



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 10 maja 2017 r.

Pozycja 78

POSTANOWIENIE

z dnia 29 marca 2016 r.

Sygn. akt Ts 129/15

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Andrzej Rzepliński,

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

art. 4 ust. 3 i 5 w związku z art. 11 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej z 30 marca 2015 r. Sp. z o.o. (dalej: skarżąca) zakwestionowała zgodność art. 4 ust. 3 i 5 w związku z art. 11 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U.29.257, ze zm.; dalej: ustawa podatkowa) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w O. decyzją z listopada 2010 r. określił skarżącą wysokość zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym za okres od stycznia do września 2008 r. Z ustaleń organu I instancji opartych na fakturach VAT zewidencjonowanych w księgach rachunkowych oraz ewidencji zakupu prowadzonej dla potrzeb podatku od towarów i usług wynika, że spółka kupowała we wskazanym wyżej okresie olej napędowy od firmy oraz od osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą (dalej: sprzedawca), który następnie zużywała do napędu samochodów, maszyn oraz urządzeń budowlanych. W trakcie postępowania karnego prowadzonego przeciwko sprzedawcy ustalono, że kupował on olej napędowy z nieustalonych źródeł, deklarowani dostawcy nie prowadzili bowiem w spornym okresie żadnej działalności gospodarczej, nie sprzedawali oleju napędowego, a także nie opłacili podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży paliwa. Sprzedawca również nie zadeklarował ani nie zapłacił podatku akcyzowego. Z uwagi na fakt, że na wcześniejszych etapach obrotu olejem nie zapłacono akcyzy w należnej wysokości, zasadne było określenie zobowiązania podatkowego spółce.

Dyrektor Izby Celnej w K. decyzją ze stycznia 2012 r. utrzymał w mocy rozstrzygnięcie organu I instancji. Podkreślił, że warunkiem skorzystania ze zwolnienia z obowiązku po-

datkowego jest wykazanie wszystkich okoliczności pozwalających organowi dokonać ustaleń, że podatek już został uiszczony w innej fazie obrotu. W toku postępowania jednoznacznie wykazano, że sprzedawca wprowadził do obrotu olej napędowy, którego pochodzenia nie udało się ostatecznie ustalić, gdyż jego rzekomi dostawcy zaprzeczyli, jakoby prowadzili w spornym okresie działalność polegającą na handlu paliwem. Prezes zarządu skarżącej nie wykazał inicjatywy mającej na celu sprawdzenie swoich kontrahentów. Nadzorując – w większości osobiście – odbiór paliw dostarczanych niezidentyfikowanym transportem, w niższej niż rynkowa cenie, a także nie otrzymując przy tym stosownych atestów i certyfikatów, powinien on wiedzieć, że uczestniczy w obrocie paliwem z nieustalonego źródła. Organ zwrócił także szczególną uwagę na gotówkową formę płatności za towar, co jest sprzeczne z regulacją art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U.2007.155.1095, ze zm.), zgodnie z którym dokonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje za pośrednictwem rachunku bankowego.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w G., oddalając skargę, stwierdził, że stanowisko organu II instancji należy uznać za prawidłowe (wyrok z września 2012 r.).

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że skarga kasacyjna spółki nie zawiera usprawiedliwionych podstaw i ją oddalił (wyrok NSA z października 2014 r.).

Zdaniem skarżącej zakwestionowane unormowanie narusza zasadę ochrony zaufania obywatela do organów państwa (wywodzoną z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji) przez to, że nadaje status podatnika i nakłada na niego obowiązek odprowadzenia podatku akcyzowego w sytuacji, gdy na wcześniejszym etapie obrotu podatek ten nie został zapłacony, mimo tego, że podatnik nie został wyposażony w instrumenty umożliwiające ustalenie tego faktu, a ponadto nie uzależnia odpowiedzialności takiego podatnika od braku dobrej wia-ry bądź faktu osiągnięcia korzyści majątkowej z nieuiszczenia podatku akcyzowego na wcześniejszych etapach obrotu. Unormowania te naruszają także zasadę proporcjonalności reakcji państwa na naruszenie prawa (ustanowioną w art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji), ponieważ doprowadziły do przerzucenia całego ryzyka związanego z nieuiszczeniem podatku akcyzowego na wcześniejszych etapach obrotu na spółkę, nie przewidując okoliczności wyłączających winę lub stopniowania odpowiedzialności.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Na podstawie art. 138 w zw. z art. 139 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U.2016.293; dalej: ustawa o TK z 2015 r.) z dniem 30 sierpnia 2015 r. utraciła moc ustawa z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U.102.643, ze zm.; dalej: ustawa o TK z 1997 r.). Zgodnie z art. 134 pkt 1 ustawy o TK z 2015 r. w sprawach wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy w postępowaniu przed Trybunałem w zakresie dotyczącym wstępnego rozpoznania stosuje się przepisy dotychczasowe, tzn. przepisy ustawy o TK z 1997 r. Rozpatrywana skarga konstytucyjna została wniesiona przed dniem wejścia w życie ustawy o TK z 2015 r., dlatego do jej wstępnej kontroli zastosowanie mają przepisy ustawy o TK z 1997 r.

