

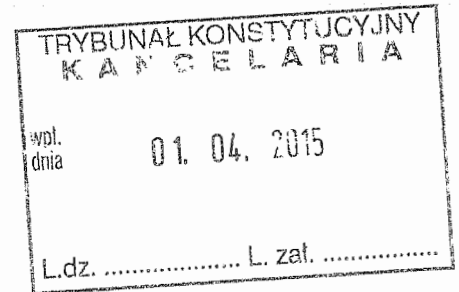


RZECZPOSPOLITA POLSKA
PROKURATOR GENERALNY

Warszawa, dnia 31 marca 2015 r.

PG VIII TK 79/14

SK 35/14



TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku ze skargą konstytucyjną L SA, w której wniesiono o stwierdzenie niezgodności:

art. 19 pkt 2 w związku z art. 15 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.) w zakresie, w jakim zezwala na wyznaczenie przez radę gminy w drodze uchwały inkasenta opłaty targowej bez uprzedniego uzyskania jego zgody, z art. 20 w związku z art. 22 oraz art. 64 ust. 1 i 2, a także art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

– na podstawie art. 33 w związku z art. 52 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) –

przedstawiam następujące stanowisko:

- 1) art. 19 pkt 2 w związku z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.) w zakresie, w jakim zezwala na wyznaczenie w drodze uchwały wydanej przez radę gminy podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą jako inkasenta opłaty targowej bez uprzedniego uzyskania jego zgody, jest zgodny z art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;

2) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym – ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

L. SA (dalej: Skarżąca) jest spółką prawa handlowego prowadzącą zarobkową działalność gospodarczą. Spółka ta zaskarżyła art. 19 pkt 2 w związku z art. 15 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.; dalej: u.p.o.l. lub zaskarżona ustawa) w zakresie, w jakim zezwala na wyznaczenie przez radę gminy w drodze uchwały inkasenta opłaty targowej bez uprzedniego uzyskania jego zgody, i wystąpiła o stwierdzenie niezgodności tego przepisu z art. 20 w związku z art. 22 oraz art. 64 ust. 1 i 2, a także art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Zaskarżony przepis stanowił – zdaniem Skarżącej – podstawę prawną wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia sierpnia 2013 r., sygn.

, którym ostatecznie orzeczono o jej prawach określonych w Konstytucji.

Skarga została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego.

Skarżąca prowadzi ponadregionalny rynek hurtowy zlokalizowany w części Polski. Na rynku tym powierzchnię handlową wynajmuje około firm działających we własnym zakresie.

W dniu grudnia 2006 r. Rada Gminy N. podjęła uchwałę nr w sprawie ustalenia stawek dziennych opłaty targowej, zasad ustalania i poboru, określenia inkasentów i wynagrodzenia za inkaso. Podstawę podjęcia uchwały stanowił art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o

samorządzie gminnym (aktualny tekst jednolity: Dz. U. z 2013 r., poz. 594 ze zm.; dalej: u.s.g.) oraz art. 15 ust. 1 i art. 19 pkt 1 lit. a i pkt 2 u.p.o.l. W § 3 uchwały zarządzone pobór opłaty targowej na prowadzonym przez Skarżącą rynku hurtowym w drodze inkasa i wyznaczono ją na inkasenta. Wynagrodzenie prowizyjne za inkaso opłaty targowej ustalono w wysokości 20% zainkasowanych kwot. Uchwała ta była dwukrotnie zmieniana. Po raz pierwszy uchwałą z dnia stycznia 2007 r., nr , w miejsce Skarżącej inkasentem wyznaczono Zakład Gospodarki Komunalnej w N . Kolejną zmianę wprowadzono uchwałą z dnia grudnia 2008 r., nr , ponownie wyznaczając Skarżącą na inkasenta i ustalając wynagrodzenie za inkaso opłaty targowej w wysokości 25% zainkasowanych kwot.

Skarżąca nie wyraża zgody na pełnienie obowiązków inkasenta opłaty targowej, gdyż zadania związane z pełnieniem tej funkcji są sprzeczne z celami prowadzonej działalności i negatywnie wpływają na jej wizerunek u producentów rolnych, do których kierowana jest oferta współpracy. Dlatego zaskarżono uchwałą Rady Gminy N z dnia grudnia 2006 r., nr , w brzmieniu nadanym uchwałą z dnia grudnia 2008 r., nr , zarzucając jej m.in. naruszenie art. 19 pkt 2 u.p.o.l. poprzez wyznaczenie Skarżącej jako inkasenta opłaty targowej wbrew jej woli i bez uzyskania jej zgody.

Wyrokiem z dnia marca 2010 r., sygn. , Wojewódzki Sąd Administracyjny w L stwierdził nieważność § 1 uchwały z dnia grudnia 2008 r. w części dotyczącej wyznaczenia Skarżącej jako inkasenta opłaty targowej. Orzeczenie to zaskarżyła Gmina N . Wyrokiem z dnia sierpnia 2011 r., sygn. , Naczelny Sąd Administracyjny uchylił wyrok sądu I instancji i przekazał temu sądowi sprawę do ponownego rozpoznania. W uzasadnieniu Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że Wojewódzki Sąd Administracyjny w L dopuścił się błędnej wykładni art. 19 pkt 2 u.p.o.l., gdyż uznał, że przepis ten nakłada na organ uchwałodawczy

jednostki samorządu terytorialnego obowiązek uzyskania zgody podmiotu określonego w uchwale jako inkasenta opłaty targowej na pełnienie obowiązków związanych z poborem opłaty targowej. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, taka wykładnia jest sprzeczna z brzmieniem art. 19 pkt 2 u.p.o.l., ponieważ na mocy uchwały rady gminy, podjętej na podstawie tego przepisu, pomiędzy gminą a inkasentem nawiązuje się stosunek administracyjnoprawny, który jest skuteczny bez konieczności wyrażania zgody przez podmiot wskazany jako inkasent. Wojewódzki Sąd Administracyjny w L , który ponownie rozpoznawał sprawę, związany był stanowiskiem wyrażonym przez Naczelną Sąd Administracyjny i dlatego wyrokiem z dnia listopada 2011 r., sygn. , skargę oddalił. Naczelną Sąd Administracyjny, rozpoznający skargę kasacyjną, oddalił ją wyrokiem z dnia sierpnia 2013 r., sygn. .

