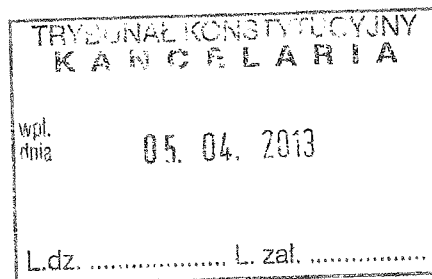




PG VIII TK 123/12

(SK 59/12)



TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku ze skargami konstytucyjnymi spółki T
Spółka Jawna z siedzibą w K o stwierdzenie, że:

- 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 21, poz. 269 ze zm.), rozpatrywany w powiązaniu 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.), narusza 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) § 6 ust. 5 i § 5 pkt 1 rozporządzenia powołanego w pkt 1 w zakresie, w jakim przepisy te określają realnie wyższą stawkę podatku akcyzowego od oleju opałowego w stosunku do maksymalnej stawki ustawowej, przewidzianej w art. 37 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym dla paliw silnikowych, naruszają art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP;

3) § 6 ust. 5 rozporządzenia powołanego w pkt 1 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, narusza art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji RP

– na podstawie art. 33 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.) –

przedstawiam następujące stanowisko:

- 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 oraz w związku art. 38 ust. 2 pkt 2a i 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.) jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz w związku z wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadą wyłączności ustawowej dla wyznaczania podmiotów i przedmiotu opodatkowania oraz ustalania stawek podatkowych;
- 2) § 6 ust. 5 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 jest zgodny z wywiedzioną z art. 2 Konstytucji zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz z wynikającą z tego przepisu Konstytucji zasadą sprawiedliwości społecznej, co w konsekwencji powoduje, że zaskarżony przepis jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;

- 3) w części dotyczącej badania zgodności § 6 ust. 5 i § 5 pkt 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej postępowanie podlega umorzeniu – na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) – ze względu na zbędność wydania wyroku;
- 4) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym – ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

UZASADNIENIE

W skargach konstytucyjnych z dnia 26 kwietnia 2011 r. T

Sp. j. (dalej: Skarżąca, Spółka) zarzuciła, że:

- § 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 z 2002 r.) 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: u.p.t.u.a.) 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;
- 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; dalej: ustawa zmieniająca z 30 sierpnia 2002 r.) jest

niezgodny 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;

- § 6 ust. 5 i § 5 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. jest niezgodny z art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji;
- § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. jest niezgodny z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji.

Postanowieniami z dnia 15 marca 2012 r., sygn. Ts 126/11 i Ts 127/11, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że w zakresie odnoszącym się do żądania zbadania zgodności art. 1 pkt 13 lit. b *tiret* drugiej ustawy zmieniającej z 30 sierpnia 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 obie skargi konstytucyjne nie spełniają przesłanki dopuszczalności tego środka. Trybunał wskazał bowiem, że zakwestionowany w skardze przepis ustawy zmieniającej (tj. art. 1 pkt 13 lit. b *tiret* drugiej ustawy zmieniającej z 30 sierpnia 2002 r.) nie stanowił podstawy rozstrzygnięcia w sprawie Skarżącej, choćby z tego względu, że jako przepis nowelizujący „skonsumował się” z chwilą wejścia w życie tej ustawy (por. postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 grudnia 2009 r., Ts 61/09, OTK ZU nr 3/B/2010, poz. 217). Z uwagi na to, Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania dalszego biegu obu skargom we wskazanym wyżej zakresie. Wniesione na te orzeczenia zażalenia Skarżącej nie zostały przez Trybunał Konstytucyjny uwzględnione – w postanowieniach z dnia 24 października 2012 r., sygn. Ts 126/11 i Ts 127/11, Trybunał wskazał, że przepis stanowiący upoważnienie ustawowe do wydania rozporządzenia ze swej istoty nie może być podstawą rozstrzygnięcia w procesie stosowania prawa przez organy władzy publicznej, gdyż jego adresatem jest wyłącznie organ władzy wykonawczej, któremu powierzono wydanie przepisu wykonawczego do ustawy.

Skargi konstytucyjne zostały wniesione na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

Decyzją z dnia listopada 2007 r. (nr) Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w P określił Skarżącej zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym za okres od kwietnia do grudnia 2002 r. (z wyłączeniem czerwca i października), natomiast decyzją tego organu z dnia lutego 2008 r. (nr) ustalono zobowiązanie w tym podatku za okres od stycznia do maja 2003 r. Po przeprowadzeniu postępowania kontrolnego ustalono bowiem, że Spółka nieprawidłowo dokumentowała sprzedaż oleju opałowego. Oświadczenia o przeznaczeniu oleju na cele opałowe, odbierane od nabywców oleju, nie spełniały wymogów określonych przepisami prawa, co z kolei powodowało nierzetelność wystawianych przez Skarżącą faktur. W toku postępowania kontrolnego ustalono ponadto, że będące nabywcami paliw firmy nie prowadziły działalności gospodarczej, nie posiadały majątku niezbędnego do handlu paliwami, nie miały koncesji na obrót paliwami i nie prowadziły ewidencji podatkowej. W ocenie organu kontroli finansowej, podmioty te zarejestrowane zostały w celu przyjmowania fikcyjnych faktur zakupu oleju opałowego i wystawiania fikcyjnych oświadczeń o jego przeznaczeniu.

Decyzjami z dnia maja 2008 r. (nr) i z dnia czerwca 2008 r. (nr) Dyrektora Izby Celnej w P utrzymał w mocy obie decyzje organu pierwszej instancji. Z kolei, Wojewódzki Sąd Administracyjny w P , wyrokami z dnia listopada 2008 r. (sygn.) i z dnia listopada 2008 r. (sygn.), oddalił skargi Spółki, wniesione na wskazane wyżej decyzje Dyrektora Izby Celnej.

W wyniku wniesionych przez Skarżącą skarg kasacyjnych przedmiotowe sprawy stały się przedmiotem oceny Naczelnego Sądu Administracyjnego, który – wyrokami z dnia października 2010 r. (sygn. i) – skargi te oddalił.

W skargach konstytucyjnych Spółka zaprezentowała pogląd, że § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., rozpatrywane w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 u.p.t.u.a., 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 – zdaniem Skarżącej – 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 Spółki, wynikającego z zastosowania do sprzedaży oleju opałowego stawki właściwej dla oleju napędowego – blisko sześciokrotnie wyższej od stawki przewidzianej dla oleju opałowego.

Ponadto, w skardze zakwestionowano zgodność § 5 pkt 1 i § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. w zakresie, w jakim przepisy te określać mają realnie wyższą stawkę podatku akcyzowego w porównaniu do maksymalnej stawki przewidzianej w art. 37 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u.a., z art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Zdaniem Spółki, również w tym kontekście zaskarżone przepisy naruszają zasadę wyłączności ustawy w zakresie prawa daninowego.

Skarżąca zarzuca również niezgodność § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. 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. Skutkuje to powstaniem obowiązku zapłaty akcyzy po stronie sprzedającego (odpowiedzialność sprzedawcy za nierzetelność nabywcy). Spółka dopatruje się w tym naruszenia wywiedzionej z art. 2 Konstytucji zasady zaufania

obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz wynikającej z tego przepisu ustawy zasadniczej zasady sprawiedliwości społecznej.

Przed przystąpieniem do merytorycznej oceny zasadności zarzutów zawartych w skargach konstytucyjnych, należy odnieść się do kwestii formalnych związanych z dopuszczalnością jej rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

Rozporządzenie z 2002 r. zostało uchylone z dniem 1 stycznia 2004 r. przez § 30 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2003 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 221, poz. 2196), u.p.t.u.a. utraciła zaś moc obowiązującą z dniem 1 maja 2004 r., na podstawie art. 175 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.).