2. W myśl art. 79 ust. 1 Konstytucji każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo – na zasadach określonych w ustawie – zakwestionować zgodność z Konstytucją przepisów ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie których sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego prawach lub wolnościach albo obowiązkach określonych w Konstytucji. Zasady, na jakich dopuszczalne jest korzystanie z tego środka ochrony wolności i praw, precyzuje ustawa o TK z 1997 r. W świetle powyższych unormowań konstytucyjnych i ustawowych nie ulega wątpliwości, że przesłanką

rozpoznania skargi konstytucyjnej może być wskazanie nie dowolnego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, ale tylko takiego, który w konkretnej sprawie stanowił podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia, a zarazem doprowadził do naruszenia wolności lub praw oznaczonych jako podstawa skargi konstytucyjnej. W związku z tym obowiązkiem skarżącego jest dołączenie do skargi konstytucyjnej orzeczenia, które wykazuje cechy odpowiadające powyższej, złożonej kwalifikacji, tzn. zostało wydane na podstawie przepisów będących przedmiotem wniesionej skargi i prowadzi do niedozwolonej ingerencji w sferę konstytucyjnie chronionych praw podmiotowych. Skarżący musi przy tym wykazać, że ingerencja ta była skutkiem niekonstytucyjności przepisu zastosowanego przy rozpatrywaniu jego sprawy, nie zaś niewłaściwego zastosowania tego przepisu przez orzekające w sprawie organy, celem skargi jest bowiem usunięcie z systemu prawa niekonstytucyjnej normy, której stosowanie skutkuje naruszeniem chronionych konstytucyjnie wolności lub praw. Rozpatrując skargę, Trybunał Konstytucyjny nie pełni funkcji kolejnej instancji odwoławczej, nie bada zgodności z prawem i słuszności rozstrzygnięć dokonanych przez orzekające organy, jako że ma kompetencje nie do kontroli prawidłowości ustaleń sądu, sposobu zastosowania czy też niezastosowania obowiązujących przepisów, lecz jedynie do oceny konstytucyjności tych przepisów (zob. np. postanowienia TK z: 26 lutego 1999 r., sygn. Ts 156/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 105; 21 czerwca 2000 r., sygn. Ts 33/00, OTK ZU nr 6/2000, poz. 222; 2 grudnia 2009 r., sygn. Ts 275/08, OTK ZU nr 1/B/2010, poz. 34 oraz 9 grudnia 2009 r., sygn. Ts 83/08, OTK ZU nr 1/B/2010, poz. 15).

3. Zgodnie z przeważającym stanowiskiem doktryny prawa podatkowego organy podatkowe obowiązane są zawsze badać, czy ujawnione w deklaracji podatkowej i towarzyszących jej dokumentach (w tym fakturach) zdarzenia, od których uzależnione jest wystąpienie zobowiązania podatkowego, w tym: treść i zakres tego zobowiązania, uprawnienie do obniżenia podatku lub jego zwrot, odpowiadają cechom gospodarczym podmiotu zobowiązania oraz warunkom, od których zależy zwolnienie, ulga podatkowa, obniżenie podatku czy zwrot podatku (por. M. Mastalski, *Prawo podatkowe*, wyd. 4, Warszawa 2006, s. 524-528).

3.1. Trybunał Konstytucyjny podziela to stanowisko i stwierdza, że organy podatkowe (*sensu stricto*) oraz organy kontroli skarbowej mogą weryfikować przedkładane im dokumenty dotyczące transakcji opodatkowanych oraz poszczególnych czynności w obrocie. W szczególności weryfikacji tej może być poddawana relacja między zawartością dokumentacji a rzeczywistym przebiegiem zdarzeń znaczących podatkowo.

3.2. W związku z powyższym Trybunał podkreśla, że zgodnie z konstrukcją skargi konstytucyjnej przyjętą w polskim prawie przedmiotem skargi mogą być tylko akty normatywne będące podstawą rozstrzygnięcia, z którego wydaniem skarżący wiąże naruszenie przysługujących mu wolności i praw konstytucyjnych. Nie może nim być celowość ani słuszność wydania takiego rozstrzygnięcia. Zadaniem Trybunału Konstytucyjnego – jako sądu prawa – jest bowiem orzekanie w sprawach zgodności aktów normatywnych z Konstytucją. Celem tego orzekania jest wyeliminowanie z systemu prawnego przepisów prawa niezgodnych z Konstytucją.

