



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 8 sierpnia 2016 r.

Pozycja 478

POSTANOWIENIE

z dnia 28 lipca 2016 r.

Sygn. akt Ts 15/16

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Piotr Tuleja – przewodniczący i sprawozdawca
Marek Zubik
Stanisław Biernat,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej W.D. oraz Sp. z o.o. z siedzibą w K. w sprawie zgodności:

art. 115 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1241, ze zm.) z art. 64 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

postanawia

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 5 stycznia 2016 r. (data nadania) W.D. oraz Sp. z o.o. z siedzibą w K. (dalej: skarżący) zakwestionowali zgodność z art. 64 ust. 2 Konstytucji art. 115 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz.U.157.1241, ze zm.; dalej: ustawa z 2009 r.) w zakresie, w jakim przepis ten wyłącza stosowanie art. 68 § 1 w zw. z art. 21 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U.2015.613, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) w zw. z art. 28 ust. 1 i 2 w zw. z art. 4 pkt 11 ustawy z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych (Dz.U.2015.909, ze zm.; dalej: ustawa o ochronie gruntów leśnych) do spraw wszczętych i niezakończonych decyzją ostateczną przed 1 stycznia 2010 r.

Skarga konstytucyjna została złożona w związku z następującym stanem faktycznym. Skarżący nabyli w 2007 r. nieruchomość, której część stanowiła grunt leśny. Współwłaściciele podjęli decyzję o zmianie przeznaczenia przedmiotowej nieruchomości przez wybudowanie na niej kortów tenisowych. Swoją decyzję w lipcu 2007 r. zgłosili w Wydziale Architektury i Urbanistyki Urzędu Miasta K.

Przedstawiciele Nadleśnictwa i Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych w K. 1 sierpnia 2008 r. przeprowadzili lustrację terenową, która doprowadziła do ustalenia, że na nieruchomości należącej do skarżących usunięto drzewostan na powierzchni 0,1240 ha bez decyzji Dyrektora Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych w K. zezwalającej na wyłączenie gruntu z produkcji leśnej. W związku z powyższym Regionalna Dyrekcja Lasów

Państwowych w K. wszczęła z urzędu 21 sierpnia 2008 r. postępowanie w tej sprawie, o czym zawiadomiono skarżących.

Decyzją z grudnia 2010 r. Dyrektor Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych w K. stwierdził, że grunt leśny stanowiący własność skarżących został wyłączony z produkcji leśnej niezgodnie z przepisami ustawy o ochronie gruntów leśnych i w konsekwencji ustalił opłatę w wysokości dwukrotnej należności z tytułu wyłączenia takiego gruntu z produkcji leśnej w kwocie 57 196,85 zł.

Od wskazanej decyzji skarżący złożyli odwołania. W wyniku ich rozpoznania Dyrektor Generalny Lasów Państwowych decyzją z maja 2011 r. uchylił decyzję organu pierwszej instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania.

Rozpoznawszy sprawę, Dyrektor Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych w K. decyzją z lipca 2012 r. stwierdził, że grunt należący do skarżących został wyłączony niezgodnie z prawem z produkcji leśnej na przełomie kwietnia i maja 2008 r. oraz ustalił w związku z tym w myśl art. 28 ust. 1 ustawy o ochronie gruntów leśnych opłatę w wysokości dwukrotnej należności z tytułu wyłączenia takiego gruntu z produkcji leśnej, która wyniosła 122 312,74 zł.

Skarżący złożyli odwołania od tej decyzji, których nie uwzględnił Dyrektor Generalny Lasów Państwowych i decyzją ze stycznia 2013 r. utrzymał ją w mocy.

Następnie skarżący zaskarżyli decyzję Dyrektora Generalnego Lasów Państwowych ze stycznia 2013 r., podnosząc m.in. zarzut braku precyzyjnego ustalenia czasu, w którym doszło do wyłączenia należącego do nich gruntu z produkcji leśnej, co w ich przekonaniu miało istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy ze względu na treść art. 68 § 1 ordynacji podatkowej i możliwość przedawnienia prawa do wymierzenia im opłaty. Wyrokiem z lipca 2013 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w W. oddalił złożone przez nich skargi. W jego uzasadnieniu podkreślił, że przedmiotowa nieruchomości stanowiła obszar leśny i że w związku z realizacją inwestycji polegającej na budowie kortów tenisowych doszło do jej trwałego wyłączenia z produkcji leśnej niezgodnie z przepisami ustawy o ochronie gruntów leśnych, co skutkowało ustaleniem w formie sankcji opłaty w wysokości dwukrotnej należności. Wskazał także, że ustalenie przez organy postępowania administracyjnego okresu usunięcia drzewostanu na 2008 r. było prawidłowe i wystarczające do rozstrzygnięcia sprawy. W konsekwencji sąd ten uznał, że zaskarżona decyzja była zgodna z prawem.

