



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 19 kwietnia 2016 r.

Pozycja 318

POSTANOWIENIE

z dnia 8 kwietnia 2016 r.

Sygn. akt Ts 358/15

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Małgorzata Pyziak-Szafnicka – przewodniczący i sprawozdawca
Stanisław Rymar
Andrzej Rzepliński,

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

- § 4 ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 oraz § 4 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 w związku z § 3
ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r.
w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U.87.825, ze zm.) z:
- 1) art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 oraz art. 84 Konstytucji
Rzeczypospolitej Polskiej,
 - 2) art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej z 5 listopada 2015 r. (data wniesienia) Sp. z o.o. (dalej: skarżąca, spółka) zakwestionowała zgodność § 4 ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 oraz § 4 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 w związku z § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U.87.825, ze zm.; dalej: rozporządzenie) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 oraz art. 84 Konstytucji, a także z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 16 czerwca 2005 r.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. Naczelnik Urzędu Celnego w W. określił zobowiązanie podatkowe spółki w podatku akcyzowym za poszczególne miesiące 2004 r. (decyzja z lutego 2009 r.). Organ ten ustalił, że w tym okresie skarżąca w ramach prowadzonej działalności gospodarczej sprzedawała olej opałowy osobom nieprowadzącym działalności gospodarczej oraz odbierała od nich jako nabywców oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju opałowego. Zakwestionował przy tym kompletność i rzetelność części z tych oświadczeń, a w konsekwencji określił spółce zobowiązanie w podatku akcyzowym zgodnie z podwyższoną stawką.

Dyrektor Izby Celnej w W. utrzymał w mocy decyzję organu I instancji (decyzja z listopada 2009 r. W uzasadnieniu decyzji wskazał, że w przypadku sprzedaży oleju

opałowego osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej podatnik chcąc skorzystać z preferencyjnej stawki podatku akcyzowego musi w odpowiedni sposób udokumentować tę transakcję, tj. uzyskać od nabywcy oświadczenie stwierdzające, że nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe. W związku z zakwestionowaniem posiadanych przez skarżącą oświadczeń, organy uznały, że przy odsprzedaży przedmiotowego oleju opałowego spółka bezpodstawnie korzystała z obniżonej stawki podatku akcyzowego.

Na powyższą decyzję spółka złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W. (dalej: WSA), który wyrokiem ze stycznia 2011 r. uchylił decyzję organu odwoławczego oraz stwierdził, że zaskarżona decyzja nie podlega wykonaniu w całości. Skargę kasacyjną od wyroku WSA złożyła spółka oraz organ podatkowy. Wyrokiem z lutego 2012 r. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) oddalił skargi kasacyjne wskazując, że prawidłowe było stanowisko WSA, zgodnie z którym organy naruszyły zasady postępowania podatkowego, a naruszenie to miało wpływ na wynik sprawy.

W konsekwencji Dyrektor Izby Celnej w W. uchylił w całości decyzję organu I instancji z lutego 2009 r. oraz orzekł co do istoty sprawy, określając zobowiązanie podatkowe spółki w podatku akcyzowym za poszczególne miesiące 2004 r. (decyzja z lutego 2013 r.). Rozpatrując sprawę ponownie organ ten wskazał, że niedochowanie staranności przy przyjmowaniu przez spółkę jako sprzedawcę oświadczeń od odbiorców indywidualnych i niez uzyskanie wszystkich danych wymaganych przez przepisy rozporządzenia, pozbawiło organy podatkowe możliwości zidentyfikowania tych odbiorców, wobec czego brak było podstaw, by mogła ona skorzystać z obniżonej stawki podatku przewidzianej dla oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe.

Od decyzji tej skarżąca złożyła skargę do WSA, który stwierdził, że nie zasługiwała ona na uwzględnienie (wyrok z sierpnia 2013 r.). Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną skarżącej jako nieusprawiedliwioną (wyrok z lipca 2015 r.).

W ocenie skarżącej zaskarżone regulacje – rozumiane w ten sposób, że sprzedawca pozbawiony jest prawa do zastosowania przy sprzedaży oleju opałowego obniżonej stawki podatku akcyzowego, gdy odbierze od nabywcy tego oleju oświadczenie wadliwe, tzn. zawierające dane fałszywe lub niezawierające wszystkich wymaganych danych – ograniczają w niedopuszczalny sposób jej konstytucyjne prawo własności ze względu na to, że obciążają ją jako sprzedawcę odpowiedzialnością finansową za jakiegokolwiek wady materialne lub formalne oświadczenia nabywcy oleju opałowego, a przez to naruszają zasadę demokratycznego państwa prawnego, zasadę proporcjonalności i nieingerowania przez państwo w sposób nadmierny w prawa majątkowe obywatela. Przepisy te – w przekonaniu spółki – wykraczają także poza zakres delegacji ustawowej, ustanawiając warunki zastosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego, i nie spełniają wymogu dostatecznej określoności prawa podatkowego (naruszając art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji).