Z uwagi na uchylenie zakwestionowanych przepisów, niezbędne jest rozważenie, czy w niniejszej sprawie występuje przesłanka utraty mocy obowiązującej kwestionowanego aktu normatywnego, określona w art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, powodująca konieczność umorzenia postępowania.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, przesłanka ta występuje wówczas, gdy kwestionowany przepis nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej. Przepis obowiązuje zatem, jeżeli na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne decyzje dotyczące stosowania prawa (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 18 listopada 1998 r., sygn. SK 1/98, OTK ZU nr 7/1998, poz. 120 i 15 grudnia 2009 r., sygn. K 30/08, OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 175 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 31 stycznia 2001 r., sygn. P. 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5 i 7 września 2010 r., sygn. P 94/08, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67). Jak już wskazano, przepisy, których dotyczą skargi

konstytucyjne, zostały uchylone przed ich wniesieniem do Trybunału Konstytucyjnego. Jednak zgodnie z regulacją intertemporalną, miarodajną dla spraw podatkowych, przepisy te będą miały zastosowanie do stanów faktycznych, jakie zaistniały w okresie ich obowiązywania. Wynika to z zasady *tempus regit actum*, zgodnie z którą sądy administracyjne mają obowiązek orzekania w oparciu o stan faktyczny i prawny istniejący w dniu wydania kontrolowanej decyzji [*vide* – art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 123, poz. 1270 ze zm.)]. Tym samym, zaskarżone przepisy stanowią podstawę prawną rozstrzygnięć dotyczących należnego od Skarżącej podatku akcyzowego. W rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym zachowują one zatem moc obowiązującą, a, co za tym idzie, brak jest podstaw do umorzenia postępowania na podstawie tegoż przepisu.

Niezależnie od tego, umorzenie postępowania w niniejszej sprawie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym byłoby niedopuszczalne z uwagi na przepis art. 39 ust. 3 tej ustawy, zgodnie z którym możliwe jest wydanie wyroku merytorycznego w odniesieniu do przepisów nieobowiązujących z uwagi na konieczność ochrony konstytucyjnych praw i wolności. Konieczność merytorycznego rozpatrzenia niniejszej sprawy uzasadnia podnoszony przez Skarżącą potencjalny związek między kwestionowaną regulacją i ochroną konstytucyjnych praw i wolności. Spełnione są więc przesłanki, które w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (*vide* – wyrok Trybunału z dnia 21 maja 2001 r., sygn. SK 15/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 85) pozwalają na uznanie, iż taki związek zachodzi. Zakwestionowane przepisy zawierają bowiem treści normatywne odnoszące się do sfery chronionych konstytucyjnie praw i wolności, nie istnieje zaś żaden alternatywny instrument prawny (poza ewentualnym uznaniem przepisu za niekonstytucyjny) mogący zmienić sytuację prawną ukształtowaną definitywnie przed utratą mocy prawnej tychże przepisów. Ewentualne pozbawienie ich mocy

prawnej stanowi przy tym skuteczny środek dla przywrócenia ochrony praw naruszonych zastosowaniem kwestionowanej regulacji.

Zgodnie z art. 79 Konstytucji, w postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną przedmiotem kontroli może być jedynie przepis, który miał wpływ na treść ostatecznego rozstrzygnięcia o konstytucyjnych prawach lub wolnościach (zob. np. wyroki: z 29 kwietnia 2008 r., sygn. SK 11/07, OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 47; z 22 listopada 2005 r., sygn. SK 8/05, OTK ZU nr 10/A/2005, poz. 117 i powołane tam orzecznictwo). Nie chodzi tu zatem o formalnie rozumianą podstawę orzeczenia, lecz o normę, która znalazła rzeczywiście zastosowanie przy orzekaniu. Poddany kontroli Trybunału Konstytucyjnego przepis powinien determinować rozstrzygnięcie o konstytucyjnych prawach lub wolnościach skarżącego. W tym ujęciu nie jest rozstrzygające, czy zaskarżona norma została wskazana w sentencji czy w uzasadnieniu ostatecznego orzeczenia (zob. np. postanowienia Trybunału Konstytucyjnego: z 21 października 2003 r., sygn. SK 41/02, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 89 i z 14 grudnia 2004 r., sygn. SK 29/03, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 124 oraz wyroki: z 15 czerwca 2004 r., sygn. SK 43/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 58 i z 7 marca 2006 r., sygn. SK 11/05, OTK ZU nr 3/A/2006, poz. 27). W tym kontekście nie budzi wątpliwości, że zaskarżony przez Spółkę przepis § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., powiązany z § 5 tego aktu normatywnego, znalazł zastosowanie przy ostatecznym orzekaniu o prawach i obowiązkach Skarżącej. Wynika to wprost z uzasadnień wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego, wydanych w sprawach i (vide – s. 10-12 uzasadnienia wyroku w sprawie i s. 11-13 uzasadnienia wyroku w sprawie).

Dla pełnego zdefiniowania rysującego się w przedmiotowej sprawie problemu konstytucyjnego konieczne wydaje się przy tym dokonanie

rekonstrukcji przedmiotu kontroli w zakresie norm powiązanych z zaskarżonymi przepisami rozporządzenia z 2002 r.

Niezależnie od powyższego podnieść należy, że przepis § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. był już dwukrotnie przedmiotem badania przez Trybunał Konstytucyjny, w tym w zakończonej wyrokiem z dnia 7 września 2010 r. sprawie o sygn. P 94/08 (OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67). W związku z tym rozważenia wymaga, czy w niniejszej sprawie nie zachodzi konieczność umorzenia postępowania, ze względu na wystąpienie przesłanki *ne bis in idem*.

Jednakże, aby w pełni odnieść się do tych dwóch kwestii, konieczne jest uprzednie przedstawienie kontekstu normatywnego, w którym funkcjonowały zaskarżone przepisy rozporządzenia z 2002 r., oraz powołanych przez Skarżącą wzorców kontroli.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. weszło w życie 26 marca 2002 r. (§ 30 tego rozporządzenia), zostało zaś uchylone – co należy powtórzyć – na mocy § 30 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2003 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 221, poz. 2196). Akt ten (tj. rozporządzenie z 2002 r.) został wydany na podstawie art. 6 ust. 10, art. 32 ust. 5, art. 36 ust. 5, art. 37 ust. 2, ust. 3 pkt 1 lit. a-c i e, oraz pkt 2, art. 38 ust. 2, a także art. 47 u.p.t.u.a. Upoważnienie Ministra Finansów do zwalniania niektórych wyrobów z akcyzy zostało zawarte w art. 37 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u.a. Artykuł 37 ust. 2 tej ustawy, w dniu wejścia w życie zakwestionowanego rozporządzenia, miał następujące brzmienie:

2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia:

- 1) obniżać stawki akcyzy określone w ust. 1,*
 - 1a) ustalić minimalną stawkę podatku akcyzowego dla papierosów,*
- 2) zwalniać niektóre wyroby od akcyzy.*

Z kolei, art. 37 ust. 4 u.p.t.u.a w dniu wejścia w życie zakwestionowanego rozporządzenia stanowił:

4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, wydając rozporządzenie, o którym mowa w ust. 2, uwzględnia:

1) założenia ustawy budżetowej, w szczególności dotyczące dochodów z tytułu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego,

2) przebieg realizacji budżetu państwa,

3) sytuację gospodarczą państwa oraz poszczególnych grup podmiotów będących podatnikami podatku akcyzowego,

4) sytuację rynkową w obrocie wyrobami akcyzowymi (...).

