



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 28 czerwca 2017 r.

Pozycja 118

POSTANOWIENIE

z dnia 5 grudnia 2016 r.

Sygn. akt Ts 141/16

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Andrzej Wróbel,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej Sp. z o.o. w sprawie zgodności:

art. 3 i art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw (Dz. U. Nr 188, poz. 1840, ze zm.) z art. 2, art. 21 ust. 1 oraz z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 30 czerwca 2016 r. (data nadania) Sp. z o.o. (dalej: skarżąca, spółka) zakwestionowała zgodność art. 3 i art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw (Dz.U.188.1840, ze zm.; dalej: ustawa zmieniająca II) z art. 2, art. 21 ust. 1 oraz z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. Skarżąca prowadzi działalność gospodarczą na terenie Specjalnej Strefy Ekonomicznej (dalej: strefa) na podstawie zezwolenia z września 2000 r. W związku ze spełnieniem warunków określonych w zezwoleniu spółka do 31 grudnia 2010 r. korzystała ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: podatek dochodowy) na podstawie art. 12 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz.U.123.600, ze zm.; dalej: ustawa o s.s.e.) oraz § 5 ust. 3 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 9 września 1997 r. w sprawie ustanowienia słupskiej specjalnej strefy ekonomicznej (Dz.U.135.905, ze zm.; dalej: rozporządzenie). Zgodnie z treścią tych aktów normatywnych w okresie 10 lat od dnia rozpoczęcia działalności na terenie strefy skarżącej przysługiwało całkowite zwolnienie podatkowe, natomiast w pozostałym okresie, na jaki została ustanowiona strefa (tj. do 15 listopada 2017 r.), zwolnienie podatkowe w części nieprzekraczającej 50% dochodów.

W okresie gdy spółka prowadziła działalność na terenie strefy, zmieniły się zasady udzielania zwolnień podatkowych. Po pierwsze, zmiany w powyższym zakresie wprowadziła ustawa z dnia 16 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U.117.1228; dalej: ustawa zmieniająca I). Utrzymała ona jednak zasadę praw nabytych. Po drugie, kolejne zmiany wprowadziła ustawa zmieniająca II, która umożliwiła korzystanie z całkowitego zwolnienia podatkowego (na dotychczasowych zasadach) do 31 grudnia 2011 r. tzw. małym przedsiębiorcom oraz do 31 grudnia 2010 r. tzw. średnim przedsiębiorcom. W konsekwencji spółka, jako tzw. średni przedsiębiorca, utraciła prawo do korzystania ze zwolnienia podatkowego 31 grudnia 2010 r., chociaż na podstawie wcześniejszych regulacji powinna mieć takie prawo do 15 listopada 2017 r. (tj. do dnia zakończenia istnienia strefy).

2 kwietnia 2012 r. skarżąca złożyła zeznanie o wysokości dochodu (poniesionej straty) osiągniętego przez nią jako podatnika podatku od osób prawnych (CIT-8) za 2011 r., w którym wykazała dochód podlegający opodatkowaniu (należny podatek został wpłacony). Następnie 16 sierpnia 2012 r. skarżąca złożyła korektę CIT-8 oraz wniosek o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym za 2011 r. W uzasadnieniu wniosku wskazała, że przy ustalaniu podstawy opodatkowania mylnie przyjęła, że 1 stycznia 2011 r. utraciła prawo do korzystania ze zwolnienia podatkowego. Według spółki, z uwagi na zasadę ochrony praw nabytych, do 31 grudnia 2011 r. przysługiwało jej pełne (100-procentowe) zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych, a w okresie od 1 stycznia 2012 r. do 14 listopada 2017 r. przysługiwać jej będzie zwolnienie w wysokości 50% dochodu osiągniętego w specjalnej strefie ekonomicznej.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w G. (dalej: Naczelnik US) przeprowadził w spółce kontrolę podatkową w zakresie prawidłowości rozliczeń z budżetem z tytułu podatku dochodowego za rok podatkowy 2011 i określił skarżącej wysokość zobowiązania podatkowego (decyzja z lutego 2013 r.).

