



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 1 kwietnia 2016 r.

Pozycja 3

POSTANOWIENIE

z dnia 22 marca 2016 r.

Sygn. akt SK 35/14

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Stanisław Biernat – przewodniczący
Małgorzata Pyziak-Szafnicka – sprawozdawca
Sławomira Wronkowska-Jaśkiewicz
Andrzej Wróbel
Marek Zubik,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 22 marca 2016 r., skargi konstytucyjnej spółki S.A. z siedzibą w E. o zbadanie zgodności:

art. 19 pkt 2 w związku z art. 15 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613) 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,

p o s t a n a w i a:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375, z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654) **w związku z art. 134 pkt 3 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym** (Dz. U. z 2016 r. poz. 293) **umorzyć postępowanie.**

UZASADNIENIE

I

1. Pismem z 4 kwietnia 2014 r. spółka S.A. w E. (dalej: skarżąca, spółka) wniosła 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 2010 r. Nr 95, poz. 613; dalej: ustawa podatkowa), w zakresie, w jakim zezwala na wyznaczenie przez radę gminy 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.

1.1. Skarżąca jest jednym z podmiotów powstałych na podstawie programu resortowego Ministra Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, w ramach którego stworzono sieć rolno-spożywczych rynków hurtowych w całej Polsce. Swoją działalność spółka prowadzi od 1 września 2000 r. Aktualna struktura akcjonariatu spółki (wg stanu z 19 czerwca 2015 r. – informacja z oficjalnej strony spółki) przedstawia się następująco:

Ministerstwo Skarbu Państwa 87,96%

Województwo Lubelskie 1,02%

Gminy 0,36%

Producenci 3,87%

Inne podmioty 6,79%.

1.2. Skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego. Na mocy uchwały Rady Gminy w N. z 6 grudnia 2006 r., podjętej na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591, ze zm.; dalej: u.s.g.) oraz art. 15 ust. 1 i art. 19 pkt 1 lit. a i pkt 2 ustawy podatkowej, skarżąca została wyznaczona jako jeden z trzech inkasentów opłaty targowej na należącym do niej targowisku, z wynagrodzeniem wynoszącym 20% zainkasowanych kwot. Skarżącą łączyła z gminą umowa o pobór tejsze opłaty. Umowę tę skarżąca wypowiedziała już 28 grudnia 2006 r., jednoznacznie wskazując, że nie chce być inkasentem. Jak wyjaśniono w skardze, „Powodem wypowiedzenia było podwyższenie stawek opłaty targowej przez Radę Gminy”. Ponieważ opłatę targową producenci rolni traktowali jako kolejną należność na rzecz spółki, jej podwyższenie wiązali z decyzją spółki, a nie gminy. W następstwie wypowiedzenia umowy, 18 stycznia 2007 r. rada gminy podjęła uchwałę, w której spółka została pominięta w roli inkasenta opłaty targowej. Ostatecznie jednak rada gminy, uchwałą z 30 grudnia 2008 r. wyznaczyła spółkę jako inkasenta opłaty targowej, ustalając wynagrodzenie w wysokości 25% pobranych przez spółkę sum.

Spółka wystąpiła o uchylenie uchwały do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA), wskazując, że uchwała jest sprzeczna z prawem i narusza interes prawny skarżącej. Uchwale zarzucono m.in. naruszenie art. 19 pkt 1 i 2 ustawy podatkowej przez wyznaczenie skarżącej jako inkasenta opłaty targowej i jednocześnie niewskazanie terminów płatności pobranej przez inkasentów opłaty targowej oraz naruszenie art. 19 pkt 2 ustawy podatkowej przez ograniczenie sposobu płacenia opłaty targowej jedynie do poboru w drodze inkasa bezpośrednio od sprzedającego w dniu sprzedaży. Podniosła także okoliczność braku zgody spółki na wyznaczenie jej jako inkasenta opłaty targowej.

WSA, wyrokiem z 8 marca 2010 r., uchylił uchwałę rady gminy w zakresie wyznaczenia spółki jako inkasenta. Stwierdził, że podejmując zaskarżoną uchwałę organ dopuścił się naruszenia prawa skutkującego stwierdzeniem nieważności tej uchwały. W ocenie sądu nałożenie obowiązku poboru podatku lokalnego (bycia inkasentem opłaty targowej) i wpłacania go we właściwym terminie organowi podatkowemu nie może być dokonane bez zgody podmiotu, któremu powierza się to zadanie. Sąd uznał, że w sprawie niniejszej zgoda taka nie została wyrażona.

Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) w wyroku z 26 sierpnia 2011 r., rozpoznając skargę kasacyjną gminy, uchylił zaskarżony wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania. NSA sformułował tezę, że: „W świetle (...) ram upoważnienia do podejmowania uchwał określających inkasentów poboru opłat w drodze inkasa – zawartych w art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – uznać trzeba, iż brak jest podstaw prawnych by przyjąć, że omawiane prawodawcze uprawnienie organów samorządu terytorialnego podlega ograniczeniom – co do treści stanowionego prawa – przez obowiązek uzyskania zgody podmiotów, których dotyczy. Stanowiłoby to nieprzewidziane

prawem naruszenie samodzielności gminy w stanowieniu przepisów powszechnie obowiązujących” (s. 7 wyroku).