3.3. Do kompetencji Trybunału Konstytucyjnego nie należy natomiast ocena prawidłowości ustaleń dokonanych w toku rozpoznania konkretnej sprawy ani kontrola sposobu stosowania lub niestosowania przepisów przez organy orzekające w sprawie (zob. np. postanowienia TK z: 20 lipca 2011 r., sygn. Ts 303/10, OTK ZU nr 6/B/2011, poz. 454; 27 grudnia 2011 r., sygn. Ts 108/10, OTK ZU nr 2/B/2012, poz. 189; 7 lutego 2012 r., sygn. Ts 309/11, OTK ZU nr 2/B/2013, poz. 191). Jako sąd prawa, a nie faktów, Trybunał nie jest również po-

wołany do oceny indywidualnego rozstrzygnięcia sądowego (czy decyzji organów podatkowych) pod kątem jego zgodności z obowiązującym prawem, czy nawet Konstytucją (por. wyrok TK z 1 lutego 2005 r., sygn. SK 62/03, OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 11).

4. Dokonane przez Trybunał ustalenia (oparte w znacznej części na materiale procesowym sprawy) prowadzą do wniosku, że skarżąca nie wykazała, by do naruszenia jej praw podmiotowych doszło z powodu treści zakwestionowanej regulacji. Ukształtowanie sytuacji prawnej skarżącej wynikało z podjętych przez nią działań (zaniechań), tym samym należało uznać, że skarżąca nie wskazała sposobu naruszenia jej praw wynikających z Konstytucji (art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK), a analizowana skarga konstytucyjna jest – jako skarga na stosowanie prawa – niedopuszczalna.

4.1. Trybunał wielokrotnie podkreślał, że nie zasługuje na aprobatę argument utożsamiający naruszenie art. 64 Konstytucji z koniecznością uiszczenia podatku i doznany w ten sposób uszczerbkiem majątkowym. W tym zakresie Trybunał Konstytucyjny zwracał już uwagę na bepodstawność stanowiska, zgodnie z którym każde ograniczenie majątkowe spowodowane nałożeniem podatku lub innej daniny publicznej jest zawsze niedopuszczalnym ograniczeniem własności. Podkreślał w związku z tym, że mogłoby ono prowadzić do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela stanowi ograniczenie jego własności. Tak daleko idąca (absolutna) ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji (por. też wyrok TK z 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153).

4.2. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie przypominał także, że skarga konstytucyjna jest środkiem ochrony podstawowych praw i wolności zagwarantowanych w Konstytucji. Dlatego też przy rozpatrywaniu skarg konstytucyjnych szczególnie istotne wydaje się zwrócenie uwagi na zabezpieczenie interesów prawnych skarżących. Możliwe jest to jednak dopiero po wykazaniu przez nich choćby minimalnej staranności w trosce o zabezpieczenie tychże interesów. Poziom tej staranności został wyznaczony przez określenie warunków dopuszczalności wniesienia skargi konstytucyjnej. Trybunał podkreślał już, że „skarga ta nie może być wykorzystywana jako instrument służący korygowaniu zaniechań popełnionych w postępowaniu poprzedzającym jej wniesienie” (zob. postanowienia TK z: 16 października 2002 r., sygn. SK 43/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 77 oraz 17 marca 1998 r., sygn. Ts 27/97, OTK ZU nr 2/1998, poz. 20). Skarga konstytucyjna, stanowiąca w istocie zarzut przeciw prawu, jest *ultima ratio* – ostatnią szansą dochodzenia praw i wolności naruszonych przez zastosowanie przepisu kwestionowanego w skardze. Poza oceną Trybunału Konstytucyjnego muszą zatem pozostawać również te sytuacje, w których utrata prawa do rozpoznania skargi konstytucyjnej następuje w rezultacie błędów popełnionych przez skarżącego na wcześniejszych etapach postępowania (zob. postanowienie TK z 3 lipca 2007 r., sygn. SK 4/07, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 83).

4.3. Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał stwierdza, że analizowana skarga konstytucyjna jest próbą skorygowania zaniechań, do których skarżąca doprowadziła w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Wątpliwości Trybunału nie budzi bowiem to, że źródłem (i przyczyną) ingerencji w prawo własności spółki – którego ochrony domaga się skarżąca – było niedochowanie należytej staranności przy zabezpieczeniu żywotnych interesów przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą, a nie treść przepisów kwestionowanych w skardze konstytucyjnej. Jak wynika z treści rozstrzygnięć wydanych w sprawie spółki, kupowała ona za gotówkę olej napędowy po cenach niższych od rynkowych, a prezes spółki osobiście nadzorował dostawy.

Z tych względów, na podstawie art. 49 w związku z art. 47 ust. 1 i 2 oraz art. 36 ust. 3 ustawy o TK z 1997 r., Trybunał postanowił jak w sentencji.