



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 14 listopada 2017 r.

Pozycja 239

POSTANOWIENIE z dnia 6 października 2015 r. Sygn. akt Ts 247/15

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Mirosław Granat,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi Sp. j. w sprawie zgodności:
art. 2 w związku z art. 1b ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy
o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341) oraz art. 65 ust. 1a pkt 1
ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29,
poz. 257, ze zm.) z art. 2, art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3,
art. 32, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1
i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej z 16 lipca 2016 r. (data nadania) Sp. j. (dalej: skarżąca, spółka) zakwestionowała zgodność z Konstytucją art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.), który wszedł w życie na mocy art. 2 w związku z art. 1b ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341), rozumianego w taki sposób, że ustawowe pojęcie „użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem” należy interpretować jako nieodebranie w momencie sprzedaży oleju opałowego lub napędowego na cele grzewcze oświadczenia nabywcy, o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.), albo odebranie nieprawidłowego oświadczenia pod względem materialnym lub formalnym. W ocenie skarżącej kwestionowane unormowania naruszają art. 2, art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. Naczelnik Urzędu Celnego w K. przeprowadził w spółce kontrolę podatkową w zakresie wywiązywania się przez nią w okresie od 1 stycznia do 30 czerwca 2006 r. z obowiązków podatkowych w podatku akcyzowym powstałych z tytułu zużycia i sprzedaży oleju opałowego oraz oleju napędowego. Organ stwierdził, że spółka sprzedawała olej opałowy na cele grzewcze, jednak w odniesieniu do części transakcji nie zgromadziła wymaganych przez przepisy podatkowe

oświadczeń nabywców, a w pozostałej części oświadczenia nabywców były niekompletne lub nierzetelne. W związku z ustalonym stanem faktycznym Naczelnik Urzędu Celnego w K. decyzją z lipca 2009 r. określił wysokość zobowiązania podatkowego skarżącej w podatku akcyzowym za luty 2006 r.

Po rozpatrzeniu odwołania skarżącej Dyrektor Izby Celnej w S. zwrócił sprawę organowi I instancji (postanowienie z sierpnia 2010 r.) celem dokonania wymiaru uzupełniającego (decyzja Naczelnika Urzędu Celnego w K. z marca 2011 r.), a następnie uchylił decyzję organu I instancji i orzekł co do istoty sprawy (decyzja z maja 2012 r.).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w S. oddalił skargę spółki (wyrok z grudnia 2012 r.). Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) oddalił skargę kasacyjną skarżącej (wyrok z marca 2015 r.).

W ocenie skarżącej zaskarżone regulacje stanowią niezgodną z ustawą zasadniczą ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo wolności prowadzenia działalności gospodarczej. Wprowadzają ponadto regulację podatkową niezgodną z zasadą poprawnej legislacji, zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wywodzonych z zasady demokratycznego państwa prawa, dla odkodowania której konieczne jest posłużenie się nie tylko normą ustawową, ale i normą zawartą w rozporządzeniu.

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. 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). 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. 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.

Skarga konstytucyjna jest kwalifikowanym 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. Zgodnie z przywołanymi regulacjami skarga, poza spełnieniem warunków dotyczących pisma procesowego, 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.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego rozpatrywana skarga konstytucyjna powyższych warunków nie spełnia.

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na treść normatywną regulacji zaskarżonych w analizowanej skardze konstytucyjnej. Wprowadzają one mechanizm opodatkowania preferencyjną stawką podatku akcyzowego paliw przeznaczonych do celów opałowych. Zastosowanie preferencyjnych stawek podatku akcyzowego nakładanego 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. (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 co do sprzedaży tańszego paliwa opałowego, które mają zapobiegać wykorzystywaniu tego paliwa do celów napędowych. Taka możliwość pojawia się w związku z nałożeniem obniżonej, preferencyjnej stawki podatku akcyzowego na paliwa opałowe, w wyniku czego ceny paliwa opałowego są niższe niż ceny oleju napędowego i innych paliw silnikowych. Rozwiązania wprowadzające określone warunki zastosowania niższych stawek podatku akcyzowego mają zarówno zapewnić prawidłowe opodatkowanie poszczególnych wyrobów, jak i umożliwić kontrolę obrotu nimi w sposób pozwalający przeciwdziałać nadużyciom na szkodę Skarbu Państwa (zob. postanowienie TK z 11 lutego 2014 r., P 50/11, OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 17).

