



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 28 kwietnia 2016 r.

Pozycja 351

POSTANOWIENIE z dnia 21 kwietnia 2016 r. Sygn. akt Ts 402/15

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Stanisław Biernat – przewodniczący i sprawozdawca
Mirosław Granat
Leon Kieres,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej W.B. w sprawie zgodności:

art. 88 ust. 3-5 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 ze zm.) z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 oraz z art. 22 i art. 32 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej z 23 grudnia 2015 r. W.B. (dalej: skarżący, podatnik) wniósł o zbadanie zgodności art. 88 ust. 3-5 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 ze zm.; dalej: u.p.a.) z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 oraz z art. 22 i art. 32 ust. 2 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. Podatnik prowadzi działalność gospodarczą i w dniu przeprowadzenia kontroli podatkowej posiadał na terenie stacji paliw m.in. zbiornik magazynowy o pojemności 45.650 l, który w dniu kontroli zawierał 655 l oleju napędowego zabarwionego na czerwono i oznaczonego znaczkiem, przeznaczonego do celów opałowych. Organ ustalił, że zbiornik był połączony z odmierzaczem paliw ciekłych.

W konsekwencji Naczelnik Urzędu Celnego w B. określił skarżącemu zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym za wrzesień 2011 r. z tytułu zużycia niezgodnie z przeznaczeniem 45.600 l oleju napędowego zabarwionego na czerwono i oznaczonego znaczkiem, przeznaczonego na cele opałowe (decyzja z czerwca 2012 r.). Dyrektor Izby Celnej w T. (dalej: Dyrektor) utrzymał w mocy decyzję organu I instancji (decyzja z marca 2013 r.). Dyrektor stwierdził, że dla określenia zobowiązania podatkowego w akcyzie wystarczające było ustalenie, że podatnik posiadał w zbiorniku, podłączonym do odmierzacza paliw, wskazany wyżej olej, bowiem już samo posiadanie oleju opałowego w zbiorniku podłączonym do odmierzacza paliw uznaje się za użycie oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem. Dyrektor podkreślił, że w takiej sytuacji podstawą opodatkowania jest

ilość oleju, wyrażona w litrach, która może być przechowywana w zbiorniku podłączonym do odmierzacza paliw.

Uwzględniając skargę i uchylając zaskarżoną decyzję Dyrektora, Wojewódzki Sąd Administracyjny w B. (dalej: WSA) stwierdził, że decyzja ta została wydana z naruszeniem art. 88 ust. 3 u.p.a. poprzez błędną wykładnię i zastosowanie. W ocenie sądu I instancji Dyrektor trafnie powołał przepisy art. 88 ust. 3-5 u.p.a., zgodnie z którymi podstawą opodatkowania w przypadku użycia do celów napędowych, z wyłączeniem celów żeglugi paliw opałowych i olejów napędowych przeznaczonych do celów żeglugi – jest ich ilość, wyrażona w litrach, która może być przechowywana w zbiorniku podłączonym do odmierzacza paliw lub w zbiorniku pojazdu bądź innego środka przewozowego. Jednakże, w przekonaniu sądu, w decyzji podatkowej nie można się posługiwać takimi argumentami, że celem prawa jest przeciwdziałanie negatywnym zjawiskom i odwoływać się do domniemania, iż cały zbiornik paliwa zawierał olej. W sprawie ustalono, że podatnik w zbiorniku posiadał 655 litrów oleju napędowego, tymczasem organ jako podstawę opodatkowania przyjął ilość litrów wynikającą z pojemności zbiornika (45.650 l). Dlatego – zdaniem WSA – na potrzeby określenia podstawy opodatkowania zgodnie z rygorami jakimi obłożono ustawodawstwo podatkowe, należało faktyczną a nie potencjalną ilość oleju, która była przechowywana w zbiorniku (art. 88 ust. 3 u.p.a.), gdyż tylko w takim wypadku można mówić o zachowaniu konstytucyjności przepisów (art. 217 Konstytucji).

Rozpatrując skargę kasacyjną od wyroku WSA, Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) podkreślił, że wykładnia, której dokonał sąd I instancji, podkreślając oparcie podstawy opodatkowania na domniemaniu, jest w istocie rzeczy wykładnią *contra legem*, bowiem przyjmuje inny miernik ilości paliwa, niż określony w art. 88 ust. 3 u.p.a. według ilości paliwa możliwej do przechowywania w danym, podłączonym do odmierzacza paliw, zbiorniku. W konsekwencji NSA uchylił wyrok WSA i oddalił skargę podatnika (wyrok z czerwca 2015 r.).

Zgodnie z zakwestionowanym przepisem podstawą opodatkowania – w przypadku użycia paliw opałowych i olejów napędowych niezgodnie z przeznaczeniem – jest ich ilość wyrażona w litrach, która może być przechowywana w zbiorniku podłączonym do odmierzacza paliw lub w zbiorniku pojazdu bądź innego środka przewozowego. Zdaniem podatnika przepis ten – w zakresie w jakim nakazuje przyjąć jako podstawę opodatkowania ilość paliw jaka może być przechowywana w danym zbiorniku, nie zaś ilość, która w tym zbiorniku faktycznie się znajduje – narusza zasadę prawidłowej legislacji oraz zasadę ustawowej określoności regulacji podatkowych (art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji). Unormowanie to godzi w wolność prowadzenia działalności gospodarczej i różnicuje w nieuzasadniony sposób sytuację podatników dysponujących taką samą ilością paliwa w zależności od zbiornika używanego do jego przechowywania (co narusza art. 22 i art. 32 ust. 2 Konstytucji).

