



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 12 kwietnia 2024 r.

Pozycja 68

POSTANOWIENIE

z dnia 20 listopada 2018 r.

Sygn. akt Ts 43/17

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Michał Warciński,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej A.K. w sprawie zgodności:

art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2018 r. poz. 1114) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz z 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, sporządzonej przez adwokata i wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 27 lutego 2017 r. (data nadania), A.K. (dalej: skarżący) zarzucił niezgodność art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (obecnie: Dz. U. z 2018 r. poz. 1114; dalej: ustawa akcyzowa) w zakresie, w jakim nakłada obowiązek podatkowy w akcyzie – o ile nie została ona zapłacona na wcześniejszym etapie obrotu – na nabywcę wyrobu akcyzowego bez jednoczesnego zapewnienia mu procedury prawnej, której prawidłowe przeprowadzenie dawałoby mu pewność co do tego, czy w wyniku tego nabycia stanie się podatnikiem akcyzy – z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Skargę konstytucyjną wniesiono w związku z następującą sprawą.

Decyzją Naczelnika Urzędu Celnego w P. z 30 kwietnia 2015 r. (nr [...]) określono wobec skarżącego zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym za kwiecień 2013 r. w wysokości 98.993,00 zł. Organ ustalił, że od nabytego przez skarżącego paliwa nie został zapłacony podatek akcyzowy.

Od powyższej decyzji skarżący złożył odwołanie do Dyrektora Izby Celnej w Ł., który – decyzją z 25 sierpnia 2015 r. (nr [...]) – utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję.

Skarżący zaskarżył tę decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Ł. (dalej: WSA), który wyrokiem z 12 lutego 2016 r. (sygn. akt [...]) oddalił skargę.

Od wyroku WSA skarżący wniósł skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA), oddaloną wyrokiem z 21 października 2016 r. (sygn. akt [...]); dalej: wyrok NSA).

Konkluzje wyroku NSA (który przyjął ustalenia WSA za własne) były następujące. Skarżący prowadził stację paliw. W czasie kontroli nie stwierdzono dowodów potwierdzających fizyczne przyjęcie przez skarżącego kupowanego oleju napędowego. Zbywca oleju nie spełnił zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowego i nie złożył w tym zakresie żadnych deklaracji podatkowych. W ocenie orzekających w sprawie sądów bezsporne było, że na żadnym z etapów obrotu rzeczonym towarem akcyza nie została zapłacona. W ocenie organów podatkowych, którą podzielił WSA, faktury zakupu nie odzwierciedlały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, gdyż „sprzedający nie dysponował sprzedawanym towarem, a jedynie legalizował obrót paliwem niewiadomego pochodzenia”. W ocenie NSA, WSA trafnie wskazał, że „nabywając olej napędowy nabywca – aby ustalić czy stanie się podatnikiem akcyzy w związku z transakcją – może w szczególności: 1) wystąpić do właściwego urzędu celnego z wnioskiem o udzielenie informacji, czy kontrahent jest zarejestrowanym podatnikiem akcyzy, 2) zażądać od kontrahenta przedstawienia dowodu zapłaty akcyzy”. WSA wyjaśnił, że skarżący nie podjął żadnych czynności zmierzających do zweryfikowania wiarygodności zbywcy czy uzyskania dowodu zapłaty akcyzy. Z tego powodu „ponosił ryzyko obciążenia go obowiązkiem podatkowym w razie niemożności udowodnienia zapłaty podatku na wcześniejszym etapie obrotu”.

Zarządzeniem sędziego Trybunału z 18 października 2017 r. skarżący został wezwany do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej. Pismem z 31 października 2017 r., dochowując ustawowego terminu, ustosunkował się on do tego zarządzenia.

Zaskarżonemu przepisowi skarżący zarzucił, że nie zawiera regulacji, która dawałaby nabywcy wyrobu objętego akcyzą gwarancję, że nabywając określony wyrób nie stanie się podatnikiem podatku akcyzowego.

W ocenie skarżącego, zakwestionowany art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy akcyzowej naruszył jego prawo własności (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji) w związku z naruszeniem zasad: demokratycznego państwa prawnego i proporcjonalności (art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji).