Uwzględniając tezy zawarte w cytowanym wyroku NSA, WSA – wyrokiem z 24 listopada 2011 r., – uznał skargę spółki za niezasadną, wskazując, że uchwała rady gminy w sprawie wyznaczenia inkasenta nie jest sprzeczna z prawem.

Od tego wyroku WSA odwołała się z kolei spółka. Jej skargę kasacyjną NSA oddalił wyrokiem z 27 sierpnia 2013 r. Ten wyrok skarżąca przedstawiła jako ostateczne orzeczenie o jej prawach w rozumieniu art. 79 Konstytucji.

1.3. Zdaniem skarżącej kwestionowany art. 19 pkt 2 w związku z art. 15 ustawy podatkowej „naruszają podmiotowe prawo wynikające z zasady wolności gospodarczej, o której mowa w art. 20 Konstytucji RP w związku z art. 22, a także prawo własności, o którym mowa w art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP oraz zasady ograniczania korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, o którym mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP” (s. 5-6 skargi). Uzasadniając swoje stanowisko spółka zwróciła uwagę, że w ramach wolności prowadzenia działalności gospodarczej ma ona prawo do wyboru rodzaju prowadzonej działalności oraz wyboru podmiotów, z którymi współpracuje. Przez wyznaczenie jej jako inkasenta opłaty targowej została zobowiązana jednostronnie, w drodze uchwały rady gminy, do współpracy z gminą, a jednocześnie w tej uchwale został jej narzucony obowiązek prowadzenia określonej działalności (bycia inkasentem). Aby zrealizować ten obowiązek spółka jest zmuszona wyznaczyć osoby, które będą pobierać opłaty i wpłacać je organowi podatkowemu oraz przechowywać dokumenty związane z inkasem opłaty. Powoduje to dodatkowe koszty, których nie rekompensuje spółce wynagrodzenie przyznane jej przez radę gminy jako inkasentowi.

Skarżąca wskazała, 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. Wyznaczenie to służyło tylko wygodzie organu podatkowego, który przerzucił na spółkę część swoich obowiązków i kosztów związanych z poborem opłaty targowej. Nie spełniało zaś konstytucyjnej przesłanki „ważnego interesu publicznego”, a więc nie mogło stanowić uzasadnienia przesłanki ograniczenia wolności działalności gospodarczej.

Spółka nadto zauważyła, że „obowiązek pełnienia funkcji inkasenta nie ciąży na określonych podmiotach, czy kategoriach podmiotów z mocy ustawy, jak ma to miejsce np. w odniesieniu do płatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, czy płatników podatku od czynności cywilnoprawnych, w ocenie Spółki, nałożenie na jakikolwiek konkretnie wskazany podmiot tego rodzaju odpowiedzialności może nastąpić jedynie za jego zgodą. Wyznaczenie inkasenta opłaty targowej bez wcześniejszej uzyskania jego zgody na pełnienie tej funkcji narusza art. 31 ust. 3 Konstytucji” (s. 8-9 skargi).

2. Postanowieniem z 29 lipca 2014 r., sygn. Ts 93/14, Trybunał Konstytucyjny postanowił odmówić nadania biegu skardze konstytucyjnej w zakresie, w jakim obejmowała uchwałę rady gminy. Skarżąca nie wniosła zażalenia na postanowienie, a w związku z tym do merytorycznego rozpoznania została przekazana skarga w zakresie obejmującym art. 19 pkt 2 oraz art. 15 ustawy podatkowej.

3. W pisemnym stanowisku z 31 marca 2015 r. Prokurator Generalny wystąpił o uznanie, że art. 19 pkt 2 w związku z art. 15 ust. 1 ustawy podatkowej 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. W pozostałym zakresie wniósł o umorzenie postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Prokurator Generalny, odnosząc się do wzorców kontroli konstytucyjności, zajął stanowisko, że skarżąca nie dopełniła obowiązku uzasadnienia zarzutu naruszenia przez kwestionowane przepisy art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji. W związku z tym postępowanie w tym zakresie podlega umorzeniu ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. Ponadto zwrócił uwagę, że przedmiot zaskarżenia należy ograniczyć do zakresu, w jakim kwestionowany przepis umożliwia wyznaczenie jako inkasenta podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą.

Omawiając art. 19 pkt 2 ustawy podatkowej wraz z jego kontekstem normatywnym Prokurator Generalny zwrócił uwagę, że zarządzenie inkasa ułatwia pobór opłat lokalnych i niektóre z tych opłat są w praktyce pobierane wyłącznie w tej formie, co jednak nie wyklucza ich pobierania w innej formie przewidzianej przez ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, ze zm.; dalej: Ordynacja). Zdaniem Prokuratora ustawowym obowiązkiem inkasenta, niewymagającym jego zgody, jest pobranie opłaty i jej wpłacenie na rachunek gminy. Natomiast nałożenie dodatkowych obowiązków, np. prowadzenie ewidencji podatników, są najczęściej regulowane w umowie o inkaso zawieranej z inkasentem. Zawarcie takiej umowy jest skutecznym sposobem realizacji poszczególnych opłat. W wypadku niewywiązania się inkasenta z obowiązków wynikających z umowy, gmina może dochodzić swoich roszczeń na drodze powództwa cywilnego. Prokurator przyjął że „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” (s. 18 stanowiska). Jednocześnie jednak stwierdził, że w praktyce jedynym obowiązkiem inkasenta jest wyznaczenie osoby pobierającej opłatę targową, terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot a następnie zgłoszenie organowi podatkowemu wymaganych danych takiej osoby. Brak realizacji nałożonego uchwałą rady gminy obowiązku nie rodzi dla inkasenta żadnej odpowiedzialności.

