

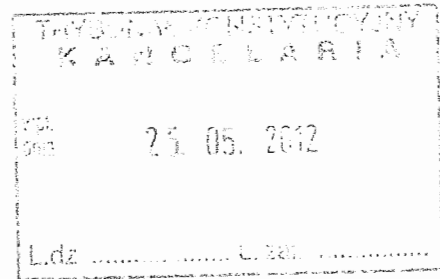


SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, dnia 24 maja 2012 r.

Sygn. akt SK 14/12

BAS-WPTK-728/12



Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 52 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej spółki P sp. z o.o. z siedzibą w L z 18 sierpnia 2011 r. (sygn. akt SK 14/12), jednocześnie wnosząc o **umorzenie postępowania** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Stan faktyczny sprawy

1. Skarga konstytucyjna spółki P sp. z o.o. z siedzibą w L (dalej: skarżąca albo spółka) została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego.

Przedmiotem działalności skarżącej była sprzedaż oleju opałowego głównie osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej. Spółka na podstawie § 6 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269 ze zm.) pobierała oświadczenia od nabywców oleju opałowego o przeznaczeniu zakupionego oleju na cele opałowe. Olej taki nie mógł być więc wykorzystywany jako olej napędowy. Dzięki temu skarżąca korzystała ze zwolnienia z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym, o którym mowa w § 12 rozporządzenia w sprawie podatku akcyzowego.

2. W wyniku postępowania podatkowego za styczeń i luty 2003 r. Naczelnik Urzędu Celnego w L ustalił, że dane zawarte w pobieranych od nabywców oświadczeniach są nieprawdziwe, a więc sprzedaż oleju opałowego nie może być uznana za sprzedaż na cele opałowe. W konsekwencji organ celny decyzjami z: kwietnia 2006 r. (sygn.) i maja 2006 r. (sygn.) określił wysokość zobowiązania podatkowego spółki, kolejno za styczeń i luty 2003 r., stosując stawkę podatkową należną od sprzedaży oleju napędowego.

Decyzjami z: lipca 2006 r. (sygn.) i sierpnia 2006 r. (sygn.) Dyrektor Izby Celnej w W utrzymał w mocy orzeczenia organu pierwszej instancji. Przychylił się tym samym do argumentacji zawartej w decyzjach administracyjnych Naczelnika Urzędu Celnego w L , określających niekorzystne dla spółki wysokości zobowiązania podatkowego.

Sąd administracyjny pierwszej instancji oddalił skargi spółki na decyzje Dyrektora Izby Celnej w W , stwierdzając, że oświadczenie o nieprawdziwej treści jest równoznaczne z brakiem takiego oświadczenia, zaś brak oświadczenia

powoduje konieczność zastosowania podwyższonej stawki podatku akcyzowego (wyroki WSA w W z: stycznia 2007 r., sygn. akt ; stycznia 2007 r., sygn. akt).

W postępowaniu w drugiej instancji, Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) postanowieniem z listopada 2007 r. (sygn. akt) wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego (dalej: Trybunał albo TK) z pytaniem prawnym dotyczącym przepisów rozporządzenia, które stały się podstawą zaskarżonych decyzji administracyjnych. NSA powziął wątpliwości, czy po 1 stycznia 2003 r. § 6 ust. 1 pkt 2 i ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269 ze zm.) były zgodne z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz z art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), a także z art. 2, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji (w związku ze zmianą art. 37 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, wprowadzoną od 1 października 2002 r., na podstawie art. 1 pkt 13 lit. b tiret drugie ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz. U. Nr 153, poz. 1272, oraz uzupełnieniem tej ustawy, na podstawie art. 1 pkt 7 ustawy z dnia 4 grudnia 2002 r. zmieniającej ustawę o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, ustawę o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy oraz ustawę – Kodeks karny skarbowy, Dz. U. Nr 213, poz. 1803, o art. 35a, który wszedł w życie 1 stycznia 2003 r.). Trybunał Konstytucyjny postanowieniem z 25 stycznia 2011 r. (sygn. akt P 5/08) umorzył postępowanie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku, między innymi z uwagi na brak przesłanki funkcjonalnej pytania prawnego. Sąd konstytucyjny nie odniósł się zatem merytorycznie do zarzutów sformułowanych przez NSA.

Ostatecznie NSA podzielił argumenty sądu pierwszej instancji i orzekł o oddaleniu skarg kasacyjnych spółki, co spowodowało skierowanie przez nią skargi konstytucyjnej do Trybunału Konstytucyjnego.