W ocenie tego organu nie ulega wątpliwości, że otrzymane przez spółkę przed 1 stycznia 2001 r. zwolnienie z podatku dochodowego (od dochodu uzyskanego w związku z prowadzeniem działalności na terenie strefy) początkowo miało obowiązywać dłużej niż do 31 grudnia 2010 r. Jednakże na mocy przepisów ustawy zmieniającej II zwolnienie to w odniesieniu do średnich przedsiębiorców – czyli także w odniesieniu do spółki – zostało ograniczone czasowo, do 31 grudnia 2010 r.

Rozpatrując odwołanie skarżącej, organ II instancji zauważył, że ustawodawca wprowadzając ww. zmiany miał świadomość, iż narusza nabyte przez przedsiębiorców prawa, jednakże uwzględnił wypracowane w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasady, zgodnie z którymi ograniczenie lub zniesienie praw nabytych jest dopuszczalne, pod warunkiem że takie działanie jest konieczne do realizacji innych wartości konstytucyjnych, które w danej sytuacji mają pierwszeństwo przed wartościami znajdującymi się u podstaw zasady ochrony praw nabytych. Tymczasem – jak powszechnie wiadomo – zmiany w przepisach dotyczących zwolnień z podatków dochodów uzyskanych w specjalnych strefach ekonomicznych wynikały z konieczności dostosowania polskich przepisów dotyczących pomocy publicznej do przepisów obowiązujących w Unii Europejskiej (w związku z wejściem Polski do Unii Europejskiej, co nastąpiło 1 maja 2004 r.). Jednocześnie podkreślił, że po wejściu w życie ustawy zmieniającej II (na mocy której zwolnienie dochodu uzyskanego przez średnich i małym przedsiębiorców w związku z prowadzeniem działalności na terenie strefy zostało ograniczone czasowo) spółka miała możliwość wystąpienia (w terminie do 31 grudnia 2007 r.) z wnioskiem do Ministra Gospodarki o zmianę zasad stosowania przyznanych zwolnień podatkowych na podstawie nowych przepisów. Jak wynika z akt sprawy, spółka z uprawnienia tego nie skorzystała (decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w G. z maja 2013 r.).

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G. (dalej: WSA) skarżąca podtrzymała swoje dotychczasowe stanowisko w niniejszej sprawie i argumentację na jego poparcie. Ponadto wniosła o wystąpienie przez WSA z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności art. 3 i art. 5 ust. 1 ustawy zmieniającej II z art. 2 Konstytucji RP w zakresie, w jakim przepis ten pozbawił praw słuszenie nabytych przedsiębiorców, którzy uzyskali zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej w specjalnych strefach ekonomicznych przed 1 stycznia 2001 r. i nabyli tym samym prawo do ulgi podatkowej na ściśle określony czas, które to prawo na mocy wskazanych przepisów zostało ograniczone z naruszeniem zasady ochrony praw nabytych oraz zasady ochrony interesów w toku.

W uzasadnieniu swego wyroku WSA wskazał, że ulgi przyznane skarżącej na podstawie pierwotnych przepisów zostały zmienione na podstawie przepisu art. 3 i art. 5 ustawy zmieniającej II i wygasły z dniem 31 grudnia 2010 r. Podniósł ponadto, że zmiana przepisów dotyczących prowadzenia działalności w specjalnych strefach ekonomicznych, dokonana m.in. na podstawie art. 3 i art. 5 ustawy zmieniającej II, podyktowana była „koniecznością dostosowania polskiego ustawodawstwa do postanowień Traktatu dotyczącego warunków przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej oraz dostosowań w Traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej, podpisanego w Atenach 16 kwietnia 2003 r. i ratyfikowanego przez Polskę (Traktat Akcesyjny). Ponieważ prawo wspólnotowe kładzie szczególny nacisk na politykę konkurencji, co znalazło swój wyraz m.in. w postanowieniach art. 87 i art. 88 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2), to kwestia pomocy publicznej udzielanej m.in. średnim przedsiębiorcom została uregulowana w załączniku do Traktatu Akcesyjnego nr XII tytuł 5 Polityka konkurencji”.

