie mogą być wyższe od wpływów, jakie państwo uzyskuje z tego źródła” (wyrok TK z 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14). W konsekwencji TK przyjmuje, że konstrukcja podatku powinna uwzględniać indywidualne możliwości ponoszenia ciężarów publicznych przez podatników, ponieważ obowiązek płacenia podatków nie może prowadzić do ubóstwa obywateli (podatników). W swoim orzecznictwie TK przypomina również, że art. 84 Konstytucji nie zawiera treści, z których można wywieść konstytucyjne prawo podmiotowe (zob. postanowienie TK z 29 stycznia 2004 r., sygn. akt SK 9/12).

5. 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”. Na gruncie tego przepisu (obok art. 84 Konstytucji) konstruowana jest zasada władztwa daninowego. Z zasady

tej wynika legitymacja dla działań państwa, w wyniku których następuje obciążanie określonych podmiotów daninami (w tym podatkami), umożliwiającymi realizację zadań publicznych. Nakładanie danin (podatków) jest więc na gruncie Konstytucji uprawnione i nie może być traktowane jako pozbawianie własności, a ustawodawca ma w tym względzie dalece posuniętą swobodę. Jednakże swoboda ustawodawcy nie może być absolutna i nie może przekształcić się w dowolność. Swoboda ustawodawcy w zakresie kształtowania treści ustaw podatkowych ograniczona jest obowiązkiem przestrzegania reguł dotyczących wymogów drogi ustawodawczej, procedury uchwalania ustaw podatkowych oraz wymogu szczególnej dbałości legislacyjnej przy stanowieniu przepisów prawnych, aby umożliwiały one konstruowanie precyzyjnych norm podatkowych (zob. wyrok TK z 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06).

Z art. 217 Konstytucji wynika więc również, że określony musi być przedmiot opodatkowania, a w konsekwencji jego podstawa. Określoność przedmiotu opodatkowania oznacza, że nie może być niejasności co do podstawy opodatkowania wynikającej z opodatkowania przedmiotu. 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 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. akt K 4/03).

Jak precyzyjnie ujęto w wyroku 13 września 2011 r., o sygn. P 33/09, 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 ulega podwyższeniu 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 posługiwania 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 co do określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa czy w odniesieniu do niektórych zagadnień (prawo karne, prawo daninowe, ograniczenia praw i wolności gwarantowanych konstytucyjnie).

W wypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. Pierwszy z wymienionych przepisów ustawy zasadniczej formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, natomiast drugi z tych przepisów wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku (podmioty, przedmiot, stawki, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie

podmiotów zwolnionych) rozważany obowiązek ma charakter szczególny (zob. także wyroki TK z: 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09; 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15).

V. Analiza zgodności

1. Zasadniczą kwestią, której dotyczy skarga, jest możliwość wliczenia do podstawy opodatkowania, z tytułu świadczonych przez spółkę usług, kwoty podatku akcyzowego i opłaty paliwowej uiszczanych przez skarżącą w jej imieniu, lecz na rzecz jej usługobiorców. Dopuszczalność wliczenia do podstawy opodatkowania kwoty podatku akcyzowego i opłaty paliwowej opiera się na wykładni art. 29 ust. 1 u.p.t.u. utrwalonej w jednolitym orzecznictwie sądów administracyjnych (zob. wyroki NSA z 4 marca 2014 r., sygn. akt I FSK 1759/12; 27 maja 2014 r., sygn. akt I FSK 495/14; 27 czerwca 2014 r., sygn. akt I FSK 1033/13; 26 czerwca 2018 r., sygn. akt I FSK 1476/16). Skarżąca zarzuca, że tak rozumiany zakres podstawy opodatkowania, o której mowa w art. 29 ust. 1 u.p.t.u. nie był jasny ani znany podatnikom na moment świadczenia (lata 2011-2012), bowiem kryteria zaliczenia zwrotu wydatków do podstawy opodatkowania i jego rozgraniczenia od pozostałych rodzajów zwrotu wydatków nie były jednoznaczne (zob. skarga, s. 17). Stanowi to zatem naruszenie zasad poprawnej legislacji i szczególnej określoności regulacji daninowych, co w konsekwencji narusza także prawo własności skarżącej.

W celu oceny zarzucanego stopnia niejasności i nieprecyzyjności kwestionowanego przepisu, pierwszej kolejności należy ustalić jego treść normatywną, z uwzględnieniem dorobku doktryny, jak i judykatury sądów administracyjnych.

