



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 5 grudnia 2017 r.

Pozycja 261

POSTANOWIENIE

z dnia 30 lipca 2015 r.

Sygn. akt Ts 78/14

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Piotr Tuleja,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej S.c w sprawie zgodności:

art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.) oraz § 3 ust. 3 pkt 1, § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2, ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej z 27 marca 2014 r. (data wniesienia) S.c. (dalej: skarżąca, spółka) zakwestionowała zgodność z Konstytucją art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.; dalej: ustawa) oraz § 3 ust. 3 pkt 1 oraz § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2, ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.; dalej: rozporządzenie), w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. Naczelnik Urzędu Celnego w K. przeprowadził w spółce kontrolę podatkową w zakresie wywiązywania się przez nią w sierpniu 2005 r. z obowiązków podatkowych w podatku akcyzowym przy zużyciu i sprzedaży oleju opałowego oraz oleju napędowego. Spółka sprzedawała olej opałowy na cele grzewcze zarówno osobom prawnym i jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej, jak i osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą i nieprowadzącym tego rodzaju działalności.

Organ uznał, iż nie wszystkie z oświadczeń, które w okresie od 24 sierpnia do 31 sierpnia 2005 r. spółka przyjęła od nabywców – osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, były rzetelne i kompletne. W związku z ustalonym stanem faktycznym Naczelnik Urzędu Celnego w K., decyzją z września 2009 r., określił skarżącej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym za sierpień 2005 r.

Po rozpatrzeniu odwołania skarżącej Dyrektor Izby Celnej w P., decyzją z lutego 2010 r., utrzymał w mocy rozstrzygnięcie organu I instancji. Na powyższą decyzję skarżąca wniosła skargę.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w R. oddalił skargę spółki (wyrok z sierpnia 2010 r.). Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) oddalił skargę kasacyjną skarżącej (wyrok z października 2013 r.).

W ocenie skarżącej zaskarżone regulacje – w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. – naruszają wywodzone z zasady państwa prawa zasady określonej ingerencji w konstytucyjne wolności i prawa oraz ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, a także wolność działalności gospodarczej (art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji).

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Skarga konstytucyjna jest szczególnym środkiem ochrony wolności lub praw. Musi ona spełniać wiele przesłanek warunkujących jej dopuszczalność, które zasadniczo zostały uregulowane w art. 79 ust. 1 Konstytucji i doprecyzowane w art. 46 i art. 47 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK). Zgodnie z przywołanymi regulacjami skarga powinna spełniać warunki dotyczące pisma procesowego, a ponadto powinna zawierać: dokładne określenie ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekły ostatecznie o wolnościach lub prawach albo o obowiązkach określonych w Konstytucji i wobec którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją; wskazanie, jakie konstytucyjne wolności lub prawa i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone; uzasadnienie i dokładny opis stanu faktycznego. Z przytoczonych powyżej regulacji wynika, że przedmiotem skargi może stać się wyłącznie przepis będący podstawą ostatecznego rozstrzygnięcia wydanego w sprawie skarżącego. Zarzuty skargi muszą zaś uprawdopodobniać niekonstytucyjność kwestionowanej regulacji, co oznacza konieczność wywiedzenia z zaskarżonych przepisów określonej normy, przywołania właściwych wzorców konstytucyjnych zawierających podmiotowe prawa przysługujące osobom fizycznym i – przez porównanie treści płynących z obu regulacji – wykazania ich wzajemnej sprzeczności. Jednocześnie zarzuty sformułowane w skardze nie mogą być oczywiście bezzasadne. Ocena, czy skarga konstytucyjna spełnia warunki formalne, nie może przy tym abstrahować od okoliczności faktycznych danej sprawy.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego rozpatrywana skarga konstytucyjna nie spełnia powyższych warunków.

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na treść normatywną regulacji zaskarżonych w analizowanej skardze konstytucyjnej. Wprowadzają one mechanizm opodatkowania preferencyjną stawką podatku akcyzowego paliw do celów opałowych. Zastosowanie preferencyjnych stawek podatku akcyzowego na wyroby energetyczne (przede wszystkim na oleje) przeznaczone do celów grzewczych, jest uzasadnione zarówno społecznie, jak i gospodarczo, co potwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 17 listopada 2010 r. (SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103), w którym dokonał oceny unormowań zawartych w ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.) oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 148, poz. 1655, ze zm.).