W art. 38 ust. 2 pkt 2a u.p.t.u.a. zawarto natomiast upoważnienie dla Ministra Finansów do wprowadzenia zwolnień niektórych grup podatników z obowiązku podatkowego, a w ustępie 3 tego artykułu zamieszczono wytyczne dotyczące treści rozporządzenia. Przepis ten brzmiał:

Art. 38. (...) 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia: (...)

2a) może zwolnić niektóre grupy podatników z obowiązku podatkowego, których obciążenie mogłoby prowadzić do podwójnego opodatkowania wyrobu podatkiem akcyzowym lub zagrażałoby interesom tych grup podatników lub interesowi publicznemu, (...)

3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, wydając rozporządzenia, o których mowa w ust. 2, uwzględnia:

1) specyfikę produkcji i obrotu poszczególnych wyrobów akcyzowych,

2) możliwość wystąpienia podwójnego opodatkowania akcyzą tych samych wyrobów akcyzowych,

3) założenia ustawy budżetowej, w szczególności dotyczące dochodów z tytułu podatków pośrednich oraz zapewnienie płynności wpływów budżetowych.

W art. 37 ust. 1 u.p.t.u.a. zostały natomiast określone stawki akcyzy dla wyrobów akcyzowych w stosunku do ceny sprzedaży u podatników

dokonujących czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz u importerów towarów akcyzowych. Zgodnie z art. 37 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u.a., w brzmieniu tego przepisu obowiązującym w chwili wydania rozporządzenia z 2002 r. (tj. w dniu 22 marca 2002 r.), stawka akcyzy dla paliw do silników określona została w wysokości 80% w stosunku do ceny sprzedaży u producenta i 400% w stosunku do wartości celnej powiększonej o cło w odniesieniu do paliw importowanych.

W dniu wejścia w życie rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. weszła w życie nowelizacja u.p.t.u.a., wprowadzona ustawą z dnia 15 lutego 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, o zmianie ustawy o Policji oraz o zmianie ustawy – Kodeks wykroczeń (Dz. U. Nr 19, poz. 185; dalej: ustawa zmieniająca z 15 lutego 2002 r.). Uzupełniający u.p.t.u.a. – w ramach tej nowelizacji – art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. a stanowił:

6. Obowiązek podatkowy:

1) w przypadku olejów opałowych oraz olejów napędowych, jeżeli sprzedaż dotyczy oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczonego na cele inne niż opałowe, powstaje:

a) dla podatników sprzedających te wyroby, z zastrzeżeniem lit. b), z chwilą tej sprzedaży na cele inne niż opałowe (...).

Wskazana nowelizacja nie objęła natomiast przepisów upoważniających do uregulowania w drodze aktu wykonawczego materii zawartej w § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r.

Zakwestionowane przepisy rozporządzenia z 2002 r. od dnia jego wejścia w życie w okresie istotnym dla rozpatrywanej sprawy, tj. od kwietnia 2002 r. do maja 2003 r., nie były zmieniane. Ustawodawca wprowadził natomiast zmiany w u.p.t.u.a. Na mocy art. 1 pkt 13 lit. b *tiret* drugiej ustawy zmieniającej z 30 sierpnia 2002 r., która weszła w życie 1 października 2002 r., ustawodawca uzupełnił treść delegacji zawartych w art. 37 ust. 2 u.p.t.u.a. W ust. 2 pkt 1 tego

artykułu, po słowach „określone w ust. 1” dodano zwrot: „określać warunki ich stosowania”, natomiast w pkt 2, po słowach „od akcyzy” dodano wyrazy „oraz określać warunki stosowania tych zwolnień”.

Kolejna nowelizacja została dokonana ustawą z dnia 4 grudnia 2002 r. zmieniającą 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. 180), która weszła w życie 1 stycznia 2003 r. Na mocy art. 1 pkt 7 ustawy zmieniającej z 4 grudnia 2002 r., w ustawie o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, po art. 35 dodano art. 35a w brzmieniu:

Art. 35a. Sprzedawca wyrobów akcyzowych wymienionych w poz. 1, 13, 14, 19 i 21 załącznika nr 6 do ustawy może żądać od nabywcy okazania dowodu tożsamości lub innego dokumentu identyfikującego nabywcę, w przypadkach gdy przepisy nakładają na nabywcę obowiązek złożenia oświadczenia o przeznaczeniu tych wyrobów.

W rozporządzeniu z 2002 r. Minister Finansów obniżył stawki podatku akcyzowego (akcyzy), określone w art. 37 ust. 1 u.p.t.u.a., zwolnił niektóre wyroby od akcyzy oraz zwolnił niektóre grupy podatników z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym. Zaskarżone przepisy rozporządzenia z 2002 r. stanowiły część szerszych unormowań, przewidujących możliwość skorzystania z preferencji podatkowych przy sprzedaży oleju opałowego oraz warunki, które należy spełnić, by z nich skorzystać. W szczególności, w § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. przewidziane zostało zwolnienie z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym podatników będących sprzedawcami wyrobów akcyzowych, z wyjątkiem podmiotów sprzedających wyroby określone w § 4 i 5 dla celów innych niż opałowe, przy czym za sprzedaż dla celów innych niż opałowe uważało się również sprzedaż tych wyrobów na stacjach paliw przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych.

Według rozporządzenia z 2002 r., stawka dla olejów opałowych, z których 60% lub więcej objętościowo destyluje przy 350° C, w przypadku, gdy sprzedaż dotyczy oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znaczkiem, przeznaczonego na cele opałowe, została obniżona do kwoty 160 zł/1000 l (por. § 2 ust. 1 pkt 1 w związku z załącznikiem nr 1 poz. 2 pkt 4 do rozporządzenia z 2002 r.).

Paragraf 6 ust. 1-3 rozporządzenia z 2002 r. określił przy tym wymagania niezbędne dla skorzystania z obniżonej stawki akcyzy na olej opałowy lub zwolnienia z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym. Przepis ten nakładał na podatnika sprzedającego olej opałowy obowiązek uzyskania od nabywcy tego oleju oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów oraz wskazywał szczegółowo elementy, jakie powinno zawierać to oświadczenie. Przepis ten miał następujące brzmienie:

§ 6. 1. Podatnik sprzedający wyroby określone w § 4 ust. 1 jest obowiązany w przypadku tej sprzedaży:

1) osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej oraz osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą – do uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów, uprawniającym do stosowania stawek wymienionych w poz. 12 lit. a) załącznika nr 1 do rozporządzenia; oświadczenie może być złożone w wystawianej fakturze VAT, a jeżeli jest składane odrębnie, powinno zawierać dane dotyczące nabywcy, datę złożenia tego oświadczenia oraz powinno być dołączone do kopii faktury VAT,

2) osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej – do uzyskania od nabywcy oświadczenia stwierdzającego, iż nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe; oświadczenie to powinno być dołączone do kopii paragonu lub kopii innego dokumentu sprzedaży wystawionego nabywcy, a w przypadku braku takiej możliwości sprzedawca jest obowiązany wpisać na

oświadczeniu numer i datę wystawienia dokumentu, potwierdzającego tę sprzedaż.

2. Oświadczenie, określone w ust. 1 pkt 2, powinno zawierać co najmniej:

- 1) imię i nazwisko nabywcy,*
- 2) adres zamieszkania nabywcy,*
- 3) określenie ilości nabywanego oleju opałowego,*
- 4) określenie ilości posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się urządzenia, jeżeli jest ono inne niż adres wymieniony w pkt 2,*

5) wskazanie rodzaju i typu urządzeń grzewczych,

6) datę i miejsce wystawienia oświadczenia oraz podpis składającego oświadczenie.