Prokurator Generalny zgodził się z poglądem skarżącej, że nałożenie obowiązku określonego w kwestionowanym przepisie ogranicza jej wolność gospodarczą. Uznał jednak, że jest ono konstytucyjnie dopuszczalne. Po pierwsze, ograniczenie jest wprowadzone w ustawie – uchwała rady gminy tylko konkretyzuje postanowienia ustawy. Po drugie, jest uzasadnione ważnym interesem publicznym. Ważnym interesem publicznym jest w tym przypadku obniżenie kosztów poboru daniny (gdyż inaczej gmina musiałaby zatrudnić pracowników pobierających te opłaty) oraz korzyść podatnika („ogranicza konieczność jego bezpośredniego kontaktu z organami podatkowymi oraz eliminuje koszty (...) gdyby zobowiązany był do samowymiaru podatku” – s. 23 stanowiska).

W konsekwencji, zdaniem Prokuratora Generalnego, analizowane ograniczenie spełnia wymóg proporcjonalności. Uznał, że 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 uiszczania przez podatników.

4. W pisemnym stanowisku z 1 czerwca 2015 r. Marszałek Sejmu wystąpił o uznanie, że art. 19 pkt 2 w związku z art. 15 ustawy podatkowej jest zgodny z art. 20 w związku z art. 22 i art. 31 ust. 3 Konstytucji. W pozostałym zakresie wniósł o umorzenie postępowania.

Przeprowadzając analizę formalnoprawną skargi, Marszałek Sejmu stanął na stanowisku, że zarzut naruszenia art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji nie został przez skarżącą uzasadniony i postępowanie w tym zakresie winno zostać umorzone.

Oceniając kwestionowaną regulację Marszałek Sejmu zauważył, że funkcją uchwał zarządzających inkaso jest ułatwienie poboru opłat lokalnych, a uchwała rady gminy podjęta na podstawie art. 19 pkt 2 ustawy podatkowej jest wystarczającą podstawą do nałożenia na inkasenta obowiązków wynikających z art. 9 Ordynacji.

W ślad za stanowiskiem doktryny (zob. G. Dudar, komentarz do art. 19, [w:] G. Dudar, L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, LEX/el. 2008) Marszałek Sejmu przyjął, że „na mocy takiej uchwały pomiędzy gminą i inkasentem nawiązuje się stosunek administracyjnoprawny, który jest skuteczny, bez konieczności wyrażenia zgody przez podmiot wskazany jako inkasent. Pogląd ten znalazł odzwierciedlenie m.in. w wyroku NSA z 28 lutego 1992 r. (sygn. akt SA/Po 1130/91). Tym niemniej wskazać należy, że nałożenie na inkasentów dodatkowych obowiązków (poza pobraniem opłaty i jej wpłaceniem na rachunek gminy) wymaga ich zgody. Dodatkowe obowiązki, np. prowadzenie ewidencji podatników, są najczęściej regulowane w umowie o inkaso zawieranej z inkasentem. Zawarcie takiej umowy jest skutecznym sposobem realizacji poszczególnych opłat. W przypadku niewywiązania się inkasenta z obowiązków wynikających z umowy, gmina może dochodzić swoich roszczeń na drodze powództwa cywilnego przed sądem powszechnym. Nie jest to materia objęta przepisami o.p. oraz kodeksu karnego skarbowego” (s. 17 stanowiska). Zauważył jednocześnie, że w orzecznictwie sądowym nie zostało wykształcone jednolite stanowisko co do kwestii zgody podmiotu, który został wyznaczony inkasentem, na pełnienie tej funkcji. Decydujące znaczenie ma wobec tego wynagrodzenie inkasenta. Choć jego przyznanie ma charakter fakultatywny, to decyduje o skuteczności działania inkasenta. W każdym razie gmina nie dysponuje innym instrumentem prawnym, aby skłonić inkasenta do należytego wywiązania się z obowiązków. Rada gminy może tylko zmienić uchwałę i wyznaczyć nowych inkasentów.

Opierając się na powyższych ustaleniach Marszałek Sejmu przyjął, że wyznaczenie podmiotu jako inkasenta dla swej skuteczności nie wymaga zgody tego podmiotu. Już sama ta okoliczność wpływa na jego sytuację prawną i może być traktowana jako ograniczenie gwarantowanej konstytucyjnie wolności działalności gospodarczej.