Artykuł 29 u.p.t.u. reguluje jeden z fundamentów konstrukcji podatku, jakim jest podstawa opodatkowania. Podstawa opodatkowania jest to wartościowe lub ilościowe ujęcie przedmiotu podatku. W przypadku ustawy o podatku od towarów i usług podstawą opodatkowania w odniesieniu do czynności odpłatnych jest to, co do zasady, kwota należna z tytułu dostawy towarów i świadczenia usług. W pewnych szczególnych okolicznościach ustawa przewiduje możliwość określenia obrotu przez organ podatkowy (art. 32 u.p.t.u.; zob. T. Michalik, *VAT. Komentarz*. Wyd. 9, Warszawa 2013, Legalis, teza nr 1). Przepisy dotyczące podstawy opodatkowania oparte są na regulacjach art. 72–92 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia

28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347/1 z 11.12.2006; dalej: dyrektywa 2006/112/WE), zgodnie z którą „w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74-77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia” (art. 73 dyrektywy 2006/112/WE).

Zgodnie z art. 29 ust. 1 u.p.t.u. zasadą generalną jest, iż podstawą opodatkowania stanowi obrót. Dlatego punktem wyjścia analizy komentowanego artykułu jest zdefiniowanie pojęcia „obrót”. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku (art. 29 ust. 1 u.p.t.u.). Pojęcie „kwota należna” nie zostało w ustawie bliżej określone. W tej konstrukcji ustawodawca odnosi się przede wszystkim do przedmiotu opodatkowania – „sprzedaży” – który jest rozumiany, zgodnie z definicją z art. 2 pkt 22 u.p.t.u., jako odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów. Ustawodawca przewiduje też, iż podstawą opodatkowania jest kwota należna, a nie kwota faktycznie zapłacona. Oznacza to, że podstawą opodatkowania jest „obrót netto” („kwota należna pomniejszona o kwotę należnego podatku VAT”), który jest obliczany według następującego wzoru: podstawa opodatkowania = kwota należna (brutto) – podatek (VAT) od sprzedaży (zob. W. Maruchin, *Komentarz do art.29 ustawy o podatku od towarów i usług*, Warszawa 2005, Lex/el., teza nr 1). Tak więc pomniejszając kwotę brutto (obejmującą podatek) o kwotę należnego podatku otrzymamy wartość sprzedaży netto (bez podatku), będącą podstawą opodatkowania („obrót netto”), wyznaczoną przez ustalone koszty i planowany zysk. Przy tym warto zwrócić uwagę na pojęcie ceny, która jest ceną jest sumą kwoty netto i kwoty podatku. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz.U. Nr 97, poz. 1050 ze zm.) ceną jest „wartość wyrażona w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym”. Z przepisu tego wynika, iż cena w rozumieniu tej ustawy to cena obejmująca podatek VAT, a zatem cena brutto. Konsekwencją

takiej konstrukcji ceny jest to, iż w podstawie opodatkowania należy uwzględnić cenę za towar bądź wykonaną usługę obniżoną o podatek VAT.

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. Podstawa opodatkowania określona w art. 29 ust. 1 u.p.t.u. ulega modyfikacji lub w ogóle nie ma zastosowania w przypadkach określonych w art. 29 ust. 2–21, art. 30 u.p.t.u. (dotyczy agentów, pośredników itd.), art. 31 u.p.t.u. (wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów), art. 32 u.p.t.u. (przypadki, gdy podstawa opodatkowania może być szacowana przez organ podatkowy), art. 119 u.p.t.u. (opodatkowanie agentów turystycznych), art. 120 ust. 4 u.p.t.u. (opodatkowanie niektórych podatników dokonujących obrotów dziełami sztuki, przedmiotami kolekcjonerskimi, antykami i towarami używanymi).