3. Importer wyrobów określonych w § 4 ust. 1 jest obowiązany do złożenia właściwemu naczelnikowi urzędu celnego przyjmującemu zgłoszenie celne w procedurze dopuszczenia do obrotu oświadczenia, że przywożone wyroby zostaną przeznaczone na cele opałowe lub będą odprzedane z przeznaczeniem na cele opałowe.

Z kolei, zaskarżony w niniejszej sprawie § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. stanowił: W przypadku niezłożenia oświadczeń, o których mowa w ust. 1-3, przepisy § 5 stosuje się odpowiednio. Zgodnie z treścią § 5 rozporządzenia z 2002 r. (w brzmieniu obowiązującym w dniu 26 marca 2002 r., tj. w dniu wejścia w życie rozporządzenia): Jeżeli wyroby określone w § 4 ust. 1 nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w § 4 ust. 4, stosuje się dla wyrobów wymienionych; 1) w poz. 1 pkt 4 załącznika nr 1 do rozporządzenia - stawki podatku akcyzowego określone w poz. 1 pkt 2 załącznika nr 1 do rozporządzenia.

W poz. 1 pkt 4 załącznika nr 1 do rozporządzenia z 2002 r. (w brzmieniu obowiązującym w dniu 26 marca 2002 r.) wymienione są właśnie barwione

i oznaczone oleje opałowe. Z kolei, w poz. 1 pkt. 2 tego załącznika zostały określone trzy stawki podatku akcyzowego dla olejów napędowych w zależności od zawartości siarki. Regulacja ta przewidywała tym samym, że w razie niezyskania przez sprzedającego olej opałowy oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu nabywanego wyrobu na cele opałowe, do oleju opałowego stosuje się wyższą stawkę akcyzy przewidzianą dla olejów napędowych. Zgodnie z rozporządzeniem z 2002 r., ta wyższa stawka mogła maksymalnie wynosić 1104 zł/1000 l oleju, czyli blisko sześciokrotnie więcej niż przewidziana w tym rozporządzeniu stawka preferencyjna dla olejów opałowych.

Charakteryzując ogólnie *ratio* przepisów rozporządzenia z 2002 r., dotyczących stawek podatkowych od oleju opałowego, należy zauważyć, że miały one na celu zmniejszenie stopnia obciążenia podatkiem akcyzowym oleju sprzedawanego na cele opałowe, w porównaniu ze stawkami akcyzy dla olejów silnikowych. Prawodawca wprowadził równocześnie mechanizm kontroli tego, czy olej jest rzeczywiście przeznaczony do wykorzystania na cele opałowe, a nie inne – w szczególności jako paliwo silnikowe do pojazdów mechanicznych. Możliwość powstania takiej sytuacji wiązała się właśnie z obniżeniem w kwestionowanych rozporządzeniach stawek akcyzy oleju opałowego, w wyniku czego ceny sprzedaży tego oleju były znacznie niższe niż ceny sprzedaży oleju napędowego i innych paliw silnikowych. Takim rozwiązaniem kontrolnym – oprócz barwienia i znakowania oleju – było wprowadzenie wymagania składania przez nabywców oleju oświadczeń o jego przeznaczeniu. W razie braku prawidłowo sporządzonego oświadczenia przepisy rozporządzeń przewidywały zastosowanie podwyższonych stawek akcyzy – właściwych dla paliwa silnikowego.

W orzecnictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że przepis § 6 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. miał zastosowanie do wszystkich podatników sprzedających wyroby określone w § 4 ust. 1 tegoż rozporządzenia,

zarówno chcących skorzystać ze zwolnienia z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym, jak i chcących skorzystać z obniżonej stawki podatkowej. W przepisie tym mowa jest bowiem o sprzedawcy tych wyrobów, którym jest zarówno podatnik korzystający ze zwolnienia podatkowego, jak i z obniżenia stawki podatku. Przewidziane w § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. konsekwencje niezłożenia przez nabywcę oświadczenia o przeznaczeniu oleju na cele opałowe obejmują tym samym sprzedawców oleju opałowego korzystających ze zwolnienia z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym, jak i z obniżonej stawki podatkowej (*vide* – wyroki NSA z dnia: 16 listopada 2010 r., sygn. I FSK 1340/10, LEX nr 744162 i 28 stycznia 2011 r., sygn. I FSK 1456/10, LEX nr 951763). W orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowany jest też pogląd, zgodnie z którym na równi z brakiem oświadczenia, o którym mowa w § 6 ust. 1-3 rozporządzenia z 2002 r., należy traktować oświadczenie zawierające fikcyjne dane personalne. Dla zastosowania podstawowej stawki podatkowej w podatku akcyzowym wystarczy zaś udowodnienie przez organy podatkowe niezgodności wymienionego oświadczenia ze stanem rzeczywistym (*vide* wyrok NSA z dnia 1 kwietnia 2008 r., sygn. I FSK 1485/07, Lex nr 468699).

W skargach konstytucyjnych przepis art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 u.p.t.u.a. został wskazany jako pozostający w związku z przepisami § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. Skarżąca uznała bowiem, że ten właśnie przepis ustawy jest źródłem uprawnień do wydania aktu wykonawczego regulującego zasady dokonywania i dokumentowania sprzedaży oleju na cele opałowe. Podobny pogląd przedstawił Naczelny Sąd Administracyjny, zadając pytanie prawne w sprawie sygn. P 5/08, takie też wydaje się stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, wyrażone w uzasadnieniu wydanego w tej sprawie postanowienia z dnia 25 stycznia 2011 r. (*vide* – OTK ZU nr 1/A/2011, poz. 3). Minister Finansów, w piśmie z dnia 26 lutego 2013 r. w niniejszej sprawie,

przedstawił natomiast pogląd, że dotycząca tej kwestii delegacja została zawarta w art. 37 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.a., gdyż w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia z obniżeniem stawki podatku akcyzowego. Należy jednak zauważyć, że z ustaleń, dokonanych przez organy administracji skarbowej i orzekające w sprawach Skarżącej sądy administracyjne wynika, iż skarżąca Spółka prowadziła sprzedaż oleju opałowego, nabytego od producenta, który w chwili wprowadzenia do obrotu uiścił należny podatek akcyzowy w stawkach przewidzianych dla oleju opałowego. Prowadząc dalszą sprzedaż tego oleju na cele opałowe, Skarżąca uzyskiwała – przewidziane w § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. – warunkowe zwolnienie z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym. Wydaje się, że zwolnienie to miało mieszany charakter przedmiotowo-podmiotowy, albowiem, z jednej strony, dotyczyło konkretnego wyrobu akcyzowego, tj. oleju opałowego, zdefiniowanego w § 4 i 5 rozporządzenia z 2002 r., zaś z drugiej – określonej kategorii podmiotów, czyli sprzedawców tego oleju na cele opałowe. Okoliczność ta skutkuje potrzebą badania zaskarżonych przepisów w powiązaniu również z art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 u.p.t.u.a, bowiem przepis ten – stanowiący jedną z podstaw do wydania rozporządzenia z 2002 r. – zawierał upoważnienie ustawowe do wprowadzania zwolnień od obowiązku podatkowego.

W przedmiotowej sprawie brak jest przy tym podstaw do samoistnego i odrębnego badania zgodności art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 u.p.t.u.a ze wskazanymi przez Skarżącą wzorcami kontroli, gdyż są to przepisy upoważniające do wydania aktu wykonawczego. Należy jednak zauważyć, że norma materialna, zawarta w rozporządzeniu, nie mogłaby zaistnieć bez odpowiedniego upoważnienia ustawowego. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, w trybie skargi konstytucyjnej możliwa jest kontrola przepisu ustawy zawierającego normę kompetencyjną, pozostającego w związku z przepisami rozporządzenia wydanego na jego

podstawie (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106).

