



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 24 czerwca 2016 r.

Pozycja 420

POSTANOWIENIE z dnia 15 czerwca 2016 r. Sygn. akt Ts 27/16

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Andrzej Rzepliński – przewodniczący i sprawozdawca
Sławomira Wronkowska-Jaśkiewicz
Andrzej Wróbel,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej A.Z. w sprawie zgodności:

art. 99a ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626, ze zm.) z:

- 1) art. 31 ust. 3 w związku z art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) art. 31 ust. 3 w związku z art. 22 Konstytucji,
- 3) art. 217 w związku z art. 2 Konstytucji,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 21 stycznia 2016 r. A.Z. (dalej: skarżący, podatnik) wniósł o zbadanie zgodności art. 99a ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U.2011.108.626, ze zm.; dalej: ustawa podatkowa) z art. 31 ust. 3 w związku z art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 oraz z art. 31 ust. 3 w związku z art. 22, a także z art. 217 w związku z art. 2 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. Skarżący wystąpił do Ministra Finansów o udzielenie interpretacji indywidualnej z zakresu prawa podatkowego w odniesieniu do zdarzenia przyszłego. Jego wystąpienie związane było z tym, że zamierzał on udostępnić w punktach hurtowej sprzedaży liści tytoniu maszynę/maszyny do cięcia papieru, za pomocą których klienci mieliby możliwość rozdrobnienia zakupionych u niego liści tytoniu za darmo. Na ladzie, w pobliżu wagi i kasy fiskalnej, umieszczone byłyby przepisy na tradycyjne sposoby zastosowania nieprzetworzonych liści tytoniu, np. do oprysku roślin wywarem z pociętego tytoniu, jako ściółka dla zwierząt, ptactwa, jako środek zapewniający miły zapach w domu itp., a także umieszczona informacja, że sprzedawane liście tytoniu nie nadają się do palenia. Liście tytoniu kupowane u skarżącego są suche, niesfermentowane, nieodżyłowane i niepoddane obróbce mechanicznej, nienadające się do palenia, całe, niebędące nigdy wyrobem tytoniowym w myśl dyrektywy Rady 2011/64/UE

z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz. Urz. UE L 176 z dnia 5.07.2011 r., poz. 24). Podatnik nie jest producentem tytoniu, nigdy nie będzie przekształcał suchych i nieprzetworzonych liści tytoniu w wyrób tytoniowy bądź w wyrób przemysłowy przeznaczony do sprzedaży detalicznej.

W związku z powyższym zamierzeniem skarżący powziął wątpliwości, czy od sprzedaży tychże liści tytoniu należy odprowadzić podatek akcyzowy, czy jako podatnik – w opisanej sytuacji – może być on uznany za pośredniczący podmiot tytoniowy lub za producenta, który przekształca tytoń w wyroby przemysłowe przeznaczone do sprzedaży detalicznej, czy sprzedawane przez niego liście tytoniu mogą zostać uznane za suchy tytoń. Zdaniem skarżącego odpowiedź na wszystkie te pytania powinna być negatywna.

Dyrektor Izby Skarbowej w K., działając w imieniu Ministra Finansów, uznał za nieprawidłowe stanowisko skarżącego (interpretacja indywidualna z marca 2013 r.). W szczególności zaś wskazał, że definicję pojęcia suszu tytoniowego zawiera art. 99a ust. 1 ustawy podatkowej. Zgodnie z nią za susz tytoniowy uznaje się suchy tytoń niebędący jeszcze wyrobem tytoniowym. W związku z tym organ podniósł, że susz tytoniowy nie jest wyrobem tytoniowym w rozumieniu ustawy, ale – jako wymieniony w załączniku nr 1 do ustawy – jest wyrobem akcyzowym. Podkreślił przy tym, że każda sprzedaż suszu tytoniowego innemu podmiotowi niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy jest opodatkowana podatkiem akcyzowym.

Po bezskutecznym wezwaniu organu, który wydał interpretację indywidualną, do usunięcia naruszenia prawa, skarżący zaskarżył ją do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w R. (dalej: WSA).

