



# ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 6 września 2017 r.

Pozycja 184

## POSTANOWIENIE z dnia 27 lipca 2017 r. Sygn. akt Ts 107/16

### Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Małgorzata Pyziak-Szafnicka – przewodniczący  
Stanisław Rymar – sprawozdawca  
Julia Przyłębska,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym zażalenia na postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 lutego 2017 r. o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej Stacji Paliw Sp. z o.o.,

po s t a n a w i a:

**nie uwzględnąć zażalenia.**

### UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej z 8 czerwca 2016 r. (data nadania) Stacja Paliw Sp. z o.o. (dalej: skarżąca, spółka) zakwestionowała zgodność art. 89 ust. 5-8 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2014 r. poz. 752, ze zm.; dalej: ustawa podatkowa) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, a także art. 89 ust. 5-8 w związku z art. 89 ust. 16 ustawy podatkowej z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, w zakresie, w jakim dopuszcza zastosowanie stawki podatku akcyzowego określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy podatkowej, w przypadku gdy oświadczenia zawierają wady nieistotne z punktu widzenia ustalenia tożsamości nabywcy oraz przeznaczenia wyrobu energetycznego.

W ocenie spółki zaskarżone przepisy w zakresie, w jakim dopuszczają zastosowanie stawki podatku akcyzowego określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy podatkowej, w przypadku gdy oświadczenia zawierają wady nieistotne z punktu widzenia ustalenia tożsamości nabywcy oraz przeznaczenia wyrobu energetycznego, nieproporcjonalnie ingerują w prawo własności podatnika, gdyż są niezgodne z zakazem nadmiernej ingerencji ustawodawcy i zakazem wprowadzania pozornych instytucji prawnych, tj. preferencyjnej stawki podatku akcyzowego (art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji).

Postanowieniem z 1 lutego 2017 r. Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu. W uzasadnieniu postanowienia Trybunał zwrócił uwagę na to, że zarzuty rozpatrywanej skargi konstytucyjnej dotyczą przepisów statuujących zwolnienie podatkowe, lecz w związku z tym, iż w sprawie skarżącej nie zostały spełnione warunki formalne zastosowania tego zwolnienia, przepisy te nie były podstawą ostatecznego – w rozu-

mieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji – orzeczenia. Trybunał stwierdził także, że skarga konstytucyjna była próbą skorygowania zaniedbań, do których skarżąca doprowadziła w ramach prowadzonej działalności. Zwrócił także uwagę na wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (z 2 czerwca 2016 r., sygn. akt C-418/14; dalej: wyrok TSUE), wskazując skarżącą alternatywne instrumenty prawne dochodzenia swych praw.

W zażaleniu na to postanowienie skarżąca wskazała, że uznanie, iż wobec braku stosownych oświadczeń paliwowych w istocie nie doszło do obrotu paliwami mogącymi stanowić podstawę zwolnienia podatkowego – określonego w zaskarżonych przepisach – nie znajduje potwierdzenia w stanie faktycznym leżącym u podstaw jej sprawy. Ponadto, przedłożenie formalizmu ponad funkcjonalny i celowościowy charakter przepisów prawa powszechnie obowiązującego jest nie do zaakceptowania z punktu widzenia Konstytucji. Skarżąca podkreśliła również, że skoro zaskarżone przepisy zostały zakwestionowane we wskazanym wyroku TSUE, to skarga konstytucyjna nie mogła być oczywiście bezzasadna.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Na podstawie art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U. poz. 2074) do postępowań przed Trybunałem wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: ustawa o TK) stosuje się przepisy tej ustawy. Skoro postępowanie zainicjowane skargą konstytucyjną nie zostało zakończone do 3 stycznia 2017 r., tzn. dnia wejścia w życie ustawy o TK, to zarówno wstępne, jak i merytoryczne rozpoznanie skargi określają przepisy ustawy o TK.

W myśl art. 61 ust. 5 ustawy o TK skarżącemu przysługuje prawo wniesienia zażalenia na postanowienie Trybunału Konstytucyjnego o odmowie nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu. Trybunał, w składzie trzech sędziów, rozpatruje zażalenie na posiedzeniu niejawnym (art. 37 ust. 1 pkt 3 lit. b w związku z art. 61 ust. 7 ustawy o TK). Trybunał Konstytucyjny bada w szczególności, czy w wydanym postanowieniu prawidłowo stwierdził istnienie przesłanek odmowy nadania skardze dalszego biegu. Oznacza to, że na etapie rozpoznania zażalenia Trybunał analizuje przede wszystkim te zarzuty, które mogą podważyć trafność ustaleń przyjętych za podstawę zaskarżonego rozstrzygnięcia.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że postanowienie o odmowie nadania rozpatrywanej skardze konstytucyjnej dalszego biegu jest prawidłowe, a zarzuty podniesione w zażaleniu nie zasługują na uwzględnienie. Wniesione zażalenie nie podważyło bowiem zasadności argumentacji przedstawionej w zaskarżonym postanowieniu.