Jednak, zdaniem Marszałka Sejmu, wprowadzone ograniczenie spełnia wymogi konstytucyjne. Po pierwsze, ograniczenie nie musi być zawarte „w ustawie”; wystarczy, aby miało „oparcie w ustawie”. W wypadku wolności działalności gospodarczej, „«droga ustawowa» nie wyłącza możliwości ingerencji na podstawie rozporządzenia mającego oparcie w ustawie” (s. 23 stanowiska). Uchwała rady gminy jest zatem konkretyzacją upoważnienia zawartego w art. 19 pkt 2 ustawy podatkowej i spełnia formalny wymóg wprowadzenia ograniczenia. Po drugie, pobór lokalnych danin publicznych w drodze inkasa nie służy wyłącznie wygodzie organu administracyjnego, ale ma na celu zwiększenie efektywności poboru tej opłaty. Rezygnacja z poboru tej opłaty w drodze inkasa mogłaby mieć więc negatywny wpływ na wysokość dochodów budżetowych gminy i w efekcie na zdolność wykonywania przez nią powierzonych jej przez ustawodawcę zadań publicznych.

Odnosząc się do zarzutu nieproporcjonalności ingerencji Marszałek Sejmu zauważył, że negatywny wpływ pełnienia funkcji inkasenta na wizerunek skarżącej jako przedsiębiorcy może zostać zniwelowany przez przekazanie podatnikom informacji o charakterze tej opłaty jako daniny publicznoprawnej, której beneficjentem jest gmina. Wyznaczenie przez radę gminy inkasenta realizuje dwie zasady prawa podatkowego: dogodności opodatkowania oraz taniości. Obowiązek wykonywania zadań inkasenta przez przedsiębiorcę trzeba, zdaniem Marszałka Sejmu, postrzegać jako realizację nakazu

ponoszenia ciężarów publicznych, wynikający z art. 84 Konstytucji. W konsekwencji art. 19 pkt 2 ustawy podatkowej spełnia również kryterium proporcjonalności.

5. Trybunał Konstytucyjny, na podstawie art. 22 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.), wystąpił do Prezesa NSA o przedstawienie informacji co do rozumienia art. 19 pkt 2 ustawy podatkowej, w zakresie objętym skargą, w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Pismem z 6 sierpnia 2015 r. Prezes NSA przedstawił informację, z której wynika, że w orzecznictwie sądownoadministracyjnym dominuje pogląd o braku konieczności uzyskania przez radę gminy uprzedniej zgody podmiotu, który w uchwale ma być wskazany jako inkasent. Wskazał przy tym na wyrok NSA z 26 sierpnia 2011 r., sygn. akt II GSK 820/10, jako zawierający najszerze uzasadnienie takiego stanowiska. W wyroku tym NSA odniósł się krytycznie do poglądu przeciwnego, wyrażonego w wyroku NSA z 11 stycznia 2008 r., sygn. akt II FSK 1526/06. Stanowisko o braku konieczności wyrażania zgody przez inkasenta opłaty targowej zostało powtórzone w kolejnych wskazanych przez prezesa NSA wyrokach (NSA z 12 maja 2015 r., sygn. akt: I FSK 222/14, I FSK 499/14, I FSK 699/14 i FSK 700/14 oraz wyrokach WSA z 9 października 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 829/13 i I SA/Łd 843/13 oraz z 10 października 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 972/13, które uprawomocniły się bez poddania kontroli instancyjnej). Z kolei pogląd o konieczności uzyskania zgody przed wydaniem uchwały ustalającej inkasentów opłaty, odwołujący się do stanowiska wyrażonego w wyroku NSA o sygn. akt II FSK 1526/06, wyrażono w wyroku WSA z 10 października 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 922/13 (również niepoddanym kontroli instancyjnej).

II

Trybunał Konstytucyjny zważył co następuje:

1. Ustalenia wstępne.

1.1. Przystępując do rozpoznania sprawy, Trybunał uwzględnił, że 30 sierpnia 2015 r. weszła w życie ustawa z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. z 2016 r. poz. 293; dalej: ustawa o TK z 2015 r.). Ustawa ta została dwukrotnie znowelizowana. Po pierwsze, ustawą z dnia 19 listopada 2015 r. (Dz. U. poz. 1928), a po drugie – ustawą z dnia 22 grudnia 2015 r. (Dz. U. poz. 2217; dalej: ustawa nowelizująca z 22 grudnia 2015 r.), która weszła w życie z dniem ogłoszenia, tj. 28 grudnia 2015 r. Ustawa nowelizująca z 22 grudnia 2015 r. – w zakresie odnoszącym się do merytorycznego rozpoznawania spraw – zmieniła liczne przepisy regulujące postępowanie przed TK.

Zgodnie z art. 134 pkt 3 ustawy o TK z 2015 r. w sprawach wszczętych i niezakończonych przed wejściem w życie ustawy o TK z 2015 r. w postępowaniu przed Trybunałem – jeżeli zachodzą przesłanki umorzenia postępowania – stosuje się przepisy dotychczasowe, czyli przepisy ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK z 1997 r.). Przepis ten ma zastosowanie w każdej sprawie toczącej się przed Trybunałem bez względu na to, czy została wszczęta na podstawie wniosku, pytania prawnego czy też skargi konstytucyjnej. Według dotychczasowego, jednolitego orzecznictwa TK na tle tego przepisu, przyjęto że do rozpoznania spraw wszczętych w okresie obowiązywania ustawy o TK z 1997 r., a niezakończonych przed 30 sierpnia 2015 r. – w wypadku, gdy zachodzą przesłanki umorzenia postępowania – mają zastosowanie wszystkie przepisy proceduralne wynikające z ustawy o TK z 1997 r., a nie tylko te, które określają ujemną przesłankę procesową (zob. wyroki

pełnego składu TK z: 7 października 2015 r., sygn. K 12/14, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 143; 14 października 2015 r., sygn. Kp 1/15, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 147; 4 listopada 2015 r., sygn. K 1/14, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 163; postanowienia pełnego składu TK z: 28 października 2015 r., sygn. P 6/13, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 161; 3 listopada 2015 r., sygn. SK 64/13, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 169; 3 listopada 2015 r., sygn. K 32/14, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 166).

