



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 21 lipca 2022 r.

Pozycja 50

POSTANOWIENIE z dnia 13 lipca 2022 r. Sygn. akt SK 33/19

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Stanisław Piotrowicz – przewodniczący
Jakub Stelina
Bogdan Święczkowski – sprawozdawca
Rafał Wojciechowski
Jarosław Wyrembak,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 13 lipca 2022 r., skargi konstytucyjnej Przedsiębiorstwa Handlowo-Usługowego [...] spółka jawna o zbadanie zgodności:

art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm.) z:

- „a) art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP poprzez wprowadzenie warunków ustalenia podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług niezgodnych z zasadą Państwa Prawnego, poprawnej legislacji, pewności prawa oraz wprowadzenie obciążeń publicznych w sposób ponadto niejasny, nieprecyzyjny i ograniczający prawa podatników do nieobjęcia podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług zwrotu akcyzy i opłaty paliwowej nie stanowiących definitywnego przysporzenia Skarżącej jako podatnika VAT świadczącego usługę zarejestrowanego odbiorcy,
- b) z art. 84 i art. 217 w zw. z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP poprzez wprowadzenie warunków ustalenia podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług niezgodnych z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych,
- c) art. 2 w związku z art. 64 ust. 1-2 w zw. z art. 84 Konstytucji RP, ze względu na naruszenie praw ekonomicznych podatników przez wprowadzenie nadmiernie szerokiego zakresu podstawy opodatkowania podatku od towarów i usług obejmującej także kwoty nie stanowiące przysporzenia podatnika, lecz zwrot wydatków (podatku akcyzowego i opłaty paliwowej) koniecznych do wykonania usługi opodatkowanej podatkiem od towarów i usług”,

postanawia:

umorzyć postępowanie.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

UZASADNIENIE

I

1. Skarżąca spółka wystąpiła do Trybunału ze skargą konstytucyjną o stwierdzenie niezgodności art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm.; dalej: u.p.t.u.) z:

- a) art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji poprzez wprowadzenie warunków ustalenia podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług (dalej: VAT) niezgodnych z zasadą państwa prawnego, poprawnej legislacji, pewności prawa oraz wprowadzenie obciążeń publicznych w sposób ponadto niejasny, nieprecyzyjny i ograniczający prawa podatników do nieobjęcia podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług zwrotu akcyzy i opłaty paliwowej nie stanowiących definitywnego przysporzenia skarżącej jako podatnika VAT świadczącego usługę zarejestrowanego odbiorcy,
- b) art. 84 i art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji poprzez wprowadzenie warunków ustalenia podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług niezgodnych z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych,
- c) art. 2 w związku z art. 64 ust. 1-2 w związku z art. 84 Konstytucji, ze względu na naruszenie praw ekonomicznych podatników przez wprowadzenie nadmiernie szerokiego zakresu podstawy opodatkowania podatku od towarów i usług obejmującej także kwoty nie stanowiące przysporzenia podatnika, lecz zwrot wydatków (podatku akcyzowego i opłaty paliwowej) koniecznych do wykonania usługi opodatkowanej podatkiem od towarów i usług.

1.1. Skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego:

Postanowieniem z 19 lutego 2013 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (dalej: dyrektor UKS) wszczął wobec spółki postępowanie kontrolne w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego za okresy od stycznia 2011 r. do sierpnia 2012 r. W toku postępowania kontrolnego wydany został protokół badania ksiąg podatkowych (z 31 marca 2014 r.). Spółka skorzystała z prawa wynikającego z art. 193 § 8 ordynacji podatkowej. 22 maja 2014 r. dyrektor UKS wydał decyzję określającą podatnikowi zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za miesiące styczeń-sierpień 2012 r. oraz kwotę do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy za listopad i grudzień 2011 r. Od powyższej decyzji spółka wniosła odwołanie zarzucając dyrektorowi UKS – oprócz naruszenia przepisów postępowania – naruszenie m.in. art. 29 ust. 1 u.p.t.u. oraz art. 79 dyrektywy 112. 4 maja 2015 r. spółka otrzymała decyzję utrzymującą w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji. Uzasadniając swoje stanowisko Dyrektor Izby Skarbowej zasadniczo ograniczył się do powtórzenia stanowiska dyrektora UKS i arbitralnego stwierdzenia braku zasadności argumentów podniesionych przez spółkę w odwołaniu. Decyzja ta została podtrzymana przez Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej: WSA) w wyroku z 31 marca 2016 r. Wyrokiem z 30 października 2018 r. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) oddalił wniesioną skargę kasacyjną.

