



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 22 kwietnia 2016 r.

Pozycja 340

POSTANOWIENIE

z dnia 1 grudnia 2015 r.

Sygn. akt Ts 249/15

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Leon Kieres,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej E.P. 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 15 lipca 2015 r. (data nadania) E.P. (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 przekonaniu skarżącego kwestionowane przepisy są niezgodne z Konstytucją, ponieważ pozwalają na określenie zobowiązania 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, nawet w wypadku gdy nie budzi wątpliwości, że olej ten został zużyty na cele żeglugi.

Ponadto art. 38 ust. 1 pkt 2 u.p.a. narusza zasadę, zgodnie z którą zobowiązanie do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, musi być ustalone 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 kwietnia 2012 r. określił wysokość zobowiązania skarżącego w podatku akcyzowym za miesiące od września 2009 r. do grudnia 2011 r. Dyrektor Izby

Celnej w G., w decyzji z lipca 2012 r., po rozpatrzeniu odwołania skarżącego, utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

Następnie Wojewódzki Sąd Administracyjny w G., w wyroku z grudnia 2012 r., oddalił jego skargę na decyzję organu drugiej instancji. Sąd podzielił stanowisko prezentowane w sprawie przez organy podatkowe, zgodnie z którym skarżący nie może skorzystać z prawa do zwolnienia paliwa od akcyzy, mimo że zużył kupowane paliwo do celów żeglugi, ponieważ nie prowadził prawidłowo ewidencji wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem.

Skarżący wywiódł od tego wyroku skargę kasacyjną, którą Naczelny Sąd Administracyjny, w wyroku z marca 2015 r., oddalił. Sąd ten nie odniósł się do istoty sporu z powodu zarzutów sformułowanych w środku odwoławczym, które wyznaczyły granice rozpoznania sprawy.

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 dniem 30 sierpnia 2015 r. utraciła moc 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 z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa 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 również prowadzenie ewidencji wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem przez podmiot prowadzący skład podatkowy, 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.), a 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. 6-8, 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 od 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.

Odnosząc się do tak sformułowanego zarzutu, Trybunał przypomina, że jeśli określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, że przepis ten – w praktyce stosowania – nabrał takiej właśnie treści, jaką dekodują z niego sądy. Stanowisko takie Trybunał potwierdził w orzeczeniach z: 8 maja 2000 r., SK 22/99 (OTK ZU nr 4/2000, poz. 107), 6 września 2001 r., P 3/01 (OTK ZU nr 6/2001, poz. 163), 28 stycznia 2003 r., SK 37/01 (OTK ZU nr 1/A/2003, poz. 3) i 9 czerwca 2003 r., SK 12/03 (OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 51).

Trybunał ustalił, że Naczelny Sąd Administracyjny w orzeczeniach wydanych w podobnych sprawach do sprawy skarżącego konsekwentnie prezentuje pogląd przeciwny do tego, który przedstawił Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. w wyroku z 4 grudnia 2012 r. (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 717/12, I GSK 716/12 i I GSK 715/12; 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). Naczelny Sąd Administracyjny przyjmuje, że 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. We wszystkich powołanych wyrokach Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że wadliwe prowadzenie ewidencji nie pozbawia podatnika prawa do zwolnienia od akcyzy, w wypadku gdy nie jest kwestionowane zużycie oleju napędowego na cele objęte zwolnieniem. Zdaniem Trybunału to właśnie interpretacja przedstawiona we wskazanych wyrokach NSA mogłaby być uznana za jednolitą i trwałą wykładnię podlegającą kontroli Trybunału w postępowaniu skargowym.

Po przeanalizowaniu sprawy Trybunał uznał, że dokonana w wyroku z 4 grudnia 2012 r. przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. wykładnia kwestionowanych w skardze konstytucyjnej przepisów to wykładnia jednostkowa, a Naczelny Sąd Administracyjny konsekwentnie interpretuje te przepisy w sposób, który skarżący uważa za zgodny z Konstytucją. Sąd ten wskazuje, że wymogi formalne dotyczące zwolnienia mają jedynie charakter subsydiarny (pomocniczy), a ich celem 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.