Ustawa nowelizująca z 22 grudnia 2015 r. zawierała art. 2 regulujący sytuacje intertemporalne we wszystkich sprawach wniesionych do Trybunału przed jej wejściem w życie. W wyroku z 9 marca 2016 r., sygn. K 47/15 (OTK ZU nr A/2016, poz. 2), Trybunał stwierdził niekonstytucyjność tej ustawy w całości ze względu na tryb jej uchwalenia, a także – w punkcie 16 lit. b sentencji – stwierdził niezgodność jej art. 2, nakazującego co do zasady stosowanie jej przepisów do wszystkich spraw, w których postępowanie zostało wszczęte przed dniem wejścia w życie tej ustawy, z art. 2 Konstytucji. Skutkiem orzeczenia TK jest powrót do stanu prawnego sprzed nowelizacji, a więc do ustawy o TK z 2015 r. (ustawy nowelizowanej). Już ten argument sam przez się – niezależnie od relacji dwóch przepisów przejściowych: art. 134 pkt 3 ustawy o TK z 2015 r. oraz art. 2 ustawy nowelizującej z 22 grudnia 2015 r. – przesądza, że sprawy, które zostały wniesione do Trybunału przed wejściem w życie ustawy o TK z 2015 r., w wypadku kiedy zachodzą przesłanki umorzenia postępowania, muszą być rozpatrywane na podstawie przepisów ustawy o TK z 1997 r.

Można jednak zauważyć, że nawet wówczas, gdyby konstytucyjność art. 2 ustawy nowelizującej nie została zakwestionowana, w sprawach wszczętych i niezakończonych przed wejściem w życie ustawy o TK z 2015 r., w wypadku których zachodziły przesłanki umorzenia postępowania, należałoby uwzględnić przepisy ustawy o TK z 1997 r. Art. 2 ustawy nowelizującej rozstrzygał bowiem, że jeśli do wejścia w życie tej ustawy Prezes Trybunału zawiadomił uczestników postępowania o przekazaniu wniosku, pytania prawnego lub skargi do rozpoznania przez skład orzekający, zastosowanie miała znajdować zasada dalszego działania prawa dawnego, a zgodnie z art. 134 pkt 3 ustawy o TK z 2015 r. do wyróżnionej wcześniej kategorii spraw należy stosować ustawę o TK z 1997 r.

1.2. Ugruntowane orzecznictwo Trybunału wskazuje, że badanie dopuszczalności rozpoznania skargi nie kończy się w fazie rozpoznania wstępnego, lecz jest aktualne przez cały czas rozpoznania skargi. Dopiero szczegółowa analiza okoliczności sprawy prowadzona na etapie jej merytorycznego rozpoznania, w tym cech podmiotu skarżącego oraz przedmiotu skargi konstytucyjnej, pozwala ostatecznie ustalić, czy skarga spełnia wymogi wynikające z art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz z art. 47 ustawy o TK z 1997 r. Trybunał w obecnej fazie postępowania nie jest związany wynikami wstępnej kontroli ujętymi w zarządzeniu sędziego Trybunału o nadaniu skardze biegu albo postanowieniu Trybunału o uwzględnieniu zażalenia na postanowienie o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej. Jeśli wydanie orzeczenia byłoby niedopuszczalne ze względu na niespełnienie wymogów skargi konstytucyjnej, konieczne jest umorzenie postępowania (zob. postanowienie z 10 marca 2015 r., sygn. SK 65/13, OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 35 i powołane tam orzeczenia).

2. Przedmiot i wzorce kontroli.

2.1. Kwestionowany art. 19 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 849, ze zm.; dalej: ustawa podatkowa) stanowi, że:

„Rada gminy, w drodze uchwały:

(...)

2) może zarządzić pobór tych opłat w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso;” – i jego treść pozostaje niezmienną od chwili wejścia ustawy w życie.

Spółka S.A. (dalej: skarżąca, spółka) wniosła o stwierdzenie jego niezgodności w związku z art. 15 ustawy podatkowej, który brzmi następująco:

„Art. 15. 1. Rada gminy może wprowadzić opłatę targową. Opłatę targową pobiera się od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach, z zastrzeżeniem ust. 2b.

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

2a. (utracił moc).

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

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

Od czasu wydania uchwały rady gminy w sprawie wyznaczenia skarżącej na inkasenta brzmienie art. 19 pkt 2 ustawy podatkowej nie uległo zmianie, natomiast treść art. 15 ust. 1 ustawy podatkowej została zmieniona przede wszystkim przez ustalenie fakultatywności wprowadzenia opłaty targowej oraz zwrot: „, z zastrzeżeniem ust. 2b.”. Zmiany te nie wpływają jednak na ocenę sformułowanych w skardze zarzutów.