W pierwszej kolejności Trybunał podkreśla, że – jak wynika z dotychczasowego orzecznictwa skargowego – prawo do zwolnienia (odliczenia) podatkowego nie stanowi prawa konstytucyjnego o charakterze podmiotowym, którego naruszenie legitymuje do wniesienia skargi konstytucyjnej. Zwolnienia podatkowe stanowią odstępstwo od zasady powszechności i równości opodatkowania, mają zatem charakter wyjątkowy, a o ich wprowadzeniu i zakresie decyduje ustawodawca, kierując się przesłankami o charakterze ekonomicznym i społecznym (zob. orzeczenie TK z 29 maja 1996 r., K 22/95, OTK ZU nr 3/1996, poz. 21; wyroki TK z: 7 czerwca 1999 r., K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95 oraz 25 kwietnia 2001 r., K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81). Ponadto Trybunał wskazywał, że samo wprowadzenie przez ustawodawcę zwolnienia podatkowego nie jest zasadniczo jednoznaczne z powstaniem prawa do osiągania dochodów w sposób niepodlegający opodatkowaniu, swiastego „prawa do zwolnienia podatkowego”, skoro zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy obywatel obowiązany jest do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, okre-

ślonych w ustawie. Z tych względów niezasadne jest traktowanie prawa do zwolnienia podatkowego jako prawa słusznie (niewadliwie) nabytego, którego ochronę gwarantuje zasada demokratycznego państwa prawnego (zob. wyrok TK z 27 lutego 2002 r., K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6, a także postanowienie z 14 lipca 2004 r., Ts 21/04, OTK ZU nr 1/B/2005, poz. 19).

Jednocześnie na gruncie Konstytucji, w szczególności przepisów art. 84 i art. 217, skonstruowana jest, przyjęta przez Trybunał, uznana przez doktrynę konstytucyjną, zasada władztwa daninowego, w tym także podatkowego. Z zasady tej wynika legitymacja do działań państwa, w wyniku których następuje obciążanie określonych podmiotów daninami (w tym podatkami), umożliwiającymi realizację zadań publicznych. Nakładanie danin (podatków) jest więc na gruncie Konstytucji uprawnione i nie może być traktowane jako pozbawianie własności, a ustawodawca ma w tym względzie dalece posuniętą swobodę. Jednakże swoboda ustawodawcy nie może być absolutna i nie może przekształcić się w dowolność. Swoboda ustawodawcy w zakresie kształtowania treści ustaw podatkowych ograniczona jest obowiązkiem przestrzegania reguł dotyczących wymogów drogi ustawodawczej, procedury uchwalania ustaw podatkowych oraz wymogu szczególnej dbałości legislacyjnej przy stanowieniu przepisów prawnych, aby umożliwiały one konstruowanie precyzyjnych norm podatkowych. Swoboda ta jest oczywiście ograniczona również „nakazem respektowania *vacatio legis* i zakazem nadawania mocy wstecznej oraz dokonywania zmian w ciągu roku podatkowego” (por. wyrok TK z 27 listopada 2007 r., SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127).

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie stwierdzał 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 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).

Stan faktyczny leżący u podstaw rozpatrywanej sprawy, a w szczególności braki stwierdzone w oświadczeniach nabywców oleju opałowego o jego przeznaczeniu na cele opałowe (tj. brak wskazania typu urządzeń grzewczych, ilości nabytego paliwa, czytelnego podpisu, wskazania rodzaju urządzenia grzewczego), co podkreślano również w toku postępowania instancyjnego, dowodzi, że – jak trafnie zauważył Trybunał w zaskarżonym postanowieniu – analizowana skarga konstytucyjna jest próbą skorygowania zaniedbań (zaniechań), do których skarżąca doprowadziła w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Trybunał w niniejszym składzie podziela zatem pogląd wyrażony w zaskarżonym postanowieniu, że ukształtowanie sytuacji prawnej skarżącej wynikało z podjętych przez nią działań (zaniechań), a tym samym należało uznać, że skarżąca nie wskazała sposobu naruszenia jej praw wynikających z Konstytucji. Należy bowiem podkreślić, że każdorazowa ocena zasadności skargi konstytucyjnej (tzn. sformułowanych w niej zarzutów) nie może abstrahować od okoliczności konkretnego stanu faktycznego.

Naruszenie konstytucyjnych praw i wolności musi mieć bowiem charakter obiektywny, tzn. nie może być wywołane (sprowokowane) przez zachowanie (a ściślej: zaniedbanie) skarżącego (zob. np. postanowienie TK z 4 lutego 2015 r., Ts 193/12, OTK ZU nr 1/B/2015, poz. 10).

Odnosząc się natomiast do podnoszonych przez skarżącą konsekwencji wyroku TSUE, Trybunał przypomina, że podział kompetencji między sądy państw członkowskich a TSUE w zakresie wykładni i stosowania prawa unijnego jest następujący: wykładnia należy do TSUE, a stosowanie prawa – rozumiane jako zastosowanie normy prawa unijnego do ustalonego przez sąd stanu faktycznego – należy do sądu państwa członkowskiego. Problem rozwiązywania kolizji prawa unijnego z ustawami krajowymi pozostaje więc w zasadzie poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego. O tym, czy ustawa koliduje z prawem unijnym, rozstrzygać będą bowiem sądy, a o tym, co znaczą normy prawa unijnego, rozstrzygać będzie ostatecznie TSUE, wydając orzeczenia prejudycjalne (zob. postanowienia TK z: 19 grudnia 2006 r., P 37/05, OTK ZU nr 11/A/2006, poz. 177 i 18 grudnia 2014 r., Ts 11/12, OTK ZU nr 6/B/2014, poz. 538).

Wobec powyższego Trybunał w obecnym składzie stwierdza, że postanowienie z 1 lutego 2017 r. jest prawidłowe, a zatem – na podstawie art. 61 ust. 8 ustawy o TK – wniesione zażalenie nie może zostać uwzględnione.

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.