W ocenie WSA na mocy ratyfikowanej umowy międzynarodowej nastąpiła modyfikacja krajowego systemu stref ekonomicznych i warunków wykonywania w nich działalności gospodarczej. Przypominał, że wprowadzono nowe zasady dotyczące podmiotów, które uzyskały zezwolenie po 31 grudnia 2000 r. Natomiast dla podmiotów, które posiadają zezwolenia wydane przed 31 grudnia 2000 r., zachowano dotychczasowe zasady z pewnymi modyfikacjami, tak aby w miarę możliwości chronić ich prawa nabyte. Jedną z takich modyfikacji jest ustalenie, że w przypadku średnich przedsiębiorców zwolnienia z podatku przyznane przed 1 stycznia 2001 r. na podstawie ustawy o s.s.e., mogą być stosowane do 31 grudnia 2010 r. włącznie (wyrok z września 2013 r.).

W skardze kasacyjnej wywiedzionej od powyższego orzeczenia skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania WSA. Naczelny Sąd Administracyjny zważył, że skarga kasacyjna nie zasługiwała na uwzględnienie (wyrok z marca 2016 r.).

Jak twierdzi skarżąca, zakwestionowane regulacje naruszają konstytucyjne prawo do ochrony prawa nabytego (w postaci prawa własności, jakim jest prawo do korzystania z nabytego prawa do zwolnienia podatkowego) oraz prawo do ochrony interesów w toku (są niezgodne z art. 2, art. 21 ust. 1 oraz z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji).

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 37 ust. 1 w związku z art. 50 ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U.1157; dalej: ustawa o TK) skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym, podczas którego Trybunał bada, czy odpowiada ona określonym przez prawo wymaganiom, a także czy nie zachodzą przesłanki, o których mowa w art. 40 ust. 1 ustawy o TK.

2. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji warunkiem merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej jest wykazanie przez skarżącego, że w związku z wydaniem przez sąd lub organ władzy publicznej ostatecznego orzeczenia na podstawie zakwestionowanego w skardze aktu normatywnego doszło do naruszenia przysługujących mu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym. Uprawdopodobnienie przez skarżącego naruszenia jego praw lub wolności jest zatem przesłanką konieczną uznania dopuszczalności skargi konstytucyjnej. Wobec powyższego Trybunał Konstytucyjny obowiązany jest zbadać, czy istotnie w niniejszej sprawie doszło do naruszenia wskazanych przez skarżącego praw konstytucyjnych.

3. W ocenie Trybunału analizowana skarga konstytucyjna nie spełnia przesłanek warunkujących jej merytoryczne rozpoznanie.

3.1. W pierwszej kolejności Trybunał zwraca uwagę na treść normatywną regulacji zaskarżonych w analizowanej skardze konstytucyjnej. Zgodnie z art. 3 ustawy zmieniającej II w ustawie zmieniającej I uchyla się art. 5.

Przepis ten stanowił w ust. 1, że przedsiębiorcy, którzy przed dniem wejścia w życie ustawy zmieniającej I uzyskali zezwolenia na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy o s.s.e., zachowują przez okres ważności zezwolenia prawo do zwolnień i preferencji podatkowych określonych w art. 12 ustawy o s.s.e., w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie ustawy zmieniającej I. Natomiast w ust. 2 przewidywał, że w zakresie zwolnień i preferencji podatkowych przysługujących przedsiębiorcom, o których mowa w ust. 1, stosuje się przepisy art. 12-14 i 19 ustawy o s.s.e. w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