Zgodnie z art. 19 pkt 2 u.p.o.l., rada gminy, w drodze uchwały może zarządzić pobór opłat określonych w zaskarżonej ustawie w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso. Art. 15 ust. 1 u.p.o.l. stanowi: „Opłatę targową pobiera się od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach, z zastrzeżeniem ust. 2b”. Kolejne ustępy tego artykułu zawierają definicję targowiska, określenie miejsc, w których sprzedaż nie podlega opłacie targowej, i zapis o dopuszczalności pobierania opłaty targowej niezależnie od należności przewidzianych w odrębnych przepisach za korzystanie z urządzeń targowych oraz za inne usługi świadczone przez prowadzącego targowisko.

Od czasu wydania uchwały Rady Gminy N z dnia grudnia 2008 r. brzmienie art. 19 pkt 2 u.p.o.l. nie uległo zmianie, natomiast treść art. 15 ust. 1 u.p.o.l. uzupełniono o zwrot: „ , z zastrzeżeniem ust. 2b.”. Zmiana powyższa nie ma znaczenia dla dokonania oceny sformułowanych w skardze zarzutów.

Skarżąca podnosi, że art. 19 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 15 u.p.o.l. narusza podmiotowe prawo wynikające z zasady wolności gospodarczej, o której mowa w art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji, a także prawo własności wyrażone w art. 64 ust. 1 i 2 ustawy zasadniczej oraz zasady ograniczania korzystania z konstytucyjnych wolności i praw określone w art. 31 ust. 3 Konstytucji (skarga konstytucyjna, s. 5 – 6).

W punkcie III skargi konstytucyjnej Skarżąca wskazuje naruszone prawa konstytucyjne. Na początku tego punktu przedstawiono rozumienie art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji. W ocenie Skarżącej, naruszenie tych artykułów w niniejszej sprawie skutkuje dodatkowo naruszeniem art. 64 ustawy zasadniczej (skarga, s. 6). Na zakończenie tego punktu uzasadnienia skargi Skarżąca stwierdza, że wyznaczenie inkasenta opłaty targowej bez wcześniejszego uzyskania jego zgody na pełnienie tej funkcji narusza art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Sposób uzasadnienia skargi daje podstawę do przyjęcia, że Skarżąca wskazuje jako wzorce kontroli konstytucyjności zaskarżonego przepisu art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji oraz odrębnie – jako samodzielne wzorce – art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji. W takim ujęciu wzorce te zostały również podane w *petitum* skargi.

Pewne wątpliwości co do takiego sposobu określenia wzorców kontroli rodzą inne fragmenty uzasadnienia skargi. Na stronie 7 skargi Skarżąca stwierdza, że art. 19 pkt 2 u.p.o.l., stanowiący podstawę prawną uchwały Rady Gminy N z dnia grudnia 2008 r., narusza art. 20 i art. 22 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji. Natomiast na stronach 10 i 11 skargi odnotowano związek między art. 22 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, co stanowiło podstawę do oceny, że ingerencja jednostki samorządu terytorialnego w konstytucyjne prawa i wolności skarżącej, która miała miejsce w stanie faktycznym sprawy, nie znajduje usprawiedliwienia w kontekście art. 22 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Wydaje się jednak, że odwołanie się do art. 31 ust. 3 Konstytucji

miało jedynie na celu wykazanie, iż ograniczenie wolności działalności gospodarczej musi spełniać wymogi proporcjonalności wywodzone z treści tego artykułu.

Mimo tych niekonsekwencji w przedstawieniu wzorców kontroli pozostałe części uzasadnienia skargi dają podstawę do przyjęcia, że intencją Skarżącej było takie sformułowanie tych wzorców, jak podano w *petitum* skargi.

Przedstawiając sposób naruszenia praw konstytucyjnych Skarżąca podnosi, że w ramach wolności gospodarczej ma ona prawo między innymi do wyboru rodzaju prowadzonej działalności oraz wyboru podmiotów, z którymi współpracuje. Poprzez wyznaczenie jej jako inkasenta opłaty targowej Skarżąca została zobowiązana jednostronnie do współpracy z Gminą N , a jednocześnie narzucony jej został obowiązek prowadzenia określonej działalności. Aby zrealizować ten obowiązek Skarżąca jest zmuszona wyznaczyć osoby, które będą pobierać opłaty i wpłacać je organowi podatkowemu. Musi ona także przechowywać dokumenty związane z inkasem opłaty do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania inkasenta. W związku z tym spółka zmuszona jest ponosić dodatkowe koszty wynikające z konieczności zatrudnienia pracowników odpowiedzialnych za prawidłowy pobór i rozliczenie opłaty targowej.

Skarżąca wskazuje, że ograniczenie wolności działalności gospodarczej dopuszczalne jest tylko w drodze ustawy, a wymogu tego nie spełnia wyznaczenie jej do pełnienia obowiązków inkasenta na podstawie uchwały rady gminy. Ponadto, wyznaczenie to służyło tylko wygodzie organu podatkowego, który przerzucił na spółkę część swoich obowiązków i kosztów związanych z poborem opłaty targowej, co nie może stanowić uzasadnienia przesłanki ograniczenia wolności działalności gospodarczej w postaci „ważnego interesu publicznego”.

Przed przystąpieniem do oceny konstytucyjności zaskarżonych unormowań konieczne jest ustalenie, czy analizowana skarga spełnia wymagania formalne.

Skarga konstytucyjna jest nadzwyczajnym środkiem ochrony konstytucyjnych wolności i praw jednostki naruszonych przez władze publiczne. Przesłanki wniesienia oraz merytorycznego jej rozpoznania zostały uregulowane w art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz w przepisach ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.; dalej: ustawa o TK). Do formalnych wymogów skargi konstytucyjnej, określonych w art. 47 ust. 1 ustawy o TK, należą m.in.: wskazanie, jakie konstytucyjne wolności i prawa oraz w jaki sposób zostały naruszone, a także uzasadnienie, które zawiera uprawdopodobnienie zarzutów postawionych kwestionowanej regulacji. Obowiązek wypełnienia tych wymogów spoczywa na skarżącym. Nie jest natomiast rolą Trybunału Konstytucyjnego zastępowanie skarżącego w realizacji tego obowiązku, gdyż Trybunał nie może podejmować ani prowadzić spraw z urzędu.

