



# ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 6 września 2017 r.

Pozycja 185

## POSTANOWIENIE z dnia 1 lutego 2017 r. Sygn. akt Ts 108/16

### Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Leon Kieres,

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

- 1) art. 89 ust. 5-8 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2014 r. poz. 752, ze zm.) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) art. 89 ust. 5-8 w związku z art. 89 ust. 16 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2014 r. poz. 752, ze zm.) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

**odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.**

### UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej z 8 czerwca 2016 r. (data nadania) Stacja Paliw Sp. z o.o. (dalej: skarżąca, spółka) zakwestionowała zgodność art. 89 ust. 5-8 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2014 r. poz. 752, ze zm.; dalej: ustawa podatkowa) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, a także art. 89 ust. 5-8 w związku z art. 89 ust. 16 ustawy podatkowej z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, w zakresie, w jakim dopuszcza zastosowanie stawki podatku akcyzowego określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy podatkowej, w przypadku gdy oświadczenia zawierają wady nieistotne z punktu widzenia ustalenia tożsamości nabywcy oraz przeznaczenia wyrobu energetycznego.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. W wyniku wszczętego postępowania podatkowego organ podatkowy ustalił, że spółka w okresie od 1 marca do 31 października 2009 r. prowadziła działalność gospodarczą w zakresie handlu olejem opałowym. Do faktur sprzedaży zostały dołączone oświadczenia nabywców oleju opałowego o jego przeznaczeniu na cele opałowe. Ustalono, że oświadczenia te zawierały braki formalne i nie spełniały warunków określonych w art. 89 ust. 6 i 8 ustawy podatkowej. Powyższe braki dotyczyły braku: typu urządzeń grzewczych, wskazania ilości nabytego paliwa, czytelnego podpisu, wskazania rodzaju urządzenia grzewczego. Wobec powyższego

spółka utraciła uprawnienie do zastosowania preferencyjnej stawki akcyzy przewidzianej w art. 89 ust. 1 pkt 9 ustawy podatkowej. W konsekwencji Naczelnik Urzędu Celnego w L. określił skarżącej spółce zobowiązanie w podatku akcyzowym za miesiąc czerwiec 2009 r. (decyzja z maja 2011 r.).

Dyrektor Izby Celnej w W. utrzymał w mocy decyzję organu I instancji (decyzja z września 2011 r.). Organ wyjaśnił, że wadliwości materialnej i formalnej oświadczeń nie można konwalidować żadnymi innymi środkami dowodowymi, skoro z woli ustawodawcy tylko kompletne oświadczenie daje prawo do zastosowania preferencyjnej stawki akcyzy.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w W. oddalił skargę podatnika na tę decyzję (wyrok z maja 2014 r.). Zdaniem sądu pierwszej instancji organy podatkowe prawidłowo ustaliły stan faktyczny i oceniły zebrany w sprawie materiał dowodowy, w szczególności w zakresie braków w posiadanych przez spółkę oświadczeniach nabywców o przeznaczeniu nabytego oleju opałowego na cele opałowe. Przyjęcie przez organy podatkowe, mimo oświadczeń nabywców złożonych w toku postępowania, że zakwestionowane oświadczenia o przeznaczaniu nabytego oleju opałowego na cele opałowe nie uprawniały do zastosowania obniżonej stawki akcyzy, wynikało z regulacji prawnych, a nie z błędnej oceny zebranego w sprawie materiału dowodowego.

Od powyższego wyroku skarżąca wywiodła skargę kasacyjną, zaskarżając powyższy wyrok w całości i wnosząc o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku. Naczelny Sąd Administracyjny skargę tę jako niezasadną oddalił (wyrok NSA ze stycznia 2016 r.; dalej: wyrok NSA).