Druga z regulacji będących przedmiotem rozpatrywanej skargi konstytucyjnej (art. 5 ust. 1 ustawy zmieniającej II) stanowi, że przedsiębiorca, który posiada zezwolenie uzyskane przed dniem 1 stycznia 2001 r., zachowuje prawo do zwolnień podatkowych określonych w art. 12 ustawy o s.s.e. w brzmieniu z 31 grudnia 2000 r.: w okresie do 31 grudnia 2011 r. – jeżeli był on w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy małym przedsiębiorcą, a w okresie do 31 grudnia 2010 r. – jeżeli był on w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy średnim przedsiębiorcą [w rozumieniu załącznika 1 do rozporządzenia nr 70/2001/WE z dnia 12 stycznia 2001 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy państwa dla małych i średnich przedsiębiorstw (Dz. Urz. WE L 10 z 13.01.2001 r.)].

3.2. Mając powyższe na uwadze Trybunał stwierdza, że istota wspomnianych zarzutów dotyczy skrócenia, na skutek znowelizowania odpowiednich aktów normatywnych, okresu, w którym spółka była uprawniona do korzystania ze zwolnienia podatkowego. W tym kontekście należy zauważyć, że w swym dotychczasowym orzecznictwie Trybunał podkreślał, że prawo do zwolnienia (odliczenia) podatkowego nie jest konstytucyjnym prawem o charakterze podmiotowym, którego naruszenie legitymuje do wniesienia skargi konstytucyjnej. Zwolnienia podatkowe są bowiem odstępstwem od zasady powszechności i równości opodatkowania, mają zatem charakter wyjątkowy, a o ich wprowadzeniu i zakresie decyduje ustawodawca, kierując się przesłankami ekonomicznymi i społecznymi (zob. orzeczenie TK z 29 maja 1996 r., sprawa K 22/95, OTK ZU nr 3/1996, poz. 21; wyroki TK z: 7 czerwca 1999 r., sprawa K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95 oraz 25 kwietnia 2001 r., sprawa K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81). Ponadto samo wprowadzenie przez ustawodawcę zwolnienia podatkowego nie jest zasadniczo jednoznaczne z powstaniem prawa do osiągania dochodów w sposób niepodlegający opodatkowaniu, swobodnego „prawa do zwolnienia podatkowego”, skoro zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy obywatel jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Z tych względów niezasadne jest traktowanie prawa do zwolnienia podatkowego

jako prawa słusznie (niewadliwie) nabytego, którego ochronę gwarantuje zasada demokratycznego państwa prawnego (zob. wyrok TK z 27 lutego 2002 r., sprawa K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6, a także postanowienie TK z 14 lipca 2004 r., sprawa Ts 21/04, OTK ZU nr 1/B/2005, poz. 19).

