

2/1/A/2009

WYROK

z dnia 8 stycznia 2009 r.

Sygn. akt P 6/07*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Mirosław Wyrzykowski – przewodniczący
Stanisław Biernat
Maria Gintowt-Jankowicz – sprawozdawca
Janusz Niemcewicz
Andrzej Rzepliński,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 8 stycznia 2009 r., pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy:

czy art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 95, poz. 1100) w zakresie, w jakim nieprzewidując przepisów przejściowych, zmienił zasady wyliczenia kwoty podatku od towarów i usług podlegającej zwrotowi na rzecz zakładów pracy chronionej, które na dzień 30 listopada 1999 r. miały status zakładów pracy chronionej przyznany bezterminowo decyzjami wydanymi na podstawie ustawy z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnianiu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych (Dz. U. Nr 46, poz. 201, ze zm.) jest zgodny z art. 2 Konstytucji,

o r z e k a:

Art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 95, poz. 1100 oraz z 2002 r. Nr 100, poz. 923):

a) jest zgodny z zasadą ochrony interesów w toku wyrażoną w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

b) jest zgodny z art. 32 Konstytucji, oraz

c) nie jest niezgodny z zasadą ochrony praw nabytych wyrażoną w art. 2 Konstytucji.

UZASADNIENIE

I

1. Postanowieniem z 13 grudnia 2006 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (sygn. akt I SA/Bd 435/06) przedstawił Trybunałowi Konstytucyjnemu

* Sentencja została ogłoszona dnia 22 stycznia 2009 r. w Dz. U. Nr 9, poz. 56.

pytanie prawne w sprawie zgodności art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy z 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 95, poz. 1100; dalej: ustawa zmieniająca z 1999 r.) z art. 2 Konstytucji w zakresie, w jakim, nie przewidując przepisów przejściowych, zmienił zasady wyliczenia kwoty podatku od towarów i usług podlegającej zwrotowi na rzecz zakładów pracy chronionej, które na dzień 30 listopada 1999 r. miały status zakładów pracy chronionej przyznany bezterminowo decyzjami wydanymi na podstawie ustawy z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnianiu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych (Dz. U. Nr 46, poz. 201, ze zm.; dalej: ustawa z 1991 r. o zatrudnianiu).

Wątpliwości co do konstytucyjności wskazanych przepisów pojawiły się w związku z następującym stanem faktycznym:

Dnia 12 grudnia 2005 r. podmiot wystąpił z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług za wskazane we wniosku okresy z lat 2000-2003. W uzasadnieniu wnioskodawca wskazał, że prawo do nadpłaty wywodzi z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01, w którym Trybunał orzekł o niezgodności art. 1 pkt 8 ustawy zmieniającej z 1999 r. z art. 2 Konstytucji, w zakresie, w jakim nie przewidywał on regulacji przejściowych niezbędnych dla zapewnienia ochrony interesów przedsiębiorców prowadzących zakłady pracy chronionej, którzy – w zaufaniu do dotychczasowych przepisów – rozpoczęli realizację długookresowych przedsięwzięć na rzecz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w ich zakładach (OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 46). Zdaniem wnioskodawcy nowelizacja ustawy o VAT, w wyniku której całkowite zwolnienie podatnika VAT prowadzącego zakład pracy chronionej z wpłat należnego podatku do urzędu skarbowego zostało zastąpione obowiązkiem wpłat podatku z możliwością wystąpienia o jego zwrot, została wprowadzona niezgodnie z Konstytucją, co potwierdził powołany wyrok TK z 25 czerwca 2002 r.

Decyzją z 10 lutego 2006 r. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy odmówił stwierdzenia nadpłaty w podatku od towarów i usług za wskazane we wniosku okresy z lat 2000-2003. Decyzja ta została utrzymana w mocy decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 26 kwietnia 2006 r. Organy obu instancji stanęły na stanowisku, że wnioskujący nie jest objęty zamkniętym katalogiem podmiotów, do których adresowany jest powołany wyrok TK. Dotyczył on bowiem zakładów pracy chronionej, którym status takiego zakładu przyznano na okres trzech lat. Tymczasem skarżący status zakładu pracy chronionej uzyskał na czas nieokreślony. Organy wskazały, że stanowisko dotyczące kręgu podmiotów objętych powołanym wyrokiem TK potwierdził także NSA w uchwale z 14 marca 2005 r., sygn. FPS 4/04.

Sąd pytający, kwestionując omawianą regulację, powołał się na następujące argumenty:

Prowadzący działalność gospodarczą musi uwzględniać ryzyko niekorzystnych zmian przepisów prawnych, w tym także podatkowych. Jednak nowe unormowania nie powinny zaskakiwać ich adresatów, lecz zapewnić czas niezbędny do dostosowania się do nowych regulacji. Poszanowanie interesów w toku, rozumianych jako przedsięwzięcia gospodarcze i finansowe rozpoczęte na gruncie dotychczasowych przepisów, jest bowiem istotnym elementem zaufania obywatela do państwa i prawa. Tymczasem zmiana przepisów ustawy z 1993 r. o VAT nastąpiła w bardzo krótkim okresie (ustawa zmieniająca z 20 listopada 1999 r., ogłoszona w Dzienniku Ustaw z 30 listopada 1999 r., zaczęła obowiązywać od 1 stycznia 2000 r.). Nie zostały ustanowione także żadne przepisy przejściowe, które chroniłyby interesy w toku podmiotów, które z uwzględnieniem dotychczasowych regulacji rozpoczęły długookresowe inwestycje. Rodzi to wątpliwość, czy charakter zastosowanych przez ustawodawcę środków wobec podmiotów, które status zakładu pracy chronionej uzyskały bezterminowo, nie narusza art. 2 Konstytucji i

wynikającej z niego konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażającej się w ochronie praw nabytych i interesów w toku.

Sytuacja podmiotów, które status zakładu pracy chronionej uzyskały bezterminowo, była taka sama jak podmiotów określonych wyrokiem TK z 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01. Podmioty ubiegające się o nadanie im statusu zakładu pracy chronionej nie miały wpływu na to, czy decyzja taka wydawana była na trzy lata, czy też bez ograniczeń. W dniu wejścia w życie nowelizacji ustawy z 1993 r. o VAT funkcjonowały bowiem zakłady pracy chronionej, którym status przyznano na podstawie art. 19 ust. 1 ustawy z 1991 r. o zatrudnianiu tj. bezterminowo oraz na podstawie art. 30 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych tj. na okres trzech lat (dalej: ustawa z 1997 r. o rehabilitacji). Podmioty te miały taki sam zakres obowiązków określonych w art. 28 ustawy z 1997 r. o rehabilitacji, a także takie same przywileje podatkowe. Jednak Trybunał Konstytucyjny, związany granicami wniosku, uznając nowelizację za niezgodną z art. 2 Konstytucji, ograniczył krąg podmiotów jedynie do tych, które status ten uzyskały na okres trzech lat na podstawie art. 30 ust. 1 ustawy z 1997 r. o rehabilitacji.

Nie można zatem uznać, że orzeczenie to dotyczyło wszystkich zakładów pracy chronionej. Przepisy te nadal obowiązywały, znajdując zastosowanie do prowadzących zakłady pracy chronionej, którzy status taki uzyskali bezterminowo, bez względu na to, czy zostały naruszone ich interesy w toku z uwagi na rozpoczęcie realizacji długookresowych przedsięwzięć na rzecz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w ich zakładach. Zapewnienie, na skutek wyroku TK, ochrony prawnej jedynie części określonych podmiotów, znajdujących się w jednakowej sytuacji, bez dostrzeżenia praw podmiotów reprezentowanych przez skarżącego, narusza zasadę równości wyrażoną w art. 32 Konstytucji.