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 61 ust. 1 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) skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym. Trybunał wydaje postanowienie o odmowie nadania skardze dalszego biegu, gdy nie spełnia ona określonych przez prawo wymagań lub gdy jest oczywiście bezzasadna. Zgodnie z art. 67 ust. 1 u.o.t.p. TK, Trybunał, orzekając zarówno w rozpoznaniu wstępnym, jak i merytorycznym – co do zasady – związany jest zakresem zaskarżenia wskazanym w skardze konstytucyjnej.

2. Trybunał stwierdził, że badana skarga konstytucyjna nie spełnia wymagań określonych w art. 53 ust. 1 pkt 2-3 u.o.t.p. TK, zgodnie z którymi skarga konstytucyjna musi zawierać:

1) wskazanie konstytucyjnej wolności lub prawa skarżącego oraz sposobu ich naruszenia przez kwestionowaną w skardze normę prawną (pkt 2);

2) uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanej normy ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie (pkt 3).

3. Zdaniem skarżącego, aktualny stan prawny uniemożliwia nabywcy towaru objętego akcyzą ustalenie, czy w momencie zakupu powstaje po jego stronie obowiązek zapłaty podatku akcyzowego. Brak odpowiedniej regulacji powoduje, że na nabywcy towarów objętych akcyzą ciąży obowiązek sprawdzenia, czy od nabywanego towaru został zapłacony

podatek akcyzowy. W ocenie skarżącego, wiąże się to z ryzykiem dokonania niewłaściwych ustaleń, mimo dochowania należytej staranności.

3.1. Istotą zarzutu skarżącego jest to, że ustawa akcyzowa nie przewiduje procedury, dzięki której podmiot nabywający towar objęty akcyzą miałby możliwość sprawdzenia, czy na wcześniejszym etapie obrotu podatek ten został już zapłacony. Gdyby akcyza została wcześniej zapłacona, to zgodnie z art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy akcyzowej, nabywca ten nie stałby się – w ramach tej transakcji – podatnikiem zobowiązanym do zapłaty tego podatku. Skarżący wywiódł, że skoro na podstawie zakwestionowanego przepisu został podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku akcyzowego, to w tym właśnie przepisie, procedura taka powinna zostać określona.

Należy przypomnieć, że Trybunał Konstytucyjny odróżnia w swoim orzecznictwie pominięcie prawodawcze od zaniechania prawodawczego. Syntetycznie rzecz ujmując, pozostawienie określonej problematyki poza uregulowaniem prawnym, a więc zaniechanie prawodawcze, nie może być przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego. Zarzut niekonstytucyjności może jednak – wyjątkowo – dotyczyć pominięcia prawodawczego, czyli sytuacji, kiedy ustawodawca unormował daną dziedzinę stosunków społecznych tylko fragmentarycznie, czym naruszył określone wartości konstytucyjne (por. wyrok TK z 30 września 2014 r., sygn. SK 22/13, OTK ZU nr 8/A/2014, poz. 96).

Skarżący nie przedstawił w skardze żadnych argumentów przemawiających za tym, że przedmiotem zarzutu niekonstytucyjności art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy akcyzowej jest pominięcie prawodawcze. Wobec tego, że zarzut ten rozpoznawany może być przez Trybunał jedynie wyjątkowo, a także mając na uwadze zasadę skargowości wynikającą z art. 67 ust. 1 u.o.t.p. TK, Trybunał nie ma podstaw do rozpoznania takiego zarzutu.

3.2. Artykuł 13 ust. 1 pkt 1 ustawy akcyzowej dotyczy powstania zobowiązania podatkowego w sytuacji, w której od nabytego wyrobu akcyza nie została zapłacona na wcześniejszych etapach obrotu. Przepis ten stanowił więc podstawę wydania ostatecznego orzeczenia w sprawie objętej badaną skargą, ale nie w takim zakresie, jaki zakwestionował skarżący. Sposób zastosowania kwestionowanego przepisu w wyroku NSA był zatem inny od tego sposobu, który wskazano w badanej skardze konstytucyjnej.