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

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. poz. 1064, ze zm.; dalej: ustawa o TK). Skargom konstytucyjnym niespełniającym tych warunków, a także skargom, co do których zaistniały okoliczności przewidziane w art. 77 ust. 3 ustawy o TK, Trybunał odmawia nadania dalszego biegu.

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji warunkiem merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej jest wykazanie przez skarżącego, że w związku z wydaniem przez organ wła-

dzy 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 do uznania dopuszczalności skargi konstytucyjnej. Wobec powyższego Trybunał Konstytucyjny zobowiązany jest zbadać, czy istotnie w niniejszej sprawie doszło do naruszenia wskazanych przez skarżącą praw konstytucyjnych.

W ocenie Trybunał analizowana skarga konstytucyjna nie spełnia przesłanek warunkujących jej merytoryczne rozpoznanie. Niniejsza skarga konstytucyjna nie spełnia bowiem wymagań formalnych dotyczących określenia jej podstawy, gdyż wskazane przez skarżącego wzorce kontroli nie wyrażają samodzielnie podmiotowych wolności lub praw.

Jak wynika z ugruntowanego orzecznictwa Trybunału, wzorcem kontroli w postępowaniu skargowym nie może być każdy przepis dotyczący pozycji prawnej jednostki, a nawet obowiązków nałożonych na nią przez państwo (władzę publiczną). Również w doktrynie formułowany jest pogląd, że wzorcem kontroli w tym postępowaniu może być tylko taki przepis Konstytucji, który wykazuje określone cechy: adresatem takiego przepisu musi być obywatel (inny podmiot prawa), przepis taki kształtuje sytuację prawną tego podmiotu (np. przyznaje mu uprawnienia) i wreszcie, adresat wyrażonej w nim normy ma możliwość wyboru zachowania się (zob. w szczególności Z. Czeszejko-Sochacki, L. Garlicki, J. Trzeciński, *Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym*, Warszawa 1999, s. 159).

Zarówno art. 2, art. 32, art. 84, jak i art. 217 Konstytucji nie mogą stanowić samodzielnych wzorców kontroli w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej (zob. postanowienia pełnego składu TK z: 24 października 2001 r., SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225, 23 stycznia 2002 r., Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60 oraz 16 lutego 2009 r., Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23). Przepisy te gwarantują określony standard kreowania przez ustawodawcę wolności i praw oraz ogólny standard korzystania z nich przez podmioty, jednak nie statuuje żadnej konkretnej wolności czy prawa. Orzecznictwo w tym zakresie jest utrwalone, a Trybunał Konstytucyjny nie znajduje podstaw do odejścia od tego poglądu.

W konsekwencji, powołane przepisy ustawy zasadniczej mogą one stanowić wzorzec kontroli tylko w razie wskazania przez skarżącego, jaka jego wolność lub prawo, wynikające z innych przepisów Konstytucji, są uregulowane wbrew zasadom poprawnej legislacji (art. 2 Konstytucji), z naruszeniem zakazu dyskryminacji (art. 32 ust. 2 Konstytucji), łamiąc konstytucyjną zasadę władztwa daninowego państwa (art. 84 Konstytucji) i wbrew zasadzie wyłączności ustawy w zakresie obciążania podatkami (art. 217 Konstytucji). Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że w skardze inicjującej niniejsze postępowanie zabrakło takiego wskazania. Wymogu tego nie spełnia bowiem odwołanie się przez skarżącego do art. 22 Konstytucji.

Trybunał wielokrotnie już podkreślał, że obowiązek podatkowy ma swoje bezpośrednie zakotwiczenie w przepisach Konstytucji (przede wszystkim w art. 84), a zatem samo jego wprowadzenie nie może być rozważane w kategoriach ograniczania praw lub wolności konstytucyjnych przysługujących danemu podmiotowi. W związku z powyższym zdaniem Trybunału Konstytucyjnego zasada wolności działalności gospodarczej nie jest adekwatnym wzorcem kontroli konstytucyjności zakwestionowanego przepisu z zakresu prawa podatkowego. Za bezpodstawne należy bowiem uznać łączenie obowiązku podatkowego z ograniczaniem wolności działalności gospodarczej. Przesłankę dopuszczalnego ograniczania wolności wyrażonej w art. 22 Konstytucji należy odnosić do działań jej adresatów związanych z samym podejmowaniem określonego rodzaju działalności, nie zaś do konkretnych warunków (także finansowych) jej prowadzenia. Trudno więc w regulacji podatkowej dotyczącej danego rodzaju aktywności gospodarczej upatrywać prawną przyczynę niedozwolonego ograniczenia wolności, o której mowa w art. 22 Konstytucji (zob. postanowienie TK z 5 października 2010 r., Ts 41/07, OTK ZU nr 3/B/2011, poz. 193).

Wyżej wskazane okoliczności, w myśl art. 77 ust. 2 w związku z art. 65 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o TK, przesądzają o konieczności odmowy nadania dalszego biegu rozpatrywanej skardze konstytucyjnej.

W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.