W praktyce, jak twierdzi sąd pytający, mimo wydania przez Trybunał wyroku zakresowego, w orzecznictwie sądów administracyjnych dochodzi do rozbieżności. Część sądów, uchylając decyzje w sprawie odmowy stwierdzenia nadpłaty, stanęła na stanowisku, że, jakkolwiek skarżący mieli status zakładu pracy chronionej przyznany bezterminowo, to w imię konstytucyjnej zasady równości należało treść powołanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 45/01 odnieść także do tych podmiotów (zob. wyroki WSA: w Poznaniu z 25 stycznia 2006 r., sygn. I SA/Po 2626/03; we Wrocławiu z 22 maja 2006 r., sygn. I SA/Wr 1060/04). Sądy te uznały, że sąd orzekający w sprawie może pominąć przepis, jeśli uzna, że jest on niezgodny z Konstytucją. Sąd pytający uznał jednak, że takie uprawnienie mu nie przysługuje, a właściwym trybem postępowania jest skorzystanie z instytucji pytania prawnego przewidzianego w art. 193 Konstytucji.

2. Marszałek Sejmu w piśmie z 17 marca 2008 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy zmieniającej z 1999 r. we wskazanym przez sąd pytający zakresie jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

Uzasadniając swoje stanowisko, Marszałek Sejmu przedstawia następujące argumenty:

Zakwestionowana w pytaniu prawnym regulacja utraciła moc obowiązującą. Jednak zgodnie z utrwalonym orzecznictwem TK przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana, a który utracił moc obowiązującą, podlega kontroli konstytucyjnej, jeżeli na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Taka sytuacja ma miejsce w wypadku objętego niniejszym pytaniem prawnym przepisu i dlatego należy ocenić zgodność tego przepisu z Konstytucją.

Powołany w pytaniu prawnym wyrok TK w sprawie K 45/01 nie dotyczy stanu prawnego podatnika, powołanego w tym pytaniu. Wyrok ten odnosił się bowiem tylko do podmiotów, które status zakładu pracy chronionej uzyskały na czas określony. Natomiast niniejsza sprawa dotyczy podatnika, któremu status taki przyznano bezterminowo.

Zaskarżona regulacja dokonała modyfikacji zwolnienia przysługującego prowadzącemu zakład pracy. Całkowite zwolnienie z wpłat do urzędu skarbowego należności z tytułu podatku od towarów i usług zostało zastąpione prawem do częściowego lub całkowitego zwrotu wpłaconej kwoty. Zmiana ustawy nie polegała na likwidacji zwolnienia, ale na zamianie dotychczasowego „zwolnienia z wpłat” na „zwrot wpłaconej kwoty”. Nie można uznać, że zmiana ta była niekonstytucyjna. Ustawodawcy przysługuje bowiem swoboda w kształtowaniu ulg i zwolnień podatkowych, co wielokrotnie podkreślał Trybunał Konstytucyjny.

W ustawie z 1997 r. o rehabilitacji ustawodawca zastrzegł, że zakład pracy chronionej korzysta z przepisanej zwolnienia z uwzględnieniem zasad określonych w odrębnych przepisach. Prowadzący zakład pracy chronionej musiał zatem liczyć się z możliwością zmiany tych „odrębnych przepisów”.

Analiza przepisów odnoszących się do zakładów pracy chronionej wskazuje, że od uzyskania przez skarżącego podatnika statusu zakładu pracy chronionej w 1996 r. przepisy dotyczące przywilejów podatkowych zakładów pracy chronionej podlegały kilkakrotnie znacznym zmianom. Nieuprawnione jest zatem twierdzenie, że w tym konkretnym wypadku została złamana zasada ochrony interesów w toku wobec zakładów pracy chronionej, którym status ten przyznano bezterminowo. Gdyby bowiem uznać racje skarżącego podatnika, to każda zmiana przepisów dotycząca zakładów pracy chronionej byłaby niezgodna z przepisami Konstytucji i zasadą ochrony interesów w toku, a z takim rozumowaniem nie można się zgodzić.

Celem wprowadzonych zmian było wyeliminowanie nadużyć i nieprawidłowości pojawiających się przy korzystaniu przez zakłady pracy chronionej z obowiązującego wówczas „zwolnienia z wpłat”. Skala nadużyć skłoniła ustawodawcę do świadomego zrezygnowania z przepisów przejściowych dotyczących podmiotów mających status zakładów pracy chronionej. Przemawiała za tym ochrona innych wartości chronionych konstytucyjnie, w szczególności dbałości o dobro wspólne i równowagi budżetowej.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 5 października 2007 r. wniósł o stwierdzenie, że zaskarżona regulacja we wskazanym w pytaniu prawnym zakresie jest niezgodna z art. 2 Konstytucji.

Swoje stanowisko Prokurator Generalny uzasadnił następująco:

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01 dotyczył jedynie zakładów pracy chronionej, którym status taki przyznano na okres 3 lat. Tym samym, mimo analogicznej sytuacji, w jakiej znalazły się zakłady pracy chronionej realizujące długookresowe przedsięwzięcia na rzecz osób niepełnosprawnych, podmioty, którym status taki przyznano na czas nieokreślony, nie zostały objęte wspomnianym wyrokiem TK. Jednak uwagi zamieszczone w wyroku z 25 czerwca 2002 r. są aktualne także w stosunku do tych podmiotów.

Przepisy ustawowe obowiązujące do 31 grudnia 1999 r. stanowiły ramy prawne dla podejmowania wszelkiego rodzaju przedsięwzięć gospodarczych, które mogły być rozłożone w czasie. Mając na uwadze zasadę ochrony interesów w toku, należało zatem ustalić regulacje przejściowe w stosunku do podmiotów, które w zaufaniu do tych przepisów rozpoczęły realizację długookresowych przedsięwzięć.

W wyniku zmieniającego się stanu prawnego osoby ubiegające się o uzyskanie statusu zakładu pracy chronionej nie miały wpływu na to, czy zostanie on przyznany na

okres 3 lat czy bezterminowo, zatem różnicowanie ich praw w zależności od czasu obowiązywania wydanej im decyzji nie wydaje się właściwe. Podmiot posiadający status zakładu pracy chronionej bez ograniczeń czasowych miał większą perspektywę podejmowania długofalowych działań, a wprowadzone zmiany mogły naruszać interesy w toku związane z przystąpieniem do realizacji tych planów na podstawie dotychczasowych przepisów podatkowych.

Dla oceny konstytucyjności wprowadzonych regulacji podstawowe znaczenie powinno mieć rozpoczęcie przez zakłady pracy chronionej długookresowych przedsięwzięć, a nie okres, na jaki przyznano status zakładu pracy chronionej. Zniesienie dotychczasowego zwolnienia podatkowego może bowiem zagrażać realizacji każdego długookresowego przedsięwzięcia. Pozostaje to w sprzeczności z konstytucyjną zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa i wynikającą z niej zasadą ochrony praw nabytych i interesów w toku.

4. Minister Finansów nie jest uczestnikiem postępowania w sprawie. Swoje stanowisko z 4 stycznia 2008 r. przedstawił w związku z charakterem sprawy, oraz z uwagi na fakt przedstawienia swojej opinii w sprawie K 45/01.

W jego opinii zaskarżona regulacja we wskazanym w pytaniu prawnym zakresie jest zgodna z art. 2 Konstytucji. Wynika to z następujących argumentów:

W wyroku K 45/01 Trybunał Konstytucyjny nie zakwestionował istoty zmiany wprowadzonej art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy zmieniającej z 1999 r. Pomimo niedogodności dla podatników, wynikających z zastąpienia możliwości zatrzymania kwoty należnego VAT prawem do uzyskania częściowego lub całkowitego zwrotu tego podatku, Trybunał stwierdził, że zmiany wprowadzone zakwestionowaną regulacją znajdują podstawę w wartościach konstytucyjnych. Ustawodawca, realizując usprawiedliwione cele, mógł wprowadzić zmiany na niekorzyść prowadzących zakłady pracy chronionej. Takim celem omawianej regulacji było przeciwdziałanie nadużyciom podatkowym, jakie miały miejsce na tle dotychczasowych przepisów.