Równocześnie ustawodawca wprowadził określone wymogi sprzedaży, które mają zapobiegać wykorzystywaniu tańszego paliwa opałowego do celów napędowych. Taka możliwość wynika z obniżonej, preferencyjnej stawki podatku akcyzowego na paliwa

opałowe, dzięki czemu ceny paliwa opałowego są niższe niż ceny oleju napędowego i innych paliw silnikowych. Rozwiązania wprowadzające określone warunki zastosowania niższych stawek podatku akcyzowego mają zarówno zapewnić prawidłowe opodatkowanie poszczególnych wyrobów, jak i umożliwić kontrolę obrotu nimi w sposób pozwalający przeciwdziałać nadużyciom na szkodę Skarbu Państwa (zob. postanowienie TK z 11 lutego 2014 r., P 50/11, OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 17).

Ze stanu faktycznego będącego u podstaw analizowanej skargi konstytucyjnej wynika, że wymogi sprzedaży, których spełnienie uprawnia do zastosowania obniżonej stawki akcyzy, sprowadzały się do tego, że podatnik sprzedający oleje opałowe osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej miał obowiązek uzyskania oświadczenia stwierdzającego, iż nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe. Przedmiotowe oświadczenie powinno przy tym zawierać co najmniej: 1) imię i nazwisko nabywcy, PESEL i NIP; 2) adres zamieszkania nabywcy; 3) określenie ilości nabywanego oleju opałowego; 4) określenie ilości posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się urządzenia, jeżeli jest ono inne niż adres wymieniony w pkt 2; 5) wskazanie rodzaju i typu urządzeń grzewczych; 6) datę i miejsce wystawienia oświadczenia oraz podpis składającego oświadczenie.

W kontekście przepisów prawa podatkowego będących przedmiotem analizowanej skargi konstytucyjnej oczywiste jest, że wymogi te obligują sprzedawcę oleju opałowego (chcącego skorzystać z preferencyjnej stawki opodatkowania) do dochowania należytej staranności w celu zapewnienia prawdziwości danych widniejących w przyjmowanych oświadczeniach. To w pełni uzasadnia żądanie, by kupujący wylegitymował się dokumentem potwierdzającym wiarygodność danych zawartych w złożonym przez niego oświadczeniu. Należy bowiem podkreślić, że w przypadku sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe autentyczność danych identyfikujących nabywcę jest zasadniczym elementem postępowania mającego zabezpieczyć wykonanie zobowiązania podatkowego w wysokości określonej zgodnie z przepisami prawa podatkowego.

Nabywca, oczywiście, nie ma obowiązku okazywania dokumentu potwierdzającego tożsamość ani też ujawniania swoich danych osobowych. Skoro tego jednak nie czyni, to oznacza, że rezygnuje z możliwości korzystania z preferencyjnej stawki akcyzy na olej opałowy do celów opałowych. Korzystanie ze stawki preferencyjnej nie jest obowiązkowe, a decyzja w tym zakresie zawsze należy do nabywcy (zob. wyroki NSA z 22 lutego 2011 r., sygn. akt I GSK 47/10 oraz sygn. akt I GSK 78/10). Jednocześnie w orzecznictwie sądów administracyjnych przyjął się pogląd, zgodnie z którym, nawet gdy prawo sprzedawcy do żądania, by nabywca okazał dokument tożsamości, nie jest gwarantowane wprost w przepisach ustaw podatkowych, to istnieje możliwość zweryfikowania danych wymaganych w oświadczeniu na podstawie art. 3 ust. 2 oraz art. 23 ust. 1 pkt 1-3 i 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2002 r. Nr 101, poz. 926, ze zm.).

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie stwierdzał, 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 samych 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 zaniedbań popełnionych w postępowaniu poprzedzającym jej wniesienie” (zob. postanowienia TK z 16 października 2002 r., SK 43/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 77 oraz 17 marca 1998 r., 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., SK 4/07, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 83).

Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał stwierdza, że analizowana skarga konstytucyjna jest próbą skorygowania zaniedbań, 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.

Trybunał uznał zatem zarzuty postawione w skardze za oczywiście bezzasadne i – na podstawie art. 49 w związku z art. 36 ust. 3 ustawy o TK – postanowił odmówić nadania jej dalszego biegu.