W ocenie spółki zaskarżone przepisy w zakresie, w jakim dopuszczają zastosowanie stawki podatku akcyzowego określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy podatkowej, w przypadku gdy oświadczenia zawierają wady nieistotne z punktu widzenia ustalenia tożsamości nabywcy oraz przeznaczenia wyrobu energetycznego nieproporcjonalnie ingerują w prawo własności podatnika, gdyż są niezgodne z zakazem nadmiernej ingerencji ustawodawcy i zakazem wprowadzania pozornych instytucji prawnych, tj. preferencyjnej stawki podatku akcyzowego (art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji).

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Na podstawie art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U. poz. 2074) do postępowań przed Trybunałem wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: ustawa o TK) stosuje się przepisy tej ustawy. Skoro postępowanie zainicjowane skargą konstytucyjną nie zostało zakończone do 3 stycznia 2017 r., tzn. dnia wejścia w życie ustawy o TK, to zarówno wstępne, jak i merytoryczne rozpoznanie tego wniosku określają przepisy ustawy o TK.

2. Trybunał przypomina, że każdorazowa ocena zasadności skargi konstytucyjnej (tzn. sformułowanych w niej zarzutów) nie może abstrahować od okoliczności konkretnego stanu faktycznego. Naruszenie konstytucyjnych praw i wolności musi mieć bowiem charakter obiektywny, tzn. nie może być wywołane (sprowokowane) przez zachowanie (a ściślej: zaniedbanie) skarżącego.

3. Trybunał podkreśla, że podstawowa stawka podatku akcyzowego – stosowana do opodatkowania sprzedaży oleju opałowego w przypadku niespełnienia przez podatnika warunków uprawniających do zastosowania stawki preferencyjnej – nie jest, jak twierdzi skarżą-

ca, rodzajem kary (sankcji). Jest to stawka właściwa m.in. dla olejów opałowych. Zgodnie zatem z ustawą podatkową w przypadku niedopełnienia obowiązków przez sprzedawcę olejów opałowych nie ma możliwości nakładania na niego kar, ma jedynie zastosowanie stawka właściwa dla pozostałych paliw silnikowych. Jak trafnie wskazuje skarżąca, faktyczne korzyści z obniżenia stawki podatku akcyzowego uzyskują nabywcy oleju nie zaś jego sprzedawcy. Jednocześnie, to sprzedawcy ponoszą ryzyko ekonomiczne uzyskania nierzetelnych lub niekompletnych oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego na cele grzewcze. Tym samym nie można zgodzić się z tezą spółki, jakoby brak należytej staranności w uzyskaniu prawidłowych oświadczeń (np. w drodze legitymowania nabywców oleju opałowego) – jako obowiązek niewynikający z przepisów ustawy podatkowej czy rozporządzenia – nie mógł przesądzać o tym, że spółka w sposób niewystarczający zadbała o własne interesy.

3.1. Trybunał podziela pogląd wyrażany przez sądy administracyjne, zgodnie z którym uzyskanie oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe nie jest wypełnieniem błahej formalności, lecz dopełnieniem warunku uprawniającego do zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej, przy czym warunek ten nie może być spełniony później przez uzupełnienie niekompletnych oświadczeń lub wyjaśnienie błędów przez dowód z przesłuchania świadków na okoliczność treści oświadczeń (por. wyroki NSA z: 27 listopada 2007 r., sygn. akt I FSK 1480/06; 27 listopada 2007 r., sygn. akt I FSK 42/07; 19 marca 2008 r., sygn. akt I FSK 498/07). W wypadku wątpliwości co do rzetelności danych osobowych podatnik powinien odmówić sprzedaży oleju ze stawką preferencyjną.

3.2. Trybunał zwraca także uwagę, że zgodnie z orzecznictwem TK nie można przedmiotem skargi konstytucyjnej czynić przepisów dotyczących wymogów, od których uzależnione jest zwolnienie podatkowe, w sytuacji gdy nie dokonano obrotu paliwami mogącego stanowić podstawę takiego zwolnienia. Trybunał uznaje bowiem, że w takim przypadku zakazane 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).