Ustawodawca stanął na stanowisku, iż kwota należna obejmuje „całość świadczenia należnego” od nabywcy lub od osoby trzeciej. W świetle kwestionowanego przepisu jest to całe wynagrodzenie, jakie nabywca ma obowiązek uiścić z tytułu transakcji, a które sprzedawca ma prawo żądać. Do podstawy opodatkowania należy zatem wliczyć wszystko, co przysługuje w związku z dokonywaną transakcją (całe wynagrodzenie). Jednakże używając zwrotu "całość świadczenia należnego", ustawodawca nie wyjaśnił bardziej szczegółowo, co kryje się pod tym pojęciem. Należy przyjąć za stanowiskiem wyrażonym w judykaturze sądów administracyjnych, że oznacza to, iż w sytuacji gdy podatnik np. wykonał usługę i w ramach odpłatności za tę usługę otrzymał pewną kwotę pieniężną oraz inne świadczenie – kwotą należną jest wartość całego świadczenia, które jest wymagane od nabywcy względnie od osoby trzeciej. Obejmuje to więc także wartość świadczeń osób trzecich, jeżeli jako efekt świadczenia przez podatnika są one należne. Przykładem zastosowania tej regulacji jest przypadek, gdy dostawca obciąża nabywcę zaledwie częścią ceny, ponieważ pozostała część jest finansowana przez inny podmiot. Fakt, iż inny podmiot finansuje część (nawet znaczną) należności z tytułu dokonanej dostawy, nie sprawia, rzecz jasna, że podmiot ów staje się stroną transakcji polegającej na dostawie towarów lub świadczeniu usług; nie staje się w szczególności nabywcą dostarczonych towarów lub wykonanych usług – niemniej jednak kwota przezeń zapłacona (lub należna od niego) stanowiąca element kwoty należnej z tytułu dokonanej transakcji wchodzi do podstawy

opodatkowania tej czynności. Warto zwrócić uwagę na orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, który zapadło na tle art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług obowiązującej przed 1 maja 2004 r. (czyli przed wejściem w życie ustawy o podatku od towarów i usług), ale zważywszy na to, że treść przepisu art. 29 ust. 1 u.p.t.u. jest niemal identyczna (w analizowanej części) z poprzednim stanem prawnym, zachowuje on swoją aktualność. W wyroku z 17 września 1997 r. (sygn. akt SA/Sz 1210/96) NSA uznał, iż w przypadku gdy właściciel budynku obok czynszu przenosi także na najemcę zapłacony podatek od nieruchomości, „to kwota ta (podatku od nieruchomości) podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, ponieważ stanowi część kwoty należnej z tytułu świadczonej usługi” (zob. T. Michalik, *VAT. Komentarz.*, *op. cit.*, teza nr 5).

Za całość wynagrodzenia należnego od nabywcy należy również uznać pewne elementy dodatkowe, przysługujące dostawcy lub usługodawcy od kontrahenta, zazwyczaj wyodrębniane jako osobna pozycja kosztowa. Do podstawy opodatkowania wliczane są także różnego rodzaju należności o charakterze publicznoprawnym, ponoszone przez podatnika w związku z dostawą towarów lub świadczeniem usług. Jednak podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT należnego z tytułu transakcji, co wynika wprost z art. 29 ust. 1 u.p.t.u. Należnością wchodzącą w skład podstawy opodatkowania podatkiem VAT jest przykładowo podatek akcyzowy, który w przypadku dokonywania dostawy towarów podlegających opodatkowaniu akcyzą powiększa podstawę opodatkowania dla celów podatku VAT. Ustawodawca wprost potwierdził konieczność uwzględnienia podatku akcyzowego w podstawie opodatkowania. Zgodnie z art. 29 ust. 20 u.p.t.u. w przypadku dostawy przez podatnika towaru podlegającego opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podstawą opodatkowania jest również kwota tego podatku (zasadę tę należy stosować odpowiednio także do dostawy, dla której podatnikiem jest nabywca towarów w przypadku określonym w art. 17 ust. 1 pkt 5 u.p.t.u.; zob. J. Martini [w:] J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, *VAT 2010. Komentarz*. Wyd. 2. Warszawa 2010, Legalis, teza nr 7). Dotyczy to sytuacji, w której podatek uiszczany jest w imieniu i na rzecz nabywcy towaru.

2. Określając elementy podstawy opodatkowania zasadne jest odniesienie się do przepisów prawa unijnego, których implementację stanowi ustawa o podatku od towarów i usług. Stosownie do art. 78 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy 2006/112/WE,