W wypadku podatników prowadzących zakłady pracy chronionej na podstawie decyzji przyznanych na czas nieokreślony ustawodawca nie określił ram czasowych umożliwiających stosowanie zwolnienia z wpłaty podatku do urzędu skarbowego. Trybunał Konstytucyjny niejednokrotnie wypowiadał się na temat skutków likwidacji zwolnień, co do których ustawodawca nie wyznaczył terminu ich obowiązywania, stwierdzając, że zniesienie takiego zwolnienia nie narusza zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przezeń prawa a także będącego konsekwencją tej zasady – zasady ochrony interesów w toku.

Regulacja ta nie narusza także zasady równości. Nie można bowiem uznać, że zakłady pracy chronionej posiadające taki status bezterminowo, korzystały z takiej samej ochrony konstytucyjnej jak zakłady pracy chronionej, którym ten status przyznano na okres 3 lat. Sam Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z 25 czerwca 2002 r. uznał możliwość takiego zróżnicowania, przyznając prawo do przepisów przejściowych tylko tym zakładom, które rozpoczęły realizację długookresowych przedsięwzięć na rzecz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w tych zakładach.

Zakwestionowana zmiana wynikała z obowiązku harmonizacji przepisów o VAT (odpowiednika unijnego podatku od wartości dodanej) z przepisami VI Dyrektywy Rady Unii Europejskiej z 17 maja 1977 r. W dyrektywie tej nie przewidziano możliwości zwolnienia określonej grupy podatników z wpłaty VAT, przy jednoczesnym zachowaniu uprawnień do wystawiania faktur z należnym podatkiem.

Ustawa zmieniająca z 1999 r. nie zniosła całkowicie zwolnienia z wpłaty podatku. Preferencja ta została zastąpiona (w celu wyeliminowania nadużyć podatkowych) prawem

do otrzymania całkowitego lub częściowego zwrotu z urzędu skarbowego uprzednio wpłaconego podatku, uzależniając kwotę zwrotu od stopnia niepełnosprawności zatrudnianych osób.

Nie można uznać, że adresaci tej zmiany zostali nią zaskoczeni. Prace nad zmianą systemu ulg dla zakładów pracy chronionej prowadzone były od 1998 r. Już wtedy pojawiły się propozycje zniesienia zwolnienia i zastąpienia go – w trybie odrębnej ustawy – dotacją budżetową dla tych zakładów. Miało to na celu likwidację szerzących się na coraz większą skalę nadużyć podatkowych.

Stwierdzenie niekonstytucyjności zakwestionowanego przepisu w zakresie objętym pytaniem prawnym może spowodować wiele komplikacji i trudności. Wątpliwości dotyczą okresu, w jakim podatnicy posiadający status zakładu pracy chronionej przyznany na czas nieokreślony mieliby prawo do stosowania przejściowych regulacji. Czy miałyby to być trzy lata – jak w przypadku zakładów pracy chronionej objętych wyrokiem w sprawie K 45/01, czy byłby to nielimitowany okres do czasu zakończenia długookresowych inwestycji. Jednak w tym wypadku mogłoby to rozciągnąć stosowanie przepisów przejściowych na okres po 1 stycznia 2004 r., kiedy to art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT, dotyczący częściowych lub całkowitych zwrotów uprzednio wpłaconego podatku przestał obowiązywać. Ponadto ewentualne orzeczenie niekonstytucyjności przepisu spowoduje negatywne skutki budżetowe, nieujęte w ustawie budżetowej.

Ponadto, zdaniem Ministra Finansów, zachodzi wątpliwość czy w przedmiotowej sprawie nie zachodzą przesłanki umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. Przedmiotem pytania prawnego może być tylko taki przepis, którego wyeliminowanie z porządku prawnego w wyniku wyroku TK wywrze wpływ na treść rozstrzygnięcia sprawy, w której przedstawiono pytanie prawne. Tymczasem w opinii Ministra Finansów celem niniejszego pytania prawnego jest wyjaśnienie wątpliwości interpretacyjnych powstałych w konkretnej sprawie, w związku z zakresowym wyrokiem TK w sprawie K 45/01.

II

Na rozprawę, która odbyła się 8 stycznia 2009 r., nie stawił się przedstawiciel sądu pytającego. Pozostali uczestnicy postępowania, w tym także przedstawiciel Ministra Finansów, podtrzymali stanowiska zajęte w pismach procesowych.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Uwagi wstępne.

Trybunał Konstytucyjny uznał za konieczne w pierwszej kolejności stwierdzić, że niniejsze pytanie prawne spełnia warunki merytorycznego rozpoznania, jest więc dopuszczalne w świetle art. 193 Konstytucji. Kwestionowane przepisy mają bezpośredni związek z przedmiotem rozpoznania w sprawie toczącej się przed sądem pytającym, a od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie tej sprawy.

2. Regulacje prawne dotyczące statusu zakładu pracy chronionej.

Niniejsze pytanie prawne dotyczy zgodności art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy z 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 95, poz. 1100; dalej: ustawa zmieniająca z 1999 r.) z art. 2 i art. 32

Konstytucji w zakresie, w jakim, nie przewidując przepisów przejściowych, zmienił zasady wyliczania kwoty podatku od towarów i usług podlegającej zwrotowi na rzecz zakładów pracy chronionej, które 30 listopada 1999 r. miały status zakładów pracy chronionej przyznany decyzjami wydanymi na podstawie ustawy z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnianiu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych (Dz. U. Nr 46, poz. 201, ze zm.; dalej: ustawa z 1991 r. o zatrudnianiu), a więc bezterminowo. Art. 1 pkt 8 ustawy zmieniającej z 1999 r. nadał nowe brzmienie art. 14a ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.; dalej: ustawa z 1993 r. o VAT). Rozbudowany art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT w brzmieniu nadanym przez ustawę zmieniającą z 1999 r. określił prawo prowadzącego zakład pracy chronionej do otrzymania częściowego lub całkowitego zwrotu wpłaconej kwoty podatku od towarów i usług, ustalając zasady ubiegania się i technikę obliczania nowej postaci ulgi podatkowej. Wcześniejsza regulacja dotycząca podatku od towarów i usług w odniesieniu do zakładów pracy chronionej zwalniała tę grupę podatników od wpłat do urzędu skarbowego należności, w zakresie działalności tego zakładu, z tytułu podatku od towarów i usług, stanowiącej różnicę między podatkiem należnym a naliczonym.

Dla rozstrzygnięcia kwestii podniesionych przez sąd pytający istotne są nie tylko przepisy podatkowe dotyczące zakładów pracy chronionej, ale także ustawowe zasady uzyskiwania statusu zakładu pracy chronionej.

Prowadzący zakład pracy chronionej, którego sprawa stała się przyczyną sformułowania niniejszego pytania prawnego, uzyskał status zakładu pracy chronionej w 1996 r., na podstawie przepisów ustawy z 1991 r. o zatrudnianiu. Ustawa ta uregulowała szczegółowo uprawnienia osób niepełnosprawnych związane z podejmowaniem pracy zarobkowej, a także obowiązki pracodawców związane z zatrudnianiem osób niepełnosprawnych. Ustawodawca przewidywał tworzenie zakładów pracy chronionej, aby ułatwić osobom niepełnosprawnym podejmowanie pracy. Pracodawca, który zatrudniał określoną liczbę osób niepełnosprawnych (nie mniej niż 20 pracowników) i spełniał inne kryteria ustawowe, mógł uzyskać administracyjne stwierdzenie wypełnienia warunków przewidzianych dla zakładów pracy chronionej.

Do kryteriów tych należało: po pierwsze, uzyskanie wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych co najmniej: a) 40%, w tym znacznego lub umiarkowanego stopnia niepełnosprawności 10%, albo b) 30% niewidomych będących inwalidami I lub II grupy; po drugie, odpowiednie przystosowanie obiektów i pomieszczeń zakładów pracy, tak aby uwzględniały potrzeby osób niepełnosprawnych w zakresie dostępności do nich, w tym posiadanie dodatkowego oprzyrządowania pomieszczeń sanitarnohigienicznych i ciągów komunikacyjnych; oraz po trzecie, zapewnienie podstawowej i specjalistycznej opieki medycznej, poradnictwa i usług rehabilitacyjnych (art. 19 ust. 1 ustawy z 1991 r. o zatrudnianiu). Spełnienie przez zakład pracy warunków określonych w tej ustawie stwierdzał na wniosek kierownika zakładu pracy Pełnomocnik do spraw Osób Niepełnosprawnych, w porozumieniu z Państwową Inspekcją Pracy.

