



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 21 marca 2016 r.

Pozycja 215

POSTANOWIENIE

z dnia 9 marca 2016 r.

Sygn. akt Ts 224/15

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Marek Zubik – przewodniczący
Małgorzata Pyziak-Szafnicka – sprawozdawca
Stanisław Rymar,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym zażalenia na postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 5 listopada 2015 r. o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej Auto Handel M. i A. Sz. Sp.j.,

p o s t a n a w i a:

nie uwzględnąć zażalenia.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej Auto Handel M. i A. Sz. Sp.j. (dalej: skarżąca, spółka) zakwestionowała zgodność art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.; dalej: ustawa podatkowa) w związku z poz. 59 załącznika nr 1 do ustawy podatkowej w związku z art. 3 ust. 2 i 3 oraz w związku z art. 80 ust. 1, ust. 2 pkt 2, ust. 3 pkt 3 ustawy podatkowej z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 7, art. 10, art. 31 ust. 3, art. 84, art. 87 ust. 1 i art. 217 Konstytucji oraz z art. 20 i art. 22 w związku z art. 2, art. 7, art. 84, art. 87 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

W ocenie skarżącej zakwestionowane unormowania naruszyły prawo własności spółki, gdyż doprowadziły do nałożenia podatku, którego wysokość została określona w ustawie w sposób sprzeczny z zasadą demokratycznego państwa prawa, zasadą wyłączności ustawy w nakładaniu podatków oraz z naruszeniem zasady bezpieczeństwa prawnego obywateli (art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 7, art. 10, art. 31 ust. 3, art. 84, art. 87 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji). Zdaniem spółki stosowanie międzynarodowej klasyfikacji statystycznej w celu ustalenia wysokości podatku akcyzowego narusza Konstytucję, powoduje bowiem, że o zaklasyfikowaniu pojazdu do kategorii samochodów osobowych lub ciężarowych stanowią nie przepisy ustawy, a noty wyjaśniające tworzone przez organy międzynarodowe. Prowadzi to do sytuacji, w której o wewnętrznym podatku krajowym nie decydują polskie władze, lecz międzynarodowe organy dokonujące wykładni pojęć. W ocenie spółki możliwa jest jednak zgodna z Konstytucją interpretacja kwestionowanych regulacji, przy tym założeniu, że o zaklasyfikowaniu pojazdu jako samochodu osobowego lub ciężarowego zadecyduje jego homologacja oraz wpis w dowodzie rejestracyjnym.

Ponadto – zdaniem spółki – zaskarżone regulacje podatkowe stanowią niezgodną z Konstytucją (naruszającą art. 20, art. 22, art. 84 i art. 217 Konstytucji) ingerencję w prawo wolności prowadzenia działalności gospodarczej i uchylają zasadzie poprawnej legislacji, będącej składową częścią zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Co więcej, odkodowanie ich treści wymaga posłużenia się normą niebędącą źródłem prawa powszechnie obowiązującego.

Postanowieniem z 5 listopada 2015 r. Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu. W uzasadnieniu postanowienia Trybunał zwrócił uwagę na to, że zarzuty rozpatrywanej skargi konstytucyjnej w rzeczywistości dotyczą wadliwości rozstrzygnięć podjętych w sprawie skarżącej, a w szczególności dokonanej przez organy podatkowe oceny stanu faktycznego. Tym samym – w ocenie Trybunału – skarga konstytucyjna jest w tym zakresie skargą na stosowanie prawa, a przez to jest oczywiście bezzasadna. Trybunał stwierdził także, że skarżąca nie wykazała i nie uprawdopodobniła naruszenia przysługujących jej konstytucyjnych wolności i praw. Trybunał podkreślił, że stosowanie przez ustawodawcę zwrotów niedookreślonych nie może *per se* prowadzić do formułowania zarzutów niekonstytucyjności przepisów, w których one występują.

W zażaleniu na to postanowienie skarżąca wskazała, że Trybunał nietrafnie zrekonstruował zarzuty rozpatrywanej skargi konstytucyjnej. Istota skargi konstytucyjnej nie sprowadzała się bowiem do podważania ustaleń faktycznych i wykładni zaskarżonych przepisów, przyjętej za podstawę orzekania w sprawie skarżącej, lecz do zakwestionowania zgodności tych przepisów ze standardami prawidłowej legislacji dotyczącymi ustaw podatkowych (naruszenie art. 2, art. 84 i art. 217 w związku z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji).