Zdaniem NSA, w stanie prawnym przedmiotowej sprawy nie mogło budzić wątpliwości, że zarejestrowany odbiorca, który dokonywał wewnątrzspółnotowego nabycia paliw na rzecz innego podmiotu, stawał się, z tytułu tej czynności, podatnikiem podatku akcyzowego oraz podmiotem obowiązany do uiszczenia opłaty paliwowej. Okoliczność, że właścicielem towaru pozostawał zleceniodawca zarejestrowanego odbiorcy powodowała, iż wskazane daniny ów odbiorca uiszczał we własnym imieniu, lecz na rzecz wspomnianego zleceniodawcy. W ocenie sądu, powyższa konstrukcja powodowała, że w warunkach rynkowych, zlecenie zarejestrowanemu odbiorcy dokonania wewnątrzspółnotowego nabycia paliwa przybierało

kształt świadczenia kompleksowego, w którego skład wchodziło również przeniesienie na zleceniobiorcę kosztów akcyzy i opłaty paliwowej, uiszczanej przez zarejestrowanego odbiorcę we własnym imieniu, ale na rzecz (w interesie) właściciela paliwa. Strony mogły w dowolny sposób kształtować łączący je stosunek prawny, niemniej jednak nie mogły, wbrew przepisom powszechnie obowiązującym, dokonać modyfikacji stosunku publiczno-prawnego łączącego zarejestrowanego odbiorcę ze Skarbem Państwa, reprezentowanym przez organy celno-skarbowe. Zatem, niezależnie od treści postanowień umownych, zleceniodawca nie mógł stać się podmiotem zobowiązany do zapłaty wymienionych danin, zwalniając, czy niejako zastępując w tym zakresie zarejestrowanego odbiorcę. W ujęciu materialno-prawnym wpłacającym był każdorazowo zarejestrowany odbiorca, który mógł, co najwyżej, korzystać w tym zakresie z pomocy wyręczyciela/posłańca.

Kwota otrzymana od usługobiorcy na podstawie umowy cywilnoprawnej za wykonaną usługę, obejmująca m.in. rozliczenie zapłaconych przez skarżącą kwot akcyzy i opłaty paliwowej, będzie „całością świadczenia należnego od nabywcy”, tj. całością wynagrodzenia otrzymanego przez spółkę (nawet jeśli nie jest to wynagrodzenie *sensu stricto*, czyli „zatrzymane” przez spółkę). NSA stwierdził, że zajmując takie stanowisko sąd pierwszej instancji nie naruszył art. 29 ust. 1 i 2 u.p.t.u., przepisy te bowiem, wbrew stanowisku spółki, znajdowały zastosowanie w sprawie.

W wywiezionej skardze konstytucyjnej skarżąca wskazała, że chociaż nie polemizuje z zastosowaną w jej sprawie przez NSA i WSA ugruntowaną wykładnią art. 29 ust. 1 i 2 u.p.t.u., to w kontekście postawionego zarzutu niekonstytucyjności tego przepisu, „zawiera on istotną normę prawną: świadcząc usługę zarejestrowanego odbiorcy polegającą w uproszczeniu (...) na załatwieniu formalności związanych z akcyzą i opłatą paliwową dla nabywcy paliwa i przekazaniu kwot tych należności właściwym organom we własnym imieniu, ale na rzecz usługobiorcy – należy te kwoty uwzględnić w podstawie opodatkowania VAT od świadczonej usługi, choć nie stanowią one rzeczywistego wynagrodzenia i przysporzenia usługodawcy”. Skarżąca zwróciła uwagę, że stopień skomplikowania i warunki, jakie trzeba spełnić, aby być podatnikiem akcyzy i rozliczającym opłatę paliwową, powoduje, że zazwyczaj robią to wyspecjalizowane podmioty jako usługodawcy, które posiadają status zarejestrowanego odbiorcy czy też składu podatkowego.