W celu motywowania pracodawców do tworzenia takich zakładów, ustawa przewidywała szereg zachęt finansowych, m.in. różnego rodzaju zwolnienia i ulgi podatkowe. W myśl art. 20 ust. 1 ustawy z 1991 r. o zatrudnianiu, zakład pracy chronionej był zwolniony z podatków, niepodatkowych należności budżetowych oraz z wpłat na Fundusz Pracy. Zwolnienie to jednakże nie dotyczyło podatków wymienionych w art. 20 ust. 2 ustawy, tj. podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, podatków od gier losowych i totalizatorów oraz cel. Środki uzyskane z tytułu zwolnień podatkowych zakład pracy chronionej przekazywał na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (10%; dalej: PFRON) oraz zakładowy fundusz rehabilitacji osób

niepełnosprawnych (90%). W okresie obowiązywania ustawy z 1991 r. o zatrudnianiu, tj. do 31 grudnia 1997 r. status zakładu pracy chronionej przyznawany był bezterminowo.

Ustawę z 1991 r. o zatrudnianiu zastąpiła ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz o zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. Nr 123, poz. 776, ze zm.; dalej: ustawa z 1997 r. o rehabilitacji), która weszła w życie 1 stycznia 1998 r. Nowa ustawa utrzymała możliwość tworzenia zakładów pracy chronionej, zmieniając niektóre warunki uzyskania tego statusu. Wprowadzony został wymóg prowadzenia działalności gospodarczej przez pracodawcę przez co najmniej 12 miesięcy oraz konieczność uzyskiwania przez okres co najmniej 6 miesięcy określonych w ustawie wskaźników zatrudnienia osób niepełnosprawnych. Decyzję w sprawie przyznania statusu zakładu pracy chronionej wydawał Pełnomocnik do spraw Osób Niepełnosprawnych (od 1 stycznia 2000 r. kompetencje te przejął wojewoda). Decyzja była wydawana na okres 3 lat.

Ustawa z 1997 r. również przewidywała ulgi i zwolnienia podatkowe. Zgodnie z art. 31 ustawy z 1997 r. o rehabilitacji zakład pracy chronionej był zwolniony z podatków, niepodatkowych należności budżetowych, a także „wpłat do urzędu skarbowego należności z tytułu podatku od towarów i usług, z uwzględnieniem zasad określonych w odrębnych przepisach”. Przez odrębne przepisy należało rozumieć przepisy ustawy z 1993 r. o VAT.

W myśl art. 14a tej ustawy (art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT dodany art. 59 ustawy z 1997 r. o rehabilitacji) podatnik zobowiązany był do obciążenia wykonywanej przez siebie czynności kwotą podatku według właściwej dla niej stawki. Samo zwolnienie dotyczyło natomiast zobowiązania podatnika, które generalnie podlega rozliczeniu z urzędem skarbowym, tj. różnicy pomiędzy kwotą podatku należnego i naliczonego. Jeżeli kwota zwolnienia była wyższa od kwoty stanowiącej iloczyn liczby osób niepełnosprawnych zatrudnionych w zakładzie pracy chronionej lub zakładzie aktywności zawodowej w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy oraz trzykrotności najniższego wynagrodzenia, różnica podlegała przekazaniu na PFRON w terminach przewidzianych dla rozliczeń z tytułu podatku od towarów i usług. Podatnicy, którzy korzystali z przywileju wynikającego z art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT zachowywali prawo do wystawiania faktur VAT, obniżania podatku należnego o podatek naliczony oraz do zwrotów nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.

Podsumowując, podkreślenia wymaga, że ustawa z 1997 r. o rehabilitacji objęła swym zakresem także zakłady pracy chronionej, którym status ten przyznany został pod rządami przepisów ustawy z 1991 r. o zatrudnianiu, a więc bezterminowo. A zatem od 1 stycznia 1998 r. tj. od dnia wejścia w życie ustawy z 1997 r. o rehabilitacji funkcjonowały równocześnie dwa typy zakładów pracy chronionej: „stare”, które, spełniając warunki określone w 1991 r., miały bezterminowy status zakładu pracy chronionej, oraz „nowe”, które musiały odnawiać prawo do korzystania ze statusu zakładu pracy chronionej co trzy lata wg warunków określonych w ustawie z 1997 r. Funkcjonujące przed wejściem w życie ustawy z 1997 r. zakłady pracy chronionej niejako automatycznie zaczęły także korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT. Zatem w momencie nowelizacji ustawy o VAT w 1999 r., zwolnienie, o którym mowa w art. 14a tej ustawy, obejmowało zarówno podmioty, które status uzyskały na podstawie ustawy z 1991 r. o zatrudnianiu (bezterminowo), jak i podmioty, które swój status uzyskały na podstawie ustawy z 1997 r. o rehabilitacji (trzy lata).

3. Zakwestionowane przepisy.

Ustawa zmieniająca z 1999 r. weszła w życie dnia 1 stycznia 2000 r. Ustawa została ogłoszona w Dzienniku Ustaw 30 listopada 1999 r. Zaskarżony art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 tej ustawy zmienił przedstawiony wyżej art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT.

Dotychczasowe zwolnienie prowadzącego zakład pracy chronionej od wpłat do urzędu skarbowego należności z tytułu podatku od towarów i usług zostało zastąpione prawem do otrzymania zwrotu wpłaconej kwoty podatku od towarów i usług według zasad określonych w tym artykule. Kwotę zwrotu stanowił iloczyn liczby osób niepełnosprawnych zatrudnionych w zakładzie w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy oraz najniższego wynagrodzenia pracowników. W razie zatrudniania osób niepełnosprawnych: a) o lekkim stopniu niepełnosprawności – do wyliczeń przyjmowano jednokrotność najniższego wynagrodzenia; b) o umiarkowanym stopniu niepełnosprawności – dwukrotność najniższego wynagrodzenia, c) o znacznym stopniu niepełnosprawności – trzykrotność najniższego wynagrodzenia. Jeżeli kwota zwrotu była wyższa od wpłaconego za dany miesiąc podatku, urząd skarbowy wypłacał kwotę zwrotu do wysokości wpłaconego podatku.

Przyczyny tej zmiany były dwojakiego rodzaju. W pierwszej kolejności nadużycia podatkowe na szeroką skalę. W uzasadnieniu projektu nowelizacji ustawy zmieniającej z 1999 r., Rada Ministrów szczegółowo przedstawiła skalę nadużyć i nieprawidłowości pojawiających się przy korzystaniu przez zakłady pracy chronionej ze „zwolnienia z wpłat”. Podatnicy, zarówno zakłady pracy chronionej, jak i ich kontrahenci, manipulowali fakturami, zawierali fikcyjne umowy z osobami niepełnosprawnymi w celu uzyskania statusu zakładu pracy chronionej, wykazywali fałszywe obroty krajowe i eksportowe, doprowadzając do wyłudzenia znacznych środków finansowych z budżetu, sami nie płacąc nic albo niewiele do urzędu skarbowego (zob. druk sejmowy nr 1190, III kadencja Sejmu).

Po drugie zmiana wynikała z konieczności harmonizacji przepisów o podatku od towarów i usług z przepisami Szóstej dyrektywy Rady Unii Europejskiej z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich. Dyrektywa ta nie przewidywała zwolnienia określonej grupy podatników z wpłaty podatku od wartości dodanej (odpowiednik występującego w Polsce podatku od towarów i usług) przy równoczesnym pozostawieniu temu podatnikowi uprawnień do wystawiania faktur z należnym podatkiem od wartości dodanej. Było to rażąco sprzeczne nie tylko z określonym w tej dyrektywie mechanizmem, ale także z podstawową zasadą rozliczania podatku od towarów i usług, polegającą na tym, że jeden z podatników wpłaca należną kwotę podatku do budżetu, drugi natomiast ma prawo podatek należny od swych obrotów pomniejszyć o kwotę zapłaconą w poprzedniej fazie obrotu.