do podstawy opodatkowania wlicza się m.in.: podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT. Warto podkreślić jednak, że ustawodawca (w stanie prawnym przed 1 stycznia 2014 r.) nie wprowadził do przepisów dotyczących podstawy opodatkowania regulacji analogicznej do przepisu art. 79 lit. c) dyrektywy 2006/112/WE, w którym wyraźnie zastrzega się, że „podstawa opodatkowania nie obejmuje następujących elementów: [...] kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy, a zaksięgowanych przez podatnika na koncie przejściowym”. Brak takiej implementacji oznaczał jednak w praktyce, że podatnicy mogą stosować przedmiotowy przepis dyrektywy wprost. Na tle tej regulacji warto zwrócić uwagę na wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) z 1 czerwca 2006 r. w sprawie C-98/05 De Danske Bilimportører przeciw Skatteministeriet, w którym sąd rozstrzygał, czy podatek rejestracyjny zapłacony przez dealera samochodowego powinien zostać uwzględniony w podstawie opodatkowania w przypadku dostawy samochodu osobowego. Dealer dokonujący dostawy samochodu zapłacił – za nabywcę – podatek rejestracyjny – a następnie koszt tego podatku przeniósł na nabywcę samochodu, przy czym nie wliczył go do ceny samochodu, nie doliczył także dodatkowo do podstawy opodatkowania. Sąd duński zadał więc Trybunałowi pytania, z których kluczowe brzmiały, czy podatek rejestracyjny to jeden z podatków, o których mowa w art. 11 część A ust. 2 lit. a VI dyrektywy 77/388/EWG Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. UE L z 2006 r. nr 221/9; dalej: VI dyrektywa), który przewiduje, że podstawa opodatkowania obejmuje podatki, opłaty i inne publiczne należności (*taxes, duties, levies and charges*), czy też powinien raczej zostać uznany za koszt poniesiony w imieniu i na rzecz kontrahenta, o którym mowa w art. 11 część A ust. 3 lit. c) VI dyrektywy (będący odpowiednikiem art. 79 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy 2006/112/WE). Trybunał stwierdził, że jeżeli z umowy sprzedaży wynika, że dealer sprzeda samochód zarejestrowany (a zatem również z zapłaconym podatkiem rejestracyjnym) i za cenę, która uwzględnia podatek rejestracyjny zapłacony przez dealera przed sprzedażą samochodu, ten podatek, przedmiotem opodatkowania którego nie jest sprzedaż (dostawa) samochodu, ale jego rejestracja, nie jest objęty pojęciem podatków, opłat i innych publicznych należności w rozumieniu art. 11 część

A ust. 2 lit. a VI dyrektywy. Podatek taki odnosi się do kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy samochodu jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rachunek nabywcy, w rozumieniu art. 11 część A ust. 3 lit. c VI dyrektywy. Tym samym więc TSUE uznał, iż podatek, który nie jest związany z transakcją, nie wchodzi do podstawy opodatkowania w przypadku dostawy towarów. Jednocześnie w dyrektywie 2006/112/WE zobowiązuje się państwa członkowskie do podejmowania niezbędnych środków „w celu zapewnienia, że akcyza do zapłacenia lub zapłacona przez osobę dokonującą wewnątrzspółnotowego nabycia wyrobu podlegającego akcyzie zostanie wliczona do podstawy opodatkowania, zgodnie z art. 78 akapit pierwszy lit. a)” (art. 84 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE).

W kontekście tych przepisów wskazuje się w piśmiennictwie, że poniesienie przez podatnika wydatków w imieniu i na rzecz nabywcy nie skutkuje konsekwencjami w zakresie podatku VAT. Z inną sytuacją mamy jednak do czynienia w przypadku działania na rzecz innej osoby, ale w imieniu własnym. Wtedy bowiem dyrektywa 2006/112/WE, a za nią ustawa o podatku od towarów i usług nie pozostawia wątpliwości, iż czynność taka powinna podlegać opodatkowaniu (zob. R. Namysłowski, *Komentarz do art. 72 – 92 Dyrektywy 2006/112/WE Rady (WE) w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, Lex 2012 r., s.193).

3. Należy przypomnieć, że skarżąca spółka, jako zarejestrowany odbiorca, dokonywała nabycia wewnątrzspółnotowego (w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 864, ze zm.; dalej: ustawa o podatku akcyzowym, u.p.a.) wyrobów akcyzowych, tj. przemieszczania się paliwa z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju. Nabycie to następowało w imieniu własnym, ale na rzecz innych podmiotów, stosownie do art. 59 ust. 3 u.p.a., które zlecały skarżącej dokonywanie takich czynności. Podmioty te (usługobiorcy/zleceniodawcy) dokonywałyby wewnątrzspółnotowych nabyć paliw w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, lecz w zakresie rozliczania akcyzy i opłaty paliwowej korzystałyby z usług skarżącej (usługodawca/zleceniobiorca). W tej sytuacji była ona podatnikiem podatku akcyzowego, zobowiązanym do obliczenia i zapłaty akcyzy we własnym imieniu. Stosownie bowiem do art. 13 ust. 1 pkt 5 u.p.a., podatnikiem akcyzy jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości

prawnej, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą w tym podmiot będący zarejestrowanym odbiorcą z wyłączeniem zarejestrowanego odbiorcy posiadającego zezwolenie na jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca - z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów akcyzowych na rzecz innego podmiotu. Natomiast zgodnie z art. 59 ust. 3 u.p.a. „zarejestrowany odbiorca [...] może 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 autostradach płatnych oraz Krajowym Funduszu Drogowym (Dz. U. z 2012 r., poz. 931 ze zm., dalej: u.a.p.), obowiązek uiszczenia opłaty paliwowej od paliw silnikowych oraz gazu, o których mowa w art. 37h u.a.p., ciążył na podmiocie dokonującym wewnątrzspółnotowego nabycia tych dóbr. Ów podmiot, na podstawie art. 37o ust. 1 pkt 1 i 2 u.a.p., 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. Zatem skarżąca jako zarejestrowany odbiorca, który dokonywał wewnątrzspółnotowego nabycia paliw na rzecz innego podmiotu, stawała 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 (skarżąca) uiszczał we własnym imieniu, lecz na rzecz wspomnianego zleceniodawcy. Zlecenie zarejestrowanemu odbiorcy dokonania wewnątrzspółnotowego 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 w dowolny sposób kształtować łączący je stosunek prawny, nie mniej jednak nie mogły dokonać modyfikacji stosunku publicznoprawnego łączącego zarejestrowanego odbiorcę ze Skarbem Państwa (reprezentowanym przez organy celno-skarbowe) wbrew powszechnie obowiązującym przepisom. 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

w podatku VAT, gdyż jest to danina uiszczana w oparciu o samoobliczenie, czyli samodzielne obliczenie i zapłatę kwoty podatku przez podatnika. Stanowienie przepisów niejasnych lub wieloznacznych nie pozwala obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań, a o których dowiaduje się, jak w przypadku skarżącej, po kilku latach po dokonaniu transakcji, często dopiero z wyroków sądowych.

W świetle powyższych ustaleń należy zbadać, czy z treści kwestionowanego przepisu w sposób jednoznaczny wynika, że akcyza należna z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów oraz opłata paliwowa są składową podstawy opodatkowania podatkiem VAT z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego towarów.

Zgodnie z art. 31 ust. 1 u.p.t.u. podstawą opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest kwota, jaką nabywający jest zobowiązany zapłacić. Przede wszystkim będzie to zatem należność dla dostawcy wynikająca z faktury. W ust. 2 art. 31 u.p.t.u. (w brzmieniu obowiązującym od 1 czerwca 2005 r. do 31 grudnia 2013 r.) wskazano, że kwota ta (podstawa opodatkowania) obejmuje: 1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze związane z nabyciem towarów, z wyjątkiem podatku (chodzi tu o podatek VAT – por. art. 5 ust. 1 zd. pierwsze u.p.t.u.).

Zestawienie treści art. 31 ust. 1 i 2 pkt 1 u.p.t.u. wskazuje, że podstawa opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów obejmuje tylko te podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze związane z nabyciem towarów (art. 31 ust. 2 pkt 1 u.p.t.u.), które zalicza się do kwoty, jaką nabywający jest zobowiązany zapłacić (art. 31 ust. 1 u.p.t.u.) z tytułu tego nabycia. A zatem do podstawy tej zalicza się tylko takie podatki i opłaty, które z tytułu tego nabycia ma zapłacić nabywca towarów – w swoim imieniu i na swoją rzecz, w wykonaniu obowiązków podatnika akcyzy – z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Natomiast obowiązek zapłaty należnej akcyzy oraz opłaty paliwowej z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów nie spoczywa na nabywcy – właścicielu towaru (*in casu* usługobiorcy skarżącej), lecz na zarejestrowanym odbiorcy, czyli skarżącej. Oznacza to, że ciężący na tymże zarejestrowanym odbiorcy wyrobów akcyzowych podatek akcyzowy oraz opłata paliwowa nie obciążają podstawy opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów nabywcy z tytułu podatku od towarów i usług (zob. wyrok NSA z 27 czerwca 2014 r., sygn. akt I FSK 1033/13).