II. Przedmiot kontroli i zarzuty skarżącej

1. W *petitum* skargi konstytucyjnej jako przedmiot kontroli skarżąca wymieniła:

1) § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 1 stycznia 2004 r. (dalej: rozporządzenie);

2) § 6 ust. 1 pkt 2, § 6 ust. 2 i § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 1 stycznia 2004 r., w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i art. 37 ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i art. 38 ust. 3 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od 1 października 2002 r. do 1 stycznia 2004 r. (dalej: ustawa).

Na podstawie art. 175 nieobowiązującej już ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) zakwestionowane akty prawne utraciły moc obowiązującą z dniem 1 maja 2004 r. Obecnie problematykę tę reguluje ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 ze zm.) – por. jej art. 89-90.

2. Spółka zarzuca, że § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia „[o]graniczają w niedopuszczalny sposób konstytucyjne prawo własności, w ten sposób, że przenoszą na sprzedawcę odpowiedzialność finansową za bezprawne działania kontrahenta [...] i zobowiązują podatnika do podejmowania działań [...] obiektywnie niemożliwych do wykonania w świetle przyznanych mu kompetencji” (skarga konstytucyjna, s. 2). Jako punkt odniesienia do oceny kwestionowanych przepisów powołano: art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Skarżąca wniosła także o stwierdzenie niezgodności § 6 ust. 1 pkt 2, § 6 ust. 2 i § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i art. 37 ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i art. 38 ust. 3 ustawy z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz z art. 217 Konstytucji „[z] uwagi na to, że wskazane przepisy Rozporządzenia w niedopuszczalny sposób ograniczają

konstytucyjne prawo własności, gdyż stanowią regulacje aktu podustawowego i zostały wydane bez jakichkolwiek wytycznych zamieszczonych w ustawie, przez co stanowią zakazane samoistne ograniczenie prawa własności w akcie o charakterze podustawowym” (skarga konstytucyjna, s. 2).

III. Analiza formalnoprawna

1. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji przedmiotem skargi konstytucyjnej może być wyłącznie ta regulacja prawna, która stanowiła podstawę wydania przez organ władzy publicznej orzeczenia odnoszącego się do sfery praw lub wolności konstytucyjnych skarżącego (np. postanowienia TK z: 8 kwietnia 2008 r., sygn. akt Ts 122/07; 24 września 2008 r., sygn. akt Ts 307/07; 21 lipca 2009 r., sygn. akt Ts 184/07; 10 marca 2010 r., sygn. akt Ts 221/08; 14 czerwca 2010 r., sygn. akt Ts 123/09; 27 lipca 2010 r., sygn. akt Ts 115/09; 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt Ts 185/09; 16 sierpnia 2011 r., sygn. akt Ts 341/10). Jak stwierdził TK: „Z przesłanki tej wynika konieczność wskazania konkretnych przepisów stanowiących podstawę normatywną danego orzeczenia. Brak takiego wskazania uniemożliwia ustalenie konstytucyjnych przesłanek dopuszczalności merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej” (postanowienie TK z 26 lutego 2003 r., sygn. akt Ts 92/02).

Spółka twierdzi jednoznacznie, że podstawą ostatecznego orzeczenia o jej prawach i wolnościach były przepisy rozporządzenia. Na tę okoliczność powołuje podstawy prawne decyzji organów administracyjnych (skarga konstytucyjna, s. 5). Wyodrębnieniu dwóch głównych zarzutów względem rozporządzenia służy także struktura wewnętrzna pisma procesowego.

2. Jak powyżej wspomniano, skarga konstytucyjna została podzielona na dwie części. Analiza zarzutów sformułowanych w pierwszej części prowadzi do wniosku, że spółka kwestionuje wyłącznie przepisy rozporządzenia. Wynika to z jednoznacznego ujęcia przedmiotu zaskarżenia oraz konsekwentnej argumentacji prowadzonej wyłącznie przeciwko przepisom aktu wykonawczego (skarga konstytucyjna, s. 11-17). Przytoczony w uzasadnieniu tych zarzutów art. 35a ustawy stanowi jedynie tło dla rozważań nad brakiem mechanizmów pozwalających na materialną kontrolę składanych oświadczeń o przeznaczeniu zakupionego oleju na cele opałowe (skarga konstytucyjna, s. 13). Skarżąca podkreśla jednoznacznie, że to

„[z]astosowanie zaskarżonych przepisów Rozporządzenia [a nie ustawy – uwaga własna] prowadziło do sytuacji, w której to sprzedawca ponosił ekonomiczny koszt podatku, podczas gdy nabywca, który podał mu nieprawdziwe dane [...] cieszył się nieuzasadnioną korzyścią ekonomiczną” (skarga konstytucyjna, s. 14).

