



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 11 marca 2016 r.

Pozycja 168

POSTANOWIENIE

z dnia 1 grudnia 2015 r.

Sygn. akt Ts 283/15

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Leon Kieres,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej P.J. w sprawie zgodności:

art. 8 ust. 2 pkt 1 lit. b, art. 32 ust. 1 pkt 2, art. 32 ust. 5 pkt 3, art. 32 ust. 6-8, art. 38 ust. 1 pkt 2 i art. 38 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2014 r. poz. 752, ze zm.) z art. 32 ust. 1, art. 64, art. 45 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 84, art. 92 ust. 1, art. 2, art. 5, art. 8 oraz art. 21 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej z 10 sierpnia 2015 r. (data nadania) P.J. (dalej: skarżący) zakwestionował zgodność art. 8 ust. 2 pkt 1 lit. b, art. 32 ust. 1 pkt 2, art. 32 ust. 5 pkt 3, art. 32 ust. 6-8, art. 38 ust. 1 pkt 2 i art. 38 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2014 r. poz. 752, ze zm.; dalej: u.p.a.) z art. 32 ust. 1, art. 64, art. 45 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 84, art. 92 ust. 1, art. 2, art. 5, art. 8 oraz art. 21 ust. 1 Konstytucji.

W jego przekonaniu kwestionowane przepisy są niezgodne z Konstytucją, ponieważ pozwalają na określenie zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym z tytułu zakupu oleju napędowego na cele żeglugi, który jest zwolniony z akcyzy ze względu na przeznaczenie, z powodu prowadzenia przez podatnika ewidencji niespełniającej wymogów określonych przepisami prawa, gdy nie budzi wątpliwości, że olej został zużyty na cele żeglugi.

Ponadto art. 38 ust. 1 pkt 2 u.p.a. narusza według skarżącego zasadę, zgodnie z którą zobowiązanie do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, musi być określone w ustawie (art. 84 Konstytucji), ponieważ zawarte w nim upoważnienie dla Ministra Finansów do wydania rozporządzenia określającego szczegółowy zakres danych, jakie powinna zawierać ewidencja, nie spełnia wymagań przewidzianych w art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. Naczelnik Urzędu Celnego w S. w decyzji z października 2012 r. określił wysokość zobowiązania podatkowego skarżącego w podatku akcyzowym za niektóre miesiące w latach 2009-2011. Dy-

rektor Izby Celnej w G., w decyzji ze stycznia 2013 r., po rozpatrzeniu odwołania skarżącego, utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

Następnie Wojewódzki Sąd Administracyjny w G., wyrokiem z czerwca 2013 r., oddalił jego skargę na decyzję organu drugiej instancji. Sąd podzielił stanowisko prezentowane w sprawie przez organy podatkowe, zgodnie z którym skarżący, mimo że zużył kupowane paliwo do celów żeglugi, nie może skorzystać z prawa do zwolnienia paliwa od akcyzy, ponieważ nie prowadził wcale ewidencji wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem.

Skarżący wywiódł od tego wyroku skargę kasacyjną, którą Naczelny Sąd Administracyjny, w wyroku z maja 2015 r., oddalił.

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. poz. 1064; dalej: ustawa o TK z 2015 r.) z dnia 30 sierpnia 2015 r. utraciła moc ustawa z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 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 przesłanki jej dopuszczalności, które zasadniczo zostały określone w art. 79 ust. 1 Konstytucji, a doprecyzowane w art. 46 i art. 47 ustawy o TK. Zgodnie z przywołanymi regulacjami skarga powinna spełniać wymogi określone dla pisma procesowego, a nadto 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, a także uzasadnienie wraz z dokładnym opisem stanu faktycznego. Z wyżej przytoczonych przepisów wynika, że zarzuty sformułowane w skardze muszą uprawdopodobniać niekonstytucyjność kwestionowanej regulacji, co oznacza konieczność wywiedzenia z zaskarżonych przepisów określonej normy, wskazanie właściwych wzorców konstytucyjnych zawierających podmiotowe prawa przysługujące osobom fizycznym bądź prawnym i – przez porównanie treści wynikających z obu regulacji – wykazanie ich wzajemnej niezgodności.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego rozpatrywana skarga konstytucyjna nie spełnia powyższych wymagań.