3.3. Należy jednocześnie podkreślić, że w wyroku z 6 grudnia 2016 r. (SK 7/15, OTK ZU nr A/2016, poz. 100) Trybunał uznał, że § 4 ust. 1 i 2 w związku z § 3 ust. 1 rozporządzenia jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji, a § 4 ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 tego rozporządzenia, w brzmieniu obowiązującym do 14 września 2005 r., rozumiany w ten sposób, że uzyskanie oświadczenia, które nie umożliwia identyfikacji nabywcy oleju opałowego, jest utożsamiane z brakiem takiego oświadczenia, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

3.4. 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.

3.5. Ponadto (opierając się na materiale procesowym znajdującym się w aktach sprawy dołączonych do rozpatrywanej skargi konstytucyjnej) Trybunał stwierdza, że uwzględnienie zarzutów sformułowanych w skardze konstytucyjnej – postulat wprowadzenia uznania niektórych wad oświadczeń paliwowych za nieistotne, w przypadku gdy można ustalić tożsamość nabywcy oraz przeznaczenie wyrobu energetycznego – nie może doprowadzić do sanowania naruszenia i zmiany sytuacji prawnej skarżącej, skoro (jak stwierdziły sądy i organy orzekające w jej sprawie) posiadane przez nią oświadczenia paliwowe zawierały takie luki jak brak typu urządzenia grzewczego oraz numeru dokumentu stwierdzającego tożsamość nabywcy.

Trybunał uznał zatem zarzuty postawione w skardze za oczywiście bezzasadne i – na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 3 ustawy o TK – postanowił odmówić nadania jej dalszego biegu.

4. Jedynie na marginesie Trybunał zwraca uwagę, że w wyroku z 2 czerwca 2016 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (sygn. akt C-418/14) stwierdził, że przepisy prawa unijnego nie sprzeciwiają się przepisom krajowym, na podstawie których sprzedawcy paliw są zobowiązani do złożenia w wyznaczonym terminie miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców, według których nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych. Jednocześnie unormowania te sprzeciwiają się przepisom krajowym, na mocy których w braku złożenia takiego zestawienia w wyznaczonym terminie do sprzedanego paliwa stosowana jest stawka podatku akcyzowego przewidziana dla paliw silnikowych, podczas gdy zostało stwierdzone, że przeznaczenie tego produktu do celów opałowych nie budzi wątpliwości.

Jeżeli zatem skarżąca uznaje, że w sprawie leżącej u podstaw wniesionej skargi konstytucyjnej część oświadczeń paliwowych została zakwestionowana przez organy podatkowe, mimo iż braki formalne umożliwiały jednak ustalenie nabywcy, jak i przeznaczenie zakupionego oleju, to przysługiwał jej – w ustawowym terminie – inny tryb dochodzenia ochrony swych praw. Zgodnie z art. 240 § 1 pkt 11 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, ze zm.) istnieje możliwość wznowienia postępowania zakończonego decyzją ostateczną, jeżeli orzeczenie TSUE ma wpływ na treść wydanej decyzji. Prawo wznowienia postępowania – jak wskazuje orzecznictwo sądów administracyjnych – nie dotyczy przy tym tylko sprawy, w której sąd wystąpił z pytaniem prejudycjalnym, ale także sytuacji, gdy orzeczenie TSUE zapadło w innej sprawie, a ma wpływ na treść decyzji ostatecznej, jeśli podstawa rozstrzygnięcia w obu tych sprawach jest tożsama (zob. wyrok NSA z 4 grudnia 2008 r., sygn. akt I FSK 1655/07).

Mając powyższe na względzie, Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.

#### POUCZENIE

Na podstawie art. 61 ust. 5 ustawy o TK skarżącej przysługuje prawo wniesienia zażalenia na powyższe postanowienie w terminie 7 dni od daty doręczenia tego postanowienia.