Przypomnieć należy, że wewnątrzwspólnotowe nabycie na rzecz innych podmiotów wyrobów akcyzowych w postaci paliwa generuje z mocy prawa obowiązek zapłaty podatku akcyzowego (art. 8 ust. 1 u.p.a.) i opłaty paliwowej przez zarejestrowanego odbiorcę (art. 37h u.a.p.). Jednakże obowiązek ten jest konsekwencją umowy zawartej wcześniej pomiędzy stronami (zarejestrowanym odbiorcą - usługodawcą i nabywcą towaru - usługobiorcą). Uiszczana przez zarejestrowanego odbiorcę (skarżącą) akcyza i opłaty paliwowe stanowią w tym wypadku konieczny koszt ekonomiczny świadczonej przez nią usługi (usługowe świadczenie przez nią tych czynności na rzecz nabywcy towarów), w ramach której zobowiązuje się ona do ponoszenia w imieniu własnym, ale na rzecz kontrahenta, tych ciężarów. Zwrot tego kosztu przez usługobiorcę stanowi zatem element należnego jej od kontrahenta świadczenia z tytułu tej usługi. Przedmiotowe kwoty podatku akcyzowego oraz opłaty paliwowej ponoszone przez skarżącą, a potem zwracane przez usługobiorcę (nabywcę towaru), stanowią, wraz z kwotą należnego wynagrodzenia z tytułu wykonanej usługi, skład świadczenia należnego skarżącej na podstawie zawartej z usługobiorcą umowy. Innymi słowy, kwoty należnego podatku akcyzowego oraz opłaty paliwowej są składnikami wynagrodzenia za wykonane przez usługobiorcę świadczenie. Fakt, iż jednym z jego elementów jest zapłata podatku akcyzowego i opłaty paliwowej, które uiszcza się na rzecz Skarbu Państwa, nie wpływa na zmianę statusu wykonywanej czynności. Dana czynność podlega opodatkowaniu podatkiem VAT wówczas, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą, a otrzymanym świadczeniem wzajemnym, w ten sposób, że zapłacone kwoty stanowią rzeczywiste wynagrodzenie za wyodrębnioną usługę świadczoną w ramach stosunku prawnego lub dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych. Otrzymana zapłata powinna być konsekwencją wykonania świadczenia. Wynagrodzenie musi być należne za wykonanie tego świadczenia. W analizowanej sprawie skarżąca podjęła się wykonania usługi na rzecz nabywcy towaru, polegającej na przyjęciu i wydaniu paliwa oraz dokonaniu na rzecz nabywcy czynności celno-podatkowych, w szczególności uiszczeniu podatku akcyzowego i opłaty paliwowej. Za wykonanie tych czynności otrzymała wynagrodzenie. Jako element kosztowy świadczonej usługi wynagrodzenie to dopełnia „całość należnego świadczenia”, o którym mowa w art. 29 ust. 1 u.p.t.u (zob. wyrok NSA z 4 marca 2014 r., sygn. akt I FSK 1759/12). Stąd też niezależnie od tego czy kwoty podatku akcyzowego i opłaty paliwowej zostały włączone do wynagrodzenia za wykonaną

usługę, czy też przekazywane są odrębnie jako elementy kalkulacyjne, zawsze są one należnościami zleceniobiorcy wynikającymi z danej umowy, bowiem wynikają one nie z obowiązku podatkowego zleceniobiorcy, lecz z jego zobowiązania cywilnoprawnego, a więc są należnościami otrzymanymi z tytułu odpłatnego świadczenia usługi, stanowiąc tym samym podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Do podstawy opodatkowania podatkiem VAT wlicza się zatem wszystkie elementy tworzące wartość usługi, zarówno wynagrodzenie dla zarejestrowanego odbiorcy (zleceniobiorcy), jak i wszystkie jego koszty konieczne w celu wykonania usługi. Usługa polegająca na wewnątrzwspólnotowym nabyciu towaru akcyzowego w postaci paliwa na rzecz innych podmiotów obejmuje także uiszczenie opłaty paliwowej i akcyzy we własnym imieniu na rzecz zleceniodawcy. Stanowi ona element stosunku prawnego łączącego skarżącą ze zleceniodawcą i jako taka jest obciążona podatkiem VAT.