Dopuszczalne zatem wydaje się również w niniejszej sprawie badanie przepisów § 6 ust. 1 i ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. jako pozostających w związku ze wskazanymi wyżej przepisami upoważniającymi, przy czym przepisy ustawy traktowane być mogą jedynie jako normy kompetencyjne, wyznaczające pole normatywne określania przez przepisy wymienionego rozporządzenia korzystania ze zwolnienia z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym.

Zasadne staje się więc przyjęcie, że przedmiotem oceny w zakresie określonym przez Skarżącą w pkt 1 *petitum* skarg jest § 6 ust. 1 i ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz w związku art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 u.p.t.u.a.

Tego rodzaju modyfikacja przedmiotu kontroli jest zgodna z ugruntowaną w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasadą *falsa demonstratio non nocet*, z której wynika, że istotne znaczenia dla sprawy ma jej materia, a nie oznaczenie (zob. wyrok z 24 lutego 2009 r., sygn. SK 34/07, OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 10 oraz powołane tam orzecznictwo). Możliwości rozpoznania merytorycznego skargi konstytucyjnej nie przekreśla również wadliwe powołanie w *petitum* normy determinującej ostateczne rozstrzygnięcie o prawach lub wolnościach. Rekonstrukcja zarzutu dokonywa się zarówno na podstawie treści *petitum*, jak i uzasadnienia, które – jako integralna część skargi – stanowi usystematyzowanie oraz rozwinięcie wątpliwości wskazanych na początku pisma inicjującego postępowanie.

W zarzutach skarg konstytucyjnych jako podstawowe wzorce kontroli wskazane zostały przepisy art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału wyrażany jest pogląd, że art. 21 ust. 1 Konstytucji należy do podstawowych zasad ustrojowych. Zawiera on

adresowany do organów państwa nakaz stanowienia takich przepisów prawnych, które zabezpiecząby wykonanie własności (zob. wyrok z 25 lutego 1999 r., sygn. K. 23/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 25). Jako deklaracja zasady ustrojowej przepis ten ma bardziej ogólną treść niż art. 64 Konstytucji, który w sposób szczegółowy reguluje problematykę konstytucyjnej ochrony praw majątkowych i z którego wynika podmiotowe prawo własności. W skardze konstytucyjnej, zawierającej zarzut naruszenia prawa własności, podstawowym wzorcem kontroli winien być więc art. 64 Konstytucji. Artykuł 21 ust. 1 Konstytucji rozpatrywany odrębnie – tak, jak domaga się tego Skarżący – nie może więc być adekwatnym wzorcem kontroli konstytucyjności ze względu na jego programowy charakter (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 2003 r., sygn. SK 24/02, OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 33).

Należy więc przyjąć, że postępowanie w zakresie badania zgodności § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 i art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 u.p.t.u.a. (pkt 1 *petitum* skarg), a także § 6 ust. 5 tego rozporządzenia (pkt 4 *petitum* skarg) z art. 21 ust. 1 Konstytucji, podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym – ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Spośród wskazanych przez Skarżącą wzorców kontroli jedynymi, które zostały zamieszczone w rozdziale II Konstytucji, grupującym podstawowe przepisy określające wolności i prawa podlegające ochronie za pomocą skargi konstytucyjnej, są wymienione wyżej przepisy art. 64 ust. 1 i 3 ustawy zasadniczej. Wynikające z art. 64 Konstytucji prawo ochrony własności i innych praw majątkowych ma charakter konstytucyjnego prawa podmiotowego. W kontekście oceny dopuszczalności tego wzorca wobec przepisów z dziedziny prawa daninowego zauważyć należy, iż nałożenie obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ustawowo określoną ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym

obowiązkiem, która może prowadzić do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku ewentualnej przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy lub innych praw majątkowych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103). Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Niewątpliwie ogranicza to prawo do korzystania z własności, jak również do czerpania z niej godziwych pożytków. Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 listopada 2002 r. w sprawie o sygn. K 41/02, *ciężary i świadczenia publiczne z samej definicji stanowią ograniczenie korzystania z wolności i praw (...) nakładanie przez władze publiczne ciężarów publicznych, świadczeń i podatków, jest rodzajem «traktowania przez władzę publiczną» adresatów tych obciążeń. Tak więc przepisy Konstytucji mówiące o granicach, w jakich musi się mieścić ograniczenie praw i wolności wyznaczają też granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych* (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83). Obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych i innych danin publicznych kształtuje ramy konstytucyjne pojmowania własności (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151).

Z drugiej jednak strony, nie jest uprawnione przyjęcie tezy, że każde obciążenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej należy rozpatrywać w kategoriach ograniczenia prawa własności (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4; 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33). Prowadziłoby to do zatarcia granicy między tym, co jest ciężarem wynikającym z obowiązku konstytucyjnego, a co ograniczeniem własności podlegającym kontroli z punktu widzenia art. 64 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU

nr 6/2001, poz. 166). Tak daleko idąca ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji, a zwłaszcza w kontekście unormowania zawartego w jej art. 84, stwarzającego konstytucyjne umocowanie do nakładania podatków i innych danin publicznych określonych w ustawie (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, *op. cit.*).

Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest bowiem powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, tj. w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X ustawy zasadniczej. Przepisy prawa podatkowego mają zatem swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego upoważniającego jednoznacznie do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek (*vide* – pow. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00 i 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06). Artykuł 84 Konstytucji, statuując powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, zwalnia niejako ustawodawcę od obowiązku usprawiedliwiania wprowadzenia daniny publicznej. Tym samym Konstytucja, w odniesieniu do prawa daninowego, w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, *op. cit.*, 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, *op. cit.* oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalił się przy tym pogląd o ograniczonej kognicji Trybunału w sferze oceny poszczególnych rozwiązań przyjętych przez ustawodawcę przy kształtowaniu prawa daninowego, przy czym *[s]woboda przysługująca ustawodawcy rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych,*

zwłaszcza jeśli chodzi o ich znoszenie lub ograniczanie (wyrok z dnia 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103 i wskazana tam literatura oraz orzecznictwo).

Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa można traktować jako funkcjonujące równoległe i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, niezależnie od treści tych przepisów. Przepisy Konstytucji, gwarantujące określone prawa i wolności, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile występuje rzeczywisty związek między realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki, gwarantowanych przez ustawę zasadniczą. Jednakże, z uwagi na to, że (jak już wskazano) regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną (w art. 84), jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw określonych li tylko w art. 31 ust. 3 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33 oraz 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94). Tego rodzaju regulacje należy rozpatrywać – przede wszystkim – w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi – z jednej strony, i ochroną konstytucyjnych wolności i praw – z drugiej. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest przy tym żadnym z ograniczeń, których dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, *op. cit.*, 6 stycznia 2009 r., sygn. SK 22/06, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1 i 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, *op. cit.*).

Określając granice autonomii przepisów podatkowych w stosunku do zakresu konstytucyjnej ochrony własności i innych praw majątkowych, Trybunał Konstytucyjny przyjął, że pobieranie danin i opłat o charakterze

publicznym nie może być zatem uznane za ingerencję w stan prawa własności, jeśli nie stanowi ukrytej formy konfiskaty mienia (*vide* – wyroki z dnia: 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64; 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153 oraz 25 marca 2010 r., sygn. P 9/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 26).

Zakres i treść obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych mogą być natomiast kontrolowane z punktu widzenia zgodności z innymi wartościami konstytucyjnymi, w szczególności pod kątem zachowania właściwej formy nakładania obowiązków podatkowych, w tym przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, respektowania odpowiedniej *vacatio legis* oraz zachowania precyzji przepisów podatkowych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127).

