



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 3 lipca 2017 r.

Pozycja 130

POSTANOWIENIE

z dnia 1 czerwca 2016 r.

Sygn. akt Ts 301/15

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Andrzej Rzepliński,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej Przedsiębiorstwa Handlowo-Usługowego Sp. j. w sprawie zgodności:

art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.) w związku z art. 2 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej z 27 sierpnia 2015 r. (data wniesienia) Przedsiębiorstwo Handlowo-Usługowe Sp. j. (dalej: skarżąca, spółka) zakwestionowała zgodność art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U.29.257, ze zm.; dalej: ustawa podatkowa) w związku z art. 2 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U.160.1341) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 84 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. Naczelnik Urzędu Celnego w O. przeprowadził w spółce kontrolę podatkową w zakresie wywiązywania się przez nią w okresie od lutego 2004 r. do października 2005 r. z obowiązków podatkowych w podatku akcyzowym przy sprzedaży oleju opałowego na cele grzewcze. Organ ustalił, że spółka nie posiada oświadczeń nabywców o przeznaczeniu kupowanego oleju na cele grzewcze, oraz że sprzedawała olej opałowy ciężki za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych. W związku z ustalonym stanem faktycznym Naczelnik Urzędu Celnego w O., decyzją z sierpnia 2012 r., określił skarżącej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym w skontrolowanym okresie.

Po rozpatrzeniu odwołania skarżącej Dyrektor Izby Celnej w O., decyzją z listopada 2012 r., utrzymał w mocy rozstrzygnięcie organu I instancji. Na powyższą decyzję skarżąca wniosła skargę.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w O. oddalił skargę spółki (wyrok z marca 2013 r.). Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) oddalił skargę kasacyjną skarżącej (wyrok z kwietnia 2015 r.).

W ocenie skarżącej zaskarżone unormowania – w zakresie, w jakim ustawodawca zdecydował o ich wejściu w życie z dniem ogłoszenia, bez żadnej *vacatio legis*, i z tego powodu stanowiły one podstawę określenia zobowiązań podatkowych skarżącej – naruszają prawo własności spółki, gdyż łamią zasady ochrony interesów jednostki w toku, bezpieczeństwa prawnego obywateli, zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz powszechności opodatkowania (art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 84 Konstytucji).

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Na podstawie art. 138 w związku z art. 139 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U.2016.293; 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.102.643, ze zm.; dalej: ustawa o TK z 1997 r.). 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 z 1997 r. Rozpatrywana skarga konstytucyjna została wniesiona przed dniem wejścia w życie ustawy o TK z 2015 r., dlatego do jej wstępnej kontroli – także na etapie zażalenia – zastosowanie mają przepisy ustawy o TK z 1997 r.

Skarga konstytucyjna jest szczególnym środkiem ochrony wolności lub praw. Musi ona spełniać wiele przesłanek warunkujących jej dopuszczalność, które zasadniczo zostały uregulowane w art. 79 ust. 1 Konstytucji i doprecyzowane w art. 46 i art. 47 ustawy o TK z 1997 r. Zgodnie z przywołanymi regulacjami skarga powinna spełniać warunki dotyczące pisma procesowego, a ponadto powinna 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; uzasadnienie i dokładny opis stanu faktycznego. Z przytoczonych powyżej regulacji wynika, że przedmiotem skargi może stać się wyłącznie przepis będący podstawą ostatecznego rozstrzygnięcia wydanego w sprawie skarżącego. Zarzuty skargi muszą zaś uprawdopodobniać niekonstytucyjność kwestionowanej regulacji, co oznacza konieczność wywiedzenia z zaskarżonych przepisów określonej normy, przywołania właściwych wzorców konstytucyjnych zawierających podmiotowe prawa przysługujące osobom fizycznym i – przez porównanie treści płynących z obu regulacji – wykazania ich wzajemnej sprzeczności. Jednocześnie zarzuty sformułowane w skardze nie mogą być oczywiście bezzasadne. Ocena, czy skarga konstytucyjna spełnia warunki formalne, nie może przy tym abstrahować od okoliczności faktycznych danej sprawy. Trybunał Konstytucyjny przypomina także, że ocena stanu faktycznego – ustalonego przez organy podatkowe i sądy administracyjne, który legł u podstaw wydanych przez nie rozstrzygnięć – pozostaje poza kontrolą sądu konstytucyjnego (zob. np. wyrok TK z 14 lipca 2004 r., sprawa SK 8/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 65). Rolą Trybunału nie jest również badanie, czy w danej sprawie ocena ta była zasadna (zob. postanowienie TK z 13 czerwca 2005 r., sprawa SK 24/03, OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 72).

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego rozpatrywana skarga konstytucyjna nie spełnia powyższych warunków.

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na treść normatywną regulacji zaskarżonych w analizowanej skardze konstytucyjnej. Wprowadzają one mechanizm

opodatkowania preferencyjną stawką podatku akcyzowego ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe. 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. (sprawa 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.).

Równocześnie ustawodawca wprowadził określone wymogi sprzedaży, które mają zapobiegać wykorzystywaniu tańszego paliwa opałowego do celów napędowych. Taka możliwość wynika z obniżonej, preferencyjnej stawki podatku akcyzowego na paliwa opałowe, dzięki czemu ceny paliwa opałowego są niższe niż ceny oleju napędowego i innych paliw silnikowych. Rozwiązania wprowadzające określone warunki zastosowania niższych stawek podatku akcyzowego mają zapewnić prawidłowe opodatkowanie poszczególnych wyrobów i jednocześnie umożliwić kontrolę obrotu nimi w sposób pozwalający przeciwdziałać nadużyciom na szkodę Skarbu Państwa (zob. postanowienie TK z 11 lutego 2014 r., sprawa P 50/11, OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 17).

Ze stanu faktycznego leżącego u podstaw analizowanej skargi konstytucyjnej wynika, że wymogi sprzedaży, których spełnienie uprawnia do zastosowania obniżonej stawki akcyzy, sprowadzały się do tego, że podatnik sprzedający ciężkie oleje opałowe na cele opałowe nie mógł stosować w ramach tej transakcji odmierzaczy paliw ciekłych.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie stwierdzał, 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 już, że „skarga ta nie może być wykorzystywana jako instrument służący korygowaniu zaniedbań popełnionych w postępowaniu poprzedzającym jej wniesienie” (zob. postanowienia TK z 16 października 2002 r., sprawa SK 43/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 77 oraz 17 marca 1998 r., sprawa 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., sprawa SK 4/07, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 83).

Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał stwierdza, że analizowana skarga konstytucyjna jest próbą skorygowania zaniedbań, 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. 49 w związku z art. 36 ust. 3 ustawy o TK – postanowił odmówić nadania jej dalszego biegu.