Podkreślenia wymaga to, że art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT w zakwestionowanym brzmieniu został wprowadzony jedynie na okres przejściowy. Wiązało się to z radykalną zmianą systemu przyznawania pomocy publicznej osobom niepełnosprawnym. W uzasadnieniu projektu zmiany ustawy zmieniającej z 1999 r. podkreślono, że art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT będzie obowiązywał jedynie do czasu zastąpienia dotychczasowego systemu zwolnień i ulg dotyczących podatku od towarów i usług, przewidzianych dla zakładów pracy chronionej – systemem bezpośredniego dofinansowania wynagrodzeń osób niepełnosprawnych ze środków budżetu państwa (przekazywanego w formie dotacji do PFRON) zatrudnionych we wszystkich zakładach pracy, w tym także w zakładach pracy chronionej. Nastąpiło to 1 stycznia 2004 r. wraz z wejściem w życie ustawy z dnia 20 grudnia 2002 r. o zmianie ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2003 r. Nr 7, poz. 79).

4. Utrata mocy obowiązującej art. 14a ustawy o VAT.

Jak już wspomniano wyżej, art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT w brzmieniu nadanym przez zakwestionowany art. 1 ust. 8 ustawy zmieniającej z 1999 r. obowiązywał w okresie od 1 stycznia 2000 r. tj. od wejścia w życie ustawy zmieniającej do 31 grudnia 2003 r.

Rozstrzygnięcia wymaga więc kwestia dopuszczalności merytorycznego orzekania w niniejszej sprawie przez Trybunał Konstytucyjny. Zgodnie bowiem z art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK Trybunał Konstytucyjny umarza na posiedzeniu niejawnym postępowanie, jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał. Sytuacja taka ma miejsce w tym wypadku, z uwagi na to, że przepisy objęte pytaniem prawnym, jako przepisy nowelizujące ustawę, która utraciła moc obowiązującą, także utraciły moc obowiązującą.

Ustosunkowując się do tej kwestii, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym stanowiskiem Trybunału, przepis obowiązuje w systemie prawa, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa, zaś utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym następuje dopiero wówczas, gdy przepis ten nie może mieć zastosowania do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (wyrok TK z 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5).

Zgodnie z powyższym, ze względu na to, że przepis objęty niniejszym pytaniem prawnym, pomimo utraty mocy obowiązującej, jest stosowany do zdarzeń zaistniałych w okresie jego obowiązywania, należało dopuścić ocenę jego zgodności z Konstytucją.

5. Zakres wyroku TK w sprawie o sygn. K 45/01.

Zaskarżony art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy zmieniającej z 1999 r. był już przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego. W wyroku z dnia 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01, Trybunał Konstytucyjny uznał, że przepis ten w zakresie, w jakim przed upływem trzyletniego okresu zmienia zasady wyliczania kwoty podatku od towarów i usług podlegającej zwrotowi na rzecz zakładu pracy chronionej, jest niezgodny z zasadą ochrony praw nabytych i zasadą ochrony interesów w toku, wyrażonymi w art. 2 Konstytucji, w zakresie, w jakim nie przewiduje regulacji przejściowych niezbędnych dla zapewnienia ochrony interesów prowadzących zakłady pracy chronionej, którzy – w zaufaniu do dotychczasowych przepisów – rozpoczęli realizację długookresowych przedsięwzięć na rzecz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w ich zakładach.

Trybunał podkreślił, że w jego ocenie wprowadzone zmiany znajdują podstawę w wartościach konstytucyjnych. Jednak ingerencja w sferę praw nabytych i interesów w toku powinna być połączona z ustanowieniem odpowiednich przepisów przejściowych, uwzględniających słusze interesy tych osób, które w postępowaniu przed właściwym organem mogą wykazać, że podjęły realizację długoterminowych przedsięwzięć.

W uzasadnieniu wyroku Trybunał stwierdził, że „ustawodawca przewidując trzyletni okres obowiązywania decyzji o przyznaniu statusu zakładu pracy chronionej określił tym samym horyzont czasowy dla planowania przez prowadzących zakłady pracy chronionej przyszłych działań związanych z korzystaniem z określonych w ustawach uprawnień i realizacją określonych w nich obowiązków”. W związku z tym prowadzącemu zakład pracy chronionej przysługiwało prawo podmiotowe do uzyskania określonej kwoty należności z tytułu podatku od towarów i usług, podlegające zasadzie ochrony praw nabytych oraz zasadzie ochrony interesów w toku.

Ze względu na wąski zakres omawianego wyroku TK, dotyczący zakładów pracy chronionej, którym status ten przyznano na okres trzech lat, nie ulega wątpliwości, że poza kręgiem adresatów tego wyroku pozostali prowadzący zakłady pracy chronionej, którzy decyzję o uzyskaniu takiego statusu uzyskali wcześniej, w okresie obowiązywania ustawy z 1991 r. o zatrudnianiu, a więc bezterminowo. A zatem nie występuje przesłanka umorzenia postępowania ze względu na zbędność orzekania (art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym; Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK).

6. Ocena zgodności art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy zmieniającej z 1999 r. z zasadą ochrony interesów w toku wyrażoną w art. 2 Konstytucji.

W pierwszej kolejności Trybunał rozważył zarzut naruszenia przez wskazane w pytaniu prawnym przepisy zasady ochrony interesów w toku, która stanowi konkretyzację zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa wyrażonej w art. 2 Konstytucji.

Sąd pytający zakwestionował krótki okres *vacatio legis* nowelizacji ustawy o VAT z 1999 r. i brak w niej odpowiednich przepisów przejściowych, zarzucając, że ustawodawca wykroczył poza zakres swobody regulacyjnej wyznaczonej przez konstytucyjną zasadę ochrony interesów w toku w stosunku do zakładów pracy chronionej, które status taki uzyskały na podstawie ustawy z 1991 r. o zatrudnianiu, a więc bezterminowo.

Na wstępie należy przypomnieć ugruntowane i trudne do zakwestionowania stanowisko, że ustawodawca „może nowelizować prawo, także na niekorzyść obywateli, jeżeli odbywa się to w zgodzie z Konstytucją” (orzeczenie TK z 19 listopada 1996 r., K. 7/95, OTK ZU nr 6/1996, poz. 49). Odpowiada to ogólniejszemu przeświadczeniu, że ustawodawca ma znaczną swobodę kształtowania dochodów i wydatków państwa. „Władza ustawodawcza ma w tej dziedzinie szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, w rozmaity sposób realizującymi politykę gospodarczą państwa, której konkretyzację stanowi przejawiająca się w treści tych regulacji polityka podatkowa” (wyrok TK z 24 maja 1994 r., K. 1/94, OTK ZU 1986-1995/t. 5/1994, cz. 1, poz. 10). Innymi słowy, należy uznać, „że ustawodawca ma swobodę powiększania obowiązków podatkowych obywateli, chyba że zakres tych obciążeń stanie się tak szeroki, iż podatek stanie się instrumentem konfiskaty mienia” (wyrok TK z 25 listopada 1997 r. sygn. K. 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64).

Swoboda przysługująca ustawodawcy rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, również gdy chodzi o ich znoszenie lub ograniczanie. W prawie podatkowym wiodący charakter ma zasada sprawiedliwości podatkowej, wyrażająca się m.in. powszechnością i równością opodatkowania. Władza ustawodawcza dysponuje natomiast możliwością wykorzystania ulgi podatkowej jako instrumentu służącego realizacji polityki państwa w danej dziedzinie życia społecznego (wyrok TK z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95). Konstytucja pozostawia ustawodawcy swobodę wyboru środków służących do realizacji wymienionych celów. Ustawodawca może zatem – przestrzegając konstytucyjnej zasady stanowienia prawa – zarówno rozszerzać uprawnienia ustawy podatkowej oraz promować inne kierunki działania podatników, jak też te uprawnienia znosić bądź je likwidować (wyrok TK z 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999 r., poz. 1), w szczególności, gdy przyjęte przez niego rozwiązanie nie spełnia założonego celu, a wręcz przeciwnie sprzyja różnego rodzaju nadużyciom podatkowym.