Wprowadzenie ulgi podatkowej jest ponadto decyzją ustawodawcy ściśle związaną z kreowaniem polityki finansowej państwa. W swych orzeczeniach Trybunał zwracał wielokrotnie uwagę na to, że „każdy podatek jest ze swej natury pewną ingerencją państwa w sferę praw majątkowych. Obciążenia podatkowe są pod względem aksjologicznym oparte na pojęciu dobra wspólnego, którym jest Rzeczpospolita Polska” (zob. wyrok TK z 16 października 2007 r., sprawa SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105). W dziedzinie podatków ustawodawca ma zatem dużą swobodę wyboru między różnymi konstrukcjami podatkowymi, opartego na kryteriach i celach politycznych oraz gospodarczych. Polityka podatkowa jest bowiem środkiem osiągnięcia określonych celów. Za realizację tej polityki oraz wybór właściwych metod i celów parlament ponosi odpowiedzialność przed społeczeństwem (wyborcami). Trybunał wielokrotnie zaznaczał, że swoboda ustawodawcy jest jeszcze większa w kształtowaniu ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza gdy chodzi o ich znoszenie lub ograniczenie. Ustawodawca ma również swobodę w zwiększaniu obciążeń podatkowych obywateli, chyba że doprowadzi do tego, że zakres tych obciążeń tak się rozszerzy, iż podatek stanie się instrumentem konfiskaty mienia – wyjaśniał Trybunał. Swoboda ustawodawcy nie jest więc nieograniczona. Polityka podatkowa nie może naruszać innych wartości i norm konstytucyjnych, a w szczególności wymogów należytej legislacji. Respektowanie tych wymogów przez ustawodawcę „równoważy” niejako jego dużą swobodę w sferze prawa podatkowego. Ich nieprzestrzeganie powoduje natomiast, że władztwo państwowe w sferze podatków nie jest zgodne z Konstytucją, a w konsekwencji stanowi niekonstytucyjne pozbawienie podatnika własności. W szczególności w wyroku z 27 listopada 2007 r. (sprawa SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127) Trybunał stwierdził jednoznacznie, że naruszenie konstytucyjnych wymogów legislacji wynikających z art. 2 Konstytucji oznacza niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności podatnika i odbiera władzy państwowej konstytucyjną legitymację do pozbawiania własności, wynikającą z władztwa daninowego, a określoną w art. 84 i art. 217 Konstytucji (zob. postanowienie TK z 25 listopada 2009 r., sprawa SK 30/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 159).

3.3. Jednocześnie w odniesieniu do przedmiotu skargi konstytucyjnej, tj. przepisów ustawy zmieniającej II, należy zauważyć, że w trybie skargi konstytucyjnej przedmiotem kontroli nie może być co do zasady przepis nowelizujący. Wynikająca z jego treści zmiana prawa powinna być badana w ramach kontroli konstytucyjności ustawy znowelizowanej (zob. wyrok TK z 10 kwietnia 2006 r., sprawa SK 30/04, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 42). Trzeba jednak przypomnieć, że zarówno w wyroku z 12 grudnia 2005 r. (sprawa SK 20/04, OTK ZU nr 11/A/2005, poz. 133), jak i we wcześniejszym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny dopuszczał wyjątki od tej zasady. Przykład tego rodzaju odstępstwa, usprawiedliwionego ścisłym związkiem między przepisem nowelizującym a przepisem przejściowym, można znaleźć np. w wyroku z 24 października 2000 r. (sprawa SK 7/00, OTK ZU nr 7/2000, poz. 256). Artykuł 3 ustawy zmieniającej II, jako przepis uchylający art. 5 ustawy zmieniającej I, nie może jednak być przedmiotem skargi konstytucyjnej, gdyż nie był on podstawą rozstrzygnięcia w sprawie skarżącej, z tego względu, że jako przepis derogujący „skonsumował się” z chwilą wejścia w życie ustawy zmieniającej II (por. postanowienie TK z 17 grudnia 2009 r., sprawa Ts 61/09, OTK ZU nr 3/B/2010, poz. 217). Znaczenie normatywne tego przepisu wyczerpało się bowiem w momencie modyfikacji przepisów ustawy zmieniającej I. Nie mógł on zatem być podstawą rozstrzygnięcia w sprawie skarżącej. Istota przepisu zmieniającego polega bowiem na tym, że jego dyspozycja nie dotyczy zachowań powtarzalnych (brak cechy

abstrakcyjności), nie można go więc wykorzystać w procesie stosowania prawa (por. postanowienie TK z 22 lipca 2014 r., sprawa Ts 230/13, OTK ZU nr 4/B/2014, poz. 334).

Wyżej wskazane okoliczności, w myśl art. 79 ust. 1 Konstytucji w związku z art. 37 ust. 3 ustawy o TK, przesądzają o konieczności odmowy nadania dalszego biegu rozpatrywanej skardze konstytucyjnej.

W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.

POUCZENIE

Na podstawie art. 37 ust. 4 w związku z art. 50 ustawy o TK skarżącej przysługuje prawo wniesienia zażalenia na powyższe postanowienie w terminie 7 dni od daty doręczenia tego postanowienia.