W złożonym zażaleniu spółka podniosła, że istotą skargi konstytucyjnej – wbrew twierdzeniom Trybunału – było wykazanie, że zdefiniowanie przedmiotu opodatkowania przez odesłanie do klasyfikacji statystycznej narusza zasadę poprawnej legislacji i wyłączności ustawy w sprawach podatkowych (art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji), gdyż sprowadza zrekonstruowanie treści przepisu podatkowego do zastosowania odpowiedniego kodu CN tej klasyfikacji. Powyższe – co miała wykazywać skarga konstytucyjna – naruszyło jej prawo własności przez pozbawienie środków pieniężnych (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji). W konsekwencji skarżąca, zarzuciwszy nieprawidłowe odczytanie istoty skargi, ponownie przedstawiła w zażaleniu argumenty mające potwierdzać niekonstytucyjność zaskarżonej regulacji.

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. poz. 1064, ze zm.; 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. 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. W myśl art. 49 w związku z art. 36 ust. 4 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. 25 ust. 1 pkt 3 lit. b w związku z art. 36 ust. 6 i 7 oraz w związku z art. 49 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.

3. W postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym obowiązuje zasada skargowości (art. 66 ustawy o TK), która prowadzi do związania tego organu granicami określonymi treścią kierowanych do niego pism procesowych. Oznacza to, że niezależnie od rodzaju pisma Trybunał może procedować jedynie w ramach wyznaczonych jego treścią i tylko w takim zakresie sprawa może podlegać rozpoznaniu. Zasada ta obowiązuje w postępowaniu w przedmiocie wstępnej kontroli skarg konstytucyjnych na obu jego etapach – w składzie jednego sędziego oraz na etapie odwoławczym – w składzie trzech sędziów. Obowiązywanie zasady skargowości prowadzi zatem do tego, że skarga konstytucyjna poddawana jest badaniu wstępnemu w zakresie wyznaczonym przez skarżącego, a wniesione zażalenie nie może zawierać dodatkowych argumentów, mających przemawiać za niekonstytucyjnością przepisów. Treścią zażalenia mogą być jedynie wywody wykazujące nieprawidłowość ocen przeprowadzonych w postępowaniu pierwszoinstancyjnym – i tylko w takim zakresie zażalenie podlega rozpoznaniu.

3.1. Znaczenie zasady skargowości polega zatem na tym, że to skarżący uruchamia procedurę, określa granice zaskarżenia oraz przedstawia argumentację na poparcie swych tez. Analiza podnoszonych w pismach procesowych zarzutów prowadzona jest jedynie w zakresie wskazanym przez podmiot wnoszący skargę. W konsekwencji obowiązkiem skarżącego – reprezentowanego przez profesjonalnego pełnomocnika – jest takie sformułowanie zarzutów dotyczących niezgodności z Konstytucją zaskarżonych przez niego unormowań, aby Trybunał mógł precyzyjnie i zgodnie z intencjami skarżącego zrekonstruować istotę problemu konstytucyjnego podnoszonego w skardze konstytucyjnej. Trybunał Konstytucyjny nie może bowiem działać z urzędu, a zakres jego kognicji wyznacza treść skargi konstytucyjnej. Dokonując analizy zarzutów sformułowanych w skardze, Trybunał Konstytucyjny nie może abstrahować od stanu faktycznego sprawy ustalonego przez organy i sądy orzekające w postępowaniu instancyjnym.

4. Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że postanowienie o odmowie nadania rozpatrywanej skardze konstytucyjnej dalszego biegu jest prawidłowe, a zarzuty sformułowane w zażaleniu nie zasługują na uwzględnienie.

4.1. Trybunał w obecnym składzie podziela stanowisko Trybunału wyrażone w zaskarżonym postanowieniu z 5 listopada 2015 r., zgodnie z którym wniesiona skarga konstytucyjna skierowana była przeciwko zaklasyfikowaniu przez organy podatkowe samochodu nabytego przez spółkę do kategorii samochodów ciężarowych w oparciu o klasyfikację statystyczną, do której odsyłały zaskarżone przepisy ustawy podatkowej.

4.2. W rozpatrywanym zażaleniu skarżąca podnosi wyłącznie, że odwołanie się do klasyfikacji statystycznej w definicji przedmiotu opodatkowania narusza art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Zarzut naruszenia jej praw podmiotowych wynikających z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji uzasadnia zdawkowo, nie odnosząc się do pozostałych wzorców kontroli wskazanych w skardze konstytucyjnej.

4.3. Trybunał podkreśla, że proces stosowania prawa – także w przypadku prawa podatkowego – zawsze zawiera w sobie element interpretacji przepisów, subsumpcji, rozumowania prawniczego zastosowanego przez orzekające w sprawie organy i sądy.