Z uwagi na domniemanie konstytucyjności przepisów prawa, skarżący obowiązany jest przedstawić konkretne i przekonujące argumenty świadczące o niekonstytucyjności zakwestionowanych regulacji. Tym samym skarżący nie tylko winien wskazać, jakie konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone kwestionowaną regulacją, lecz także opisać „sposób” tego naruszenia. Argumenty te muszą koncentrować się na problemie merytorycznej niezgodności zachodzącej między unormowaniami stanowiącymi przedmiot skargi konstytucyjnej a tymi, które określone są w niej jako wzorce kontroli. Tym samym nie wystarczy, że skarżący wskaże określone przepisy oraz przepisy konstytucyjne, z którymi są one, w jego opinii, niezgodne. Musi on także wyjaśnić, na czym owa niezgodność polega. Jest to przesłanka konieczna do uznania dopuszczalności skargi konstytucyjnej (zob. wyrok Trybunału

Konstytucyjnego z dnia 2 lutego 2012 r., sygn. SK 14/09, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 17).

Skarga konstytucyjna ma charakter środka ochrony wolności i praw podmiotowych. Owa zasadnicza funkcja określa sposób ukształtowania konstytucyjnych przesłanek, warunkujących dopuszczalność merytorycznego rozpoznania skargi. W szczególności przedmiotem skargi konstytucyjnej może być wyłącznie ta norma prawna, która stanowiła podstawę wydania przez organ władzy publicznej orzeczenia naruszającego prawa lub wolności konstytucyjne skarżącego. Przesądza to o konieczności istnienia merytorycznego związku pomiędzy treścią zakwestionowanej normy prawnej a podjętym na jej podstawie rozstrzygnięciem oraz zarzucanym temu rozstrzygnięciu naruszeniem praw lub wolności konstytucyjnych. Regulacja prawna stanowiąca przedmiot skargi konstytucyjnej musi więc w ten sposób determinować w sensie normatywnym treść wydanego orzeczenia, iż prowadzi to do wskazanego w skardze naruszenia praw lub wolności konstytucyjnych przysługujących skarżącemu (zob. postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 lutego 2001 r., sygn. Ts 193/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 77 i przywołane tam orzeczenia).

Trybunał Konstytucyjny wskazuje, że „[d]o zasadniczych przesłanek dopuszczalności występowania ze skargą konstytucyjną należy uczynienie jej przedmiotem przepisów (ustawy lub innego aktu normatywnego) wykazujących podwójną kwalifikację. Będąc podstawą prawną ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie skarżącego przez sąd lub organ administracji publicznej, muszą one prowadzić jednocześnie do naruszenia wskazywanych przez skarżącego konstytucyjnych wolności lub praw. Skarżący jest przy tym zobligowany (...) do wskazania, które przepisy kwestionowanego aktu normatywnego wykazują taką kwalifikację” (postanowienie z dnia 19 października 2004 r., sygn. SK 13/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 101).

Zgodnie z utrwaloną linią orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, na każdym etapie postępowania niezbędne jest kontrolowanie, czy nie zachodzi

któraś z ujemnych przesłanek wydania wyroku, skutkujących obligatoryjnym umorzeniem postępowania (por. np. postanowienia z dnia: 21 października 2003 r., sygn. SK 41/02, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 89; 6 lipca 2004 r., sygn. SK 47/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 74; 21 marca 2006 r., sygn. SK 58/05, OTK ZU nr 3/A/2006, poz. 35; 24 października 2006 r., sygn. SK 65/05, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 145 oraz wyrok z dnia 13 lipca 2011 r., sygn. K 10/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 56). Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie konsekwentnie prezentuje stanowisko, że skład rozpoznający sprawę merytorycznie nie jest związany stanowiskiem zajęтым uprzednio w zarządzeniu wydanym w toku wstępnego rozpoznania skargi konstytucyjnej lub wniosku (zob. postanowienia z dnia: 24 października 2006 r., sygn. SK 65/05, *op. cit.*; 30 czerwca 2008 r., sygn. SK 15/07, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 98; 8 lipca 2008 r., sygn. K 40/06, OTK ZU nr 6/A/2008, poz. 113; 16 czerwca 2009 r., sygn. SK 22/07, OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 97; 2 grudnia 2010 r., sygn. SK 11/10, OTK ZU nr 10/A/2010, poz. 131 oraz 4 lipca 2011 r., sygn. SK 27/10, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 63). Nadanie skardze konstytucyjnej lub wnioskowi dalszego biegu nie oznacza bowiem konwalidacji wad formalnych tego pisma. Wydanie przez sędziego odpowiedniego zarządzenia w tej kwestii nie usuwa braków formalnych czy oczywistej bezzasadności (zob. postanowienia z dnia: 20 marca 2002 r., sygn. K 42/01, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 21; 16 października 2002 r., sygn. K 23/02, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 76 oraz 16 lutego 2011 r., sygn. SK 40/09, OTK ZU nr 1/A/2011, poz. 6). Zatem – jeśli występują co do tego wątpliwości – należy w pierwszej kolejności zweryfikować, czy nie zachodzą przeszkody formalne uniemożliwiające merytoryczne rozpoznanie sprawy (zob. postanowienie z dnia 7 maja 2013 r., sygn. SK 31/12, OTK ZU nr 4/A/2013, poz. 46).

W rozpatrywanej sprawie wątpliwości budzi sposób uzasadnienia naruszenia praw podmiotowych określonych w art. 64 ust. 1 Konstytucji oraz braku równej dla wszystkich ich ochrony prawnej, a także możliwość powołania

w postępowaniu ze skargi konstytucyjnej art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej jako samodzielnego wzorca kontroli.

Skarżąca stwierdza, że art. 19 pkt 2 w związku z art. 15 u.p.o.l. narusza jej prawo własności. Nie przedstawia natomiast odpowiednich argumentów na poparcie tej tezy. Podaje ona, że regulacja z art. 64 Konstytucji nawiązuje do zasad ustrojowych oraz do oparcia społecznej gospodarki rynkowej na własności prywatnej i tym samym to prawo podmiotowe uzupełnia zasady ustroju wyrażone w art. 20 ustawy zasadniczej. Gwarancje tworzone przez to prawo dotyczą możliwości posiadania własności przez jednostkę i prawa do spokojnego korzystania z niej. Skarżąca nie wykazała jednak, w jaki sposób jej prawo własności zostało naruszone i nie wyjaśniła, na czym polega niezgodność zaskarżonego przepisu z obowiązkiem władz publicznych zapewnienia prawom wyszczególnionym w art. 64 ust. 1 Konstytucji równej dla wszystkich ochrony prawnej.