Kontrola konstytucyjności, inicjowana skargą konstytucyjną, ma charakter kontroli konkretnej, co oznacza, że jej przedmiotem może być wyłącznie ta norma, która wiąże się ze stanem faktycznym skargi. U źródeł rozpatrywanej skargi konstytucyjnej leży uchwała rady gminy, której podstawą prawną, oprócz art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2013 r. poz. 594, ze zm.; dalej: u.s.g.) oraz art. 19 pkt 1 lit. a i pkt 2 ustawy podatkowej, był art. 15 ust. 1 ustawy podatkowej. Tak więc przedmiotem kontroli konstytucyjności w niniejszej sprawie może być, oprócz art. 19 pkt 2 ustawy podatkowej, tylko art. 15 ust. 1 tej ustawy.

2.2. Opłata targowa – obok podatku od nieruchomości i od środków transportowych oraz opłaty miejscowej, uzdrowskiej, reklamowej i od posiadania psów – jest jedną z danin komunalnych (art. 1 ustawy podatkowej). Organem podatkowym w zakresie tych podatków i opłat jest wójt (burmistrz, prezydent miasta – art. 1c ustawy podatkowej). Opłatę targową, zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy podatkowej, pobiera się od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach. Zaskarżony przepis art. 19 pkt 2 ustawy podatkowej upoważnia radę gminy do zarządzenia poboru opłat lokalnych w drodze inkasa oraz do określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso. Podejmując uchwałę na podstawie art. 19 ust. 2 ustawy podatkowej rada gminy przenosi część swoich kompetencji na podmiot wskazany w uchwale jako inkasent. Uchwała powoduje powstanie stosunku publicznoprawnego między gminą a wskazaną osobą. Przyjmuje się, że „inkasent jest podmiotem stosunków podatkowopravných, wykonującym zadania z zakresu administracji publicznej” (zob. C. Kosikowski, *Komentarz do art. 9*, [w:] L. Etel, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Lex/El 2013 oraz M. Budziarek, komentarz do art. 9 [w:] *Ordynacja podatkowa*, (red.) H. Dzwonkowski, Warszawa 2011, s. 117).

2.3. Skarżąca zakwestionowała zgodność wskazanych wyżej przepisów ustawy podatkowej w zakresie, w jakim zezwalają one 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. Ten ostatni przepis, wyrażający zasadę proporcjonalności, może być traktowany jako wzorzec kontroli tylko w razie wcześniejszego ustalenia, iż doszło do naruszenia praw lub wolności konstytucyjnych.

3. Brak uzasadnienia zarzutu jako podstawa umorzenie postępowania w zakresie badania zgodności z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Zgodnie z art. 66 ustawy o TK z 1997 r., Trybunał związany jest zakresem zaskarżenia sformułowanym w piśmie procesowym inicjującym postępowanie. Konieczność uzasadnienia zarzutu naruszenia prawa lub wolności związana jest z domniemaniem konstytucyjności norm prawnych oraz z zasadą skargowości. Ze względu na domniemanie, że badane normy są zgodne z Konstytucją, ciężar dowodu spoczywa na podmiocie inicjującym postępowanie i dopóki nie powoła on konkretnych i przekonujących argumentów prawnych na rzecz swojej tezy, dopóty Trybunał uznawać będzie kontrolowane przepisy za konstytucyjne. W przeciwnym razie naruszeniu uległaby zasada skargowości postępowania przed Trybunałem, który przekształciłby się w organ orzekający z inicjatywy własnej (por. wyrok z 14 lutego 2012 r., sygn. P 20/10, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 15 i powołane tam wcześniejsze orzeczenia).

Analizując zarzuty skarżącej z uwzględnieniem powyższych wymagań, Trybunał stwierdził, że zarzut naruszenia art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji przez kwestionowaną regulację nie został uzasadniony. Skarżąca ograniczyła się do przywołania treści tych norm konstytucyjnych i stwierdzenia, że ich zakres podmiotowy obejmuje także osoby prawne. Nie wskazała natomiast, na czym konkretnie miałyby polegać ograniczenie gwarantowanego jej konstytucyjnie prawa własności, względnie naruszenie zasady jego równej ochrony. Wzorzec z art. 64 Konstytucji występuje w skardze jedynie jako wzmocnienie zarzutu naruszenia wolności gospodarczej. Skarżąca przyjęła, że: „Naruszenie art. 20 oraz art. 22 Konstytucji RP w sprawie niniejszej skutkuje dodatkowo naruszeniem art. 64 Konstytucji RP” (s. 6). Po raz drugi powołała art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji jako przepisy związkowe wobec art. 20 i art. 22 Konstytucji (s. 7). Skarżąca podniosła wprawdzie, że wykonywanie obowiązków inkasenta zmusza ją „do wydatkowania środków finansowych w sposób, którego nie planowała”, a „wydatków tych nie rekompensuje wynagrodzenie przyznane przez radę gminy” (s. 8), co mogłoby być odczytane jako uzasadnienie naruszenia praw majątkowych, jednak stwierdzenie to nie zostało potwierdzone jakimkolwiek dowodem. Co ważniejsze jednak, nawet jeśli twierdzenie to – w konkretnym wypadku – okazałoby się prawdziwe, nie oznaczałoby niekonstytucyjności kwestionowanego przepisu.