W konsekwencji także definicje legalne zawarte w aktach normatywnych podlegają wykładni, a tym samym mogą prowadzić do powstawania rozbieżności w linii orzeczniczej. Definiowanie pojęć przez ustawodawcę nie musi być równoznaczne z nadaniem im takiego samego zakresu znaczeniowego, jaki występuje w przepisie prawnym innego aktu prawnego. Wieloznaczność terminów języka ogólnego niejednokrotnie może utrudniać doprecyzowanie zastanego pojęcia, a zatem komplikować poruszanie się adresata prawa po przepisach. Taka sytuacja jest niewskazana szczególnie w przepisach imperatywnych, np. podatkowych. Dlatego też ustawodawca ma prawo ponownie zdefiniować pojęcia powszechnie znane, a występujące w akcie prawnym w innym znaczeniu i kontekście. Co więcej, w dotychczasowym orzecznictwie Trybunał podkreślał, że również używanie pojęć (zwrotów) niedookreślonych przez sądy jest co do zasady zgodne z Konstytucją, jeśli towarzyszą temu określone gwarancje proceduralne, jak jawność postępowania czy ujawnianie motywów rozstrzygnięcia. W orzecznictwie Trybunału trafnie podkreślono, że „posługiwanie się w prawie (...) pojęciami nieostryimi nie można *a priori* traktować jako uchybienia legislacyjnego. Często bowiem skonstruowanie określonej normy prawnej przy ich pomocy stanowi jedyne rozsądne wyjście. Na straży właściwego stosowania takiej normy stoją przede wszystkim normy procesowe, nakazujące wskazanie przesłanek, jakie legły u podstaw zastosowania w konkretnej sprawie normy prawnej skonstruowanej przy użyciu tego rodzaju nieostrego pojęcia” (uchwała TK z 6 listopada 1991 r., W 2/91, OTK ZU w 1991 r., poz. 20). Niezasadne jest więc kwestionowanie zgodności z Konstytucją przepisów zawierających zwroty niedookreślone tylko dlatego, że pozostawiają one organom stosującym prawo określoną sferę uznania. Wprawdzie w wyniku używania takich zwrotów obowiązek konkretyzacji normy prawnej zostaje przesunięty na etap stosowania prawa, co posługującym się nimi organom daje pewną swobodę decyzyjną, ale „krytyka takich rozwiązań powinna koncentrować się nie na samym posługiwaniu się przez przepisy prawa zwrotami niedookreślonymi, ale na tym, czy wprowadzając takie zwroty do porządku prawnego, prawodawca przewidział czytelne, z punktu widzenia ewentualnych odbiorców rozstrzygnięć, mechanizmy kontroli” (zob. wyrok TK z 16 stycznia 2006 r., SK 30/05, OTK ZU nr 1/A/2006, poz. 2).

4.4. Jednocześnie, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, niejasność lub nieprecyzyjność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, tylko jeśli jest tak daleko posunięta, że wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa (wyrok TK z 29 marca 2010 r., K 8/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 23). Należy przy tym zastrzec, że z podobną sytuacją mamy do czynienia wówczas, gdy zarzut niekonstytucyjności kierowany jest w odniesieniu do niejasnej regulacji prawnej nie ze względu na niezachowanie określonych przez Konstytucję standardów legislacyjnych, lecz z powodu naruszenia wyznaczonych przez nią wymogów co do treści prawa. We wskazanej sytuacji zastrzeżenia odnoszą się do merytorycznej zawartości budzących wątpliwości interpretacyjne przepisów prawnych, o ich zgodności bądź niezgodności z ustawą zasadniczą nie decyduje jednak okoliczność, czy w ogóle daje się z nich wyinterpretować normy prawne; istotne jest bowiem to, czy na podstawie omawianych przepisów można odtworzyć normy niepozostające w kolizji z Konstytucją (wyrok TK z 13 września 2011 r., P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71).

Niedostateczna precyzja i brak dookreśloności przepisu mogą bowiem tylko wtedy być podstawą zarzutu braku zgodności z art. 2 Konstytucji, gdy dany zwrot nie daje możliwości – przy użyciu ogólnie aprobowanych technik wykładni – ustalenia jego znaczenia. Niebezpieczeństwo natomiast, jakie wiąże się ze stosowaniem zwrotów niedookreślonych i nieostrych, jest powszechnie znane: praktyka stosowania tych przepisów stosunkowo łatwo może ulegać wypaczeniu na skutek powoływania się na takie zwroty bez próby wypełnienia ich konkretną treścią wynikającą z okoliczności danej sprawy i bez rzetelnego uzasadnienia ko-