Z art. 79 ust. 1 Konstytucji w zw. z art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK wynika jednoznacznie, że wzorcem kontroli w postępowaniu ze skargi konstytucyjnej mogą być tylko przepisy, które określają konstytucyjne wolności i prawa człowieka i obywatela (zob. w szczególności postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 października 2001 r., SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225). Przy tym założeniu stwierdzić należy, iż art. 31 ust. 3 Konstytucji nie może być samodzielną (wyłączną) podstawą skargi konstytucyjnej, albowiem przepis ten takich wolności ani praw nie proklamuje. Mówiąc dokładniej, przepis ten nie wyraża w sposób pełny odrębnych wolności lub praw, a czyni to jedynie w sposób cząstkowy i uzupełniający, ściśle związany z innymi normami Konstytucji. Jak wynika z tytułu podrozdziału, w którym został umiejscowiony, wyraża on zasadę ogólną dotyczącą konstytucyjnych wolności i praw człowieka i obywatela. Zasada ta dotyczy „ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw”, nie jest więc podstawą odrębnego typu wolności lub prawa. Wynika z tego, że przepis ten nie formułuje samoistnego

prawa o randze konstytucyjnej i zawsze musi być współstosowany z innymi normami Konstytucji (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 2003 r., sygn. SK 24/02, OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 33).

Dlatego postępowanie w zakresie badania zgodności zaskarżonego przepisu z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji podlega umorzeniu z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku.

Na marginesie w tym miejscu należy dodatkowo wskazać, że Trybunał Konstytucyjny, w wyroku z dnia z dnia 13 października 2010 r., sygn. Kp 1/09 (OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 74), wyjaśniając treści normatywne art. 22 Konstytucji w powiązaniu z treściami normatywnymi art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej, stwierdził, że w klauzuli „ważnego interesu publicznego”, o którym mowa w art. 22 Konstytucji, mieszczą się również przesłanki materialnoprawne określone w art. 31 ust. 3 Konstytucji, wspólne dla ograniczenia wszystkich praw i wolności konstytucyjnych, oraz inne przesłanki, uzasadnione przez ustawodawcę na gruncie norm i wartości konstytucyjnych jako przesłanki „ważnego interesu publicznego”. Zasada proporcjonalności, związana z materialnoprawnymi przesłankami ograniczenia wolności działalności gospodarczej, określona jest więc treściami normatywnymi art. 31 ust. 3 oraz art. 22 Konstytucji. Natomiast wymogi formalne ograniczenia wolności działalności gospodarczej, związane z nakazem ustawowej regulacji wspomnianego ograniczenia, określone są w art. 22 Konstytucji, który stanowi *lex specialis* w stosunku do ogólnych reguł ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw ustanawianych tylko w ustawie, określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 27 lutego 2014 r., sygn. P 31/13 (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 16), „w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, że art. 22 Konstytucji, regulując wprost w sposób wyczerpujący i kompleksowy zarówno formalne, jak i materialne przesłanki ograniczenia wolności działalności gospodarczej, stanowi *lex*

specialis w stosunku do art. 31 ust. 3 Konstytucji, wyłączając jego stosowanie jako adekwatnego wzorca kontroli ustawowych ograniczeń wolności działalności gospodarczej. (...) zakres dopuszczalnych ograniczeń wolności działalności gospodarczej jest, przynajmniej patrząc pod kątem materialnych podstaw (przesłanek) ograniczeń, szerszy od zakresu dopuszczalnych ograniczeń tych wolności i praw, do których odnosi się art. 31 ust. 3 Konstytucji”.

W związku z tym należy uznać, iż w niniejszej sprawie, nawet gdyby – przy wykorzystaniu zasady *falsa demonstratio non nocet* – przyjąć, że intencją Skarżącej było – wbrew brzmieniu *petitum* skargi konstytucyjnej i przeważającej części jej uzasadnienia – sformułowanie wzorca kontroli złożonego z art. 20 w związku z art. 22 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji, to i tak zbędne byłoby powoływanie tego ostatniego przepisu.

Dla całościowego przedstawienia tej materii konieczne jest jednak wskazanie, że Trybunał Konstytucyjny uznawał niekiedy adekwatność wzorca z art. 31 ust. 3 Konstytucji w sprawach dotyczących granic ingerencji organów władzy publicznej w sferę wolności działalności gospodarczej. W wyroku z dnia 25 maja 2009 r., sygn. SK 54/08, Trybunał, odwołując się do cytowanego wcześniej wyroku z dnia 29 kwietnia 2003 r., sygn. SK 24/02, zauważył, że „w powołanym orzeczeniu Trybunał podkreślił, iż art. 22 Konstytucji stanowi *lex specialis* w zakresie przesłanek uzasadniających ingerencję w sferę wolności gospodarczej. Trybunał nie twierdził natomiast, że pozostałe zasady wyznaczające granice ingerencji organów władzy publicznej w sferę wolności i praw konstytucyjnych, nie mogą mieć zastosowania w wypadku wolności gospodarczej. Ograniczenia w zakresie korzystania z wolności gospodarczej powinny być ustanawiane tylko w ustawie przy poszanowaniu zasady proporcjonalności oraz zakazu naruszania istoty tej wolności. Z tego względu nie można uznać, że w rozpoznawanej sprawie art. 31 ust. 3 Konstytucji jest nieadekwatnym wzorcem konstytucyjnym” (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 69).

Również w jednym z ostatnich orzeczeń, a mianowicie w wydanym w pełnym składzie Trybunału wyroku z dnia 11 marca 2015 r., sygn. P 4/14, Trybunał Konstytucyjny stwierdził zgodność zaskarżonego przepisu z art. 20 i art. 22 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji. W chwili sporządzania niniejszego stanowiska nie było opublikowane uzasadnienie tego wyroku i nie można podać, jakimi motywami kierował się Trybunał przy jego wydawaniu w tej części.

Przed merytorycznym odniesieniem się do sformułowanych przez Skarżącą zarzutów konieczne jest określenie dopuszczalnego zakresu zaskarżenia w niniejszej sprawie.

Kontrola konstytucyjna inicjowana w wyniku skargi konstytucyjnej nie jest kontrolą abstrakcyjną, lecz kontrolą konkretną. Przedmiotem kontroli, jak wielokrotnie podkreślał Trybunał Konstytucyjny, jest ta norma, która wiąże się ze stanem faktycznym skargi (zob. postanowienie z dnia 22 maja 2007 r., sygn. SK 38/05, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 59).