3. Zgodnie z kwestionowanymi przepisami przedmiotem opodatkowania akcyzą jest również: użycie wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie albo określoną stawką akcyzy związaną z ich przeznaczeniem, jeżeli ich użycie (...) nastąpiło bez zachowania warunków uprawniających do zwolnienia od akcyzy albo zastosowania tej stawki akcyzy (art. 8 ust. 2 pkt 1 lit. b u.p.a.). Zwalnia się od akcyzy ze względu na przeznaczenie następujące wyroby akcyzowe: używane do celów żeglugi, włączając rejsy rybackie, wyroby energetyczne – w przypadkach, o których mowa w ust. 3, jeżeli są spełnione warunki, o których mowa w ust. 5-13 (art. 32 ust. 1 pkt 2 u.p.a.). Warunkiem zwolnień od akcyzy wyrobów akcyzowych ze względu na ich przeznaczenie jest: prowadzenie ewidencji wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem przez podmiot prowadzący skład po-

datkowy, zarejestrowanego odbiorcę, z wyłączeniem zarejestrowanego odbiorcy posiadającego zezwolenie na jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca, podmiot pośredniczący oraz podmiot zużywający prowadzący działalność gospodarczą z użyciem wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, z wyłączeniem podmiotu zużywającego, który wyłącznie używa do celów opałowych pozostałe węglowodory gazowe o kodach CN od 2711 12 11 do 2711 19 00 (art. 32 ust. 5 pkt 3 u.p.a.). Warunkiem zwolnień od akcyzy wyrobów akcyzowych ze względu na ich przeznaczenie w przypadkach, o których mowa w ust. 3 pkt 1, 3 i 5, jest ponadto przedstawienie przez mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju podmiot zużywający prowadzący działalność gospodarczą z użyciem wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie podmiotowi dostarczającemu te wyroby akcyzowe, pisemnego potwierdzenia przyjęcia zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w art. 16 ust. 3 (art. 32 ust. 6 u.p.a.). Ewidencja, o której mowa w ust. 5 pkt 3, może być prowadzona w postaci papierowej lub elektronicznej (art. 32 ust. 7 u.p.a.) i powinna zawierać informacje umożliwiające ustalenie ilości wysłanych lub otrzymanych wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy ze względu na przeznaczenie, terminu wysłania lub odbioru tych wyrobów, a także miejsca odbioru w przypadku ich przemieszczania oraz informacje o dokumentach dostawy (art. 32 ust. 8 u.p.a.). Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia: szczegółowy zakres danych, jakie powinna zawierać ewidencja wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie i sposób jej prowadzenia, w tym termin dokonania wpisów do tej ewidencji (art. 38 ust. 1 pkt 2 u.p.a.). Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, dodatkowe warunki i tryb stosowania zwolnień, o których mowa w art. 30, art. 31a i art. 32, w szczególności w zakresie ewidencjonowania i dokumentowania uprawnienia do stosowania zwolnień (art. 38 ust. 2 pkt 1 u.p.a.).

4. Skarżący uważa, że źródłem naruszenia jego praw konstytucyjnych jest wykładnia art. 8 ust. 2 pkt 1 lit. b w zw. z art. 32 ust. 1 pkt 2, art. 32 ust. 5 pkt 3, art. 32 ust. 6, art. 32 ust. 7, art. 32 ust. 8, art. 38 ust. 1 pkt 2 i art. 38 ust. 2 pkt 1 u.p.a. dokonana w sprawie przez organy i sądy, ponieważ w jej wyniku został pozbawiony prawa do zwolnienia z akcyzy tylko z tego powodu, że nieprawidłowo prowadził ewidencję zużycia wyrobów zwolnionych z akcyzy. Organy nie kwestionowały bowiem tego, że kupowany przez niego olej napędowy został wykorzystany do celów żeglugi.

