

POSTANOWIENIE

Warszawa, dnia *15 marca* 2012 r.

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Zbigniew Cieślak

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej

T

Sp. j. w sprawie zgodności:

1) § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.) w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 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.) z

art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

2) art. 1 pkt 13 lit. b *tiret* drugiej 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 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) z

art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

3) § 5 pkt 1 i § 6 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.) z

art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

4) § 6 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.) z

art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

postanawia:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej w zakresie badania zgodności art. 1 pkt 13 lit. b *tiret* drugiej 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 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) z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE:

W skardze konstytucyjnej z 26 kwietnia 2011 r. T Sp. j. (dalej: skarżąca, spółka) zarzuciła, że: po pierwsze, § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.; dalej: rozporządzenie) w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 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.; dalej: ustawa) są niezgodne z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji; po drugie, art. 1 pkt 13 lit. b *tiret* drugiej 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; dalej: ustawa zmieniająca z 30 sierpnia 2002 r.) oraz 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; dalej: ustawa zmieniająca z 4 grudnia 2002 r.) są niezgodne z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji; po trzecie, § 5 pkt 1 i § 6 ust. 5 rozporządzenia jest niezgodny z art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji; po czwarte, § 6 ust. 5 rozporządzenia jest niezgodny z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została wniesiona na podstawie następującego stanu faktycznego i prawnego. Decyzją z dnia lutego 2007 r. (nr) Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w P określił skarżącej zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym za miesiące od stycznia do maja 2003 r. Po przeprowadzeniu postępowania kontrolnego ustalono, że spółka nie zgłosiła obowiązku podatkowego w podatku

akcyzowym i sprzedawała olej opałowy niezgodnie z przeznaczeniem. Wystawione faktury sprzedaży oraz oświadczenia były nierzetelne, gdyż nie dokumentowały faktycznego przebiegu transakcji. Firmy ustalone jako nabywcy paliw nie prowadziły działalności gospodarczej, nie posiadały majątku niezbędnego do handlu paliwami, nie miały koncesji na obrót paliwami i nie prowadziły ewidencji podatkowej. Ponadto, zarejestrowane zostały w celu przyjmowania fikcyjnych faktur zakupu oleju opałowego i wystawiania fikcyjnych oświadczeń o jego przeznaczeniu.

Dyrektor Izby Celnej w P decyzją z dnia czerwca 2008 r. (nr) utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Wojewódzki Sąd Administracyjny w P wyrokiem z dnia listopada 2008 r. (sygn. akt) oddalił skargę, a Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia października 2010 r. (sygn. akt) oddalił skargę kasacyjną.

W ocenie spółki § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy są niezgodne z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji, ponieważ prowadzą do ingerencji w konstytucyjnie chronione prawo własności skarżącej. Powyższe naruszenie spowodowane zostało wydaniem aktu podustawowego z wyraźnym przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego w zakresie określenia warunków zwolnienia od akcyzy sprzedaży oleju opałowego. Jednocześnie akt ten określił konsekwencje niespełnienia tych warunków, które prowadzą do uszczuplenia majątkowego po stronie skarżącej, wynikającego z zastosowania do sprzedaży oleju opałowego stawki właściwej dla oleju napędowego – blisko sześciokrotnie wyższej od stawki przewidzianej dla oleju opałowego.

Z kolei art. 1 pkt 13 lit. b *tiret* drugie ustawy zmieniającej z 30 sierpnia 2002 r. oraz art. 1 pkt 7 ustawy zmieniającej z 4 grudnia 2002 r., zdaniem

skarżące, naruszają art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji w zakresie, w jakim rozszerzają *ex post* i w sposób blankietowy zakres upoważnienia ustawowego przewidzianego w art. 37 ust. 2 pkt 2 ustawy, tak aby zapewnić zgodność kwestionowanych przepisów § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia z tą ustawą.

Ponadto, w skardze zakwestionowano także zgodność § 5 pkt 1 i § 6 ust. 5 rozporządzenia z art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji w zakresie, w jakim określają realnie wyższą stawkę podatku akcyzowego w porównaniu do maksymalnej stawki przewidzianej w art. 37 ust. 1 pkt 2 ustawy.

Skarżąca zarzuca również niezgodność § 6 ust. 5 rozporządzenia z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji w zakresie, w jakim przepis ten obciąża sprzedawcę oleju opałowego negatywnymi skutkami finansowymi nierzetelności oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego składanego przez podmiot podający się za jego nabywcę, skutkując powstaniem obowiązku zapłaty akcyzy po stronie sprzedającego (odpowiedzialność sprzedawcy za nierzetelność nabywcy).

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Skarga konstytucyjna jest kwalifikowanym środkiem ochrony wolności lub praw, który musi spełniać szereg przesłanek warunkujących jego dopuszczalność. Zasadniczo zostały one uregulowane w art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz uszczegółowione w art. 46 i art. 47 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK). Zgodnie z przywołanymi regulacjami skarga poza wymaganiami dotyczącymi pisma procesowego powinna zawierać: dokładne określenie

ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją; wskazanie, jakie konstytucyjne wolności lub prawa i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone, oraz uzasadnienie skargi, z podaniem dokładnego opisu stanu faktycznego. Z powyższego wynika, że przedmiotem skargi może stać się wyłącznie przepis stanowiący podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia wydanego wobec skarżącego. Zarzuty skargi muszą zaś uprawdopodobniać niekonstytucyjność kwestionowanej regulacji, co oznacza konieczność wywiedzenia z zaskarżonych przepisów określonej normy, powołanie właściwych wzorców konstytucyjnych, wyrażających prawa podmiotowe skarżącego, i – przez porównanie treści płynących z obu regulacji – wykazanie ich wzajemnej niezgodności.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że w zakresie odnoszącym się do żądania zbadania zgodności art. 1 pkt 13 lit. b *tiret* drugiej ustawy zmieniającej z 30 sierpnia 2002 r. oraz art. 1 pkt 7 ustawy zmieniającej z 4 grudnia 2002 r. z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji powyższe przesłanki nie zostały spełnione. Należy bowiem wskazać, że zakwestionowane w skardze przepisy ustaw zmieniających (tj. art. 1 pkt 13 lit. b *tiret* drugiej ustawy zmieniającej z 30 sierpnia 2002 r. oraz art. 1 pkt 7 ustawy zmieniającej z 4 grudnia 2002 r.) nie stanowiły podstawy rozstrzygnięcia w sprawie skarżącej, choćby z tego względu, że jako przepisy nowelizujące „skonsumowały się” z chwilą wejścia w życie tych ustaw (por. postanowienie TK z dnia 17 grudnia 2009 r., Ts 61/09, OTK ZU nr 3/B/2010, poz. 217). Znaczenie normatywne wskazanych przepisów wyczerpało się w momencie modyfikacji przepisów ustawy, nie mogły one zatem stanowić podstawy rozstrzygnięcia w sprawie skarżącej. Istota przepisu

zmieniającego sprowadza się bowiem do tego, że jego dyspozycja nie dotyczy zachowań powtarzalnych (brak cechy abstrakcyjności), nie może on więc zostać wykorzystany w procesie stosowania prawa.

Mając powyższe na uwadze, Trybunał Konstytucyjny, na podstawie art. 47 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK, odmówił nadania rozpatrywanej skardze dalszego biegu w zakresie żądania zbadania zgodności art. 1 pkt 13 lit. b *tiret* drugiej ustawy zmieniającej z 30 sierpnia 2002 r. oraz art. 1 pkt 7 ustawy zmieniającej z 4 grudnia 2002 r. z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.