Swoboda ustawodawcy kształtowania materialnych treści prawa podatkowego jest równoważona istnieniem obowiązku szanowania przez niego proceduralnych wymogów wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego, w szczególności szanowania zasad „przyzwoitej legislacji”, które stanowią przejaw ogólnej zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasady te wyrażają się m.in. w obowiązku ustawodawcy do ustanawiania „odpowiedniej” *vacatio legis* oraz do należytego formułowania przepisów przejściowych. Jeśli chodzi o legislację podatkową, to w dotychczasowym orzecznictwie wskazano już, że nie jest, w zasadzie, dopuszczalne dokonywanie zmian obciążeń podatkowych w trakcie trwania roku. Zmiany takie powinny

wchodzić w życie przynajmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego (wyrok TK z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6).

Zachowanie odpowiedniej *vacatio legis* i ustanawiania przepisów przejściowych służy ochronie interesów w toku, przeciwdziała bowiem zaskakiwaniu obywateli nowymi regulacjami prawnymi. Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie sformułował trzy przesłanki, przy spełnieniu których powstaje po stronie ustawodawcy obowiązek poszanowania „interesów w toku”: „1) przepisy prawa muszą wyznaczać pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć (w prawie podatkowym horyzont ten musi przekraczać okres roku podatkowego); 2) przedsięwzięcie to – ze swej natury – musi mieć charakter rozłożony w czasie; 3) obywatel musi faktycznie rozpocząć określone przedsięwzięcie w okresie obowiązywania owych przepisów” (K. 26/97).

Na podstawie powyższych ustaleń Trybunał Konstytucyjny dokonał oceny konstytucyjności przepisów zakwestionowanych przez sąd pytający.

Trybunał Konstytucyjny nie podziela poglądu, że zaskarżony przepis narusza zasadę ochrony interesów w toku. Zasada ochrony interesów w toku zapewnia ochronę w sytuacji, w której przepisy prawa wyznaczyły określony horyzont czasowy dla danego zwolnienia lub ulgi. Tymczasem, odnosząc się do zarzutu sądu pytającego, ustawodawca nigdy nie zawarł ani nie określił gwarancji czasowych dla ulgi podatkowej określonej w art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT dotyczących zwolnienia zakładów pracy chronionej, które status taki uzyskały na podstawie ustawy z 1991 r. o zatrudnianiu, a więc bezterminowo. Przepis ten wprowadzony został z zamiarem stosowania go jedynie w okresie przejściowym do czasu wprowadzenia systemu dofinansowania do wynagrodzeń osób niepełnosprawnych ze środków budżetu państwa, przekazywanego w formie dotacji do PFRON (druk sejmowy nr 1190, III kadencja Sejmu).

Zgodnie z art. 69 Konstytucji władze publiczne mają obowiązek udzielania pomocy osobom niepełnosprawnym w zabezpieczeniu egzystencji, przysposobieniu do pracy oraz komunikacji społecznej. Ustawodawca, chcąc zachęcić pracodawców do zatrudniania osób niepełnosprawnych, wprowadził liczne przywileje podatkowe, w tym także zwolnienie od wpłat podatku należnego. W praktyce okazało się jednak, że ze zwolnienia określonego w art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT korzystali często ale prowadzący zakłady pracy chronionej, a co więcej także ich kontrahenci, a nie osoby niepełnosprawne zatrudnione w danym zakładzie. Przytoczone już motywy zmiany art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT wskazują, że służyła ona ważnemu interesowi społecznemu – jej celem było przeciwdziałanie nadużyciom podatkowym na dużą skalę (druk sejmowy nr 1190, III kadencja Sejmu).

Wypada odnotować, że pomimo znacznej skali nadużyć podatkowych, ustawodawca jednak nie pozbawił osób prowadzących zakład pracy chronionej przywileju dotyczącego wpłaty VAT, lecz zastosował inne rozwiązanie, które miało wyeliminować wcześniej występujące patologie. Zwolnienie zostało zastąpione prawem do otrzymania całkowitego lub częściowego zwrotu z urzędu skarbowego uprzednio wpłaconego podatku. W uzasadnieniu projektu zmiany ustawy podkreślono, że „mechanizm polegający na obowiązku rozliczenia podatku VAT w normalnym trybie, z zachowaniem uprawnień do zwrotu części tego podatku, w odpowiedniej proporcji, powinien wyeliminować w 2000 r. najbardziej rażące nadużycia związane z dotychczas obowiązującym systemem ulg” (druk sejmowy nr 1190-A, III kadencja Sejmu).

Zaznaczenia wymaga także, że zachowane zostały podstawowe wymogi legislacyjne dotyczące kwestionowanej zmiany. Ustawa zmieniająca z 20 listopada 1999 r. weszła w życie 1 stycznia 2000 r., a ogłoszona została w Dzienniku Ustaw 30 listopada 1999 r. Zmiana „reguły gry” nastąpiła zatem z początkiem nowego roku podatkowego, zachowana została także *vacatio legis*, której okres wynosił 1 miesiąc.

Mając powyższe na uwadze, należy uznać prawo ustawodawcy do oceny przydatności rozwiązań z punktu widzenia wynikających z nich skutków społecznych i budżetowych. Mając swobodę kształtowania przywilejów podatkowych, jeśli uzna, że koszty budżetowe wynikające z ich wprowadzenia są zbyt wysokie, może zawęzić zakres ich zastosowania lub nawet całkowicie z nich zrezygnować. Takie działania ustawodawcy pozostawione są jego swobodzie prawodawczej.

Ponadto nie można zapominać o konieczności dostosowywania przepisów krajowych do norm prawa unijnego (*aquis communautaire*). Konieczność ta była związana z perspektywą członkostwa Polski w UE i rzecz jasna dotyczyła również podatku od towarów i usług, a także znacznie szerszej problematyki pomocy publicznej.

Podsumowując dotychczasowe rozumowanie, Trybunał zwraca uwagę, że ustawa z 1993 r. o VAT nie zawierała żadnych gwarancji czasowych trwania przywileju, jakim niewątpliwie było zwolnienie z wpłat należności z tytułu podatku od towarów i usług. Tym bardziej z ustawy z 1991 r. o zatrudnianiu z przyczyn oczywistych nie wynikały i nie mogły wynikać żadne ramy czasowe dotyczące uprawnień podatkowych osób, które status zakładu pracy chronionej uzyskiwały bezterminowo. Trybunał podkreśla, że w takim przypadku – niezależnie od tego, w jakim momencie nastąpi zniesienie zwolnienia od wpłat – zawsze możliwe byłoby skuteczne zarzucanie naruszenia interesów w toku. Takie rozumowanie musi być jednak odrzucone.

Podstawowe standardy poprawnej legislacji przy tego typu zmianach zostały zachowane, tzn. zmiana nastąpiła z początkiem nowego roku podatkowego, przy zachowaniu odpowiedniej *vacatio legis*. Natomiast rezygnacja z przepisów przejściowych była spowodowana koniecznością ochrony innych wartości konstytucyjnych, tj. troską o dobro publiczne, przez przeciwdziałanie nadużyciom podatkowym, a także tym, że zwolnienie z wpłat nie zostało całkowicie wyeliminowane, ale zastąpione innym – prawem do zwrotu części lub całości wpłaconego podatku.

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny wyraża przekonanie, że kwestionowane przepisy nie naruszają wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady ochrony interesów w toku.

7. Ocena zgodności art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy zmieniającej z 1999 r. z art. 32 Konstytucji.