Skarżący wywiedli od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W. z lipca 2013 r. skargi kasacyjne, formułując w nich m.in. zarzut naruszenia prawa materialnego, opierający się na tezie o przedawnieniu możliwości wymierzenia im opłaty za niezgodne z prawem wyłączenie gruntu z produkcji leśnej. Wyrokiem z lipca 2015 r. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił przedmiotowe skargi. W odniesieniu do zarzutu przedawnienia powołał się na treść art. 115 ust. 1 ustawy z 2009 r., zgodnie z którą, jak zauważył, do postępowania w sprawie skarżących miały zastosowanie przepisy dotychczasowe, które nie dawały podstaw do zastosowania instytucji przedawnienia. Sąd ten uznał także za prawidłowe ustalenie, że grunt został wyłączony z produkcji leśnej w 2008 r. Wyrok został doręczony pełnomocnikowi skarżących 5 października 2015 r.

Skarżący zakwestionowali zgodność art. 115 ust. 1 ustawy z 2009 r. z art. 64 ust. 2 Konstytucji. W ich ocenie regulacja ta jest niekonstytucyjna ze względu na brak przedawnienia możliwości wymierzenia opłaty, która ma charakter kary administracyjnej i stanowi nieopodatkowaną należność Skarbu Państwa. Zgodnie z zaskarżonym przepisem intertemporalnym do spraw wszczętych z urzędu i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U.2013.885, ze zm.; dalej: ustawa o finansach publicznych), którą wprowadzała ustawa z 2009 r., tj. przed 1 stycznia 2010 r., zastosowanie mają przepisy dotychczasowe. Regulacja obowiązująca przed wskazanym okresem nie przewidywała zaś, jak podnieśli, przedawnienia

prawa do wymierzenia opłaty sankcyjnej. Skarżący podkreślili przy tym, że ustawodawca w nowym unormowaniu przewidział przedawnienie prawa do wydania decyzji wymierzającej opłatę, zatem wyłączenie przez art. 115 ust. 1 ustawy z 2009 r. możliwości jego przedawnienia w sprawach wszczętych i niezakończonych przed wejściem w życie ustawy o finansach publicznych prowadzi do niezgodnego z art. 64 ust. 2 Konstytucji zróżnicowania ochrony własności i innych praw majątkowych. Termin wszczęcia postępowania jest – ich zdaniem – okolicznością irrelevantną dla kwestii przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość opłaty za niezgodne z prawem wyłączenie gruntu z produkcji leśnej, tym samym nie powinno od niego zależeć, jak utrzymywali, prawo do przedawnienia możliwości wymierzenia takiej opłaty.

Nadto, wykazując prawidłowość wskazania art. 64 ust. 2 Konstytucji jako wzorca kontroli w niniejszej sprawie, powołali się na wyrok TK z 8 października 2013 r. w sprawie SK 40/12 (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97), podkreślając, że „skoro forma zabezpieczenia nieistniejącego jeszcze zobowiązania podatkowego nie może decydować o jego przedawnieniu, to wydaje się, że tym bardziej nie może decydować o przedawnieniu wymierzenia kary data wszczęcia postępowania administracyjnego”.

Skarżący zauważyli także, że „skoro ustawodawca zdecydował się na przedawnienie wymierzenia kary, to zgodnie z ogólną zasadą prawa represyjnego – nakazu stosowania przepisu względniejszego dla sprawcy, brak było uzasadnionych konstytucyjnie przesłanek do wyłączenia tego polepszenia sytuacji sprawcy deliktu w stosunku do osób, co do których nie wymierzono jeszcze, nawet nieostatecznie, opłaty podwyższonej, ale wszczęto już postępowanie administracyjne w sprawie jej wymierzenia”.

Zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 23 lutego 2016 r. pełnomocnik skarżących został wezwany do: wyjaśnienia, w czym imieniu została wniesiona skarga konstytucyjna; dokładnego określenia sposobu naruszenia wskazanych w skardze wolności lub praw; wykazania, że zaskarżony przepis stanowił podstawę ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie skarżących; uzupełnienia uzasadnienia skargi konstytucyjnej przez przedstawienie dokładnego opisu stanu faktycznego; udokumentowania daty doręczenia ostatecznego orzeczenia; nadesłania odpisów oraz kopii wyroków, decyzji oraz innych rozstrzygnięć potwierdzających wyczerpanie drogi prawnej; doręczenia pełnomocnictw szczególnych oraz nadesłania 5 kopii skargi konstytucyjnej.

Do powyższego zarządzenia skarżący ustosunkowali się w piśmie z 7 marca 2016 r. (data nadania). Sprecyzowali, że skarga została wniesiona w imieniu osoby fizycznej oraz spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, będących współwłaścicielami nieruchomości. Określili także sposób naruszenia konstytucyjnych wolności i praw wyrażonych w art. 64 ust. 2 Konstytucji. Przedłożyli ponadto większość rozstrzygnięć dokumentujących wyczerpanie przysługującej im drogi prawnej, pełnomocnictwa szczególne do sporządzenia skargi konstytucyjnej oraz odpisy skargi. Przedstawili również stan faktyczny sprawy i udokumentowali datę doręczenia ostatecznego rozstrzygnięcia.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Skarga konstytucyjna jest szczególnym środkiem ochrony wolności lub praw. Musi ona w związku z tym spełniać wiele przesłanek, które zostały określone w art. 79 ust. 1 Konstytucji. Po pierwsze, zaskarżony w niej przepis powinien być podstawą prawną ostatecznego orzeczenia wydanego przez sąd lub organ administracji publicznej w indywidualnej sprawie skarżącego. Po drugie, skarżący musi uprawdopodobnić naruszenie swoich konstytucyjnych wolności lub praw wskazanych w skardze. Po trzecie, źródłem naruszenia tych wolności i praw powinna być normatywna treść kwestionowanych przepisów, a sposób ich naruszenia musi zostać określony przez samego skarżącego w uzasadnieniu

wnoszonej skargi. Na etapie wstępnej kontroli Trybunał Konstytucyjny bada, czy skarga spełnia powyższe przesłanki, a także wymagania określone w art. 64-66 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U.2016.293; dalej: ustawa o TK) i czy nie zachodzą okoliczności, o których mowa w art. 77 ust. 3 ustawy o TK.

2. Trybunał stwierdza, że badana skarga konstytucyjna nie spełnia wymogów formalnych.

3. Zgodnie z zaskarżonym art. 115 ust. 1 ustawy z 2009 r. do spraw dotyczących niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w art. 60 ustawy o finansach publicznych, wszczętych i niezakończonych decyzją ostateczną przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepisy dotychczasowe. Według skarżących treść tej normy prowadzi do niezgodnego z art. 64 ust. 2 Konstytucji zróżnicowania sytuacji prawnej podmiotów, które dokonały wyłączenia gruntu z produkcji leśnej, gdyż uniemożliwia przedawnienie prawa do wymierzenia opłaty z tego tytułu w sprawach wszczętych i niezakończonych przed 1 stycznia 2010 r., tj. przed wejściem w życie ustawy o finansach publicznych. Ponadto ich zdaniem art. 115 ust. 1 ustawy z 2009 r. prowadzi do złamania zasady stosowania ustawy względniejszej dla sprawcy.

4. Zasadniczy zarzut przedstawiony w skardze sprowadza się *de facto* do twierdzenia, że ustawodawca w sytuacji, w której dokonał zmiany stanu prawnego i w nowych regulacjach przewidział prawo do przedawnienia, powinien zapewnić możliwość korzystania z dobrodziejstwa tej instytucji wszystkim podmiotom, wobec których nie zostało zakończone postępowanie administracyjne przed wejściem w życie ustawy o finansach publicznych. Innymi słowy, skarżący chcieliby wprowadzenia przepisu, który ustanawiałby wyjątek od art. 115 ust. 1 ustawy z 2009 r., czyli przepisu określającego, że nie stosuje się go w sprawach dotyczących opłat wymierzanych w związku z wyłączeniem gruntu z produkcji leśnej, jeżeli do wyłączenia, z którym łączy się obowiązek ich uiszczenia, doszło przed wejściem w życie ustawy o finansach publicznych. Tak sformułowany zarzut zmierza więc do zakwestionowania regulacji będącej przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej ze względu na występującą w niej lukę prawną.