Nie można zatem zgodzić się z tezą, że obowiązek wniesienia opłaty na podstawie stosownych przepisów prawa obciąża kontrahenta podatnika (nabywcę towaru), a podatnik zobowiązuje się umownie do wyłożenia kwoty tej opłaty w imieniu kontrahenta (uiszczenia na rzecz właściwego organu), pod warunkiem ich późniejszego zwrotu. Skoro mamy do czynienia z „podatnikiem”, to znaczy, że jest to podmiot zobowiązany do zapłaty podatku na podstawie przepisów ustawy (*in casu* ustawy o podatku od towarów i usług). Kontrahent podatnika, będący nabywcą towaru zostaje „obciążony” podatkiem po pierwsze, nie na podstawie ustawy, lecz w wyniku umowy zawartej z zarejestrowanym odbiorcą (usługodawcą), a po drugie, podatek obciąża go w sensie ekonomicznym, ponieważ na niego przenoszone są koszty wykonanej usługi.

Należy przypomnieć, że do podstawy opodatkowania w podatku VAT wlicza się wszystkie elementy „cenotwórcze” oceniane z perspektywy usługobiorcy, zobowiązanego do uiszczenia zapłaty za świadczoną usługę. Co do zasady bowiem podstawą opodatkowania podatkiem VAT jest „obrót”, rozumiany jako kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku, obejmująca całość świadczenia należnego od nabywcy. Nie jest istotne, który ze składników kwoty należnej stanowi faktyczne „przysporzenie” podatnika. Dla opodatkowania podatkiem VAT dostawy paliwa nie ma znaczenia, że usługodawca dokonując opłaty paliwowej oraz akcyzy na rzecz usługobiorcy nie odniósł dodatkowej korzyści majątkowej. Ta okoliczność jest całkowicie indyferentna dla stosowania przepisów ustawy

o podatku od towarów i usług. A zatem, nie stanowi uzasadnienia dla pomniejszenia podstawy opodatkowania w podatku VAT sytuacja, w której opłata paliwowa oraz akcyza są zwracane rejestrowanemu odbiorcy (usługodawcy) przez nabywcę paliwa akcyzowego. Taki sam mechanizm został zastosowany przy wliczaniu do „kwoty należnej” innych kosztów związanych ze świadczeniem usługi, których wartość ekonomiczna jest niejako „zwracana” w postaci odpowiedniej części wynagrodzenia (ceny) za świadczoną usługę. Tworzą one bez wątpienia składnik podstawy opodatkowania podatkiem VAT.

Przedstawioną sytuację należy odróżnić od powołanego przez skarżącą przykładu opłat skarbowej i sądowej. Ich zwrot nie wchodzi w skład podstawy opodatkowania, jednak nie dlatego, że „nie tworzy przysporzenia” po stronie podatnika podatku VAT (zarejestrowanego odbiorcy), lecz w związku z tym, że są one uiszczane w imieniu, na rzecz oraz na rachunek usługobiorców usług prawnych, stosownie do treści zawieranych z nimi umów. Przedmiotowe opłaty nie są wynagrodzeniem wnioskodawcy, czyli nie są kwotą należną z tytułu sprzedaży. Zaznaczyć jednak trzeba, że charakter czynności jaką jest uiszczanie za klienta opłat sądowych i skarbowych nie przekreśla co do zasady możliwości włączenia tych obowiązków w krąg zobowiązań usługodawcy, składających się na świadczoną przez niego obsługę prawną. Kluczowe znaczenie dla oceny podlegania danej czynności opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług ma treść łączącego strony stosunku zobowiązaniowego. Jeśli zatem ponoszenie opłat sądowych i skarbowych, zgodnie z treścią zawieranych umów, nie wchodzi w zakres świadczonej przez usługodawcę obsługi prawnej, ich zwrot nie jest opodatkowany podatkiem od towarów i usług.

Biorąc pod uwagę powyższe ustalenia, należy przyjąć, że zakres podstawy opodatkowania utrwalony w orzecznictwie sądów administracyjnych znajduje uzasadnienie w treści normatywnej wynikającej z kwestionowanego przepisu. Należy przypomnieć, że stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność w obszarze prawa podatkowego jest uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany. Poczyniona analiza językowa kwestionowanego przepisu oraz jego otoczenia normatywnego wskazuje na to, że wykładnia art. 29 ust. 1 u.p.t.u. nie powoduje niedających się pokonać trudności w ustaleniu czy akcyza oraz opłata paliwowa wchodzi w zakres podstawy opodatkowania podatkiem VAT. Tym samym nie można uznać

za uzasadniony zarzut naruszenia kwestionowanym przepisem zasad dotyczących wymogów jasności i szczególnej określoności przepisów podatkowych.