W konsekwencji, postępowanie w zakresie kontroli kwestionowanych przepisów z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji należało umorzyć ze względu na brak uzasadnienia zarzutu.

4. Brak zdolności skargowej skarżącej jako podstawa umorzenia postępowania w zakresie badania zarzutu naruszenia wolności gospodarczej (art. 20 i art. 22 Konstytucji).

4.1. Jako pierwszy problem konstytucyjny w zakresie badania zarzutu naruszenia wolności gospodarczej nasuwa się pytanie o zdolność skargową skarżącej spółki. Problem ten powstaje zarówno ze względu na strukturę jej akcjonariatu, jak i ze względu na wzorce

kontroli konstytucyjnej, tj. art. 20 i art. 22 Konstytucji, które – w rezultacie dokonanych już ustaleń – mogą być uwzględnione w niniejszej sprawie.

Nie ulega wątpliwości, że spółka została utworzona przez Skarb Państwa, który posiada ciągle kontrolny pakiet jej akcji (wraz z innymi podmiotami publicznymi blisko 90%). Skarżąca jest zatem tzw. publicznym podmiotem gospodarczym o ograniczonej zdolności skargowej. W świetle dotychczasowego orzecznictwa TK (zob. podsumowując postanowienie z 18 grudnia 2013 r., sygn. Ts 13/12, OTK ZU nr II/B/2014, poz. 833), zdolność ta nie może być odrzucana *a priori* ze względu na pochodzenie kapitału spółki, lecz musi być oceniana na tle okoliczności konkretnej sprawy, w szczególności z uwzględnieniem charakteru przepisów, o których kontrolę ubiega się skarżący oraz wskazanych wzorców kontroli konstytucyjnej.

Publiczne podmioty gospodarcze na pewno nie mogą skutecznie wnosić skargi konstytucyjnej w sprawach, które dotyczą ich ustroju, sposobu utworzenia, nadzoru właścicielskiego lub zakresu świadczeń publicznoprawnych związanych z wykonywanymi przez nie zadaniami publicznymi (zwłaszcza odprowadzenia zysku). Dopuszczalne jest natomiast kwestionowanie przez nie w trybie skargi konstytucyjnej przepisów, które dotyczą ich na równych zasadach z innymi, prywatnoprawnymi podmiotami prawa.

4.2. Oceniając zdolność skargową publicznoprawnego podmiotu gospodarczego z punktu widzenia wzorca kontroli konstytucyjnej, Trybunał przede wszystkim powinien ustalić, czy skarżący korzysta z prawa lub wolności konstytucyjnej, chronionych przez przepisy wskazane jako wzorce kontroli. W rozpatrywanej sprawie skarżąca zarzuca naruszenie wolności gospodarczej (art. 20 i art. 22 Konstytucji), które nastąpiło na skutek narzucenia jej – wbrew jej woli – obowiązku prowadzenia działalności inkasenta opłaty targowej. Zakres zadań, dla którego skarżąca została powołana – przede wszystkim sprzedaż hurtowa, wynajem i zarządzanie nieruchomościami (Dział 3 Rubryka 1 odpisu z KRS dołączonego przez spółkę) – nie obejmuje obowiązku inkasa opłaty targowej, który został na nią nałożony na mocy uchwały rady gminy.

Przepisy Konstytucji, powołane jako wzorce kontroli, stanowią, że społeczna gospodarka rynkowa stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej (art. 20 Konstytucji) oraz że wolność działalności gospodarczej jest zasadą ustroju gospodarczego państwa (art. 22 Konstytucji). Wynika z nich, że cechami konstytucyjnymi pożądanego przez ustrojodawcę modelu gospodarki są: wolność gospodarcza, własność prywatna oraz solidarność, dialog i współpraca partnerów społecznych. Zgodnie z utrwalonym stanowiskiem Trybunału, użycie w art. 20 i art. 22 Konstytucji zwrotu „wolność działalności gospodarczej” świadczy o tym, że normy te wyrażają nie tylko zasadę ustrojową, lecz stanowią także gwarancję praw podmiotowych przysługujących jednostce i innym podmiotom prywatnym (tak m.in. wyroki z: 29 kwietnia 2003 r., sygn. SK 24/02, OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 33; 14 czerwca 2004 r., sygn. SK 21/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 56). Przepisy te – co do zasady – mogą zatem stanowić wzorzec kontroli w postępowaniu skargowym.

Wątpliwości budzi jednak to, czy z wolności gospodarczej korzystają publiczne podmioty gospodarcze. Pojęcie „działalności gospodarczej” nie zostało zdefiniowane w Konstytucji. W swoim dotychczasowym orzecznictwie TK przyjął, że chodzi o działalność, która ma z założenia zarobkowy charakter, a przy tym jest wykonywana w sposób ciągły i profesjonalny (powołane wyżej wyroki sygn. SK 24/02 oraz SK 21/03 oraz z 27 lipca 2004 r., sygn. SK 9/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 71). Jak stwierdził Trybunał w wyroku z 7 maja 2001 r. (sygn. K 19/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 82), „Z użycia w art. 20 i art. 22 Konstytucji zwrotu «wolność działalności gospodarczej» wynika,

że chodzi o działalność jednostek (osób fizycznych) oraz instytucji «niepaństwowych» (czy też – szerzej rzecz ujmując – niepublicznych), które mają prawo do samodzielnego decydowania o udziale w życiu gospodarczym, zakresie i formach tego udziału, w tym możliwie swobodnego podejmowania różnych działań faktycznych i prawnych, mieszczących się w ramach prowadzenia działalności gospodarczej”.