Znaczną część uzasadnienia sąd pytający poświęca sytuacji prawnej, jaka powstała na skutek wejścia w życie wyroku TK z dnia 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01. W wyroku tym Trybunał uznał, że zaskarżony art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy zmieniającej z 1999 r. w zakresie, w jakim przed upływem trzyletniego okresu zmienia zasady wyliczania kwoty podatku od towarów i usług podlegającej zwrotowi na rzecz zakładu pracy chronionej, jest niezgodny z zasadą ochrony praw nabytych i zasadą ochrony interesów w toku, wyrażonymi w art. 2 Konstytucji, w zakresie, w jakim nie przewiduje regulacji przejściowych niezbędnych dla zapewnienia ochrony interesów prowadzących zakłady pracy chronionej, którzy – w zaufaniu do dotychczasowych przepisów – rozpoczęli realizację długookresowych przedsięwzięć na rzecz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w ich zakładach.

Ten zakresowy wyrok TK, dotyczący tylko zakładów pracy chronionej, którym status ten przyznano na okres trzech lat, pozostawił poza kręgiem adresatów prowadzących zakłady pracy chronionej, o statusie bezterminowym, tj. przedsiębiorców, którzy status ten uzyskali wcześniej, tak jak podmiot, którego sprawa stała się przyczyną zainicjowania niniejszego pytania prawnego, w okresie obowiązywania ustawy z 1991 r. o zatrudnianiu.

Sąd pytający wywodzi o konieczności poddania kontroli Trybunału uchylonego przed kilku laty przepisu w znacznej części poświęca nierówności ochrony praw tych dwóch grup podatników.

Odnosząc się do tego zarzutu, Trybunał, w pierwszej kolejności, zwraca uwagę, że sąd pytający w *petitum* pytania prawnego, nie wskazał artykułu 32 Konstytucji jako wzorca kontroli. Zarzut naruszenia zasady równości wynika jednak z uzasadnienia pytania prawnego. Trybunał Konstytucyjny niejednokrotnie stawał na stanowisku, że na istotę pytania prawnego składają się zarówno treści wyrażone w *petitum*, jak i te, które znajdują się w uzasadnieniu. W *petitum* następuje bowiem jedynie usystematyzowanie wątpliwości oraz wskazanie głównych w tym względzie wzorców kontroli. Mając powyższe na uwadze, za wzorzec kontroli należało uznać także art. 32 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wyjaśniał konstytucyjne pojmowanie zasady równości (np. wyroki TK: z 14 listopada 2000 r., sygn. K 7/00, OTK ZU nr 7/2000, poz. 259; z 27 marca 2007 r., sygn. SK 9/05, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 31). Istotą tej zasady jest równe traktowanie wszystkich podmiotów charakteryzujących się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną). W uzasadnieniu jednego z orzeczeń Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „wszystkie podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu, mają być traktowane równo, tzn. według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących” (orzeczenie z 28 listopada 1995 r., K. 17/95, OTK ZU nr 3/1995, poz. 18). Takie ujęcie zasady równości dopuszcza natomiast odmienne traktowanie osób, które tej cechy nie mają. Dopiero „jeżeli kontrolowana norma traktuje odmiennie adresatów, którzy odznaczają się określoną cechą wspólną, to mamy do czynienia z odstępstwem od zasady równości” (wyrok TK z 20 października 1998 r., sygn. K. 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96).

Trybunał nie może pominąć także okoliczności, które w istotny sposób różnicują normatywny kontekst orzekania przez Trybunał w czerwcu 2002 r. w sprawie o sygn. K 45/01 oraz w niniejszej sprawie zainicjowanej pytaniem prawnym.

Przede wszystkim po czerwcu 2002 r. doszło do radykalnej (w ocenie przedstawicielki Ministra Finansów przedstawionej w toku rozprawy w dniu 8 stycznia 2009 r. jest to zmiana „rewolucyjna”) zmiany systemu pomocy publicznej dla osób niepełnosprawnych w tym zakresie. W związku z akcesją Polski do Unii Europejskiej jesteśmy zobowiązani honorować zasadę równości podmiotów gospodarczych na rynku dóbr i usług. A zatem już w ustawie z dnia 20 grudnia 2002 r. o zmianie ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych zniesiono – jako niedozwoloną formę pomocy publicznej – przysługujące zakładom pracy chronionej ulgi nie tylko w podatku od towarów i usług, ale także inne ulgi podatkowe. System ten został zastąpiony systemem wsparcia finansowego obejmującym wszystkich zatrudnionych niepełnosprawnych, niezależnie od miejsca zatrudnienia – na rynku wolnym lub chronionym.

W czerwcu 2002 r. sprawa o sygn. K 45/01 była przedmiotem kontroli Trybunału zainicjowanej wnioskiem Polskiej Organizacji Pracodawców Osób Niepełnosprawnych, tj. organizacji o ogólnokrajowym zasięgu działania, zrzeszającej zarówno zakłady pracy chronionej, którym status taki został przyznany bezterminowo, jak i na czas określony. A zatem nic nie stało na przeszkodzie, aby organizacja ta kwestionując konstytucyjność wówczas obowiązującego art. 1 pkt 8 ustawy zmieniającej z 1999 r. wnioskiem swym objęła obydwa typy zakładów pracy chronionej „którzy – w zaufaniu do dotychczasowych przepisów – rozpoczęli realizację długookresowych przedsięwzięć na rzecz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w ich zakładach”. Z wypowiedzi przedstawiciela wnioskodawcy na rozprawie przed TK w dniu 25 czerwca 2002 r. wynikało jednak, że wnioskodawca w pełni świadomie zawęził zakres wniosku (protokół z rozprawy przed TK

w dniu 25 czerwca 2002 r.). Wnioskodawca argumentował, że tylko w wypadku kategorii podmiotów, w stosunku do których wydano ostatecznie decyzje w sprawie przyznania statusu zakładu pracy chronionej pomiędzy 1 stycznia 1998 r. a 31 grudnia 1999 r., a więc na okres 3 lat, można było mówić o naruszeniu zasady ochrony praw nabytych i interesów w toku. Była to bowiem jedyna kategoria podatników, dla których horyzont czasowy został wyraźnie określony w ustawie. Przyznanie w decyzji statusu zakładu pracy chronionej na czas określony oznaczało, że status ten można było utracić wcześniej jedynie z przyczyn leżących po stronie przedsiębiorcy, a nie z przyczyn leżących po stronie organu władzy publicznej.

Trybunał Konstytucyjny w pełni podzielił to stanowisko, dając temu wyraz w uzasadnieniu wyroku w sprawie K 45/01. Trybunał podkreślił w nim, że w jego ocenie wprowadzone zmiany znajdowały podstawę w wartościach konstytucyjnych, jednak „ustawodawca przewidując trzyletni okres obowiązywania decyzji o przyznaniu statusu zakładu pracy chronionej określił tym samym horyzont czasowy dla planowania przez prowadzących zakłady pracy chronionej przyszłych działań związanych z korzystaniem z określonych w ustawach uprawnień i realizacją określonych w nich obowiązków”. W związku z tym prowadzącemu zakład pracy chronionej przysługiwało prawo podmiotowe do uzyskania określonej kwoty należności z tytułu podatku od towarów i usług, podlegające zasadzie ochrony praw nabytych oraz zasadzie ochrony interesów w toku.