Skarżąca przedmiotem zaskarżenia czyni art. 19 pkt 2 w związku z art. 15 u.p.o.l. Podstawą wydania uchwał Rady Gminy N , nakładających na Skarżącą obowiązki inkasenta opłaty targowej, oprócz art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g. oraz art. 19 pkt 1 lit. a i pkt 2 u.p.o.l., był art. 15 ust. 1 u.p.o.l. Tylko ustęp 1 tego artykułu wiąże się bezpośrednio ze stanem faktycznym skargi i stanowił, obok art. 19 pkt 2 u.p.o.l., podstawę rozstrzygnięcia.

Skarżąca, prowadząca działalność gospodarczą, wskazuje na naruszenie przez zaskarżony przepis konstytucyjnych zasad dotyczących wolności działalności gospodarczej. Dlatego zaskarżenie należy ograniczyć do zakresu, w jakim kwestionowany przepis umożliwia wyznaczenie jako inkasenta podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. W przypadku osób nieprowadzących takiej działalności wzorce z art. 20 i art. 22 Konstytucji byłyby nieadekwatne.

Istotą zarzutu sformułowanego w skardze konstytucyjnej jest wykazanie, że wyznaczenie przez radę gminy jako inkasenta podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, bez uzyskania jego zgody, stanowi ograniczenie wolności takiej działalności, które nie jest uzasadnione ważnym interesem publicznym i następuje w drodze uchwały, będącej aktem prawa miejscowego, a nie ustawą, jak wymaga tego art. 22 Konstytucji.

Oceny konstytucyjności zaskarżonego przepisu należy dokonać z uwzględnieniem szerszego kontekstu normatywnego.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych normuje podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych oraz opłaty: targową, miejscową, uzdrowiskową i od posiadania psów (art. 1 u.p.o.l.). Organami podatkowymi pierwszej instancji w zakresie wszystkich podatków i opłat lokalnych są wójt, burmistrz oraz prezydent miasta (art. 1c u.p.o.l.). Opłatę targową – o czym była już mowa – pobiera się od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach (art. 15 ust. 1 u.p.o.l.). Opłatę targową, mimo nazwy, należy uznać za typowy podatek. Odpowiada on definicji podatku wskazanej w art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.; dalej: o.p.), zgodnie z którą podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Obowiązek płacenia opłaty targowej nie jest zależny od świadczeń wzajemnych ze strony gminy na rzecz kupców dokonujących sprzedaży na targowiskach. Na powyższe wskazuje również art. 15 ust. 3 u.p.o.l., z którego wynika, że pobieranie opłaty targowej jest niezależne od należności za korzystanie z urządzeń targowych czy też konieczności ponoszenia opłat za usługi świadczone przez prowadzącego targowisko. W związku z powyższym, zobowiązanie z tytułu opłaty targowej należy uznać za

typowe zobowiązanie podatkowe powstające z mocy prawa, z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.). Takim zdarzeniem będzie dokonywanie sprzedaży na targowisku (zob. G. Dudar, komentarz do art. 15 u.p.o.l., teza 1, [w:] G. Dudar, L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, System Informacji Prawnej Lex).

Zaskarżony przepis art. 19 pkt 2 u.p.o.l. upoważnia radę gminy do zarządzenia poboru opłat lokalnych w drodze inkasa oraz do określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso. Inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu (art. 9 o.p.). Zarządzając pobór podatków i opłat w drodze inkasa, rada gminy może na określone podmioty nałożyć obowiązki inkasentów tylko w takim zakresie, jaki wynika z definicji legalnej inkasenta zamieszczonej w art. 9 o.p. (zob. R. Mastalski, komentarz do art. 9 o.p., s. 89, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Oficyna Wydawnicza „Unimex” 2011). Inkasent, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 9 o.p., odpowiada za podatek pobrany a niewpłacony (art. 30 § 2 o.p.). Osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, będące inkasentami, są obowiązane wyznaczyć osoby, do których obowiązków należy pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, a także zgłosić właściwemu miejscowo organowi podatkowemu imiona, nazwiska i adresy tych osób (art. 31 o.p.). Inkasenci obowiązani są przechowywać dokumenty związane z inkasem podatków do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania inkasenta (art. 32 § 1 o.p.).

Inkasent, który pobranego podatku nie wpłaca w terminie na rzecz właściwego organu, oraz taki, który nie wyznacza w wymaganym terminie osoby, do której obowiązków należy pobieranie podatków oraz terminowe

wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, lub nie zgłasza właściwemu miejscowo organowi podatkowemu wymaganych danych takiej osoby, podlega karom określonym w przepisach art. 77 i art. 79 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.; dalej: k.k.s.).

Uchwała rady gminy podjęta na podstawie art. 19 pkt 2 u.p.o.l. jest wystarczającą podstawą do nałożenia na inkasenta obowiązków wynikających z art. 9 o.p. Inkasent jest zobowiązany do pobrania od podatnika podatku (opłaty) i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Na mocy takiej uchwały, pomiędzy gminą i inkasentem nawiązuje się stosunek administracyjnoprawny, który jest skuteczny, bez konieczności wyrażenia zgody przez podmiot wskazany jako inkasent (zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 lutego 1992 r., sygn. SA/Po 1130/91, opublikowany w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Zarządzenie inkasa znakomicie ułatwia pobór opłat lokalnych. Niektóre z nich są realizowane w praktyce jedynie w tej formie, co nie wyklucza ich opłacania w inny sposób przewidziany w ordynacji podatkowej. Art. 59 o.p. stanowi, iż zobowiązanie podatkowe wygasa wskutek m.in. zapłaty podatku. Za termin dokonania zapłaty przyjmuje się, przy zapłacie gotówką, dzień wpłacenia kwoty podatku w kasie organu podatkowego lub na jego rachunek bankowy, albo dzień pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta, a – w obrocie bezgotówkowym – dzień obciążenia rachunku podatnika na podstawie polecenia przelewu (art. 60 § 1 o.p.). Z przepisów tych wynika, że podatnik może również skutecznie regulować należności podatkowe przez wpłatę określonej kwoty na rachunek organu w placówce pocztowej, jak i przez pobranie kwoty podatku przez inkasenta (zob. uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu z dnia 18 listopada 2009 r. nr 26/92/2009, opublikowana w Systemie Informacji Prawnej Legalis).

