



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 5 listopada 2018 r.

Pozycja 164

POSTANOWIENIE z dnia 17 lipca 2018 r. Sygn. akt Ts 193/16

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Sławomira Wronkowska-Jaśkiewicz,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej [...] Sp.j. w sprawie zgodności

- 1) art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja Podatkowa (Dz. U. nr 137 poz. 926, ze zm.) w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r. z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3 oraz w zw. z art. 84 w zw. z art. 30 w zw. z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 pkt 1-6, ust. 4 i ust. 5 w zw. 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.), w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 14 września 2005 r., w zw. z art. 4 ust. 1 pkt 3, art. 6 ust. 1 i ust. 3, art. 10 ust. 2, art. 11 ust. 1, art. 18 ust. 1, art. 19 ust. 1, art. 64 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.) w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 23 sierpnia 2005 r. z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 oraz art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217, oraz art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

p o s t a n a w i a:

nadać skardze konstytucyjnej dalszy bieg.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 13 września 2016 r. [...] Sp.j. (dalej: skarżąca), wystąpiła o zbadanie zgodności art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja Podatkowa (Dz. U. nr 137 poz. 926, ze zm.) w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r. (dalej: o.p.) z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3 oraz w zw. z art. 84 w zw. z art. 30 w zw. z art. 2 Konstytucji.

Po pierwsze, skarżąca zarzuciła art. 70 § 6 pkt 1 o.p. naruszenie zasady lojalności państwa wobec podmiotów oraz ochrony stabilności stosunków prawnych (art. 2 Konstytucji) w związku z naruszeniem w sposób nieproporcjonalny zasady ochrony prawa własności (art. 64 ust. 1-3 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji). Skarżąca wyjaśnia, że przedawnienie

zobowiązania podatkowego następuje z chwilą wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nawet wtedy, gdy podejrzenie jego popełnienia nie zasadza się na istnieniu związku o charakterze podmiotowym, przedmiotowym i czasowym z niewykonaniem konkretnego zobowiązania przez podatnika.

Po drugie, skarżąca zarzuciła art. 70 § 6 pkt 1 o.p. naruszenie w sposób nie proporcjonalny (art. 31 ust. 3 Konstytucji) zasady ochrony prawa własności (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji). Kwestionowany przepis umożliwił nałożenie na skarżącą ciężaru podatkowego (art. 84 Konstytucji), ponieważ bieg terminu przedawnienia został przerwany wskutek wszczęcia postępowania karnego w sprawie (w fazie *in rem*). Skarżąca uzasadniała, że osoba podejrzanego jest możliwa do zidentyfikowania w toku postępowania karnego dopiero w fazie *in personam*. Podejrzenie popełnienia takiego wykroczenia lub przestępstwa nie pozostaje w związku ze stroną podmiotową zobowiązania podatkowego, tj. konkretnym podatnikiem. W ocenie skarżącej kwestionowany przepis narusza także zasadę lojalności państwa wobec adresata norm prawnych (art. 2 Konstytucji w zw. z art. 30 Konstytucji).

Po trzecie, skarżąca zarzuciła art. 70 § 6 pkt 1 o.p. naruszenie zasady ochrony stabilności sytuacji prawnej jednostki (art. 2 Konstytucji) oraz naruszenie zakazu arbitralnego traktowania jednostek (art. 30 Konstytucji). Kwestionowany przepis – w ocenie skarżącej – czyni instytucję przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 83 Konstytucji) instytucją pozorną i w sposób nieproporcjonalny narusza prawo własności skarżącej (art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji). Wyjaśnia, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie przewiduje treści i formy zawiadomienia podatnika przez organ podatkowy o wszczęciu postępowania karnego oraz postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe przed upływem terminu przedawnienia. Powoduje to – jej zdaniem – możliwość nadużywania przez organy państwowe swojej pozycji wobec obywatela.