Trybunał przypomina, że jeśli sposób zastosowania kwestionowanego przepisu był inny od sposobu, który skarżący określił w badanej skardze, to skarga taka nie spełnia wymogu określonego w art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p. TK (por. postanowienia TK z: 22 maja 2018 r., sygn. Ts 27/17, OTK ZU nr B/2018, poz. 119 oraz 28 czerwca 2017 r., sygn. SK 20/16, OTK ZU nr A/2017; por. powołane w nich orzecznictwo).

3.3. Skarżący polemizuje z uzasadnieniami wyroków NSA i WSA, które stwierdziły, że – wbrew twierdzeniom skarżącego – nie skorzystał on z żadnych możliwości sprawdzenia wiarygodności zbywcy czy uzyskania dowodu zapłaty akcyzy na poprzednich etapach obrotu nabywanym towarem.

Trybunał przypomina, że przedmiot kontroli w postępowaniu zainicjowanym wniesieniem skargi konstytucyjnej mogą stanowić wyłącznie akty normatywne (normy generalno-abstrakcyjne), nie zaś akty stosowania prawa (normy indywidualno-konkretne). Trybunał Konstytucyjny, co do zasady, nie ocenia stosowania prawa (tu: wyroków) i nie ma charakteru „instancji weryfikującej” ostateczne rozstrzygnięcia, o których mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji. Praktyka stosowania prawa – co do zasady – pozostaje zatem poza zakresem kontroli Trybunału Konstytucyjnego (por. wyrok TK z 20 grudnia 2017 r., sygn. SK 37/15, OTK ZU A/2017, poz. 90 i powołane tam orzecznictwo).

Trybunał wielokrotnie podkreślał, że ze względu na charakter skargi konstytucyjnej jako *ultimae rationis* w systemie ochrony konstytucyjnych wolności lub praw jednostki, warunkiem dopuszczalności jej merytorycznego rozpoznania (wydania orzeczenia w sprawie) jest między innymi wykazanie przez skarżącego staranności w trosce o zabezpieczenie swoich interesów prawnych przed wniesieniem skargi. Skarga konstytucyjna – co wymaga szczególnego podkreślenia – nie może być wykorzystywana jako instrument służący korygowaniu zaniedbań popełnionych w postępowaniu poprzedzającym jej wniesienie (por. postanowienie TK z 22 lipca 2014 r., sygn. SK 28/12, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 87 oraz przytoczone tam orzecznictwo). Brak takiej staranności należy oceniać jako przyczynienie się przez skarżącego do ukształtowania jego sytuacji prawnej. Orzekające w sprawie sądy stwierdziły, że skarżący nie podjął żadnych czynności zmierzających do zweryfikowania wiarygodności zbywcy czy uzyskania dowodu zapłaty akcyzy. Wyjaśniły również, że z tego powodu „ponosił ryzyko obciążenia go obowiązkiem podatkowym w razie niemożności udowodnienia zapłaty podatku na wcześniejszym etapie obrotu”.

3.4. Z tych względów skarga konstytucyjna nie spełnia wymogów określonych w art. 53 ust. 1 pkt 2-3 u.o.t.p. TK.

Powinnością skarżącego, o której mowa w art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p. TK jest określenie sposobu, w jaki kwestionowana norma prawna naruszyła jego określone konstytucyjne wolności lub prawa. Skarżący nie kwestionuje treści normatywnej art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy akcyzowej, lecz sposób rozstrzygnięcia jego sprawy przez NSA.

Natomiast przedmiotem uzasadnienia zarzutu niekonstytucyjności, o którym mowa w art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p. TK, jest niezgodność normy prawnej z normą konstytucyjną, a nie – jak uczynił skarżący – niezgodność normy indywidualno-konkretnej (aktu stosowania prawa, tu: wyroku NSA) z Konstytucją.

4. Przedmiotem skargi jest zarzut niezgodności art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy akcyzowej z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji.

4.1. Kwestionowanej normie skarżący zarzuca naruszenie – wynikające z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji – prawa do „własności środków pieniężnych i innego majątku [skarżącego] mogącego służyć do zaspokojenia zobowiązania podatkowego”.