Merytoryczne rozpoznanie zarzutu skarżącego byłoby więc w istocie rozstrzygnięciem rozbieżności interpretacyjnych pojawiających się w orzecznictwie sądowym przez Trybunał Konstytucyjny, który *de lege fundamentalis* lata nie ma do tego kompetencji, gdyż – co należy szczególnie podkreślić – jest sądem prawa, a nie organem prowadzącym nadzór judykacyjny nad sądami. W szczególności w sytuacji, gdy pogląd prawny wyrażony w wyroku wydanym w sprawie skarżącego jest odosobniony, nie można przyjąć, by to w treści kwestionowanych przepisów prawa tkwiła przyczyna ewentualnego naruszenia praw podmiotowych skarżącego.

Na marginesie Trybunał zauważa, że zarzuty zawarte w skardze kasacyjnej wniesionej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G. z 4 grudnia 2012 r. sformułowano wadliwie, co spowodowało, że Naczelny Sąd Administracyjny nie mógł merytorycznie rozpoznać istoty sporu. Nie wiadomo więc, jak Naczelny Sąd Administracyjny odniósłby się do wykładni prawa dokonanej przez sąd pierwszej instancji i do subsumpcji kwestionowanych przepisów do stanu faktycznego sprawy skarżącego.

W konsekwencji Trybunał stwierdził, że sformułowany w skardze zarzut dotyczy aktu stosowania prawa. Tymczasem w świetle art. 79 ust. 1 Konstytucji w zw. z art. 47 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK przedmiotem skargi konstytucyjnej może być tylko akt normatywny. Z tego powodu nie jest możliwe poddanie skargi merytorycznej ocenie.

5. Skarżący zarzucił również, że art. 38 ust. 1 pkt 2 u.p.a. zawierający upoważnienie dla Ministra Finansów do wydania rozporządzenia określającego zasady prowadzenia ewidencji wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy narusza art. 92 ust. 1 Konstytucji, ponieważ nie zawiera wytycznych co do treści tego aktu wykonawczego. Konsekwencją naruszenia konstytucyjnych wymogów odnoszących się do upoważnienia do wydania rozporządzenia jest natomiast 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”, stanowi, że rozporządzenie to akt prawny o charakterze wykonawczym, mający na celu realizację delegacji ustawowej. Nie statuuje on natomiast żadnych praw i wolności konstytucyjnych, więc nie może być samodzielny wzorcem kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną. Zgodnie 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, w rezultacie uregulowania w rozporządzeniu materii zastrzeżonej dla ustawy.

Zdaniem Trybunału skarżący nie wykazał, że rozporządzenie Ministra Finansów z 26 lutego 2009 r. w sprawie dokumentu dostawy wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, ewidencji tych wyrobów oraz wykazu środków skażących alkohol etylowy służącego do stosowania zwolnień od akcyzy (Dz. U. Nr 32, poz. 251) i obowiązujące od 1 września 2010 r. rozporządzenie Ministra Finansów z 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 skażących alkohol etylowy (Dz. U. Nr 160, poz. 1075) regulowały materię zastrzeżoną dla ustawy, tj. „wyznaczały 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 – ograniczałby jego prawo własności (art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji) albo nakładałby na niego podatek bądź określałby zakres obowiązku podatkowego (art. 84 Konstytucji), a więc wkraczałby w materię zastrzeżoną dla ustawy.

Trybunał podkreśla, że organy podatkowe w sprawie skarżącego dokonały oceny, zgodnie z którą przedstawione przez niego dokumenty (dziennik pokładowo-maszynowy i ewidencja sporządzona po wszczęciu kontroli podatkowej, przedłożona w dniu 16 stycznia 2012 r.) nie spełniały wymogów określonych w art. 32 ust. 5 pkt 3 w zw. z art. 32 ust. 8 u.p.a., a nie wymogów określonych w przepisach wyżej wymienionych rozporządzeń. Zasady prowadzenia ewidencji określone w rozporządzeniu nie miały wpływu na jego sytuację prawną, ponieważ zarówno wymóg prowadzenia ewidencji, zakres informacji, jakie ma ona zawierać, jak i konsekwencje jej nieprowadzenia wynikały z przepisów u.p.a. W tych okolicznościach, 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 oraz art. 47 ust. 1 pkt 1 i 2 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.