W związku z powyższym należy uznać, że Sejm nie jest właściwym adresatem zarzutów sformułowanych w pierwszej części *petitum* oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej spółki (skarga konstytucyjna, s. 2, 11-17). Stanowisko na temat przepisów rozporządzenia powinien przedstawić organ, który wydał kwestionowany akt normatywny (Minister Finansów).

3. Spółka dopiero w drugiej części skargi konstytucyjnej łączy związkowo przepisy rozporządzenia z przepisami ustawy. Powołane regulacje ustawowe formułują upoważnienie do wydania rozporządzenia. W związku z tym należy rozstrzygnąć wątpliwość, czy można przyjąć, że w niniejszej skardze konstytucyjnej w ogóle zakwestionowano przepisy ustawy.

Z uzasadnienia skargi konstytucyjnej (s. 20-22) wynika, że skarżąca przedmiotem kontroli, obok przepisów rozporządzenia, uczyniła także przepisy ustawy. Mogą na to wskazywać następujące sformułowania: „1) Delegacja nie określała natomiast wytycznych odnoszących się do warunków zwolnienia w zakresie przeznaczenia wyrobów akcyzowych na określone cele (w tym cele opałowe); 2) Delegacjom ustawowym brak dostatecznej określoności, która uprawniałaby Ministra Finansów do uzależnienia ciężaru opodatkowania od kwestii dokumentacyjnych; 3) Zostały one również wydane [przepisy rozporządzenia – uwaga własna] na podstawie delegacji ustawowej sformułowanej w sposób sprzeczny z konstytucyjnymi standardami wyrażonymi w art. 92 ust. 1 Konstytucji”.

Uczynienie przedmiotem kontroli przed Trybunałem Konstytucyjnym przepisów niewskazanych w *petitum* (lub jak w tym wypadku jedynie związkowo i to na dalszej pozycji) jest możliwe przez zastosowanie zasady *falsa demonstratio non nocet*. Trybunał wyjaśnił jej znaczenie między innymi w wyroku z 16 czerwca 1999 r., sygn. akt P 4/98, w którym stwierdził, że: „[B]ada akt ustawodawczy tylko w części wskazanej przez wnioskodawcę w tym sensie, że przedmiotem badania czyni kwestionowaną przez wnioskodawcę treść normatywną wyrażoną wprost w przepisach tego aktu lub z tych przepisów wynikająca, co do której odnosi się zarzut niekonstytucyjności podniesiony przez wnioskodawcę. Jeżeli natomiast

wnioskodawca kwestionowaną treść normatywną wiąże z pewnym redakcyjnie wyodrębnionym fragmentem ustawy, podczas gdy do zrekonstruowania tej treści trzeba wziąć pod uwagę także inny (nie wskazany przez wnioskodawcę) fragment tej samej ustawy, to nic nie stoi na przeszkodzie, aby Trybunał Konstytucyjny poddał kontroli wszystkie przepisy ustawy, z których wynika kwestionowana przez wnioskodawcę treść normatywna. W europejskiej kulturze prawnej ugruntowana jest zasada *falsa demonstratio non nocet*, w myśl której decydujące znaczenie ma istota sprawy a nie jej oznaczenie”.

Analiza skargi konstytucyjnej daje podstawy do stwierdzenia, że spółka kwestionuje również przepisy ustawy, chociaż nie wyraża tego wprost w *petitum* swojego pisma procesowego. Sejm, na tle rozpatrywanej sprawy, uznaje zatem możliwość zastosowania zasady *falsa demonstratio non nocet*. W konsekwencji należy zmodyfikować przedmiot zaskarżenia, wyodrębniając zarzuty dotyczące art. 37 ust. 2 pkt 2 i art. 37 ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i art. 38 ust. 3 ustawy.

4. Zakwestionowane przepisy ustawy formułują upoważnienie do wydania rozporządzenia. Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się już na temat możliwości oceny zgodności z Konstytucją takich regulacji w postępowaniach zainicjowanych skargą konstytucyjną. Przykładowo w wyroku z 25 kwietnia 2005 r. opowiedział się za niedopuszczalnością orzekania w trybie skargi konstytucyjnej o przepisie kompetencyjnym, z którego nie można było wywieść żadnego prawa podmiotowego. Trybunał stwierdził wówczas, że: „[P]rzepis o takiej treści nie mógł stanowić podstawy ostatecznego orzeczenia o prawach i wolnościach skarżącej, tym samym zaś nie została spełniona podstawowa przesłanka skargi konstytucyjnej, o której mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji. Powołanie zaskarżonego przepisu w uzasadnieniach wyroków, ferowanych przez sądy orzekające w sprawie skarżącej, faktu tego nie zmienia. Tym samym zachodzi konieczność umorzenia postępowania z uwagi na niedopuszczalność wydania w tym zakresie orzeczenia [...]” (sygn. akt SK 51/03). Podobne stanowisko Trybunał zajął także w wyroku z 7 lipca 2009 r. (sygn. akt SK 49/06).