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Skarga konstytucyjna jest sformalizowanym środkiem ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Jej merytoryczne rozpoznanie jest uzależnione od spełnienia przesłanek wynikających zarówno z art. 79 ust. 1 Konstytucji, jak i art. 60 oraz art. 65 i art. 66 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U.1064, ze zm.; dalej: ustawa o TK z 2015 r.). Skargom konstytucyjnym niespełniającym tych warunków, a także skargom, co do których zaistniały okoliczności przewidziane w art. 77 ust. 3 ustawy o TK z 2015 r., Trybunał odmawia nadania dalszego biegu.

2. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji warunkiem merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej jest wykazanie przez skarżącego, że w związku z wydaniem przez organ władzy publicznej ostatecznego orzeczenia na podstawie zakwestionowanego w skardze aktu normatywnego doszło do naruszenia przysługujących skarżącemu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym. Uprawdopodobnienie przez skarżącego naruszenia jego praw lub wolności jest zatem przesłanką konieczną dla uznania dopuszczalności skargi konstytucyjnej. Wobec powyższego Trybunał Konstytucyjny obowiązany jest zbadać, czy istotnie w niniejszej sprawie doszło do naruszenia wskazanych przez skarżącą praw konstytucyjnych.

3. W ocenie Trybunału analizowana skarga konstytucyjna jest oczywiście bezzasadna. Powyższa konstatacja przesądza, zgodnie z art. 77 ust. 3 pkt 3 ustawy o TK z 2015 r. o jej niedopuszczalności.

3.1. W pierwszej kolejności Trybunał zwraca uwagę na treść normatywną regulacji zaskarżonych w analizowanej skardze konstytucyjnej. Wprowadzają one mechanizm opodatkowania preferencyjną stawką podatku akcyzowego paliw przeznaczonych 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.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 paliw przeznaczonych do celów opałowych, które mają zapobiegać wykorzystywaniu tańszego paliwa opałowego do celów napędowych. Taka możliwość pojawia się w związku z obniżoną, preferencyjną stawką podatku akcyzowego na paliwa opałowe, jako że dzięki jej zastosowaniu ceny paliwa opałowego są niższe niż ceny oleju napędowego i innych paliw silnikowych. Rozwiązania określające warunki zastosowania niższych stawek podatku akcyzowego mają zatem 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).

3.3. 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.

3.4. 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 sta-

ranności 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.

3.5. 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 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., sprawy I GSK 47/10 oraz 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 i 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.).

3.6. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie stwierdzał w swoim orzecznictwie, 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 ponadto, że „skarga ta nie może być wykorzystywana jako instrument służący korygowaniu zaniechań 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).

3.7. Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał stwierdza, że analizowana skarga konstytucyjna jest próbą skorygowania zaniechań, 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. 70 ust. 3 pkt 3 ustawy o TK z 2015 r. – postanowił odmówić nadania jej dalszego biegu.

4. Trybunał zwraca także uwagę na to, że zgodnie z orzecznictwem TK nie można przedmiotem skargi konstytucyjnej czynić przepisów dotyczących wymogów, od których spełnienia uzależnione jest zwolnienie podatkowe, w sytuacji gdy nie dokonano obrotu paliwami mogącego stanowić podstawę takiego zwolnienia (tj. w sytuacji gdy oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe pochodziły od podmiotów, które nie prowadziły faktycznie żadnej działalności gospodarczej i nie posiadały infrastruktury technicznej w postaci pojazdów czy magazynów umożliwiającej przechowywanie nabytego oleju opałowego). Trybunał uznaje bowiem, że w takim przypadku zaskarżone przepisy nie stanowiły podstawy prawnej ostatecznego orzeczenia, o którym mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji; a zostały przywołane jedynie posiłkowo – jako podstawa tezy, zgodnie z którą brak prawidłowych oświadczeń, i to zarówno pod względem formalnym, jak i materialnym, powoduje niemożliwym opodatkowanie sprzedawanego oleju preferencyjną stawką akcyzy (zob. postanowienie TK z 17 grudnia 2013 r., SK 59/12, OTK ZU nr 9/A/2013, poz. 144).

Z tych względów Trybunał postanowił jak w sentencji.