Skarżąca zwróciła uwagę, powołując się m.in. na wyroki TK (z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, z 21 czerwca 2004 r., sygn. SK 22/03), że normy konstytucyjne wskazane w art. 84 oraz art. 217 Konstytucji w sposób wyraźny wymagają, aby wszelkie regulacje przewidujące, czy to obciążenia o charakterze publicznym, czy też ulgi w podatkach, były uregulowane w ustawie.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady poprawnej legislacji, skarżąca przytoczyła obszernie m.in. stanowisko TK (z uzasadnienia wyroku o sygn. SK 18/09), zgodnie z którym „(z)właszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewność co do ciążących na nich obowiązków”.

Skarżąca wskazała, przywołując wyrok NSA z 5 października 2017 r., sygn. akt II FSK 1286/17, że z art. 2 Konstytucji wynika również, iż „Zasada demokratycznego państwa prawnego oznacza również konieczność zapewnienia pewności co do prawa. Tym samym postępowania nadzwyczajne, mające służyć wzruszeniu ostatecznych decyzji i postanowień, mogą dotyczyć tylko najpoważniejszych wad tych aktów lub poważnych wad postępowania. Nie mogą one zastępować kontroli instancyjnej i prowadzić do ponownego rozpoznania sprawy”.

Przywołując zasadę równej ochrony praw majątkowych z art. 64 ust. 1-3 Konstytucji, skarżąca zacytowała fragmenty z uzasadnień wyroków TK (sygn. K 51/05, SK 18/09), w któ-

rych wskazano, że konstytucyjne prawo własności zagwarantowane w art. 21 i art. 64 Konstytucji obejmuje m.in. uprawnienie do korzystania z rzeczy i do rozporządzania rzeczą, a także zakaz ingerencji innych podmiotów w sferę uprawnień właściciela. Prawo własności obejmuje w szczególności uprawnienie do swobodnego kształtowania stosunków prawnych dotyczących danej rzeczy oraz zbywania tej rzeczy na zasadach określonych w sposób wolny od ingerencji podmiotów trzecich. Z kolei każdy z trzech ustępów art. 64 Konstytucji reguluje odmienny zakres zagadnień związanych z prawem własności. Art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej, zgodnie z którym każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia, przewiduje przede wszystkim obowiązek ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony, przy czym art. 64 ust. 2 doprecyzowuje, że rozważane prawa mają podlegać ochronie równej dla wszystkich. Zagadnienie dopuszczalności ograniczania prawa własności zostało uregulowane z kolei w art. 64 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie dochodzi do naruszenia jej istoty. Granice możliwych ograniczeń pozostałych praw majątkowych wynikają z art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej, z zastrzeżeniem, że omawiany przepis, w zakresie nieuregulowanym w jej art. 64 ust. 3, odnosi się również – jak wynika z jednolitego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego – do ingerencji w prawo własności.

Uzasadniając niezgodność skarżonej normy prawnej ze wskazanymi zasadami konstytucyjnymi, skarżąca zauważyła, że „norma, która zawarta jest w skarżonym przepisie, jest niezgodna z powołanymi wzorcami konstytucyjnymi, gdyż nieznan jest zakres tej regulacji, a zakres kluczowego pojęcia podstawy opodatkowania jest niejasna. Takie sformułowanie przepisu pozostaje nie do pogodzenia z zasadami prawidłowej legislacji, jakie obowiązują w demokratycznym państwie prawnym. Nie da się również ukryć, iż przyjęta przez Naczelny Sąd Administracyjny definicja wskazanego pojęcia, której Skarżący w tym miejscu nie kwestionuje, jest bardzo szeroka. Skarżony przepis zawarty jest w artykule ustawy zawiera zasadę ogólną ustalania podstawy opodatkowania, a więc wartości mającej wprost wpływa wysokość opodatkowania”.

Skarżąca wskazała, że wadliwa redakcja art. 29 ust. 1 u.p.t.u. spowodowała, że podmioty świadczące tego typu usługi w latach, których dotyczy niniejsza sprawa, nie wliczały do podstawy opodatkowania zwrotu akcyzy i opłaty paliwowej. Powszechną bowiem praktyką było naliczanie podatku od towarów i usług wyłącznie kwoty umówionego wynagrodzenia za wykonaną usługę. W ocenie skarżącej, niemożność rozstrzygnięcia w pozostałych przypadkach, „czy (...) zwrot wydatków podlega opodatkowaniu, czy też nie, powoduje, że sądy zastępują Ustawodawcę w tym rozstrzygnięciu, co jest niedopuszczalne w przyjętym w Polsce modelu źródeł prawa”.