5. Doprecyzowania wymagają również wzorce konstytucyjne, z którymi skarżąca wiąże niekonstytucyjność przepisów ustawy. Z uzasadnienia skargi konstytucyjnej można wyprowadzić co najwyżej zarzut braku wytycznych do wydania

rozporządzenia (zob. wcześniej pkt III.4 stanowiska). *In casu* właściwym wzorcem kontroli konstytucyjności powinien być więc art. 92 ust. 1 Konstytucji, na co zresztą wskazuje sama spółka. Z kolei problem dopuszczalności wniesienia skargi konstytucyjnej opartej na zarzucie naruszenia art. 92 ust. 1 Konstytucji był wielokrotnie przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego, który dowodził, że art. 92 ust. 1 Konstytucji nie może być wzorcem kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną, ponieważ odnosi się do wymogów, jakie powinno spełniać upoważnienie ustawowe do wydania rozporządzenia. Przepis ten nie ustanawia zaś źródła wolności ani konstytucyjnego prawa podmiotowego. W konsekwencji ocena zaskarżonej regulacji wykracza w takim wypadku poza kompetencję Trybunału rozpatrującego sprawę w trybie skargi konstytucyjnej (zob. np. postanowienia TK z: 10 kwietnia 2007 r., sygn. akt Ts 90/06; 10 kwietnia 2009 r., sygn. akt Ts 230/07; 18 stycznia 2011 r., sygn. akt Ts 32/10; 18 kwietnia 2011 r., sygn. akt Ts 230/09; 19 kwietnia 2011 r., sygn. akt Ts 190/10).

Jak już wcześniej podniesiono, jedną z podstawowych przesłanek dopuszczalności skargi konstytucyjnej jest sformułowanie zarzutu naruszenia „konstytucyjnych praw lub wolności”. Wymóg ten został zaakcentowany zarówno w art. 79 ust. 1 Konstytucji, jak i w art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.; dalej: ustawa o TK). W okolicznościach niniejszej sprawy zagadnienie podstawy zarzutu niekonstytucyjności ma znaczenie szczególne, bowiem na tle uzasadnienia skargi konstytucyjnej jedynym przepisem który może być powołany w charakterze wzorca kontroli jest art. 92 ust. 1 Konstytucji i wynikający z niego obowiązek prawidłowego sformułowania upoważnienia ustawowego.

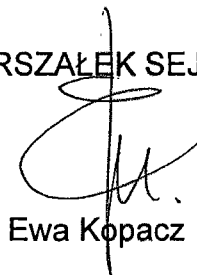
Na marginesie należy odnotować, że sugerowane przez skarżącą naruszenie art. 64 ust. 1 i ust 3 Konstytucji (w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji), ograniczające – zdaniem spółki – jej prawa majątkowe, jest związane z regulacją materii ustawowej w rozporządzeniu. Spółka twierdzi bowiem, że: „Delegacjom ustawowym brak dostatecznej określoności, która uprawniałaby Ministra Finansów do uzależnienia ciężaru opodatkowania od kwestii dokumentacyjnych. Na podstawie lektury przepisów UVAT nie można wyznaczyć zakresu ograniczenia prawa własności (por. wyroki TK z dnia 12 stycznia 2000 r. (sygn. akt P 11/98), z dnia 6 marca 2000 r. (sygn. akt P 10/99). Powyższe pozostaje w sprzeczności z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP” (skarga konstytucyjna, s. 20). Zarzut ten, jako odnoszący

się do rozporządzenia, nie może być przedmiotem analizy w piśmie procesowym Sejmu.

6. Podsumowując, skarżąca czyni przedmiotem kontroli art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy, a jako wzorzec oceny ich konstytucyjności wskazuje art. 92 ust. 1 Konstytucji. W świetle cytowanego wcześniej orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, przepis kompetencji prawodawczej (ustawowe upoważnienie do wydania rozporządzenia) nie może być jednak badany w trybie skargi konstytucyjnej, ponieważ ze swej istoty nie ingeruje bezpośrednio w prawa i wolności jednostki.

W związku z powyższym należy stwierdzić, że postępowanie w niniejszej sprawie, w zakresie oceny przepisów ustawowych uznanych przez Sejm za przedmiot kontroli na mocy zasady *falsa demonstratio non nocet*, **powinno zostać umorzone** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

MARSZAŁEK SEJMU



Ewa Kopacz