Sąd I instancji, uzasadniając oddalenie skargi, wskazał m.in., że zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy podatkowej, wyroby akcyzowe to wyroby energetyczne, energia elektryczna, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe oraz susz tytoniowy, określone w załączniku nr 1 do tej ustawy i że na podstawie poz. 45 powyższego załącznika za wyrób akcyzowy uznano susz tytoniowy. Przypomniawszy także, że definicja suszu tytoniowego zawarta została w art. 99a ust. 1 ustawy podatkowej. Zgodnie z nią za susz tytoniowy uznaje się suchy tytoń niebędący jeszcze wyrobem tytoniowym. W ocenie WSA objęte zamiarem sprzedaży liście tytoniu, określane przez skarżącego jako suche, a innym razem jako suchy tytoń, organ prawidłowo uznał za susz tytoniowy, a więc wyrób akcyzowy (wyrok z września 2013 r.). Skarga kasacyjna podatnika została oddalona przez Naczelny Sąd Administracyjny, który podzielił argumentację WSA (wyrok z sierpnia 2015 r.).

W przekonaniu skarżącego zakwestionowane unormowanie w zakresie, w jakim prowadzi do opodatkowania podatkiem akcyzowym tytoniu nieprzeznaczonego do produkcji wyrobów tytoniowych, stanowi nieproporcjonalne naruszenie prawa własności oraz wolności prowadzenia działalności gospodarczej (art. 31 ust. 3 w związku z art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 oraz art. 31 ust. 3 w związku z art. 22 Konstytucji), zaś w zakresie, w jakim doprowadza do zbyt szerokiego określenia podstawy opodatkowania, jest niezgodny z zasadą przyzwoitej legislacji oraz zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 217 w związku z art. 2 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.2016.293; dalej: ustawa o TK). Skargom konstytucyjnym niespełniającym tych warunków, a także skargom, co do których zaist-

niały okoliczności przewidziane w art. 77 ust. 3 ustawy o TK, 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 sąd lub organ władzy publicznej ostatecznego orzeczenia na podstawie zakwestionowanego w skardze aktu normatywnego doszło do naruszenia przysługujących mu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym. Uprawdopodobnienie przez skarżącego naruszenia jego praw lub wolności jest zatem przesłanką konieczną uznania dopuszczalności skargi konstytucyjnej. Wobec powyższego Trybunał Konstytucyjny obowiązany jest zbadać, czy istotnie w niniejszej sprawie doszło do naruszenia wskazanych przez skarżącego praw konstytucyjnych.

3. W ocenie Trybunału analizowana skarga konstytucyjna nie spełnia przesłanek warunkujących jej merytoryczne rozpoznanie.

3.1. Trybunał Konstytucyjny przypomina, że z art. 79 ust. 1 Konstytucji wyraźnie wynika, iż skarga konstytucyjna przysługuje tylko w wypadku, gdy doszło do naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw przez wydanie ostatecznego rozstrzygnięcia na podstawie przepisu, którego konstytucyjność została w niej zakwestionowana. Orzeczenie przedstawione przez skarżącego jako ostateczne rozstrzygnięcie w sprawie, która legła u podstaw wniesienia skargi, musi więc bezpośrednio prowadzić do naruszenia konstytucyjnej wolności lub konstytucyjnego prawa wskazanych w skardze jako wzorzec kontroli konstytucyjności zaskarżonej regulacji. Naruszenie to musi mieć przy tym charakter konkretny i aktualny, a nie jedynie potencjalny (zob. np. postanowienia TK z: 15 grudnia 2009 r., Ts 189/09, OTK ZU nr 4/B/2010, poz. 292 oraz postanowienie z 24 września 2013 r., Ts 244/12, OTK ZU nr IIB/SUP./2014, poz. 870).

3.2. Z dokumentów dołączonych do akt sprawy jednoznacznie wynika, że przedmiotem postępowań toczących się przed organami i sądami administracyjnymi była pisemna interpretacja dotycząca zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie podatnika. Należy zatem rozważyć, czy interpretacja indywidualna wydawana przez organy podatkowe na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U.2012.749, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) jest orzeczeniem o prawach lub wolnościach albo o obowiązkach skarżącego określonych w Konstytucji.