W niniejszej sprawie, jak już wskazano, zarzut niezgodności kwestionowanych przepisów z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji powiązany został z naruszeniem przez te przepisy innych konstytucyjnych ograniczeń dotyczących unormowań podatkowych, wynikających z pozostałych wskazanych wzorców kontroli. W takim ujęciu przepisy art. 64 ust. 1 i 3 ustawy zasadniczej mogą być zatem uznane za podstawowe wzorce kontroli w niniejszej sprawie.

Odnosząc się natomiast do dopuszczalności powołania jako wzorców kontroli w przedmiotowej sprawie przepisów dookreślających wzorce podstawowe, należy podnieść, że nie każdy przepis Konstytucji może być wzorcem kontroli w postępowaniu wszczętym na podstawie skargi konstytucyjnej. Zakres wzorców w tym postępowaniu ogranicza się do przepisów statuujących wolności lub prawa bądź określających obowiązki, a zatem *będących podstawą normy prawnej adresowanej do obywatela*,

kształtującej jego sytuację prawną i dającej mu możliwość wyboru zachowania (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 stycznia 2004 r., sygn. SK 10/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 2). Właściwego wzorca kontroli w postępowaniu skargowym nie stanowią też normy ogólne, określające zasady ustrojowe, i normy adresowane do ustawodawcy, narzucające mu pewien sposób regulowania różnych dziedzin życia.

W tym kontekście przepisy art. 2, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji nie mogą stanowić bezpośredniego punktu odniesienia dla dokonywania kontroli konstytucyjności przepisów, kwestionowanych w trybie postępowania inicjowanego wniesieniem skargi konstytucyjnej. W postępowaniu tym przedmiotem oceny zgodności z ustawą zasadniczą jest bowiem przepis ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach, prawach lub obowiązkach strony skarżącej, określonych wprost w Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, *op. cit.*)

W świetle powołanego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego dopuszczalna jest natomiast ocena zgodności zaskarżonych przepisów z wzorcami z art. 2, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji, traktowanymi jednak jedynie jako wzorce dookreślające podstawowy wzorzec kontroli, jakim w niniejszej sprawie jest art. 64 ust. 1 i 3 ustawy zasadniczej – w kontekście ewentualnego naruszenia przez kwestionowane regulacje konstytucyjnych ograniczeń dotyczących unormowań prawa podatkowego w postaci formy i sposobu nakładania powinności podatkowych, nakazu uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego oraz zakazu tworzenia pozornych instytucji prawnych czy też zasady przyzwoitej legislacji.

Artykuł 2 Konstytucji został powołany przez Skarżącą jako wzorzec kontroli w różnych, wynikających z normatywnej treści tego przepisu,

kontekstach. W szczególności, Skarżąca powołuje się na wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasada ta opiera się na wymaganiu pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych. Z zasady bezpieczeństwa prawnego wynika m.in. zakaz przyjmowania unormowań o zaskakującym i nieprzewidywalnym charakterze. Prawodawca nie może w sposób dowolny kształtować treści obowiązujących norm (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 czerwca 2000 r., sygn. P. 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138; 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 8; 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156; 20 stycznia 2009 r., sygn. P 40/07, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 4).

Zgodnie z tą zasadą, uprawnienia przyznane obywatelowi przez państwo nie mogą mieć charakteru uprawnień pozornych czy też niemożliwych do realizacji ze względów prawnych lub faktycznych albo z uwagi na niejasne określenie warunków korzystania z uprawnień. Zasada ta obejmuje zakaz tworzenia prawa wprowadzającego pozorne instytucje prawne. Regulacje prawne powinny w pełni zakładać przewidywalność co do tego, w jakim stopniu ich realizacja może wpływać na ukształtowanie pozycji prawnej jednostki w poszczególnych sytuacjach prawnych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97; 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43; 10 stycznia 2012 r., sygn. P 19/10, OTK ZU nr 1/A/2012, poz. 2).

Artykuł 2 Konstytucji powołany jest przez Skarżącą także jako źródło wyrażonej w nim zasady sprawiedliwości społecznej. Zasada ta powinna być pojmowana *jako dążenie do zachowania równowagi w stosunkach społecznych i powstrzymywanie się od kreowania nieusprawiedliwionych, niepopartych obiektywnymi wymogami i kryteriami przywilejów dla wybranych grup obywateli* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12 kwietnia 2000 r., sygn. K. 8/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 87). W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego sprawiedliwość społeczna jest zatem związana z zasadą równości. Obie zasady w znacznym stopniu nakładają się na siebie. Zasada sprawiedliwości społecznej nakazuje w szczególności, aby równo traktować podmioty prawa charakteryzujące się daną istotną cechą. Sprawiedliwość jest przeciwieństwem arbitralności, wymaga bowiem, aby zróżnicowanie poszczególnych podmiotów pozostawało w odpowiedniej relacji do różnic w ich sytuacji (zob. wyrok z dnia 22 grudnia 1997 r., sygn. K. 2/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 72). Wprowadzanie zróżnicowania podmiotów prawa może okazać się dopuszczalne na gruncie zasady równości wówczas, gdy służy realizacji sprawiedliwości społecznej. Konsekwencją tego jest stwierdzenie, że zróżnicowanie niesprawiedliwe jest zakazane (por. wyrok z dnia 28 marca 2007 r., sygn. K. 40/04, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 33). Ze względu na związek z konstytucyjną zasadą równości można wskazać na analogiczne relacje z art. 64 ust. 2 Konstytucji, a więc zasada sprawiedliwości społecznej stanowi wzmocnienie równej ochrony praw majątkowych. W zakresie prawa daninowego zasada ta, powiązana z art. 84 Konstytucji, tworzy zasadę sprawiedliwości podatkowej, której – pomimo jej ogólnikowości i niedookreśloności – powinny przestrzegać ustawy podatkowe (*vide* – W. Sokolewicz, uwagi do art. 217 Konstytucji, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. IV, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2005, s. 6).

W jednym z kontekstów, podniesionych przez Skarżącą, artykuł 2 Konstytucji jest też dodatkowym źródłem zasady wyłączności ustawowej dla wyznaczania podmiotów i przedmiotu opodatkowania oraz ustalania stawek podatkowych, wyrażonej *expressis verbis* w art. 217 Konstytucji. Niezależnie od tego wyraźnego sformułowania, jej obowiązywanie wywieść można także z konstytucyjnej zasady państwa prawnego. Z tą ostatnią zasadą łączy się bowiem wymóg, ażeby prawa i obowiązki jednostki, a w szczególności prawa i obowiązki jednostki wobec państwa, do których zaliczają się również obowiązki podatkowe, były regulowane ustawą (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r., sygn. P. 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13).

Autor skarg trafnie zauważa, że na gruncie obowiązującej Konstytucji nakaz precyzyjnego wyznaczenia dopuszczalnego zakresu ingerencji unormowań prawa daninowego w prawa jednostki znajduje zakotwiczenie przede wszystkim w art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej. Stosownie do art. 84 Konstytucji, każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Zarzuty naruszenia art. 84 oraz art. 217 Konstytucji można rozpatrywać łącznie, gdyż zasada ustawowej regulacji prawa daninowego, zawarta w art. 84 ustawy zasadniczej, jest rozwinięta w art. 217 Konstytucji. Ten drugi przepis ustawy zasadniczej przede wszystkim wyraża zasadę władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w polu jego władzy – w celu sfinansowania zadań państwa. Jednocześnie została nim ustanowiona zasada wyłączności ustawy w prawie podatkowym i określona materia, która może być uregulowana wyłącznie w drodze ustawy. Zawarty w art. 217 Konstytucji nakaz określania w ustawie istotnych elementów obowiązku podatkowego należy jednak rozumieć również jako nakaz szczególnej precyzji przy określaniu podmiotów opodatkowania, przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych. W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, art.