Skarżąca podkreśliła, że konieczne jest dokonanie dokładnego rozgraniczenia wpłat nieopodatkowanych od opodatkowanych, z uwagi na konsekwencje prawne tego podziału. W jej ocenie, nieznan jest zatem zakres podstawy opodatkowania, czyli wartości, jaka rzeczywiście podlega opodatkowaniu. Skarżąca poznała ten zakres dopiero lata po dokonaniu transakcji i nie z przepisu, lecz z wyroków sądowych. Sądy administracyjne nie mają zaś kompetencji do stanowienia prawa, co wobec jednak niedbałej legislacji skarżonego przepisu nastąpiło. Do tego naruszało to konstytucyjną zasadę państwa prawnego i zasady ochrony prawa własności, skoro skarżąca musiała uiścić podatek od wartości niestanowiących jej przysporzenia i do tego z odsetkami od zaległości podatkowych.

Zdaniem skarżącej, niejasność i brak precyzji skarżonego przepisu powoduje jego niezgodność zarówno z normą konstytucyjną wynikająca z art. 2, jak i z art. 64 ust. 1-3 oraz art. 84 i art. 217 Konstytucji.

2. W piśmie z 18 lutego 2020 r. Prokurator Generalny (dalej: Prokurator) przedstawił stanowisko, zgodnie z którym art. 29 ust. 1 u.p.t.u., w brzmieniu obowiązującym od 1 kwietnia 2011 r. do 31 grudnia 2013 r., jest zgodny z art. 2 w związku z art. 84, art. 217 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Prokurator wskazał, że w zakresie zarzutu niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 64 ust. 2 Konstytucji skarga konstytucyjna nie zawiera szczegółowej i precyzyjnej argumentacji, która przemawiałaby za obaleniem domniemania konstytucyjności kwestionowanej regulacji. W szczególności nie spełnia tego wymogu stwierdzenie, iż zaskarżony przepis różnicuje sytuację prawnopodatkową podatników VAT, którzy uzyskali od usługobiorców zwrot kwot odpowiadających wartości wpłaconego podatku akcyzowego i opłaty paliwowej, oraz podatników, którzy otrzymali od usługobiorców zwrot środków finansowych z innego tytułu, ze wskazaniem, iż w przypadku tej drugiej grupy chodzi o zwrot kosztów sądowych i opłaty skarbowej. Prokurator stwierdził, że skarga konstytucyjna, w zakresie dotyczącym zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu z art. 64 ust. 2 Konstytucji, nie spełnia wymogów określonych w art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK), zatem postępowanie w niniejszej sprawie we wskazanym zakresie powinno podlegać umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W ocenie Prokuratora, zarzuty skargi konstytucyjnej należy uznać za nieuzasadnione. Zgodnie z art. 29 ust. 1 u.p.t.u., zasadą generalną jest, iż podstawą opodatkowania VAT jest obrót, definiowany jako kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego VAT od tej sprzedaży. Prokurator wskazał, powołując się na poglądy wyrażane w piśmiennictwie, że przy przyjętym przez ustawodawcę rozwiązaniu, podstawą opodatkowania jest zatem kwota należna podatnikowi z tytułu sprzedaży, a nie faktycznie zapłacona.

Zdaniem Prokuratora, w świetle zaskarżonego przepisu, w sytuacji gdy podatnik wykonał usługę polegającą na przyjęciu i wydaniu paliwa oraz dokonaniu czynności związanych z jego odprawą celną, w szczególności uiszczeniu podatku akcyzowego i opłaty paliwowej – kwota należna z tytułu sprzedaży tej usługi obejmowała także kwoty podatku akcyzowego i opłaty paliwowej zwrócone przez zleceniodawcę usługi. Prokurator przypomniał, iż zgodnie z kwestionowaną regulacją, kwota należna obejmowała całość świadczenia należnego od nabywcy. Kwota ta, po pomniejszeniu o kwotę VAT – stanowiła podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 29 ust. 1 u.p.t.u.