Bardzo często inkasentem opłaty targowej jest osoba prowadząca targowisko. W doktrynie wskazuje się przy tym, że niezmiernie istotnym instrumentem zapewniającym skuteczność inkasa jest wynagrodzenie inkasenta. Rada gminy, chcąc zapewnić uzyskanie zakładanych wpływów z opłat, powinna ustalić wynagrodzenie na takim poziomie, aby inkasent był materialnie zainteresowany poborem tych opłat. Gdy takiego zainteresowania nie będzie, wówczas inkasent nie będzie wywiązywał się ze swoich obowiązków. Organy gminy w takiej sytuacji nie mają żadnych instrumentów prawnych do przymuszenia inkasentów do wykonywania ciążących na nich obowiązków. Inkasent odpowiada jedynie za podatki i opłaty pobrane i nieprzekazane na rzecz budżetu, nie odpowiada zaś za niepobranie podatków i opłat. Niewykonywanie przez inkasentów ciążących obowiązków związanych z poborem podatków i opłat lokalnych nie jest także karalne na podstawie k.k.s. W przypadku niewywiązania się inkasenta z nałożonych na niego, w drodze uchwały, obowiązków rada gminy może jedynie odwołać go i powołać inną osobę (zob. G. Dudar, komentarz do art. 19 u.p.o.l., teza 4, *op. cit.*).

Nałożenie na inkasentów dodatkowych obowiązków (poza pobraniem opłaty i jej wpłaceniem na rachunek gminy) wymaga ich zgody. Dodatkowe obowiązki, np. prowadzenie ewidencji podatników, są najczęściej regulowane w umowie o inkaso zawieranej z inkasentem. Zawarcie takiej umowy jest skutecznym sposobem realizacji poszczególnych opłat. W przypadku niewywiązania się inkasenta z obowiązków wynikających z umowy, gmina może dochodzić swoich roszczeń na drodze powództwa cywilnego przed sądem powszechnym. Nie jest to materia objęta przepisami o.p. oraz k.k.s.

Oprócz opłat i podatków wyszczególnionych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, rada gminy może określić inkasentów i zarządzić pobór w drodze inkasa podatku rolnego od osób fizycznych (na podstawie art. 6b ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym; Dz. U. z 2013 r., poz. 1381 ze

zm.) oraz podatku leśnego od osób fizycznych (art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym; Dz. U. z 2013 r., poz. 465).

Brak przepisu rangi ustawowej, upoważniającego radę gminy do podjęcia stosownej uchwały w zakresie wyznaczenia inkasentów, wyłącza możliwość stosowania instytucji inkasenta do poboru danej daniny publicznoprawnej.

W doktrynie prezentowany jest pogląd, iż obowiązki składające się na funkcję inkasenta oraz towarzyszące im obowiązki o charakterze techniczno – organizacyjnym (określone w art. 31 i art. 32 o.p.) są – w świetle unormowań konstytucyjnych – ciężarami publicznymi z art. 84 Konstytucji (zob. M. Budziarek, komentarz do art. 9 o.p., s. 117, [w:] *Ordynacja podatkowa*, pod red. H. Dzwonkowskiego, Wydawnictwo C. H. Beck 2011).

Reasumując powyższe ustalenia, stwierdzić należy, że w praktyce jedynym obowiązkiem, który inkasent musi wykonać – gdyż w przypadku jego zaniechania grozi mu kara za popełnione wykroczenie skarbowe – jest wyznaczenie osoby, do której zadań będzie należeć pobieranie opłaty targowej oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, a następnie zgłoszenie organowi podatkowemu wymaganych danych takiej osoby. Brak realizacji nałożonego uchwałą rady gminy obowiązku poboru opłaty lokalnej nie rodzi dla inkasenta żadnej odpowiedzialności. W takiej sytuacji – siłą rzeczy – nie będzie on zobowiązany do wpłacenia pobranej opłaty na rzecz gminy ani do przechowywania dokumentów związanych z jej inkasem.

Konieczne jest więc rozważenie, czy takie ograniczenie wolności działalności gospodarczej pozostaje w zgodności z art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji.

Treściowym punktem wyjścia w art. 20 Konstytucji jest wskazanie zasady społecznej gospodarki rynkowej jako podstawy ustroju gospodarczego RP. W sensie pozytywnym idei społecznej gospodarki rynkowej nie da się określić precyzyjną definicją prawną, można jedynie powiedzieć, że ma to być gospodarka, której podstawowym motorem rozwoju mają być mechanizmy

rynkowe, na które państwo może i powinno oddziaływać w celu łagodzenia społecznych skutków funkcjonowania wolnego rynku, ale których państwo nie może zastępować własnymi decyzjami. Zasada wolności gospodarczej została wymieniona na pierwszym miejscu, co podkreśla jej rolę jako istoty ustroju społecznej gospodarki rynkowej. Ten fragment art. 20 należy postrzegać w organicznym związku z art. 22 Konstytucji, bo dopiero łącznie wyznaczają one przedmiot i granice wolności gospodarczej. Skoro bowiem treść art. 22 wyczerpuje się we wskazaniu przesłanek i granic ograniczeń tej wolności, to jedynym konstytucyjnym przepisem, w którym wyraźnie zagwarantowano jej istnienie, pozostaje art. 20 ustawy zasadniczej (zob. L. Garlicki, tezy do art. 20 Konstytucji, s. 6 – 8, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, Wydawnictwo Sejmowe 2005, tom IV).

Zasadniczą treścią art. 22 Konstytucji jest wskazanie przesłanek ustanawiania ograniczeń wolności działalności gospodarczej. Jest oczywiste, że wolność ta nie może mieć charakteru absolutnego, więc możliwe i potrzebne jest ustanawianie różnego rodzaju jej ograniczeń. Działalność gospodarcza, ze względu na jej charakter, a zwłaszcza na bliski związek z interesami innych osób, jak i interesem publicznym, może podlegać różnego rodzaju ograniczeniom w stopniu większym niż prawa i wolności o charakterze osobistym bądź politycznym. Art. 22 ustawy zasadniczej wymaga – w płaszczyźnie formalnej – by ograniczenia wolności działalności gospodarczej były ustanawiane tylko w drodze ustawy, a w płaszczyźnie materialnej – aby były ustanawiane tylko ze względu na ważny interes publiczny (zob. L. Garlicki, tezy do art. 22 Konstytucji, s. 11 – 12, *op. cit.* i powołane tam poglądy doktryny oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego).