W ocenie skarżącego, ograniczenie jego prawa własności nastąpiło w drodze ustawy (art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy akcyzowej). Skarżący nie wskazał jednak żadnych argumentów przemawiających za tym, że nałożenie obowiązku podatkowego naruszyło istotę tego prawa. Nie wyjaśnił, dlaczego prawo własności zostało naruszone już przez samo powstanie zobowiązania podatkowego, skoro rolą tego zobowiązania jest właśnie uszczuplenie majątku podatnika na rzecz wspólnoty, do której podatnik ten należy. Zobowiązaniem podatkowym jest bowiem wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego (por. art. 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2018 r. poz. 800, ze zm.).

Istotą zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji jest brak pewności skarżącego co do jego sytuacji prawno-podatkowej, a nie naruszenie jego konstytucyjnego prawa własności. Z tych względów skarżący nie odniósł praw i wolności wyrażonych w art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji do treści normatywnej art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy akcyzowej.

Wobec tego, że skarżący nie wskazał sposobu, w jaki art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy akcyzowej naruszył istotę jego prawa własności ani nie uzasadnił zarzutu niezgodności kwestio-

nowanego przepisu z tym prawem, zarzut ten nie spełnia wymogu określonego w art. 53 ust. 1 pkt 2-3 u.o.t.p. TK.

4.2. Skarżący zarzuca art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy akcyzowej naruszenie jego prawa własności w związku z naruszeniem konstytucyjnych zasad: demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) i proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji).

Po pierwsze, należy przypomnieć, że w postanowieniu pełnego składu z 23 stycznia 2002 r. (sygn. Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60), Trybunał Konstytucyjny zajął stanowisko, że co do zasady niedopuszczalne jest – w sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną – powoływanie jako „samodzielnego” wzorca kontroli art. 2 Konstytucji. Przepis ten nie kreuje bowiem w sposób samoistny praw lub wolności jednostki o charakterze podmiotowym (art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p. TK). Pogląd ten zachowuje nadal swą aktualność (por. wyrok TK z 21 czerwca 2017 r., sygn. SK 35/15, OTK ZU A/2017, poz. 51).

Po drugie, Trybunał przypomina, że zgodnie z jego ugruntowaną linią orzeczniczą (por. postanowienie z 20 lutego 2008 r., sygn. SK 27/07, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 22 i przytoczane tam orzecznictwo) wskazany art. 31 ust. 3 Konstytucji – wyrażający tzw. zasadę proporcjonalności – nie statuuje zasadniczo żadnych praw ani wolności (art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p. TK), których naruszenie – zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji – decydowałoby o dopuszczalności wniesienia skargi konstytucyjnej. Ewentualne uczynienie z niego wzorca kontroli w postępowaniu zainicjowanym wniesieniem skargi konstytucyjnej warunkowane jest wskazaniem przez skarżącego, w zakresie jakiego konkretnego prawa podmiotowego, określonego w innych normach konstytucyjnych, przesłanki wyrażone w treści tej zasady zostały naruszone. Pogląd ten zachowuje nadal swą aktualność (zob. postanowienie TK z 31 stycznia 2018 r., sygn. Ts 9/16, OTK ZU B/2018, poz. 27).

Wobec tego, że art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji nie stanowią – co do zasady – tzw. samodzielnego wzorca kontroli w postępowaniu zainicjowanym wniesieniem skargi konstytucyjnej, skarżący związał naruszenie tych konstytucyjnych norm z naruszeniem prawa własności (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji). Skoro jednak z jednej strony – zarzut naruszenia praw i wolności wynikających z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji nie spełnia wymagań określonych w art. 53 ust. 1 pkt 2-3 u.o.t.p. TK, a z drugiej – art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji nie stanowią – w ramach rozpoznawanej sprawy – samodzielnego wzorca kontroli, to skarga konstytucyjna nie spełnia określonych prawem wymagań, co przemawia za odmową nadania jej dalszego biegu.

5. W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny, na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p. TK, odmówił nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu, stwierdzając, że nie spełnia ona wymagań określonych w art. 53 ust. 1 pkt 2-3 u.o.t.p. TK.

POUCZENIE

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