4.1. W tym stanie rzeczy konieczne jest zatem przede wszystkim ustalenie, czy wykazywany w skardze brak regulacji jest zaniechaniem czy pominięciem legislacyjnym. Trybunał zwraca w związku z tym uwagę, że z reguły brak regulacji będący przedmiotem zarzutów sformułowanych w skardze oznacza, że uzasadnienie tych zarzutów zmierza do wykazania zaniechania legislacyjnego, zaś badanie takich zaniechań nie mieści się w zakresie właściwości Trybunału Konstytucyjnego, co jednoznacznie wynika z art. 188 pkt 1-3 Konstytucji (zob. postanowienie TK z 10 października 2012 r., sprawa Ts 38/12, OTK ZU nr 6/B/2012, poz. 534). Z kolei pominięcie prawodawcze, które może być poddane badaniu Trybunału, polega na tym, że ustawodawca unormował jakąś dziedzinę stosunków społecznych, ale dokonał tego w sposób niepełny, fragmentaryczny (zob. wyrok TK z 24 października 2001 r., sprawa SK 22/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 216). Trybunał przypomina jednakże, że w tym zakresie zarzut ten wymaga wykazania przez skarżącego związku między jego treścią a zakresem normowania objętego przepisem, który jest przedmiotem skargi konstytucyjnej.

4.2. Trybunał stwierdza, że w analizowanej skardze brak regulacji postulowanej przez skarżących stanowi zaniechanie legislacyjne, którego kontrola pozostaje poza jego kognicją. Skarżący nie przedstawili w niej argumentacji dowodzącej, że wskazana przez nich

luka prawna w badanej normie może zostać uznana za pominięcie legislacyjne. Oczekują oni *de facto* wprowadzenia w ich sprawie wyjątku od stosowania normy prawa międzyczasowego ustanowionej przez ustawodawcę w ustawie z 2009 r. Nie budzi zatem wątpliwości, że przedmiotem niniejszej skargi jest zaniechanie prawodawcze, a to przesądza o niedopuszczalności poddania jej badaniu przez Trybunał Konstytucyjny zgodnie z art. 77 ust. 3 pkt 4 ustawy o TK.

5. Odnosząc się zaś do przedstawionego przez skarżących zarzutu, jakoby zakwestionowany przepis prowadził do złamania zasady stosowania ustawy względniejszej dla sprawcy, Trybunał zauważa, iż skarżącym została wymierzona na podstawie art. 28 ust. 1 ustawy o ochronie gruntów leśnych opłata stanowiąca karę administracyjną za niezgodne z prawem wyłączenie gruntu z produkcji leśnej. Trybunał w swoim dotychczasowym orzecznictwie wielokrotnie oceniał rolę określonych sankcji administracyjnych, uznając, że są one specyficzną formą pociągnięcia do odpowiedzialności prawnej polegającą na stosowaniu kar pieniężnych, które nie mają charakteru grzywny (zob. wyrok TK z 29 kwietnia 1998 r., sprawa K 17/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 30). Podkreślał przy tym, że opłata będąca sankcją administracyjną nie jest karą w rozumieniu prawa karnego i jako taka nie może być objęta regulacjami dotyczącymi odpowiedzialności karnej (zob. wyroki TK z 23 kwietnia 2002 r., sprawa K 2/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 27 oraz 24 stycznia 2006 r., sprawa SK 52/04, OTK ZU nr 1/A/2006, poz. 6). Zasada *lex mitior retro agit* jest zaś zasadą prawa karnego (zob. wyrok TK z 31 stycznia 2005 r., sprawa P 9/04, OTK ZU nr 1/A/2005, poz. 9), a tym samym nie może znaleźć zastosowania w sprawie skarżących dotyczącej sankcji administracyjnej, dlatego postawiony wyżej zarzut Trybunał uznaje za oczywiście bezzasadny (art. 77 ust. 3 pkt 3 ustawy o TK).

