



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 6 listopada 2017 r.

Pozycja 209

POSTANOWIENIE z dnia 13 października 2015 r. Sygn. akt Ts 46/14

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Piotr Tuleja,

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

§ 4 ust. 1 pkt 2 oraz ust. 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.) i w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10 oraz ust. 4 i 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.) z:

- 1) art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 3) art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

1. W sporządzonej przez radcę prawnego skardze konstytucyjnej, wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 25 lutego 2014 r. (data prezentaty), Sp. z o.o. (dalej: skarżąca) zarzuciła niezgodność § 4 ust. 1 pkt 2 oraz ust. 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.; dalej: rozporządzenie MF) i w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10 oraz ust. 4 i 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.; dalej: u.p.a. z 2004 r.) z: po pierwsze – art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji; po drugie – art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji; po trzecie – art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

2. Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą:

2.1. Skarżąca prowadziła działalność jako sprzedawca oleju opałowego. Nabywcami oleju były w większości osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. Zgodnie z § 4 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia MF skarżąca odbierała od nabywców oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe, które były następnie podstawą zastosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego.

2.2. Decyzjami z września 2010 r. Naczelnik Urzędu Celnego w O. nałożył na skarżącą obowiązek zapłaty podatku akcyzowego (za styczeń, luty oraz marzec 2005 r.). W wyniku przeprowadzonej kontroli podatkowej ustalono, że część uzyskanych przez skarżącą oświadczeń zawierała dane niezgodne z rzeczywistością (wskazane w oświadczeniach osoby nie figurowały w ewidencji ludności ani w ewidencji podatników, podane w oświadczeniach adresy nie istniały, nikt nie był zameldowany pod wskazanymi adresami bądź przesłuchiwane osoby, które zamieszkiwały pod wskazanymi adresami, nie знаły rzekomych nabywców ani nie zlecały tym osobom zakupu oleju opałowego, nie podpisywały oświadczeń ani nie posiadały urzędzeń grzewczych określonych w oświadczeniach). Organ wskazał, że oświadczenia zawierające nieprawdziwe dane należy traktować na równi z wykorzystaniem oleju opałowego wbrew jego przeznaczeniu, co z kolei wobec podatnika (skarżącej) skutkowało obowiązkiem uiszczenia podatku od sprzedanego oleju opałowego w pełnej wysokości.

2.3. Dyrektor Izby Celnej w O. decyzjami z grudnia 2010 r. utrzymał w mocy decyzje Naczelnika Urzędu Celnego w O. z września 2010 r. Następnie Wojewódzki Sąd Administracyjny w O. wyrokiem z marca 2011 r. oddalił skargę wniesioną przez skarżącą, stwierdziwszy prawidłowość decyzji organów podatkowych. Orzeczenie to zostało podtrzymane przez Naczelny Sąd Administracyjny – Izbę Gospodarczą w wyroku z września 2013 r.

3. Zdaniem skarżącej zaskarżone przepisy naruszają konstytucyjne prawo ochrony własności w związku z zasadą demokratycznego państwa prawnego oraz zasadą proporcjonalności, a także zasady nakładania obciążeń podatkowych wywodzone z art. 84 oraz art. 217 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Na podstawie art. 138 w związku 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 z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 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 tej 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 zastosowanie mają przepisy ustawy o TK z 1997 r.

2. Zgodnie z art. 36 ust. 1 w związku z art. 49 ustawy o TK z 1997 r. skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym, podczas którego Trybunał Konstytucyjny bada, czy spełnia ona warunki określone przez prawo, a także czy sformułowane w niej zarzuty nie są oczywiście bezzasadne, jak również to, czy postępowanie

wszczęte na skutek wniesienia tego środka prawnego podlegałyby umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z 1997 r.

3. Rozporządzenie MF oraz u.p.a. z 2004 r., których przepisy zostały zakwestionowane w niniejszej sprawie, utraciły moc obowiązującą 1 marca 2009 r. w wyniku wejścia w życie ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2014 r. poz. 752, ze zm.). Należy zatem w pierwszej kolejności rozważyć, czy nie zachodzą przesłanki umorzenia postępowania związane z utratą mocy obowiązującej aktu normatywnego w zakwestionowanym zakresie (art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK z 1997 r.).