217 Konstytucji konkretyzuje, w zakresie obowiązku podatkowego, zasadę określoności prawa, będącą częścią zasady zaufania obywateli do państwa i prawa (zob. wyrok z dnia 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 41; zob. także: W. Sokolewicz, *op. cit.*, s. 12-19). Zawarte w art. 217 Konstytucji wyliczenie materii obligatoryjnie objętych ustawą należy traktować jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego. W swoim orzecznictwie, dotyczącym art. 217 Konstytucji, Trybunał uznał, że przepis ten z jednej strony ustanawia bezwzględną wyłączność ustawy dla normowania: „nakładania podatków, innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych”. W tych materiach konieczne jest więc uregulowanie w samej ustawie wszystkich podstawowych elementów, i to w ten sposób, aby unormowanie ustawowe miało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności. Z drugiej strony, art. 217 nieco inaczej ujmuje regulowanie kwestii ulg i umorzeń oraz kategorii „podmiotów zwolnionych od opodatkowania”. Wyłączność ustawy odnosi się w sposób bezwzględny tylko do zakresu stanowiącego określanie „zasad” oraz „kategorii”, a więc nie ma konstytucyjnych przeszkód, by materie bardziej szczegółowe zostały powierzone do uregulowania niższym od ustawy aktom normatywnym będącym źródłami prawa powszechnie obowiązującego (czyli rozporządzeniom). W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, ustawa może więc upoważnić organy wykonawcze do szczegółowego sprecyzowania, w drodze rozporządzenia, ulg i umorzeń podatkowych, a upoważnienie do wydania rozporządzenia obniżającego stawki podatku określone w ustawie nie narusza zasady wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego. W wyroku z 1 września 1998 r., sygn. U. 1/98, Trybunał wskazał: *Ustawa może upoważnić organy wykonawcze m.in. do szczegółowego określania ulg i umorzeń oraz podmiotów zwolnionych od podatków, pod warunkiem, że ustawa określa ogólne zasady w tym zakresie i udziela wystarczająco precyzyjnych wskazówek co do*

sposobu ich uregulowania w akcie wykonawczym” (OTK ZU nr 5/1998, poz. 63). A zatem pomimo tego, że zasada wyłączności ustawy dotyczy również określenia stawek podatku, ustawa może pod pewnymi warunkami upoważniać do obniżenia tych stawek w drodze rozporządzenia na zasadach w niej określonych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 listopada 1999 r., sygn. K. 28/98, OTK ZU nr 7/1999, poz. 156 oraz 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33).

Przedstawione powyżej poglądy Trybunału uzasadniają tezę, że art. 217 Konstytucji pozostaje w integralnym związku z art. 92 Konstytucji w tym znaczeniu, iż – nie uchylając zastosowania tego ostatniego przepisu w zakresie prawa daninowego – ustanawia dodatkowe warunki dopuszczalności wydawania aktów wykonawczych w tej dziedzinie. Podstawowe akty prawne mogą więc zawierać jedynie takie uregulowania, które stanowią dopełnienie regulacji, zastrzeżonej do materii ustawowej, pod warunkiem, że spełniają wymagania określone w art. 92 ust. 1 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 lutego 1999 r., sygn. U. 4/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 4; 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13 i 11 grudnia 2007 r., sygn. U 6/06, OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 156).

Tenże art. 92 ust. 1 Konstytucji RP jest z kolei podstawowym przepisem określającym ustrojowe standardy dopuszczalności przenoszenia kompetencji prawodawczych na organ egzekutywy. Przepis ten statuuje konstytucyjne zasady wydawania rozporządzeń. Są one źródłami prawa powszechnie obowiązującego (*vide* art. 87 ust. 1 Konstytucji), mogą więc kształtować sytuację prawną obywateli, osób prawnych czy samorządów, a w szczególności być podstawą prawną dla wydawania aktów i decyzji administracyjnych o indywidualnym charakterze (por. L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, wyd. 15, Warszawa 2011, s. 135). Należy jednak zaznaczyć, że rozporządzenia mają charakter podstawowych aktów wykonawczych, co skutkuje daleko idącymi ograniczeniami zarówno w ich stanowieniu, jak

i kształtowaniu ich treści. Istota rozporządzenia, jako aktu wykonawczego do ustawy, jest zdeterminowana trzema podstawowymi warunkami: 1) wydania rozporządzenia na podstawie wyraźnego, to jest opartego nie tylko na domniemaniu i wykładni celowościowej, szczegółowego upoważnienia ustawy w zakresie określonym w upoważnieniu, 2) wydania rozporządzenia co do przedmiotu i treści normowanych stosunków, w granicach udzielonego przez ustawodawcę upoważnienia do wydania tego aktu i w celu wykonania ustawy, 3) niesprzeczności treści rozporządzenia z normami Konstytucji oraz z ustawą, na podstawie której zostało wydane, a także z wszystkimi obowiązującymi ustawami, które w sposób bezpośredni lub pośredni regulują materie będące przedmiotem rozporządzenia (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 lutego 2010 r., sygn. P 16/09, OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 12 oraz L. Garlicki, *Polskie prawo (...)*, s. 137-138).

W swym dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny przyjmował konsekwentnie, że brak stanowiska ustawodawcy w jakiejś sprawie, przejawiający się w braku lub nawet tylko nieprecyzyjności upoważnienia, musi być interpretowany jako nieudzielenie w danym zakresie kompetencji normodawczej. Upoważnienie nie może opierać się na domniemaniu objęcia swym zakresem materii w nim niewymienionych. Tego rodzaju zasadę Trybunał Konstytucyjny przyjął już w pierwszym wydanym przez siebie judykacie, jaki wydał w sprawie o sygn. U. 1/86 (orzeczenie z dnia 28 maja 1986 r., OTK w 1986 r., poz. 2)). Na gruncie Konstytucji z 1997 r., dzięki art. 92 ust. 1, wymagającemu, aby ustawa zawierała wytyczne dotyczące treści aktu wykonawczego, oraz ust. 2 tegoż przepisu, *expressis verbis* zakazującemu subdelegacji, doszło do zwiększenia rygoryzmu odnoszącego się do bezpośredniości związku między macierzystą ustawą a rozporządzeniem wykonawczym.

Trybunał Konstytucyjny wskazał, że w porządku prawnym, proklamującym zasadę podziału władz i opartym na prymacie ustawy jako

podstawowego źródła prawa powszechnie obowiązującego, parlament nie może w dowolnym zakresie przekazywać kompetencji prawodawczych organom władzy wykonawczej. Zasadnicza regulacja pewnej kwestii nie może być domeną przepisów wykonawczych, wydawanych przez organy nienależące do władzy ustawodawczej. Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie uznał za konstytucyjnie niedopuszczalne sformułowanie upoważnienia ustawowego, które w istocie upoważnia nie do wydania rozporządzenia w celu wykonania ustawy, ale pozwala na samodzielne uregulowanie całego kompleksu zagadnień, co do których w tekście ustawy nie ma żadnych bezpośrednich unormowań (zob. wyrok z dnia 31 marca 2009 r., sygn. K 28/08, OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 28 i cytowane tam orzecznictwo).

Prawidłowo skonstruowane upoważnienie musi ponadto odpowiadać wymogowi szczególności pod względem podmiotowym, przedmiotowym oraz treściowym.

Kontrola zgodności upoważnienia ustawowego do wydania rozporządzenia z art. 92 ust. 1 zdaniem drugim Konstytucji ogranicza się jednak do badania, czy w ustawie zawarto w ogóle jakieś wytyczne oraz czy sposób zredagowania wytycznych pozostaje w zgodzie z ogólnymi zasadami wyłączności ustawy i jest adekwatny do specyfiki regulowanej materii (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 26 października 1999 r., sygn. K. 12/99, OTK ZU nr 6/1999, poz. 120; 26 lipca 2004 r., sygn. U 16/02, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 70 oraz 31 marca 2009 r., sygn. K 28/08, *op. cit.*).