Trybunał Konstytucyjny dokonał analizy wydanych w sprawie skarżącego decyzji i wyroków i ustalił, że wbrew twierdzeniom skarżącego przyczyną określenia jego zobowiązania w podatku akcyzowym było nie to, że prowadził ewidencję wadliwie, lecz to, że nie prowadził jej wcale. Skarżący nie wykazał więc, by w jego sprawie zastosowano wykładnię kwestionowanych przepisów, której dotyczy zarzut postawiony w skardze. Ponadto Trybunał stwierdził, że Naczelny Sąd Administracyjny w swoich orzeczeniach konsekwentnie prezentuje pogląd, zgodnie z którym uchybienia formalne, które nie wskazują na celowe uchylanie się od opodatkowania, omijanie lub naruszanie przepisów prawa same w sobie nie mogą stanowić podstawy do kwestionowania prawa do korzystania ze zwolnienia z opodatkowania wyrobów akcyzowych (olejów napędowych) ze względu na ich przeznaczenie w sytuacji, gdy nie ma wątpliwości, że nie naruszono warunków materialnoprawnych tego zwolnienia, tj. że wyrób akcyzowy zużyty został zgodnie z przeznaczeniem objętym zwolnieniem (np. wyroki NSA z: 27 stycznia 2015 r., sygn. akt I GSK 666/13 i I GSK 669/13; 10 czerwca 2014 r., sygn. akt I GSK 8/13 i I GSK 23/13; 12 marca 2014 r. I GSK 1350/12; 5 lutego 2014 r., sygn. akt I GSK 715/12, I GSK 716/12 i I GSK 717/12; 21 marca 2013 r., sygn. akt I GSK 1709/11; 6 lutego 2012 r., sygn. akt I GSK 75/12; dostępne na stronie www.orzeczenia.nsa.gov.pl). We wszystkich powołanych wyrokach Naczelny Sąd Admini-

stracyjny przyjął, że wadliwe prowadzenie ewidencji nie pozbawia podatnika prawa do zwolnienia od akcyzy, gdy nie jest kwestionowane zużycie oleju napędowego na cele objęte zwolnieniem. Warunki formalne zwolnienia mają bowiem jedynie charakter subsydiarny (pomocniczy), a celem ich wprowadzenia jest umożliwienie skontrolowania, czy i w jakim zakresie został spełniony warunek materialny (zużycie oleju napędowego zgodnie z jego przeznaczeniem, tj. na cele żeglugi). Jeżeli ewidencja zawiera uchybienia formalne, które nie wpływają na jej rzetelność oraz przydatność do skontrolowania ilości i sposobu zużycia oleju napędowego, to nie mogą one prowadzić do pozbawienia podatnika prawa do zwolnienia z podatku akcyzowego.

Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał uznał, że skarżący nie wykazał, w jaki sposób kwestionowane przepisy naruszają jego prawa podmiotowe (art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK), nie wyjaśnił bowiem, dlaczego niezgodne z Konstytucją jest określenie zobowiązania w podatku akcyzowym z powodu nieprowadzenia ewidencji wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem. Ponadto w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego prezentowana jest wykładnia art. 8 ust. 2 pkt 1 lit. b w zw. z art. 32 ust. 1 pkt 2, art. 32 ust. 5 pkt 3, art. 32 ust. 6, art. 32 ust. 7, art. 32 ust. 8, art. 38 ust. 1 pkt 2 i art. 38 ust. 2 pkt 1 u.p.a., która według skarżącego jest zgodna z Konstytucją. Dlatego też, zdaniem Trybunału, zarzut niezgodności wskazanych przepisów z Konstytucją jest oczywiście bezzasadny (art. 49 w związku z art. 36 ust. 3 ustawy o TK).