W konsekwencji Prokurator stwierdził, że zaskarżony przepis został przez ustawodawcę sformułowany w sposób nienaruszający konstytucyjnych standardów w zakresie prawidłowej legislacji i określoności przepisów prawa daninowego, wynikających z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Z uwagi na niezasadność zarzutów dotyczących określenia w kwestionowanej regulacji warunków ustalania podstawy opodatkowania VAT z naruszeniem zasad prawidłowej legislacji i określoności przepisów prawa, nie można też uznać – w ocenie Prokuratora – iż kwestionowana regulacja prowadzi do naruszenia wzorców kontroli z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. W świetle powyższego Prokurator uznał, że zaskarżony przepis jest zgodny z art. 2 w związku z art. 84, art. 217 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

3. W piśmie z 6 sierpnia 2019 r. Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował, że nie zgłasza udziału w postępowaniu.

4. Sejm, w piśmie swojego Marszałka z 12 grudnia 2019 r., wniósł o stwierdzenie, że art. 29 ust. 1 u.p.t.u., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2013 r., jest zgodny z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 oraz z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Ponadto Sejm wniósł o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W uzasadnieniu stanowiska Sejmu wskazano, że skarżąca w istocie zarzuca kwestionowanemu przepisowi niezgodność z art. 2 (i wskazanymi przez skarżącą zasadami) w związku z art. 84, art. 217 i art. 64 Konstytucji, powołując się na „wadliwą redakcję” art. 29 ust. 1 u.p.t.u. W skardze została przedstawiona wspólna argumentacja dla uzasadnienia zarzutu naruszenia zasad państwa prawnego, poprawnej legislacji i pewności prawa, wywodzonych z art. 2 Konstytucji, oraz mającej z nimi ścisły związek treściowy zasady szczególnej określoności regulacji daninowych odczytanej z art. 84 i art. 217 Konstytucji, co w konsekwencji prowadzi do ograniczenia prawa własności, chronionego art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. W odniesieniu do art. 2 Konstytucji skarżąca nie wykazała, jakich odmiennych treściowo naruszeń upatruje w normie wywodzonej z kwestionowanego przepisu. Dowodzi ona, że poprzez niejasność i nieprecyzyjność kwestionowanego przepisu doszło do rozszerzenia ustawowego zakresu podstawy opodatkowania w wyniku praktyki orzeczniczej sądów administracyjnych, co narusza prawo własności skarżącej wyrażone w art. 64 Konstytucji.

W ocenie Sejmu, skarżąca wskazuje na naruszenie konstytucyjnej zasady równej ochrony prawnej własności (art. 64 ust. 2 Konstytucji), poprzez różnicowanie sytuacji podatników, którzy uzyskali zwrot akcyzy i opłaty paliwowej, i tych, którzy uzyskali zwrot z innego tytułu, np. zwrot opłaty skarbowej. Sejm wskazał, że skarżąca nie wykazała, jaką cechą relewantną wyróżniają się podatnicy otrzymujący zwrot kwot ponoszonych z różnych tytułów w związku ze świadczoną usługą. W konsekwencji Sejm uznał, że niniejsze postępowanie, w zakresie dotyczącym zgodności kwestionowanego przepisu z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, powinno zostać umorzone na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Odnosząc się do zarzutu skarżącej o naruszeniu zasady poprawnej legislacji oraz szczególnej określoności przepisów daninowych, Sejm stwierdził, że nie można uznać, iż kwestionowany przepis poprzez brak jednoznaczności nadmiernie ingeruje w prawo własności skarżącej. Nie można tym samym stwierdzić naruszenia art. 64 ust. 3 Konstytucji, gdyż w analizowanej sprawie nie mamy do czynienia z nieproporcjonalnym ograniczeniem, czy wręcz „wyzuciem” z własności. Sejm wniósł zatem o stwierdzenie, że art. 29 ust. 1 u.p.t.u., w obowiązującym od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2013 r., jest zgodny z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 oraz z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Wykorzystanie skargi konstytucyjnej, jako instrumentu ochrony konstytucyjnych wolności i praw jednostki, uzależnione jest od spełnienia przesłanek określonych w art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz ustawie z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK).

Skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu, w ramach którego Trybunał bada, czy odpowiada ona warunkom formalnym oraz czy nie jest oczywiście bezzasadna. Zakończenie tego etapu formalnej weryfikacji skargi nie wyłącza jednak dalszej oceny warunków jej wniesienia, dokonywanej na kolejnym etapie postępowania. Postanowienie o nadaniu skardze dalszego biegu nie przesądza więc ostatecznie o dopuszczalności jej merytorycznego rozpatrzenia. Trybunał ma obowiązek ustalania na każdym etapie postępowania, czy merytoryczna ocena zarzutów określonych w badanej skardze konstytucyjnej jest w ogóle dopuszczalna.