6. Niezależnie od powyższego Trybunał wskazuje na pozostałe braki formalne badanej skargi konstytucyjnej.

6.1. Skarżący naruszenie prawa do równej ochrony własności i innych praw majątkowych upatrują w uniemożliwieniu im przez zakwestionowaną normę intertemporalną skutecznego podniesienia zarzutu przedawnienia prawa do wydania decyzji w toku postępowania administracyjnego dotyczącego wymierzenia im opłaty sankcyjnej na podstawie art. 28 ust. 1 ustawy o ochronie gruntów leśnych. Wskazują, że art. 115 ust. 1 ustawy z 2009 r. wyłączył w ich sprawie możliwość uwzględnienia nowej regulacji, tj. art. 60 i art. 67 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którą do przedmiotowej należności odnoszą się przepisy działu III ordynacji podatkowej. W związku z tym, jak utrzymują, nie znajduje tu zastosowania art. 21 § 1 pkt 2 ordynacji podatkowej, w świetle którego zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania. Przypominają przy tym, że w myśl zaś art. 68 § 1 ordynacji podatkowej zobowiązanie, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 ordynacji podatkowej, nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Podkreślają, że w przypadkach, w których podatnik nie złożył w terminie deklaracji bądź w deklaracji nie ujawnił wszystkich niezbędnych danych, termin przedawnienia ulega wydłużeniu do 5 lat (art. 68 § 2 ordynacji podatkowej). Innymi słowy, w ich przekonaniu, wprowadzenie przez ustawodawcę zaskarżonej regulacji, która *de facto* pozbawiła podmioty, wobec których wszczęto postępowanie, możliwości skorzystania z prawa do przedawnienia, skutkowało nałożeniem na nich zobowiązania.

6.2. Trybunał stwierdza, że analiza wydanych rozstrzygnięć wskazuje, że niezależnie od tego, czy oceny sytuacji skarżących organy i sądy administracyjne dokonały uwzględniając treść art. 115 ust. 1 ustawy z 2009 r., zgodnie z którą zastosowanie w ich sprawie miały przepisy obowiązujące przed wejściem w życie ustawy o finansach publicznych, czy też – jak postulują skarżący – uznałyby one za właściwą nową regulację, nie istniałaby w ich sprawie możliwość skutecznego podniesienia zarzutu przedawnienia.

6.3. Treść przedłożonych decyzji oraz wyroków sądów wydanych w sprawie skarżących wskazuje, że dokonali oni wyłączenia gruntu z produkcji leśnej w 2008 r. W tym roku powstał też obowiązek uiszczenia przez nich opłaty sankcyjnej. Ocena sytuacji prawnej skarżących na podstawie nowo wprowadzonych przepisów, których zastosowania oczekiwali, prowadziłaby do rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji od końca roku 2008 r. Trzyletni termin przedawnienia upływałby zatem z końcem 2011 r. Pierwsza decyzja w sprawie skarżących została zaś wydana 21 grudnia 2010 r. Ustanawiała ona zobowiązanie skarżących do zapłaty. A, co istotne, zgodnie z orzecnictwem sądów administracyjnych do powstania zobowiązania w przypadku decyzji tworzącej zobowiązanie podatkowe wystarczające jest zachowanie terminu do orzekania w sprawie wymiaru należności przez organ pierwszej instancji (zob. m.in. wyrok NSA z 21 czerwca 2004 r., sprawa FSK 162/04). Nadto Trybunał podkreśla, że prawo do wydania decyzji ustalającej wysokość opłaty na podstawie art. 28 ust. 1 ustawy o ochronie gruntów leśnych ze względu na brak złożenia uprzednio stosownej deklaracji przedawnia się z upływem 5 lat, a nie, jak podnoszą skarżący, z upływem terminu trzyletniego (zob. wyrok WSA w Warszawie z 11 czerwca 2011 r., sprawa IV SA/Wa 2133/13), co także jednoznacznie wskazuje, że w ich sprawie nie doszłoby do zastosowania instytucji przedawnienia. Ustalenie przez Trybunał powyższej okoliczności zgodnie z art. 77 ust. 3 pkt 4 ustawy o TK przesądza o konieczności odmowy nadania dalszego biegu niniejszej skardze.

7. Jedynie na marginesie Trybunał przypomina, że pełnomocnik wezwany do uzupełnienia braków formalnych skargi, m.in. przez doręczenie odpisów decyzji potwierdzających wyczerpanie drogi prawnej nie przesłał dwóch z nich, tj. decyzji Dyrektora Generalnego Lasów Państwowych z maja 2011 r. oraz decyzji Dyrektora Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych w K. z lipca 2012 r. Okoliczność ta także potwierdza, że badana skarga nie spełnia wymogów formalnych.

8. W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania dalszego biegu rozpatrywanej skardze konstytucyjnej.