3.1. Zgodnie z art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK z 1997 r. Trybunał Konstytucyjny umarza postępowanie, jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał; w rozpoznaniu wstępnym przekłada się to na odmowę nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej. Z art. 39 ust. 3 ustawy o TK z 1997 r. wynika jednak, że art. 39 ust. 1 pkt 3 tej ustawy nie stosuje się, jeżeli wydanie orzeczenia o akcie normatywnym, który utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia, jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw.

Trybunał Konstytucyjny wskazuje, że zainicjowanie postępowania w sprawie kontroli konstytucyjnej w trybie skargi konstytucyjnej w odniesieniu do przepisu, który przed wydaniem wyroku Trybunału Konstytucyjnego utracił moc obowiązującą nie jest równoznaczne z zaistnieniem sytuacji, o której mowa w art. 39 ust. 3 ustawy o TK.

W kontekście art. 39 ust. 3 ustawy o TK wymaga podkreślenia, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego przesłanką uzasadniającą kontrolę konstytucyjności przepisu jest ustalenie, czy zachodzi związek pomiędzy kwestionowanym uregulowaniem a ochroną konstytucyjnych praw i wolności. Związek ten zachodzi wówczas, gdy spełnione są trzy przesłanki: po pierwsze – przepis będący przedmiotem oceny zawiera treści normatywne odnoszące się do sfery praw i wolności konstytucyjnie chronionych; po drugie – nie istnieje żaden alternatywny instrument prawny (poza ewentualnym uznaniem przepisu za niekonstytucyjny), który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej ukształtowanej definitywnie, zanim ów przepis utracił moc obowiązującą; po trzecie – ewentualne wyeliminowanie danego przepisu z systemu prawnego stanowić będzie skuteczny środek przywrócenia ochrony praw naruszonych obowiązującym kwestionowanej regulacji prawnej. O ile uwzględnienie powyższych przesłanek nie zawsze może dać wynik jednoznaczny, o tyle za trafną należy uznać dyrektywę interpretacyjną art. 39 ust. 3 ustawy o TK z 1997 r., wyrażoną w wyroku TK z 12 grudnia 2000 r. o sygn. SK 9/00 (OTK ZU nr 8/2000, poz. 297), zgodnie z którą „w razie wątpliwości w tym względzie domniemanie przemawia na rzecz merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej”.

3.2. W niniejszej sprawie nie mamy do czynienia z utratą mocy obowiązującej uchylonych formalnie przepisów, rozumianą jako brak możliwości zastosowania danej regulacji, gdyż „zgodnie z regulacją intertemporalną miarodajną dla spraw podatkowych, przepisy te mogą być nadal stosowane do stanów faktycznych zrealizowanych w okresie ich obowiązywania, a zatem stanowią podstawę prawną rozstrzygnięć dotyczących podatku od towarów i usług za odpowiednie lata” (wyrok TK z dnia 11 grudnia 2001 r., SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257). Przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej, zachowuje bowiem moc obowiązującą – w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK z 1997 r. – dopóty, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym

ma miejsce dopiero wówczas, gdy dany przepis nie może być stosowany do żadnej sytuacji faktycznej (zob. np. wyrok TK z 31 stycznia 2001 r., P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5).

3.3. W związku z powyższym Trybunał stwierdza, że w niniejszej sprawie nie zachodzi przesłanka odmowy nadania dalszego biegu skardze na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK z 1997 r. Okoliczność ta nie może jednakże stanowić podstawy do przekazania skargi do rozpoznania merytorycznego, gdyż byłoby ono niedopuszczalne z powodów, o których mowa w kolejnych punktach niniejszego uzasadnienia.

4. Trybunał przypomina, że 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.

4.1. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego rozpatrywana skarga konstytucyjna nie spełnia powyższych warunków.