Trybunał, rozpoznając sprawę, nie jest więc związany stanowiskiem zajęтым w zarządzeniu lub postanowieniu rozstrzygającym sprawę w ramach wstępnego rozpoznania. Kontrolując istnienie pozytywnych oraz brak ujemnych przesłanek procesowych, Trybunał może także dojść do wniosków odmiennych niż te, które zostały uprzednio wyrażone w postanowieniu wydanym na etapie wstępnego rozpoznania konkretnej skargi konstytucyjnej (zob. postanowienie z 18 grudnia 2019 r., sygn. SK 71/19, OTK ZU A/2020, poz. 2).

Uwzględniając powyższe ustalenia, Trybunał postanowił zweryfikować, czy w niniejszej skardze dopuszczalne jest wydanie merytorycznego rozstrzygnięcia.

2. Zgodnie z art. 67 ust. 1 u.o.t.p.TK, 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 z założenia zgodne z Konstytucją, ciężar dowodu spoczywa na podmiocie inicjującym postępowanie. 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).

3. Skarżąca twierdzi, że art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm.; dalej: u.p.t.u.), rozumiany w sposób przyjęty w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) i Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) jest niezgodny z:

a) art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji poprzez wprowadzenie warunków ustalenia podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług (dalej: VAT) niezgodnych z zasadą państwa prawnego, poprawnej legislacji, pewności prawa oraz wprowadzenie obciążeń publicznych w sposób ponadto niejasny, nieprecyzyjny i ograniczający prawa podatników do nieobjęcia podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług zwrotu akcyzy i opłaty paliwowej niestanowiących definitywnego przysporzenia skarżącej jako podatnika VAT świadczącego usługę zarejestrowanego odbiorcy,

b) art. 84 i art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji poprzez wprowadzenie warunków ustalenia podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług niezgodnych z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych,

c) art. 2 w związku z art. 64 ust. 1-2 w związku z art. 84 Konstytucji, ze względu na naruszenie praw ekonomicznych podatników przez wprowadzenie nadmiernie szerokiego zakresu podstawy opodatkowania podatku od towarów i usług obejmującej także kwoty nie stanowiące przysporzenia podatnika, lecz zwrot wydatków (podatku akcyzowego i opłaty paliwowej) koniecznych do wykonania usługi opodatkowanej podatkiem od towarów i usług.

Będący przedmiotem kontroli, w analizowanym okresie, art. 29 ust. 1 u.p.t.u. miał następujące brzmienie: „Podstawą opodatkowania jest obrót, z zastrzeżeniem ust. 2-21, art. 30-32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku”.

4. Na wstępie rozważań Trybunał wskazał, że kwestionowany przez skarżącą art. 29 ust. 1 u.p.t.u. został uchylony przez art. 1 pkt 23 w związku z art. 15 ustawy z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2013 r. poz. 35, ze zm.), z dniem 1 stycznia 2014 r.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, przesłanką uzasadniającą kontrolę konstytucyjności przepisu, który utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał, jest ustalenie, że zachodzi związek pomiędzy daną regulacją a ochroną konstytucyjnych praw i wolności. Związek ten zachodzi wówczas, gdy spełnione są trzy przesłanki: – po pierwsze, przepis będący przedmiotem oceny zawiera treści normatywne odnoszące się do sfery praw i wolności konstytucyjnie chronionych; – po drugie, nie istnieje żaden alternatywny instrument prawny (poza ewentualnym uznaniem przepisu za niekonstytucyjny), który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej ukształtowanej definitywnie, zanim ów przepis utracił moc obowiązującą; – po trzecie, ewentualna eliminacja danego przepisu z systemu prawnego stanowić będzie skuteczny środek przywrócenia ochrony praw naruszonych obowiązaniem kwestionowanej regulacji prawnej (por. wyrok z 21 maja 2001 r., sygn. SK 15/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 85; postanowienie TK z 4 maja 2010 r., sygn. SK 4/08, OTK ZU nr 4/A/2010, poz. 43). Trybunał wskazywał również, że przepis obowiązuje, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania następuje wówczas, gdy kwestionowany przepis nie może być już stosowany do żadnej sytuacji faktycznej (zob. wyrok z 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83).