Trybunał Konstytucyjny w swoim dotychczasowym orzecznictwie zwracał uwagę, że analiza treści normatywnych art. 22 Konstytucji, ściśle związanego z art. 20 ustawy zasadniczej, ujawnia, że zamieszczone w obydwu przepisach Konstytucji wyrażenie „wolność działalności gospodarczej” oznacza

nie tylko zasadę ustrojową, co wynika chociażby z dyrektyw wykładni systemowej (obydwa przepisy zamieszczone są w rozdziale I Konstytucji, zawierającym zasady ustrojowe Rzeczypospolitej Polskiej), lecz także zasadę wolności podmiotów w sferze działalności gospodarczej. Z zasady wolności działalności gospodarczej, o której mowa w art. 20 i art. 22 Konstytucji, wynika wolność działalności gospodarczej jako jedna z podstawowych wolności przysługujących podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą (osoby fizyczne, osoby prawne), będąca jednym z przejawów fundamentalnej zasady państwa demokratycznego, a mianowicie zasady wolności jednostki. Trybunał zwracał w swoich orzeczeniach uwagę, że systemowe powiązania między art. 20 i art. 22 Konstytucji oznaczają, iż wolności działalności podmiotów w sferze gospodarczej nie należy odrywać od reguł „społecznej gospodarki rynkowej”, skoro w świetle art. 20 Konstytucji wolność działalności gospodarczej jest jednym z filarów takiego ustroju gospodarczego, obok własności prywatnej, solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych (por. np. wyroki z dnia: 21 listopada 2005 r., sygn. P 10/03, OTK ZU nr 10/A/2005, poz. 116 oraz 24 stycznia 2006 r., sygn. SK 40/04, OTK ZU nr 1/A/2006, poz. 5).

Systemowa wykładnia ograniczenia wolności działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 22 Konstytucji, oznacza też, że do ograniczenia wolności działalności gospodarczej odnosi się zasada proporcjonalności, określona w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Wyjaśniając treści normatywne art. 22 Konstytucji w powiązaniu z treściami normatywnymi art. 31 ust. 3 Konstytucji, Trybunał, w wyroku z dnia 8 lipca 2008 r., sygn. K 46/07 (OTK ZU nr 6/A/2008, poz. 104), stwierdził między innymi: „Ustawodawca musi zatem każdorazowo wykazać, iż ograniczenie wolności działalności gospodarczej służy ochronie szczególnie istotnego interesu publicznego. Konieczność ograniczenia tej wolności jest uzasadniona, o ile ustanawiane ograniczenia są zgodne z zasadą proporcjonalności, a więc: zastosowane środki prowadzą do zamierzonych celów, są niezbędne dla ochrony interesu, z którym są powiązane, skutki

ograniczeń są proporcjonalne do ciężarów nakładanych na obywatela. Z zasady proporcjonalności wynika wymóg doboru takiego środka ograniczenia wolności lub praw, który służyłby osiągnięciu zamierzonego celu, z uwzględnieniem postulatu adekwatności. W pojęciu «ograniczenia koniecznego» zawiera się nie tylko materialnoprawne określenie treści ograniczenia, ale też dopuszczalność stosowania środków niezbędnych dla zapewnienia respektowania owego ograniczenia przez adresatów normy ograniczającej. Każdy wypadek konieczności ochrony dóbr wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji mieści się w klauzuli ważnego interesu publicznego w rozumieniu art. 22 Konstytucji, jednak w zakresie owego ważnego interesu publicznego mieszczą się ponadto wartości niewymienione w art. 31 ust. 3 Konstytucji. W konsekwencji zakres dopuszczalnych ograniczeń wolności działalności gospodarczej jest – przynajmniej z punktu widzenia materialnoprawnych przesłanek ograniczeń – szerszy od zakresu ograniczeń tych wolności i praw, do których odnosi się art. 31 ust. 3 Konstytucji” (pogląd ten został podtrzymany m.in. w wyroku z dnia 18 lutego 2014 r., sygn. K 29/12, OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 11).

Szerszemu zakresowi ograniczenia wolności działalności gospodarczej towarzyszy jednak większy rygoryzm formalny dotyczący wprowadzenia tego ograniczenia. Ograniczenia takie mogą następować „tylko w drodze ustawy”, co jest szczególnie ważne w sytuacji, gdy przesłanką ograniczenia wolności działalności gospodarczej, zawartą w klauzuli generalnej „ważnego interesu publicznego”, nie jest żadna z przesłanek materialnoprawnych, określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji (zob. wyrok z dnia 11 października 2011 r., sygn. P 18/09, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 81).

Nałożenie na podmiot prowadzący działalność gospodarczą – bez wyrażenia przez niego zgody – obowiązków związanych z poborem opłaty targowej prowadzi do ograniczenia jego wolności działalności gospodarczej. Zmusza bowiem ten podmiot, pod groźbą kary za wykroczenie skarbowe, do co najmniej wyznaczenia osoby, do której obowiązków będzie należeć pobieranie

opłaty targowej oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, a także do zgłoszenia organowi podatkowemu wymaganych danych takiej osoby.

Prawo do wolności działalności gospodarczej nie ma jednak charakteru absolutnego, stąd też ograniczanie poprzez ustawodawcę jest konstytucyjnie dopuszczalne, pod warunkiem – o czym była już mowa – spełnienia wymogów określonych w art. 22 ustawy zasadniczej. Po pierwsze – ingerencja w to prawo musi być dokonana w ustawie (przesłanka formalna), a po drugie – musi być uzasadniona ważnym interesem publicznym.

Dopuszczalność wyznaczenia podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą jako inkasenta opłaty targowej znajduje oparcie w regulacjach rangi ustawowej. Art. 19 pkt 2 u.p.o.l. upoważnia radę gminy do zarządzenia poboru opłat lokalnych w drodze inkasa oraz do określenia inkasentów. Natomiast art. 9 o.p. wskazuje, że takim inkasentem może być zarówno osoba fizyczna, jak i osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej. Przewidziana w tych ustawach możliwość ograniczenia działalności gospodarczej – poprzez nałożenie obowiązków związanych z poborem opłaty targowej – odnosi się do wszystkich podmiotów ją prowadzących. W uchwale Rady Gminy N: określono podmiot zobowiązany do pobierania opłaty targowej na rynku hurtowym i ustalono wysokość jego wynagrodzenia z tego tytułu, co stanowiło konkretyzację ograniczeń przewidzianych w art. 19 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 15 ust. 1 u.p.o.l. i art. 9 o.p.

