



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 9 lipca 2020 r.

Pozycja 211

POSTANOWIENIE

z dnia 4 kwietnia 2016 r.

Sygn. akt Ts 189/15

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Andrzej Rzepliński,

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

art. 65 ust. 1a ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U.29.257, ze zm.) w związku z § 3 ust. 3 w związku z § 4 ust. 1-3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U. 87.825, ze zm.) z art. 2, art. 7, art. 9, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1, art. 51 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 i 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 12 maja 2015 r. (data wniesienia) T. Sp. z o.o. (dalej: skarżąca, spółka) zakwestionowała zgodność art. 65 ust. 1a ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U.29.257, ze zm.; dalej: ustawa podatkowa) w związku z § 3 ust. 3 w związku z § 4 ust. 1–3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 87.825, ze zm.; dalej: rozporządzenie Ministra Finansów) z art. 2, art. 7, art. 9, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1, art. 51 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. W następstwie postępowania karnego skarbowego prowadzonego przeciwko właścicielowi spółki w przedmiocie fałszowania oświadczeń na stacji paliw Naczelnik Urzędu Celnego przeprowadził w spółce kontrolę podatkową w zakresie wywiązywania się przez nią w kwietniu 2008 r. z obowiązków podatkowych w podatku akcyzowym przy sprzedaży oleju opałowego na cele grzewcze. Organ ustalił, że spółka nie posiada oświadczeń nabywców o przeznaczeniu kupowanego oleju na cele grzewcze, o których mowa w § 4 ust. 1-3 rozporządzenia Ministra Finansów. W związku z ustalonym stanem faktycznym Naczelnik Urzędu Celnego, decyzją z 27 sierpnia 2009 r. (nr [...]), określił skarżące wysokości zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym za kwiecień 2008 r.

Po rozpatrzeniu odwołania skarżącej Dyrektor Izby Celnej, decyzją z 5 listopada 2012 r. (nr [...]), utrzymał w mocy rozstrzygnięcie organu I instancji. Na powyższą decyzję skarżąca wniosła skargę.

Wojewódzki Sąd Administracyjny oddalił skargę spółki (wyrok z 28 maja 2013 r., sprawa [...]). Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) oddalił skargę kasacyjną skarżącej (wyrok z 6 listopada 2014 r., sprawa [...]).

W ocenie skarżącej zaskarżone unormowania w zakresie, w jakim nakładają na sprzedawcę oleju opałowego negatywne konsekwencje przyjęcia oświadczeń zawierających nieprawdziwe dane, tj. pozbawiają sprzedawcę możliwości korzystania z preferencyjnej stawki podatku, naruszają zasadę demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), prawo własności spółki (art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji), zasadę wyłączności nakładania podatków w drodze ustawy (art. 84 i art. 217 Konstytucji) oraz ograniczają wolność działalności gospodarczej skarżącej (art. 22 Konstytucji).

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Na podstawie art. 138 w związku 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). 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. 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.

2. 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 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 być 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.

3. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego rozpatrywana skarga konstytucyjna nie spełnia powyższych warunków.

3.1. 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. (sprawa 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.11.50, ze zm.) oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U.148.1655, ze zm.).

3.2. 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., sprawa P 50/11, OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 17).

3.3. Ze stanu faktycznego leżącego 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.

3.4. W kontekście przepisów prawa podatkowego będących przedmiotem analizowanej skargi konstytucyjnej jest oczywiste, 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 przeznaczonego na cele opałowe autentyczność danych identyfikujących nabywcę jest zasadniczym elementem postępowania mającego zabezpieczyć wykonanie zobowiązania podatkowego w wysokości określonej zgodnie z przepisami prawa podatkowego.

3.5. Nabywca nie ma oczywiście, 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 przeznaczony 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., sprawa 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. 2002.101.926, ze zm.).

4. 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., sprawa SK 43/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 77 oraz 17 marca 1998 r., sprawa 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., sprawa SK 4/07, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 83).

4.1. 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.

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

5. Niezależnie od powyższego Trybunał wskazuje, że za odmową nadania dalszego biegu skardze przemawiają również inne argumenty. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego analizowana skarga konstytucyjna nie spełnia wymogów dotyczących prawidłowego określenia jej podstawy. Trybunał Konstytucyjny przypomina, że z brzmienia art. 79 ust. 1 Konstytucji wynika, iż wzorcami kontroli w sprawie wszczętej na skutek złożenia skargi konstytucyjnej mogą być tylko przepisy wyrażające wolności lub prawa skarżącego (zob. postanowienia pełnego składu TK z: 24 października 2001 r., sprawa SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001 poz. 225; 23 stycznia 2002 r., sprawa Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60; 16 lutego 2009 r., sprawa Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23). Orzecznictwo w tym zakresie jest utrwalone, a Trybunał Konstytucyjny nie znajduje podstaw do odejścia od tego poglądu.

5.1. Większość powołanych w analizowanej skardze konstytucyjnej wzorców ma charakter niesamodzielny (art. 2, art. 31 ust. 1, art. 32 ust. 1 Konstytucji) lub nie stanowi

przepisów określających prawa lub wolności konstytucyjne (art. 7, art. 9, art. 84, art. 217 Konstytucji). Ponadto Trybunał uznaje w niniejszej sprawie, że art. 51 ust. 1 Konstytucji jest wzorcem nieadekwatnym, gdyż skarga konstytucyjna ma służyć ochronie wolności i praw skarżącego, a nie innych podmiotów (np. nabywców oleju opałowego na cele grzewcze).

5.2. W odniesieniu do pozostałych wzorców kontroli (art. 21 ust.1, art. 22, art. 64 ust. 1-3 Konstytucji) Trybunał stwierdza, że skarga nie spełnia ustawowych przesłanek jej dopuszczalności, ponieważ nie zawiera dokładnego określenia sposobu naruszenia praw konstytucyjnych (art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK).

W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.