munikowanego adresatom rozstrzygnięcia (zob. wyroki TK z: 31 marca 2005 r., SK 26/02, OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 29 i 29 kwietnia 2008 r., SK 11/07, OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 47). Jednakże niejasność przepisu, powodująca jego niekonstytucyjność, musi mieć charakter „kwalifikowany”, przez wystąpienie określonych dodatkowych okoliczności z nią związanych, które nie mają miejsca w każdym przypadku zaistnienia wątpliwości co do rozumienia określonego przepisu. Skutki tych rozbieżności muszą być istotne dla adresatów i wynikać z niejednolitego stosowania lub niepewności co do sposobu stosowania przepisów. Dotykać one winny prawnie chronionych interesów adresatów norm prawnych i występować w pewnym nasileniu (zob. wyroki TK z: 3 grudnia 2002 r., P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90 i 10 czerwca 2009 r., SK 54/08, OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 69). Stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, a o takim można mówić, jeżeli: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych (w tym wypadku możemy mieć do czynienia nie tylko z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, lecz także zasady podziału władzy, wyrażonej w art. 10 Konstytucji, skoro ostatecznie o treści obowiązujących uregulowań decydują tu nie organy upoważnione do tworzenia prawa, ale organy powołane do jego stosowania) bądź 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii. Nie sposób przy tym *in abstracto* wyznaczyć granicy pomiędzy zwykłą i kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego, tym bardziej że w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii przebiega ona w nieco inny sposób. Ogólnie ujmując, wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim wypadku należy wyróżnić prawo administracyjne, prawo podatkowe i prawo karne, gdyż poziom wymaganej precyzji powinien wzrastać w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości (zob. wyrok TK z 5 czerwca 2014 r., K 35/11, OTK ZU nr 6/A/2014, poz. 61).

Samo posłużenie się zwrotami nieprecyzyjnymi nie narusza zatem *per se* konstytucyjnej zasady rzetelnej legislacji. Pragmatyczna trudność w ustalaniu desygnatów zwrotów niedookreślonych, zastosowanych w ocenianej regulacji, nie może być uznana za wystarczającą podstawę orzeczenia niekonstytucyjności przepisu. Posługiwanie się zwrotami niedookreślonymi jest tradycyjną techniką ustawodawczą, niebudzącą zastrzeżeń z punktu widzenia dookreśloności przepisów, które takimi zwrotami się posługują, jeżeli tylko zachowane są gwarancje proceduralne dotyczące wypełniania tych zwrotów realną treścią. Orzeczenia sądowe (podjęte w ramach prawidłowo prowadzonego postępowania i prawidłowo uzasadnione) zapewniają istnienie tych gwarancji (zob. wyrok TK z 8 maja 2006 r., P 18/05, OTK ZU nr 5/A/2006, poz. 53). Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu okażą się niewystarczające (zob. wyroki TK z: 20 czerwca 2005 r., K 4/04; 3 grudnia 2002 r., P 13/02; 13 września 2005 r., K 38/04).

W rozpatrywanej skardze konstytucyjnej skarżąca podnosi, że w zakresie stosowania zaskarżonych regulacji ukształtowała się trwała, jednolita i powszechna linia orzecznicza sądów administracyjnych. W związku z powyższym Trybunał stwierdza, że – jak słusznie

wskazał Trybunał w zaskarżonym postanowieniu – zarzuty sformułowane w skardze konstytucyjnej należało uznać za oczywiście bezzasadne.

4.5. W skardze konstytucyjnej skarżąca wskazywała, że możliwość określenia zobowiązania podatkowego w oparciu o klasyfikację statystyczną narusza zasadę wyłączności ustawy w sprawach podatkowych. Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że w rozpatrywanej sprawie treść klasyfikacji ma znaczenie dla podatku jedynie o tyle, o ile zawarte w niej pozycje znajdują się w odpowiednim załączniku do ustawy podatkowej. Załącznik do ustawy podatkowej stanowi jej integralną część i wymagał publikacji w Dzienniku Ustaw (zob. także wyrok TK z 3 kwietnia 2001 r., K 32/99, OTK ZU nr 3/2001, poz. 53). Postawione przez skarżącą zarzuty Trybunał trafnie zatem uznał za oczywiście bezzasadne.

5. Odnosząc się do zarzutu naruszenia przez zaskarżone regulacje art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, Trybunał w niniejszym składzie stwierdza, że Trybunał słusznie przyjął, iż w tym zakresie skarżąca nie wykazała i nie uprawdopodobniła naruszenia konstytucyjnych wolności i praw.