5. Skarżący zarzucił również, że art. 38 ust. 1 pkt 2 u.p.a. przyznający Ministrowi Finansów upoważnienie do wydania rozporządzenia określającego zasady prowadzenia ewidencji wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem narusza art. 92 ust. 1 Konstytucji, bowiem nie zawiera wytycznych dotyczących treści tego aktu wykonawczego. Konsekwencją niespełnienia konstytucyjnych wymogów przewidzianych dla upoważnienia do wydania rozporządzenia jest natomiast według skarżącego naruszenie przepisów określających formy ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 3 i art. 84 Konstytucji), gdyż minister mógł w sposób dowolny uregulować wymogi, jakie musi spełniać ewidencja.

Zgodnie z art. 92 Konstytucji: „Rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu”. Przepis ten, zawarty w rozdziale III Konstytucji „Źródła prawa”, określa rozporządzenie jako akt prawny o charakterze wykonawczym, mający na celu realizację delegacji ustawowej. Nie statuuje on natomiast żadnych praw i wolności konstytucyjnych, więc nie może być samodzielnym wzorcem kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną. Zgodnie bowiem z art. 79 ust. 1 Konstytucji skargę konstytucyjną może wnieść „każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone”. Oznacza to, że warunkiem dopuszczalności merytorycznej oceny zarzutu niezgodności art. 38 ust. 1 pkt 2 u.p.a. z art. 92 ust. 1 Konstytucji jest wykazanie przez skarżącego, że w wyniku braku wytycznych dotyczących treści rozporządzenia (czego Trybunał nie przesądza w odniesieniu do art. 38 ust. 1 pkt 2 u.p.a.) doszło do naruszenia konkretnych praw podmiotowych gwarantowanych w Konstytucji.

Zdaniem Trybunału skarżący nie dowiódł, że rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 sierpnia 2010 r. w sprawie dokumentu dostawy, ewidencji wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, warunków i sposobu ich zwrotu oraz środków skazających alkohol etylowy (Dz. U. Nr 160, poz. 1075) reguluje materię zastrzeżoną dla ustawy, tj. „wyznacza zakres obowiązku podatkowego” (s. 14 skargi).

W ocenie Trybunału to przepisy u.p.a. nakładają na skarżącego jako podatnika podatku akcyzowego obowiązek prowadzenia ewidencji (art. 32 ust. 5 pkt 3 u.p.a.), jak i przewidują skutki jej nieprowadzenia (art. 8 ust. 2 pkt 1 lit. b u.p.a.). Także te przepisy

szczegółowo określają, jakie informacje ewidencja powinna zawierać (art. 32 ust. 8 u.p.a.). Ponadto skarżący nie objął zarzutem żadnego z przepisów rozporządzenia, który – w jego ocenie – ogranicza jego prawo własności (art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji) albo nakłada na niego podatek bądź reguluje zakres obowiązku podatkowego (art. 84 Konstytucji), a więc wkracza w materię zastrzeżoną dla ustawy.

Trybunał podkreśla, że organy podatkowe w sprawie skarżącego ustaliły, że nie prowadził on żadnej ewidencji. Z tego powodu zasady prowadzenia ewidencji określone w rozporządzeniu nie miały wpływu na jego sytuację prawną, ponieważ zarówno wymóg prowadzenia ewidencji, zakres informacji, które ma ona zawierać, jak i konsekwencje jej nieprowadzenia wynikały z przepisów u.p.a. Dlatego, w ocenie Trybunału, skarżący nie wykazał, by ewentualny brak wytycznych w art. 38 ust. 1 pkt 2 u.p.a. miał jakikolwiek wpływ na jego prawa podmiotowe.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny, na podstawie art. 79 ust. 1 Konstytucji, art. 47 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz art. 49 w związku z art. 36 ust. 3 ustawy o TK, postanowił jak w sentencji.

Odmowa nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu czyni bezprzedmiotowym wydanie postanowienia tymczasowego na podstawie art. 50 § 1 ustawy o TK.