Skarżąca wystąpiła również o zbadanie zgodności § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 pkt 1-6, ust. 4 i ust. 5 w zw. 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.) w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 14 września 2005 r. (dalej: rozporządzenie Ministra Finansów) w zw. z art. 4 ust. 1 pkt 3, art. 6 ust. 1 i ust. 3, art. 10 ust. 2, art. 11 ust. 1, art. 18 ust. 1, art. 19 ust. 1, art. 64 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.) w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 23 sierpnia 2005 r. (dalej: ustawa o podatku akcyzowym) z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 oraz art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217, oraz art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji. Zdaniem skarżącej przepisy te (dalej: przepisy prawa akcyzowego) stanowią, że sprzedawca oleju opałowego, który nie dysponuje oświadczeniami nabywców o przeznaczeniu tego oleju na cele opałowe prawidłowymi tak pod względem formalnym (tj. zawierającymi wszystkie dane wymienione w tych przepisach i umożliwiającymi identyfikację nabywcy), jak i materialnym (tj. przedstawiającymi dane zgodne z rzeczywistością), jest zobowiązany zapłacić podatek akcyzowy obliczony według podwyższonej stawki.

Po pierwsze, skarżąca zarzuciła niezgodność zakwestionowanych przepisów prawa akcyzowego z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji. Wyjaśniła, że przepisy te stanowią nieadekwatną i cechującą się nadmiernym fiskalizmem ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności, bowiem nakładają na sprzedawcę oleju opałowego obowiązek uiszczenia podatku akcyzowego według podwyższonej stawki z powodu działań osoby trzeciej.

Po drugie, skarżąca zarzuciła niezgodność kwestionowanych przepisów prawa akcyzowego z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji. Wyjaśniła, że przepisy te ingerują w sposób nieproporcjonalny w konstytucyjnie chronione prawo własności

poprzez ustanawianie i nakładanie na podatników obowiązków, których wykonywanie było w ocenie skarżącej niemożliwe.

Po trzecie, skarżąca zarzuciła niezgodność kwestionowanych przepisów prawa akcyzowego z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Wyjaśniła, że przepisy te są niejasne i niezrozumiałe, uchybiają zasadzie przyzwoitej legislacji podatkowej, zasadzie demokratycznego państwa prawnego oraz zasadzie zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, co w rezultacie narusza konstytucyjnie chronione prawo własności skarżącej.

Po czwarte, skarżąca zarzuciła niezgodność kwestionowanych przepisów prawa akcyzowego z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji. Wyjaśniła, że przepisy te stanowią nieuprawnioną ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności. Jej zdaniem, ingerencja ta dokonywana jest na podstawie przepisów rangi podustawowej, które wydane zostały bez stosownej delegacji ustawowej i do tego z naruszeniem zasady wyłączności ustawowej.

Skargę konstytucyjną wniesiono w związku z następującą sprawą.

Prokuratura Rejonowa B. postanowieniem z 24 lipca 2007 r. wszczęła śledztwo o sygn. [...] w sprawie „zaistniałego w okresie od 29 września 2005 r. do 7 listopada 2006 r. w K. przerobienia przez właścicieli firmy [...], oświadczeń nabywców oleju opałowego, wystawionych w okresie 1 sierpnia 2004 r. do 31 sierpnia 2005 r. poprzez dopisanie na tych oświadczeniach, niezgodnych z rzeczywistością nr NIP i PESEL nabywców, w celu udokumentowania uprawnień do sprzedaży oleju z obniżoną stawką podatku akcyzowego (...)”.

29 maja 2008 r. wszczęto u skarżącej kontrolę podatkową w zakresie podatku akcyzowego. 29 stycznia 2010 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w B. (dalej: UKS) wydał decyzję, którą określił zobowiązanie podatkowe skarżącej w podatku akcyzowym za poszczególne miesiące.

12 lutego 2010 r. pełnomocnik strony złożył odwołanie od powyższej decyzji do Dyrektora Izby Celnej w T. (dalej: DIC), który decyzją z 6 października 2010 r. uchylił zaskarżoną decyzję UKS w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania.

Decyzją UKS z 27 lipca 2012 r. określono skarżącej zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym za miesiące od sierpnia 2004 r. do grudnia 2004 r. oraz za marzec, kwiecień i sierpień 2005 r., w łącznej wysokości 1.913.431 zł.

DIC decyzją z 21 czerwca 2013 r., utrzymał w mocy decyzję UKS, bowiem potwierdził, że 1.535 spośród 1.738 oświadczeń o nabyciu oleju opałowego, nie zawiera pełnych danych wymaganych przez § 4 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w B. wyrokiem z 3 grudnia 2013 r. (sygn. [...]) oddalił skargę skarżącej jako pozbawioną uzasadnionych podstaw.

Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) wyrokiem z 13 kwietnia 2016 r. (sygn. [...]) oddalił skargę kasacyjną skarżącej. NSA stwierdził, że w sprawie doszło do przerwania biegu terminu przedawnienia w sprawie skarżącej na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p., ponieważ skarżąca została poinformowana o wszczęciu śledztwa *in rem* przed upływem terminu przedawnienia. NSA wyjaśnił również, że nieodebranie oświadczenia, o którym mowa w § 4 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów lub też odebranie oświadczenia niespełniającego warunków przewidzianych w przepisach prawa, stanowi podstawę do zastosowania niepreferencyjnej stawki podatku akcyzowego.

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 Konstytucyjnym 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: u.o.t.p. TK) stosuje się przepisy tej ustawy. Skoro postępowanie zainicjowane rozpatrywaną skargą nie zostało zakończone przed 3 stycznia 2017 r., tj. dniem wejścia w życie u.o.t.p. TK, to zarówno wstępne, jak i merytoryczne rozpoznanie tej skargi określają przepisy u.o.t.p. TK.

2. Zgodnie z art. 61 ust. 1 u.o.t.p. TK skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym. Na etapie wstępnej kontroli Trybunał Konstytucyjny bada, czy skarga spełnia przesłanki, o których mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz przepisach u.o.t.p. TK. Jednocześnie Trybunał przypomina, że składu rozpoznającego sprawę *in merito* nie wiąże stanowisko zajęte w postanowieniu o przekazaniu skargi konstytucyjnej do rozpoznania merytorycznego, bowiem na każdym etapie postępowania zainicjowanego wniesieniem skargi, Trybunał bada czy nie zachodzi któraś z ujemnych przesłanek procesowych (wyrok TK z 21 czerwca 2017 r., sygn. SK 35/15, OTK ZU A/2017, poz. 51).

3. Z konstrukcji skargi konstytucyjnej, określonej w art. 79 ust. 1 Konstytucji wynika, że jej celem jest ochrona przysługujących skarżącej konstytucyjnych praw i wolności, naruszonych na skutek wydania ostatecznego rozstrzygnięcia na podstawie przepisu, którego konstytucyjność jest kwestionowana. Zgodnie z art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p. TK na skarżącej ciąży obowiązek wskazania naruszonego prawa lub wolności konstytucyjnej oraz określenia sposobu, w jaki do tego naruszenia doszło.

4. Skarżąca prawidłowo, tzn. adekwatnie zarówno do treści orzeczenia wydanego w jej sprawie, jak i do zarzutów sformułowanych w skardze określiła przedmiot zaskarżenia (art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p. TK). Przedstawiła także argumenty uprawdopodobniające zarzut naruszenia przez kwestionowane przepisy przysługujących jej konstytucyjnych praw i wolności (art. 53 ust. 1 pkt 2-3 u.o.t.p. TK). Uzasadnienie skargi jest poprawne formalnie, zaś przedstawiona argumentacja jest spójna.

Skarżąca szczegółowo przedstawiła stan faktyczny sprawy (art. 53 ust. 1 pkt 4 u.o.t.p. TK). Dołączyła również do skargi wyroki i decyzje wydane na podstawie zaskarżonych przepisów (art. 53 ust. 2 pkt 1-2 u.o.t.p. TK).

Skarżąca wyczerpała przysługującą jej drogę prawną, ponieważ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 kwietnia 2016 r. (sygn. [...]) doręczony został pełnomocnikowi skarżącej 13 czerwca 2016 r. i był ostatecznym orzeczeniem w sprawie. Trybunał stwierdza zatem, że skarżąca dochowała trzymiesięcznego terminu do wniesienia skargi, ponieważ skargę konstytucyjną wniosła 13 września 2016 r. (art. 77 ust. 1 u.o.t.p. TK).

Skargę konstytucyjną złożył w imieniu skarżącej radca prawny, który przedstawił stosowne pełnomocnictwo (art. 44 ust. 1 w zw. z art. 53 ust. 2 pkt 3 u.o.t.p. TK).

5. Trybunał Konstytucyjny stwierdził zatem, że skarga spełnia wymagania przewidziane w ustawie oraz nie zachodzą okoliczności, o których mowa w art. 61 ust. 4 pkt 3 u.o.t.p. TK, dlatego na podstawie art. 61 ust. 2 u.o.t.p. TK nadał skardze konstytucyjnej dalszy bieg.

W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.