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

5. Skarżąca, określając wzorce kontroli, wskazała na trzy zarzuty. Pierwszy dotyczy niezgodności z art. 2 Konstytucji i wynikającymi z niego zasadami państwa prawnego, poprawnej legislacji oraz pewności prawa, powiązanych związkowo z art. 84 i art. 217 Konstytucji. W drugim zarzuca niezgodność z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji, wskazując na naruszenie zasady szczególnej określoności regulacji daninowych stanowiącej rozwinięcie (wzmocnioną postać) ogólnej zasady dostatecznej określoności regulacji prawnych, wynikającej z zasady poprawnej legislacji. Trzeci zarzut odnosi się do art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 84 Konstytucji, ze względu na naruszenie „praw ekonomicznych podatników” przez wprowadzenie nadmiernie szerokiego zakresu podstawy opodatkowania podatku od towarów i usług oraz nierówną ochronę prawa własności podatników.

W odniesieniu do art. 2 Konstytucji, skarżąca nie wykazała, jakich odmiennych treściowo naruszeń upatruje w normie wywodzonej z kwestionowanego przepisu. Skarżąca dowodzi, że poprzez niejasność i nieprecyzyjność kwestionowanego przepisu doszło do rozszerzenia ustawowego zakresu podstawy opodatkowania w wyniku praktyki orzeczniczej sądów administracyjnych, co narusza prawo własności skarżącej wyrażone w art. 64 Konstytucji. W związku z tym należy – w jej ocenie – uznać za umotywowany zarzut naruszenia prawa własności oraz zasad poprawnej legislacji i szczególnej określoności regulacji daninowych.

Odnosząc się do wskazanych przez skarżącą wzorców kontroli dotyczących jakości legislacyjnej kwestionowanych regulacji prawnych, Trybunał Konstytucyjny zauważył, że szczegółowej analizy konstytucyjnych standardów legislacyjnych, w tym przede wszystkim

w obszarze prawa podatkowego, dokonano w wyrokach: z 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15 (OTK ZU A/2018, poz. 2), z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71), w których podsumowano, uporządkowano i rozwinięto dotychczasowy dorobek orzecznicy (m.in. wyrok TK z 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90; postanowienie TK z 27 kwietnia 2004 r., sygn. P 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36; wyrok TK z 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103).

W ocenie Trybunału, we wniesionej skardze konstytucyjnej skarżąca nie wykazała kwalifikowanego charakteru nieprecyzyjności czy też niedookreśloności skarżonego przepisu. Poczyniona analiza językowa kwestionowanego przepisu oraz jego otoczenia normatywnego wskazuje na to, że wykładnia art. 29 ust. 1 u.p.t.u. nie powoduje niedających się pokonać trudności w ustaleniu, czy akcyza oraz opłata paliwowa wchodzi w zakres podstawy opodatkowania VAT, w sytuacji gdy podatnik wykonał usługę polegająca na przyjęciu i wydaniu paliwa oraz dokonaniu czynności związanych z jego odprawą celną, w szczególności w postaci uiszczenia podatku akcyzowego i opłaty paliwowej. Brzmienie przepisu nie charakteryzuje się takim stopniem niedookreśloności, który mógłby zostać uznany za naruszający konstytucyjny standard poprawnej legislacji oraz odpowiedniej określoności przepisów statuujących obciążenia daninowe, a więc stanowić podstawę do jego skutecznego zakwestionowania w drodze kontroli konstytucyjnej. Należy również podkreślić, że skarżąca popada w wewnętrzną sprzeczność, czyniąc z jednej strony podstawą wywiedzionej skargi niejasność, nieprecyzyjność i niedookreśloność art. 29 ust. 1 u.p.t.u., wskazując jednocześnie, że wykładnia rzeczono przepisu, w relewantnym zakresie dotyczącym wliczania akcyzy i opłaty paliwowej do podstawy opodatkowania VAT, ma w orzecznictwie „ugruntowany charakter”, a co więcej, skarżąca z przyjmowaną wykładnią „nie polemizuje” (s. 6 skargi). Skoro zatem art. 29 ust. 1 u.p.t.u. nie budzi wątpliwości interpretacyjnych oraz nie jest źródłem rozbieżności pojawiających się w orzecznictwie, to argumenty te – przedstawione przez samą skarżącą – przeczą tezie o rzekomej niejasności czy niedookreśloności rzeczono przepisu, której stopień uzasadniałby twierdzenie o jego niekonstytucyjności. Zatem nie można uznać za prawidłowo uzasadniony przez skarżącą zarzut naruszenia kwestionowanym przepisem zasad dotyczących wymogów jasności i szczególnej określoności przepisów podatkowych.