Ze stanu faktycznego sprawy, w związku z którą wniesiono analizowaną skargę konstytucyjną wynika, że wymogi dotyczące 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 od nabywcy oświadczenia stwierdzającego, iż nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe. Przedmiotowe oświadczenie powinno przy tym zawierać co najmniej: imię i nazwisko nabywcy, PESEL i NIP; jego adres zamieszkania; określenie ilości nabywanego oleju opałowego; określenie ilości posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się urządzenia, wskazanie rodzaju i typu urządzeń grzewczych; datę i miejsce wystawienia oświadczenia oraz podpis składającego to oświadczenie.

W świetle 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 odbieraniu tych oświadczeń w celu zapewnienia prawdziwości danych w nich zamieszczanych. To w pełni uzasadniałoby żądanie, by nabywca wylegitymował się dokumentem potwierdzającym prawdziwość 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 oczywiście nie ma obowiązku okazywania dokumentu potwierdzającego tożsamość ani też ujawniania swoich danych osobowych, ale skoro tego nie czyni, to oznacza to, że rezygnuje z możliwości korzystania z preferencyjnej stawki akcyzy na olej opałowy przeznaczony do celów opałowych. Korzystanie ze stawki preferencyjnej nie jest obowiązkowe i 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). Jednocześnie w orzecznictwie sądów administracyjnych ukształtował się pogląd, zgodnie z którym nawet gdy prawo sprzedawcy do żądania, by nabywca okazał dokument tożsamości, nie jest gwarantowane wprost w przepisach ustaw podatkowych, istnieje możliwość zweryfikowania danych zawartych 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.).

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 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., 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 formę zarzutu kierowanego 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).

Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał stwierdza, że analizowana skarga konstytucyjna jest próbą skorygowania zaniedbań, których skarżąca dopuściła się 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.

Niezależnie od powyższego, odnosząc się do sformułowanego w skardze zarzutu dotyczącego określenia zakresu opodatkowania w drodze normy zawartej w rozporządzeniu, Trybunał przypomina, że w praktyce nie jest możliwe uregulowanie w ustawach podatkowych wszystkich zagadnień prawa podatkowego. Powoduje to konieczność korzystania – w zakresie niewyłączonym w art. 217 Konstytucji – z upoważnień ustawowych, które powinny spełniać wymagania określone w art. 92 ust. 1 Konstytucji. W świetle orzecznictwa Trybunału nie narusza konstytucyjnych zasad nakładania podatków przekazanie kompetencji Ministrowi Finansów do obniżenia w drodze rozporządzenia stawek podatku akcyzowego. Mimo, że do wyłączności ustawy należy określenie stawek podatkowych, Trybunał nie zakwestionował bowiem konstytucyjności delegacji ustawowej zezwalającej na obniżenie tych stawek zgodnie z zasadami wynikającymi z ustawy (zob. wyrok TK z 1 września 1998 r., U 1/98, OTK ZU nr 5/1998, poz. 63).

W świetle wskazanych wyżej wypowiedzi Trybunału zarzut sformułowany w analizowanej skardze konstytucyjnej należało zatem uznać za oczywiście bezzasadny.

Tym samym Trybunał uznał zarzuty postawione w skardze za oczywiście bezzasadne i – na podstawie art. 49 w związku z art. 36 ust. 3 ustawy o TK – postanowił odmówić jej nadania dalszego biegu.