Jak wynika z przywołanych orzeczeń, definiując wolność gospodarczą Trybunał wyraźnie odnosił ją do aktywności gospodarczej podmiotów prywatnych, tj. osób fizycznych oraz niepublicznych osób prawnych i jednostek organizacyjnych o takim charakterze. W kilku orzeczeniach Trybunał odmówił merytorycznego rozpoznania skarg na naruszenie tej wolności, wnoszonych przez podmioty, które – choć zorganizowane w formie prywatnoprawnej spółki prawa handlowego – funkcjonowały w oparciu o dominujący kapitał państwowy lub jednostek samorządu terytorialnego (por. postanowienia z: 20 grudnia 2007 r., sygn. SK 67/05, OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 168 oraz 6 kwietnia 2011 r., sygn. SK 21/07 OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 28). W powołanym wyżej pełnoskładowym postanowieniu, dotyczącym zdolności skargowej publicznoprawnych podmiotów gospodarczych (sygn. Ts 13/12), TK nie wykluczył kontroli konstytucyjnej ich sytuacji prawnej z punktu widzenia wolności gospodarczej. Kryterium decydującym o przypisaniu zdolności skargowej jest – według tego orzeczenia – przede wszystkim brak szczególnej relacji publicznoprawnej między skarżącym a „właścicielem”.

4.3. Trybunał Konstytucyjny, uznając ustalenia dokonane w postanowieniu zapadłym w sprawie o sygn. Ts 13/12, nie odrzuca apriorycznie możliwości dokonania kontroli konstytucyjności ograniczeń działalności gospodarczej prowadzonej przez publiczne podmioty gospodarcze. W ślad za tym orzeczeniem, a także uwzględniając konkretny charakter kontroli konstytucyjnej prowadzonej w postępowaniu skargowym, Trybunał akcentuje konieczność uwzględnienia okoliczności konkretnego wypadku. W rozpatrywanej sprawie jest to szczególnie przedmiot działania skarżącej oraz charakter obowiązku nałożonego na nią mocą uchwały gminy.

Uwzględniając te okoliczności, Trybunał nie ocenia, czy obowiązujące unormowanie sposobu pobierania opłaty targowej, trybu wyznaczania inkasentów tej opłaty oraz zakresu ich odpowiedzialności jest efektywne z punktu widzenia skuteczności poboru opłaty i czy odpowiada innym standardom konstytucyjnym (por. krytyczne uwagi nt. efektywności inkasa, L. Etel, *Komentarz do art. 30 Ordynacji podatkowej*, teza 2, [w:] L. Etel, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Lex/El 2013). Trybunał ogranicza się do ustalenia, czy skarżąca, jako publicznoprawny podmiot gospodarczy o zadaniach określonych przez akcjonariuszy (przede wszystkim Skarb Państwa), może kwestionować w trybie skargi konstytucyjnej przepis ustawy stanowiący podstawę nałożenia na nią obowiązków inkasenta opłaty targowej. Odpowiedź na to pytanie jest zdecydowanie negatywna.

4.4. Trybunał stwierdza, że wobec opisanego wyżej (pkt 2.2) publicznoprawnego charakteru obowiązków inkasenta opłaty targowej wątpliwe jest traktowanie ich wykonywania jako rodzaju działalności gospodarczej, podlegającego ujawnieniu w rejestrze handlowym. Podkreślany przez skarżącą brak wskazania tej działalności wśród jej zadań statutowych jest zrozumiały, a konieczność podjęcia tej funkcji nie oznacza rozszerzenia prowadzonej przez nią działalności gospodarczej. W ocenie Trybunału zachodzi ścisły związek między celem utworzenia spółki, jakim było zorganizowanie rynku hurtowego dla producentów rolnych i zarządzanie tym rynkiem, oraz obowiązkiem nałożonym na nią przez gminę. Wskazanie skarżącej jako inkasenta opłaty targowej było racjonalne i w isto-

cie oznaczało dookreślenie zakresu obowiązków publicznoprawnych ciążących na spółce, obowiązków ściśle związanych z powierzonymi jej zadaniami publicznymi.

Podsumowując, Trybunał jeszcze raz odwołuje się do kryteriów oceny zdolności skargowej publicznoprawnych podmiotów gospodarczych, wskazanych w postanowieniu zapadłym w sprawie o sygn. Ts 13/12. Trybunał stwierdza, że – uwzględniając przedmiot działalności skarżącej oraz charakter i cel obowiązku nałożonego na nią na podstawie kwestionowanego przepisu – nie można uznać, by relacja między skarżącą a gminą miała charakter zbliżony do prywatnoprawnej. Przeciwnie: zdaniem Trybunału spółka kwestionuje zakres świadczeń publicznoprawnych związanych z wykonywanymi przez nią zadaniami publicznymi, co wyklucza dopuszczalność merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny postanowił jak na wstępie.