Okoliczności powyższe dają podstawę do przyjęcia, że przewidziana w art. 22 Konstytucji przesłanka formalna ograniczenia wolności działalności gospodarczej została spełniona.

W drugiej kolejności należy ocenić, czy wprowadzone ograniczenie jest uzasadnione ważnym interesem publicznym i czy jest proporcjonalne do nałożonych na przedsiębiorców ciężarów.

Posługiwanie się instytucją inkasenta służy realizacji zasady taniości i dogodności opodatkowania. Zarządzenie poboru podatku bądź opłaty w drodze inkasa podyktowane jest względami ekonomicznymi, gdyż pozwala obniżyć koszty poboru danej daniny publicznoprawnej.

Biorąc pod uwagę specyficzny status osoby inkasenta jako podmiotu prawa publicznego, w stosunku do którego mają zastosowanie przepisy ordynacji podatkowej, rada gminy, określając uchwałą inkasentów, powinna powiązać wykonywanie inkasa z innymi pełnionymi przez osobę inkasenta funkcjami lub rodzajem prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Zaleca się, aby wybór osoby inkasenta był ograniczony do sołtysów, zarządców nieruchomości czy też osób prowadzących działalność gospodarczą w zakresie świadczenia np. usług hotelarskich czy prowadzenia targowisk (zob. pismo Ministerstwa Finansów z dnia 29 marca 2004 r., sygn. LK-291/LP/04/AM/KM, opubl. Biuletyn Skarbowy z 2004 r., nr 2, s. 24 – 25).

W przypadku rezygnacji z poboru opłaty miejscowej, uzdrowiskowej lub targowej w formie inkasa gmina zmuszona byłaby zatrudnić pracowników zajmujących się zbieraniem tych opłat w punktach świadczących usługi hotelarskie i związane z lecznictwem uzdrowiskowym, a także na targowiskach. Przy czym na targowiskach konieczna byłaby stała obecność takich pracowników, gdyż w różnych godzinach rozpoczynana i prowadzona jest na nich sprzedaż przez poszczególne osoby. Rozwiązanie takie wiąże się ze znacznym zwiększeniem kosztów poboru opłat lokalnych. Możliwe byłoby również zobowiązanie podatników do uiszczania opłat lokalnych w kasie urzędu gminy, lecz skuteczność takiej drogi ich poboru nie wydaje się duża, a ponadto wiąże się ze sporymi niedogodnościami dla podatników zmuszanych do udania się do siedziby urzędu gminy przed rozpoczęciem sprzedaży na targowisku.

Pobór podatków i opłat przez inkasenta jest korzystny dla podatnika. Ogranicza konieczność jego bezpośredniego kontaktu z organami podatkowymi oraz eliminuje koszty, jakie musiałby ponieść, gdyby zobowiązany był do

samowymiaru podatku. Dzięki temu podatnik ma możliwość uiszczenia podatku w miejscu prowadzenia działalności, np. na targowisku (zob. M. Budziarek, *op. cit.*, s. 114).

Tym samym istnieją podstawy do uznania, że ważny interes publiczny w postaci zarówno interesu jednostek samorządu terytorialnego w tanim i skutecznym pobieraniu podatków oraz opłat lokalnych, jak i interesu podatników w dogodnym ich uiszczeniu, stanowią uzasadnienie dla ograniczenia wolności działalności gospodarczej inkasenta.

Rozważenia wymaga jeszcze proporcjonalność tego ograniczenia.

Ocenę w tym zakresie należy rozpocząć od stwierdzenia, że zaskarżona regulacja w pewnym stopniu wymusza uzyskanie przez radę gminy zgody na wykonywanie obowiązków inkasenta. Zgoda taka jest konieczna dla efektywnego poboru podatków i opłat przez inkasenta. W przypadku, gdy wyznaczony przez radę gminy inkasent kontestuje dokonany wybór, rada gminy – o czym już była mowa – nie posiada żadnych instrumentów przymuszających go do wykonywania obowiązków związanych z poborem podatków i opłat lokalnych. Wówczas, dla zapewnienia wpływów z tego tytułu, rada gminy może jedynie podjąć uchwałę o określeniu innego inkasenta. Przy zaniechaniu poboru opłat przez inkasenta nie może on ponosić odpowiedzialności za nieterminowe ich wpłacenie właściwemu organowi podatkowemu ani za odstąpienie do przechowania dokumentów związanych z inkasem do czasu upływu terminu przedawnienia jego zobowiązania. Dopiero wyrażenie przez inkasenta, chociażby domyślnej, zgody na wykonywanie obowiązków inkasenta i dokonanie poboru podatków lub opłat lokalnych wiąże się z powstaniem zobowiązania do terminowej ich wpłaty oraz do przechowywania dokumentów. Z tym oczywiście związana będzie konieczność powierzenia pracownikom podmiotu gospodarczego dodatkowych obowiązków. Koszty z tym związane nie będą jednak tak wysokie jak w przypadku ich wypełniania przez pracowników gminy. Spółka prowadząca targowisko może bowiem wyznaczyć do poboru

opłaty targowej pracownika inkasującego opłatę za wjazd na targowisko lub wykonującego inne obowiązki na placu targowym i w związku z tym pracującego w miejscu prowadzenia handlu.

Przy braku zgody wskazanego przez radę gminy inkasenta jedynym obowiązkiem, z zaniechaniem wykonania którego związane są konsekwencje karne skarbowe, jest wyznaczenie osoby, do której zadań będzie należeć pobieranie opłaty targowej oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, i zgłoszenie organowi podatkowemu wymaganych danych takiej osoby.

Tak niewielkiego i zarazem związanego z odpłatnością za świadczone czynności ograniczenia wolności działalności gospodarczej nie można uznać za nieproporcjonalne, przy uwzględnieniu, że zaskarżona regulacja prowadzi do obniżenia kosztów poboru opłaty targowej oraz do ułatwienia jej uiszczenia przez podatników.

Dlatego istnieją podstawy do przyjęcia, że art. 19 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 15 ust. 1 u.p.o.l. jest zgodny z art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Biorąc powyższe pod uwagę, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego
Robert Hermand
Zastępca Prokuratora Generalnego