4.2. W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na treść normatywną regulacji zaskarżonych w analizowanej skardze konstytucyjnej. Dotyczą one mechanizmu opodatkowania preferencyjną stawką podatku akcyzowego paliw do celów opałowych. 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. o sygn. 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. Nr 11, poz. 50, ze zm.) oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 148, poz. 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, ale też umożliwić kontrolę obrotu nimi w sposób pozwalający przeciwdziałać

nadużyciom na szkodę Skarbu Państwa (zob. postanowienie TK z dnia 11 lutego 2014 r., P 50/11, OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 17).

Ze stanu faktycznego będącego u podstaw analizowanej skargi konstytucyjnej wynika, że wymogi sprzedaży, których spełnienie uprawnia do zastosowania obniżonej stawki akcyzy, sprowadzały się do tego, że podatnik sprzedający oleje opałowe osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej miał obowiązek uzyskania oświadczenia stwierdzającego, iż nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe. Przedmiotowe oświadczenie powinno przy tym zawierać co najmniej: (1) imię i nazwisko nabywcy, PESEL i NIP; (2) adres zamieszkania nabywcy; (3) określenie ilości nabywanego oleju opałowego; (4) określenie ilości posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się urządzenia, jeżeli jest ono inne niż adres wymieniony w punkcie 2; (5) wskazanie rodzaju i typu urządzeń grzewczych; (6) datę i miejsce wystawienia oświadczenia oraz podpis składającego oświadczenie.

W kontekście przepisów prawa podatkowego będących przedmiotem analizowanej skargi konstytucyjnej oczywiste jest, że wymogi te obligują sprzedawcę oleju opałowego (chcącego skorzystać z preferencyjnej stawki opodatkowania) do dochowania należytej staranności w celu zapewnienia prawdziwości danych widniejących w przyjmowanych oświadczeniach. To w pełni uzasadnia żądanie, by kupujący wylegitymował się dokumentem potwierdzającym wiarygodność danych zawartych w złożonym przez niego oświadczeniu. Należy bowiem podkreślić, że w przypadku sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe autentyczność danych identyfikujących nabywcę jest zasadniczym elementem postępowania mającego zabezpieczyć wykonanie zobowiązania podatkowego w wysokości określonej zgodnie z przepisami prawa podatkowego.

Nabywca nie ma obowiązku okazywania dokumentu potwierdzającego tożsamość ani też ujawniania swoich danych osobowych. Skoro tego jednak nie czyni, to oznacza, że rezygnuje z możliwości korzystania z preferencyjnej stawki akcyzy na olej opałowy do celów opałowych. Korzystanie ze stawki preferencyjnej nie jest obowiązkowe, a decyzja w tym zakresie zawsze należy do nabywcy (zob. wyroki NSA z 22 lutego 2011 r., sygn. akt I GSK 47/10 oraz sygn. akt I GSK 78/10, CBOSA). Jednocześnie w orzecznictwie sądów administracyjnych przyjęto, że nawet gdy prawo sprzedawcy do żądania, by nabywca okazał dokument tożsamości, nie jest gwarantowane wprost w przepisach ustaw podatkowych, to istnieje możliwość zweryfikowania danych wymaganych w oświadczeniu na podstawie art. 3 ust. 2 oraz art. 23 ust. 1 pkt 1-3 i 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2002 r. Nr 101, poz. 926, ze zm.).

4.3. 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 zabezpieczeniu swoich 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., SK 43/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 77 oraz 17 marca 1998 r., 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., SK 4/07, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 83).

4.4. 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 skarżącej – którego ochrony ona się domaga – było niedochowanie należytej staranności przy zabezpieczeniu żywotnych interesów przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą, a nie treść przepisów kwestionowanych w skardze konstytucyjnej.

5. Trybunał uznał zatem zarzuty postawione w skardze za oczywiście bezzasadne i – na podstawie art. 36 ust. 3 w związku z art. 49 ustawy o TK z 1997 r. w związku z art. 134 pkt 1 ustawy o TK z 2015 r. – postanowił odmówić nadania jej dalszego biegu.