5. Pozostaje zatem zbadać czy tak ukształtowana treść pojęcia podstawy opodatkowania, determinująca obowiązki zarejestrowanego odbiorcy w zakresie podatku VAT, nie stanowi niedopuszczalnego ograniczenia prawa własności. Dla podkreślenia stopnia ingerencji kwestionowanej regulacji w sferę praw własności skarżąca powołuje w charakterze wzorca kontroli art. 64 ust. 3 Konstytucji, w myśl którego własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności. Naruszenia prawa własności upatruje ona we wprowadzeniu warunków ustalenia podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług oraz obciążeń publicznych z naruszeniem zasad wynikających z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Z dorobku orzeczniczego Trybunału Konstytucyjnego wynika, że niezgodność przepisów podatkowych z powodu braku ich jednoznaczności i określoności odbiera takim przepisom legitymację pozbawiania podatników ich własności, gdyż niekonstytucyjność przepisów prawnych odbiera władzy publicznej legitymację do pobierania podatków. Niezgodne z Konstytucją naruszenie legislacyjnych reguł stanowienia podatków może stanowić niezgodną z Konstytucją ingerencję w prawo własności podatnika, gwarantowane przez art. 64 Konstytucji. Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny podkreśla jednocześnie, że prawidłowo stanowione podatki nie są niekonstytucyjną ingerencją w sferę własności. (zob. T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 214).

Konsekwencją konstytucyjnej zasady określoności jest zasada *in dubio pro tributario*, zgodnie z którą powstałe w procesie wykładni wątpliwości co do znaczenia normy podatkowej należy rozstrzygać na korzyść podatnika (zob. W. Nykiel, A. Mariański, *komentarz do art. 217 [w:] Konstytucja RP. Tom 2. Komentarz art. 87-243*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 1489-1490). Jednak Trybunał Konstytucyjny stanowczo podkreślił, że za całkowicie bezpodstawną konstytucyjnie trzeba uznać przede wszystkim subiektywną interpretację zasady *in dubio pro tributario*, zgodnie z którą o jej aplikacji decyduje fakt wystąpienia wątpliwości po stronie określonego podmiotu (podatnika lub organu podatkowego). Trudno bowiem założyć, by zastosowanie wspomnianej zasady, mającej niekwestionowaną

podstawę konstytucyjną, zależało od tego, czy osoba dokonująca wykładni regulacji daninowej potrafi właściwie dostrzec i – wtórnie – prawidłowo usunąć wszelkie niejasności tekstu prawnego. Z tego względu konieczne i w pełni uzasadnione jest opowiedzenie za obiektywnym rozumieniem zasady *in dubio pro tributario*, według którego jej aplikacja pozostaje zrelatywizowana do tych wątpliwości, jakie w odniesieniu do danej regulacji daninowej powstają na gruncie przyjętych w kulturze prawnej reguł interpretacji. Trybunał Konstytucyjny wskazał, że jako reguła interpretacji zasada ta jest dyrektywą wykładni funkcjonalnej, która wyklucza w procesie interpretacji regulacji daninowych inne racje odwołujące się do wartości lub celów przypisywanych prawodawcy. Nieusuwalna wątpliwość dotycząca wykładni omawianego rodzaju regulacji oznacza zatem tylko taką wątpliwość, która pozostaje aktualna po zastosowaniu reguł interpretacji językowej oraz systemowej. (zob. wyrok TK z 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15).

Biorąc pod uwagę, że skarżąca ostatecznie nie wykazała zasadności zarzutu naruszenia zasad poprawnej legislacji oraz szczególnej określoności przepisów daninowych, nie można uznać, że kwestionowany przepis poprzez brak jednoznaczności nadmiernie ingeruje w prawo własności skarżącej. Nie można tym samym stwierdzić naruszenia art. 64 ust. 3 Konstytucji, gdyż w analizowanej sprawie nie mamy do czynienia z nieproporcjonalnym ograniczeniem, czy wręcz „wyzuciem” z własności.

6. Mając powyższe na uwadze, Sejm wnosi o stwierdzenie, że art. 29 ust. 1 u.p.t.u., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2013 r., jest **zgodny** z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 oraz z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Ponadto Sejm wnosi o **umorzenie** postępowania w pozostałym zakresie, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.), ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

MARSZAŁEK SEJMU

Elżbieta Witek