Natomiast ustawodawca nie określił takiego horyzontu dla podmiotów, które status zakładów pracy chronionej uzyskały w latach 1991-1997, na podstawie ustawy z 1991 r. o zatrudnianiu, a więc bezterminowo. Zakłady pracy chronionej, uzyskując ten status bezterminowo, znajdowały się zatem w sytuacji odmiennej od podmiotów, które status ten otrzymały jedynie na okres 3 lat i tylko w tym wyznaczonym okresie korzystać mogły ze szczególnych uprawnień, w tym przywilejów podatkowych. Z drugiej strony zakłady pracy chronionej o statusie bezterminowym, właśnie ze względu na brak wyznaczenia jakichkolwiek ram czasowych korzystania z uprzywilejowanej pozycji, musiały liczyć się z możliwością zmiany ich sytuacji prawnej. Ustawodawca korzystał bowiem w tym zakresie ze znacznie większej swobody wynikającej chociażby z braku dającego się jednoznacznie wyznaczyć horyzontu czasowego ochrony tzw. interesów w toku.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego nie ulega zatem wątpliwości, że odmienne ukształtowanie sytuacji prawnej zakładów pracy chronionej jest uzasadnione cechą wyróżniającą, a mianowicie statusem prawnym takiego zakładu uzyskanym albo na czas określony – 3 lat, albo nieokreślony – bezterminowo. Charakter zakładu pracy chronionej, krótkoterminowy – 3 letni, czy też bezterminowy, ma bowiem bezpośredni wpływ na ochronę będących w toku interesów takiego zakładu.

Ponadto jest oczywiste, że każda zmiana przepisów dotycząca zarówno przyznania, zmiany, jak i odebrania określonego statusu prawnego wprowadza jako nieuniknioną konsekwencję pewne podziały wśród podmiotów znajdujących się w analogicznej, ale nie tożsamej sytuacji. Zasada równości nie wyklucza, a wręcz potwierdza możliwość odmiennego traktowania, a co za tym idzie kształtowania sytuacji prawnej podmiotów różnych. Decydujące znaczenie ma bowiem jednakowy z punktu widzenia danych cech istotnych status jednostki pozwalający na wyróżnienie tożsamej kategorii podmiotów. Z zasady równości nie wynika, aby podmioty znajdujące się wcześniej w podobnej sytuacji faktycznej zostały zrównane w prawach i obowiązkach.

Przesądziło to o uznaniu zakwestionowanych w pytaniu prawnym przepisów za zgodne z wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadą ochrony interesów w toku. Swoboda ustawodawcy do zmiany przywileju podatkowego tej kategorii podmiotów była bowiem zdecydowanie większa. Ustanowienie ram czasowych stanowiło zatem w niniejszej sprawie kryterium oceny przez Trybunał konstytucyjności zakwestionowanych przepisów.

Opierając się na powyższym, Trybunał nie znalazł podstaw, aby uznać art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy zmieniającej z 1999 r., w brzmieniu obowiązującym po wyroku TK z 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01, za niezgodny z art. 32 Konstytucji.

8. Ocena zgodności art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy zmieniającej z 1999 r. z zasadą ochrony praw nabytych wyrażoną w art. 2 Konstytucji.

Ustalając znaczenie zasady ochrony praw nabytych, Trybunał odniósł się do dotychczasowego orzecznictwa TK, w świetle którego należy uznać, że „zasada ochrony praw nabytych zakazuje arbitralnego znoszenia lub ograniczania praw podmiotowych przysługujących jednostce lub innym podmiotom prywatnym występującym w obrocie prawnym. Zasada ochrony praw nabytych zapewnia ochronę praw podmiotowych – zarówno publicznych jak i prywatnych. Poza zakresem stosowania tej zasady znajdują się natomiast sytuacje prawne, które nie mają charakteru praw podmiotowych ani ekspektatyw tych praw” (wyrok z 22 czerwca 1999 r., K 5/99, OTK ZU nr 5/1999, poz. 100). Zakres stosowania zasady ochrony praw nabytych obejmuje zatem tylko takie wypadki, w których dana regulacja prawna stanowi źródło praw podmiotowych bądź ekspektatyw tych praw.

W orzecznictwie Trybunału podkreśla się także, że w uznaniu zwolnień od podatku za przedmiot „praw nabytych” (ich ekspektatyw) stoi na przeszkodzie – przede wszystkim – zasada powszechności opodatkowania dochodów. Bez jednoznacznie sformułowanej podstawy prawnej, zawartej w ustawie, nie może powstać (być respektowane) prawo do osiągania dochodów w sposób niepodlegający opodatkowaniu, swoiste „prawo do zwolnienia podatkowego”, skoro zgodnie z art. 84 Konstytucji „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Podatnikom nie może być przypisane bezterminowe „prawo do zwolnień podatkowych” określonego typu wyprowadzane jedynie z faktu korzystania z ustawowych zwolnień w okresie przeszłym czy też w znacznej części konkretnego roku podatkowego. Nie jest więc – w tej sytuacji – możliwe objęcie określonych zwolnień podatkowych zasięgiem bezwarunkowo i niezmiennie chronionych konstytucyjnie „praw niewadliwie nabytych”, znajdujących „trwałą” ochronę w obliczu potencjalnych i motywowanych m.in. ochroną równowagi budżetowej zmian ustawodawstwa podatkowego (wyrok TK z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6).

Pogląd ten znajduje potwierdzenie także w stanowisku doktryny prawnej, zgodnie z którym prawo do korzystania ze zwolnień podatkowych może być przyznane – jako określony ustawowo wyjątek od zasady powszechności opodatkowania i równości podatkowej – mocą wyraźnych przepisów ustaw podatkowych lub innych uregulowań rangi ustawowej, obowiązujących lub utrzymanych w mocy na dany okres (R. Mastalski, *Prawo podatkowe – część ogólna*, Warszawa 1998, s. 27 i n.; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 41-43).

Zgodnie z powyższym przedmiotem gwarancji wynikających z zasady ochrony praw nabytych jest przysługujące określonej osobie prawo podmiotowe lub jego ekspektatywa. O naruszeniu zasady ochrony praw nabytych w wypadku zwolnień podatkowych można mówić wyjątkowo, gdy zwolnienie to zostało przyznane w drodze ustawy na dany okres. Powstaje wtedy bowiem swoiste „prawo do zwolnienia”, które podlega ochronie z punktu widzenia tej zasady.

Opierając się na tych regułach, w powoływanym wyroku TK o sygn. K 45/01 Trybunał uznał, że w sytuacjach gdy przepisy prawa wyznaczyły pewien horyzont czasowy dla zaplanowania i przeprowadzenia określonego przedsięwzięcia finansowego czy gospodarczego, nie można zmieniać „reguł gry” przed upływem okresu czy terminu, który przewidział sam ustawodawca. Mimo że sama decyzja o przyznaniu statusu zakładu pracy chronionej nie dawała prawa do ulg, należy jednak mieć na uwadze to, że sytuacja

prawna osób prowadzących zakłady pracy chronionej zależała nie tylko od treści danej decyzji, ale od całokształtu określonych w ustawach praw i obowiązków związanych z prowadzeniem wymienionych zakładów. Do istotnych elementów statusu zakładu pracy chronionej należały przyznane przez ustawodawcę przywileje podatkowe, w szczególności określona wysokość kwot podatku od towarów i usług zatrzymywanych przez prowadzących zakłady pracy chronionej. Uzasadnione jest zatem stanowisko, że prowadzącemu zakład pracy chronionej, któremu status taki przyznano na czas określony, przysługiwało również swoje „prawo” do uzyskania w tym okresie określonej kwoty należności z tytułu podatku od towarów i usług, podlegające zasadzie ochrony praw nabytych.

W wypadku zakładów pracy chronionej, które ten status uzyskały w latach 1991-1997, a więc bezterminowo, istotnym elementem tego statusu były również określone ulgi i zwolnienia podatkowe, w tym także, przewidziane w art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT, zwolnienie od wpłat do urzędu skarbowego należności z tytułu podatku od towarów i usług. Jednak w przeciwieństwie do zakładów pracy chronionej, które ten status uzyskały po 1997 r. na czas określony, w wypadku podatników prowadzących zakład pracy chronionej na podstawie decyzji wydanych wcześniej, ustawodawca nie określił żadnych ram czasowych, przyznając im ten status bezterminowo. Nie można zatem uznać, że powstało prawo do zwolnienia podatkowego, które podlegałoby zasadzie ochrony praw nabytych.

Biorąc pod uwagę przytoczone wyżej okoliczności, Trybunał uznał, że zaskarżone przepisy nie są niezgodne z art. 2 Konstytucji, w zakresie, w jakim przepis ten wyraża zasadę ochrony praw nabytych.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.