3.3. Interpretacja indywidualna jest instrumentem pomocniczym dla podatników, szczególnie przydatnym w procesie samowymiaru. Procedura wydawania interpretacji indywidualnych nie jest postępowaniem podatkowym w rozumieniu działu IV ordynacji podatkowej (zob. H. Dzwonkowski, komentarz do art. 14a, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2006, s. 130 i nast.). Interpretacja indywidualna jest wykładnią prawa podatkowego. W procesie jej wydawania nie rozstrzyga się sprawy podatkowej, lecz jedynie wskazuje sposób stosowania przepisów prawa podatkowego odpowiednio do stanu faktycznego przedstawionego we wniosku, także tego – co wystąpiło w analizowanej sprawie – który jeszcze nie zaistniał (zob. R. Mastalski, komentarz do art. 14b, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2007, s. 147). Dokonanie interpretacji dotyczącej zakresu stosowania prawa jest jednocześnie czynnością należącą do kompetencji władzy publicznej. Czynność ta polega jednak wyłącznie na udzieleniu informacji, nie wiąże się zaś z przyznaniem, stwierdzeniem albo uznaniem uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa. Jej konsekwencją nie jest konkretyzacja uprawnienia podatnika ani obowiązku na nim ciążącego. Zakres

obowiązku podatkowego, przedmiot opodatkowania, moment powstania obowiązku podatkowego oraz stawki podatkowe są określone w ustawach podatkowych. Zatem czynność organu podatkowego polegająca jedynie na udzieleniu interpretacji nie może doprowadzić ani do stworzenia obowiązku, ani do jego zniesienia, ani też do jego ograniczenia. Z tych przyczyn przepisy ordynacji podatkowej nie nakładają na organy podatkowe ani na osoby, które otrzymały interpretację, obowiązku zachowania się zgodnie z jej treścią (art. 14k § 1 *in fine* ordynacji podatkowej). Jednocześnie art. 14k § 3 ordynacji podatkowej stanowi, że zastosowanie się do interpretacji indywidualnej lub ogólnej nie może szkodzić. Przepis ten określa także konsekwencje nieuwzględnienia przez organy podatkowe przy rozstrzyganiu sprawy podatkowej interpretacji indywidualnej otrzymanej przez podatnika (zob. komentarz do art. 14k, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, Toruń 2007, s. 97).

3.4. W postępowaniu przed organami i sądami administracyjnymi skarżący nie kwestionował zasadności nałożenia na niego podatku akcyzowego na podstawie zaskarżonych przepisów, lecz domagał się jedynie rozpatrzenia wniosku o udzielenie interpretacji przepisów prawa podatkowego, które potencjalnie będą mogły mieć zastosowanie w związku z planowanym rozpoczęciem określonej działalności gospodarczej (tj. dokonania przez organy podatkowe wykładni zaskarżonych przepisów ustawy podatkowej). W tym stanie rzeczy ani interpretacja indywidualna, ani orzeczenia sądów w przedmiotowym zakresie nie były ostatecznym – w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji – orzeczeniem o wolnościach, prawach lub obowiązkach skarżącego, lecz przedstawiały stanowisko tychże organów w sprawie zasadności opinii skarżącej na temat dokonanej wykładni regulacji zaskarżonych w skardze konstytucyjnej (zob. postanowienia TK z: 19 kwietnia 2011 r., Ts 190/10 i Ts 191/10, OTK ZU nr 3/B/2011, poz. 254 i 255; 9 maja 2011 r., Ts 308/10, OTK ZU nr 5/B/2011, poz. 382; 17 lutego 2012 r., Ts 177/11, OTK ZU nr 1/B/2013, poz. 60; 9 stycznia 2014 r., Ts 129/12, OTK ZU nr 1/B/2014, poz. 28; 15 stycznia 2014 r., Ts 248/12, OTK ZU nr 1/B/2014, poz. 38).

Wyżej wskazane okoliczności, w myśl art. 79 ust. 1 Konstytucji w związku z art. 77 ust. 3 pkt 3 ustawy o TK, przesadzają o konieczności odmowy nadania dalszego biegu rozpatrywanej skardze konstytucyjnej.

W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.