5.1. Zgodnie z dotychczasowym orzecnictwem Trybunału dopuszczalność skargi konstytucyjnej zależy – co do zasady – także od tego, czy w wyniku zastosowania aktu normatywnego pogorszyła się sytuacja prawna skarżącego w aspekcie jego konstytucyjnych praw i wolności (zob. Z. Czeszejko-Sochacki, *Formy naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw*, [w:] *Skarga konstytucyjna*, red. J. Trzeciński, Warszawa 2000, s. 75; L. Jamróz, *Skarga konstytucyjna. Wstępne rozpoznanie*, Białystok 2011, s. 192). Pogorszenie tej sytuacji skarżący powinien wykazać w ramach spełnienia wymogu „uprawdopodobnienia naruszenia”, które uzasadni przyznanie ochrony w trybie skargi konstytucyjnej. Wymóg odpowiedniego umotywowania naruszenia wzorców konstytucyjnych, którymi skarżąca uczyniła art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, ma w niniejszej sprawie szczególne znaczenie również z tego powodu, że – zgodnie z ugruntowanym orzecnictwem Trybunału – skoro regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną (art. 84), to jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, lecz musi być analizowana w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony a ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony. Jak bowiem stwierdził Trybunał w wyroku z 22 maja 2002 r. (K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33), obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji, chociaż jego zakres i treść mogą być kontrolowane pod względem ich zgodności z Konstytucją. Samo zobowiązanie podmiotu do ponoszenia określonych ciężarów finansowych na cele publiczne nie stanowi niedopuszczalnej ingerencji w jego sferę majątkową, zwłaszcza w konstytucyjnie chronione prawo własności (zob. także postanowienie pełnego składu TK z 16 lutego 2009 r., Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23).

5.2. Aby zatem zakwestionować zgodność z Konstytucją nakładania podatków i ciężarów publicznych, nie wystarczy powołać się na samą ingerencję we własność (majątek) *sensu largo* czy wolność działalności gospodarczej, ale należy uprawdopodobnić naruszenie tych praw (ich istoty) lub – co najmniej – utrudnienie ich urzeczywistnienia (por. wyrok TK z 7 czerwca 1999 r., K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95). W szczególności mogłoby to polegać na uprawdopodobnieniu, że zakwestionowane przepisy kształtują obowiązek podatkowy w sposób, który prowadzi do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych skarżącej spółki (por. wyrok TK z 16 października

2007 r., SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105) oraz uniemożliwia prowadzenie przez nią działalności gospodarczej (por. powołane wyżej postanowienie Ts 202/06).

5.3. Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że w niniejszej sprawie skarżąca upatruje powyższe „uprawdopodobnienie” w wykazaniu naruszenia zasady określoności prawa wyprowadzanej z art. 2 Konstytucji, a także zasady wyłączności ustawy podatkowej (art. 84 i art. 217 Konstytucji). Tymczasem zarzut naruszenia tej zasady nie może stanowić samodzielnej podstawy do wystąpienia ze skargą konstytucyjną, o ile skarżąca nie wskaże, w odniesieniu do jakich praw podmiotowych ów wymóg dostatecznej określoności nie został dochowany, i jednocześnie – na czym polegał uszczerbek w sytuacji prawnej skarżącej spółki w zakresie korzystania przez nią z tych konstytucyjnych wolności i praw. W rozpatrywanej sprawie skarżąca spełniła wprawdzie powinność wymienienia wzorców kontroli przewidujących konstytucyjne prawa podmiotowe, jednakże nie można uznać, że zrealizowała obowiązek wskazania sposobu naruszenia tych praw.

5.4. Konkludując, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że w niniejszej sprawie sposób sformułowania zarzutów skargi konstytucyjnej jest w istocie oparty wyłącznie na zarzucie naruszenia zasady poprawnej legislacji i wyprowadzanej z niej zasady określoności prawa, bez umotywowanego odwołania się do konstytucyjnych regulacji wolności i praw człowieka i obywatela, czego wymaga art. 79 ust. 1 Konstytucji. Innymi słowy, spółka dążyła do tego, by Trybunał dokonał wykładni przepisów, nie zaś do tego, by orzekał o zgodności regulacji z konstytucyjnie chronionymi prawami i wolnościami człowieka i obywatela. Nadanie dalszego biegu skardze konstytucyjnej spółki należało więc uznać za niedopuszczalne, co trafnie Trybunał stwierdził w zaskarżonym postanowieniu z 5 listopada 2015 r.

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny, na podstawie art. 49 w związku z art. 36 ust. 7 ustawy o TK, postanowił jak w sentencji.