Mając na uwadze powyższe, Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie w tym zakresie, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku.

Odnosząc się do powołania przez skarżącą w charakterze wzorca kontroli art. 64 ust. 1-3 Konstytucji, Trybunał stwierdził, że skarżąca także w tym przypadku nie uzasadniła wystarczająco sformułowanego zarzutu.

Art. 64 ust. 1 Konstytucji przewiduje obowiązek ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony, przy czym art. 64 ust. 2 ustawy zasadniczej doprecyzowuje, że rozważane prawa mają podlegać ochronie równej dla wszystkich. W art. 64 ust. 3 Konstytucji zostało uregulowane zagadnienie dopuszczalności ograniczania prawa własności, zgodnie z którym własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie dochodzi do naruszenia jej istoty. Granice możliwych ograniczeń pozostałych praw majątkowych wynikają z art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej, z zastrzeżeniem, że omawiany przepis, w zakresie nieuregulowanym w art. 64 ust. 3, odnosi się również – jak wynika z jednolitego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego – do ingerencji w prawo własności (zob. wyroki z: 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80, 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15). Mając na uwadze, że zarzut postawiony w skardze konstytucyjnej nie dotyczył konstrukcji prawa własności i innych praw majątkowych czy też braku ich należytego zabezpieczenia, lecz jedynie ich ograniczeń, należy przyjąć, że skarżąca nie uzasadniła zarzutu naruszenia art. 64 ust. 1 Konstytucji. Jednocześnie skarżąca,

wskazując na naruszenie konstytucyjnej zasady równej ochrony prawnej własności (art. 64 ust. 2 Konstytucji), poprzez różnicowanie sytuacji podatników, którzy uzyskali zwrot akcyzy i opłaty paliwowej, i tych, którzy uzyskali zwrot z innego tytułu, np. zwrot opłaty skarbowej, nie skierowała zarzutów w stosunku do żadnej grupy podatników, spośród wymienionych przez nią jako niezobowiązanych do wliczenia do podstawy opodatkowania zwrotu kwot poniesionych w związku ze świadczeniem usługi.

Tymczasem w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że nakaz równej ochrony praw majątkowych należy odnosić jedynie do praw majątkowych zaliczanych do tej samej kategorii. Różnicowanie charakteru poszczególnych praw majątkowych determinuje zróżnicowanie zakresu ich ochrony. Różnicowanie to musi być jednak obiektywnie uzasadnione (zob. wyroki z: 2 czerwca 1999 r., sygn. K 34/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 94; 29 czerwca 2001 r., sygn. K 23/00, OTK ZU nr 5/2001, poz. 124). Jeżeli można wykazać, że zróżnicowanie ochrony jest uzasadnione relewantnością, proporcjonalnością i powiązaniem z innymi zasadami konstytucyjnymi, to zróżnicowanie takie jest dopuszczalne (por. wyrok z 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5). Wynika z tego, że zasada równej ochrony ujęta w art. 64 ust. 2 Konstytucji wyklucza zróżnicowanie pod względem podmiotowym, dopuszczając je w aspekcie przedmiotowym, ze względu na odmienną sytuację faktycznych lub prawnych podmiotów, w odniesieniu do ochrony praw majątkowych tego samego typu, ale różnej wartości (por. postanowienie z 9 czerwca 2010 r., sygn. SK 32/09, OTK ZU nr 5/A/2010, poz. 55). Skarżąca nie wykazuje, jaką cechą relewantną wyróżniają się podatnicy otrzymujący zwrot kwot ponoszonych z różnych tytułów w związku ze świadczoną usługą. Zatem zarzut został sformułowany w sposób, który nie odnosi się prawidłowo do wynikającego z Konstytucji testu równości, z uwagi na to, że wymienieni podatnicy (uprawnieni do zwrotu należności publicznoprawnej uiszczanej z różnych tytułów) stanowią klasę podmiotów podobnych.

Mając na uwadze powyższe, Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, z uwagi na niedopuszczalność wydania merytorycznego orzeczenia.