W art. 92 Konstytucji nie zostało zdefiniowane pojęcie wytycznych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 lutego 2010 r., sygn. K 15/09, OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 11). Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie przyjął, iż „wytyczne” to wskazania zawarte w ustawie dotyczące materialnego kształtu regulacji, która ma być zawarta w rozporządzeniu. Wytyczne mają mieć charakter merytoryczny. Wytyczne dotyczące treści aktu wykonawczego mogą mieć charakter „negatywny”, tzn. ze wszystkich

wchodzących w rachubę rozstrzygnięć podmiotu wydającego rozporządzenie wyklucza się te, których ustawodawca sobie nie życzy, jak i charakter pozytywny (np. wskazując kryteria, którymi powinien kierować się organ wydający rozporządzenie, normując przekazany mu zakres spraw). Ustawa musi zawierać pewne wskazania wyznaczające treści, które mają być zawarte w rozporządzeniu albo eliminujące pewne treści (kierunki rozwiązań) [*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 31 marca 2009 r., sygn. K 28/08, *op. cit.*; 16 lipca 2009 r., sygn. K 36/08, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 111 i 11 lutego 2010 r., sygn. K 15/09, *op. cit.*].

Podkreślić przy tym należy, że wytyczne nie muszą być zawarte w przepisie formułującym upoważnienie do wydania rozporządzenia. Mogą się one znajdować w innych przepisach ustawy, o ile tylko pozwala to na precyzyjne zrekonstruowanie ich treści (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 26 października 1999 r., sygn. K. 12/99, OTK ZU nr 6/1999, poz. 120; 17 października 2000 r., sygn. K. 16/99, OTK ZU nr 7/2000, poz. 253 oraz 31 marca 2009 r., sygn. K 28/08, *op. cit.*). W ustawie powinna być zawarta jakaś treść dyrektywna, której wykonaniu przepisy rozporządzenia mają służyć, a upoważnienie powinno być na tyle szczegółowe, aby czytelny był zamiar ustawodawcy (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 lutego 2006 r., sygn. P 22/05, OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 16).

Minimum treściowe wytycznych nie ma przy tym charakteru stałego i jest wyznaczane *a casu ad casum*, stosownie do regulowanej materii i jej związku z sytuacją obywatela. Sposób formułowania wytycznych, zakres ich szczegółowości oraz zawarte w nich treści są w zasadzie sprawą ustawodawcy (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 czerwca 2008 r., sygn. P 23/07, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 82).

Nawiązując do zasygnalizowanej już potrzeby rozważenia, czy w niniejszej sprawie nie zachodzi konieczność umorzenia postępowania ze względu na wystąpienie przesłanki *ne bis in idem*, należy przypomnieć, że powołanym wyrokiem z dnia 7 września 2010 r., sygn. P 94/08, Trybunał Konstytucyjny orzekł, że przepis § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. jest zgodny z art. 2 oraz z art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji.

Zgodnie z ustalonym stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego, *zasada ne bis in idem* wyraża zakaz orzekania (o zgodności – przyp. wł.) tego samego przedmiotu z tym samym wzorcem kontroli. Zasada ta z jednej strony, stabilizuje sytuację powstałą w wyniku ostatecznego orzeczenia jako formalnie prawomocnego, z drugiej zaś, nie zamyka drogi do dalszego procedowania przed Trybunałem pod warunkiem wskazania innych, niż dotychczas badane, wzorców kontroli. Z tego względu zastosowanie zasady *ne bis in idem* znajduje pełne uzasadnienie w przypadku wcześniejszego orzeczenia Trybunału o zgodności badanego przedmiotu ze wskazanym wzorcem kontroli lub w przypadku, gdy Trybunał uznał wskazany wzorzec za nieadekwatny do badania danego przedmiotu kontroli, czyli w sytuacjach gdy przedmiot badania pozostaje nadal w systemie prawa (postanowienie z dnia 12 kwietnia 2012 r., sygn. P 33/11, OTK ZU nr 4/A/2012, poz. 47). Uzupełniając przedstawione wyżej rozumienie tej zasady, Trybunał akcentował jej aspekt pragmatyczny wielokrotnie podkreślając, że zasada *ne bis in idem* – rozumiana w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym z uwzględnieniem specyfiki tego postępowania – jest instytucją, która ma na celu zapewnienie stabilizacji sytuacji powstałych w wyniku ostatecznego orzeczenia. Rozważając, czy w danej sprawie zasada ta znajdzie zastosowanie, Trybunał Konstytucyjny dokonuje oceny tej sprawy w kategoriach pragmatycznych, oceniając za każdym razem celowość prowadzenia postępowania i orzekania w kwestii, która została już jednoznacznie i ostatecznie rozstrzygnięta przez ten organ. Zdaniem Trybunału, tak rozszerzenie przedmiotu skargi, jak również wzorców

jej kontroli nie oznacza zatem *per se* konieczności jej merytorycznego rozpoznania (por. np. postanowienia Trybunału Konstytucyjnego: z 25 lutego 2010 r., sygn. K 31/09, OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 19; 4 maja 2006 r., sygn. SK 53/05, OTK ZU nr 5/A/2006, poz. 60; z 24 października 2005 r., sygn. SK 2/06, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 141; z 29 maja 2006 r., sygn. P 29/05, OTK ZU nr 5/A/2006, poz. 61; z 24 października 2006 r., sygn. SK 27/06, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 143; z 23 października 2006 r., sygn. SK 66/05, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 139).

Problem konstytucyjny, postawiony w sprawie P 94/08, polegał na tym, że – w ocenie zadającego pytanie prawne Naczelnego Sądu Administracyjnego – zgodnie z § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., stawka podatku akcyzowego dla sprzedaży oleju opałowego określona na podstawie tegoż przepisu, tj. w akcie podustawowym, mogłaby przekroczyć wysokość tej stawki określonej w art. 37 ust. 1 u.p.t.u.a. Prowadziłoby to do niezgodności z art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji, a to z uwagi na naruszenie zasady wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego. Odnosząc się do tego zarzutu, w uzasadnieniu wyroku w sprawie P 94/08 Trybunał Konstytucyjny podkreślił m.in., że wobec potencjalnego charakteru przekroczenia przez stawkę podatku określoną w rozporządzeniu stawki ustawowej oraz niewykazania takiego naruszenia w rozpoznawanej sprawie, domniemanie konstytucyjności przepisu § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. nie zostało obalone, a kwestionowany przepis odsyłający nie narusza zasady wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego.

W jednym z zarzutów (*vide* – pkt 3 *petitum* skarg), skierowanych w niniejszej sprawie wobec § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., Skarżąca podnosi istnienie identycznego problemu konstytucyjnego i powołuje w zasadzie te same wzorce kontroli, tj. art. 84 i art. 217 Konstytucji RP. Powołanie jako podstawowego wzorca kontroli art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji (a tym bardziej art. 21 ust. 1 ustawy zasadniczej) nie wprowadza w tym

przypadku istotnego zróżnicowania kryteriów oceny, gdyż – z uwagi na wskazaną już specyfikę konstytucyjnej kontroli unormowań podatkowych – istota kontroli w tym przypadku sprowadza się do oceny prawidłowości formy nakładania obowiązków podatkowych. Zasadna wydaje się też konstatacja, że wnioski Skarżącej o poddanie kontroli w tym kontekście nie tylko § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., lecz również § 5 pkt 1 tego aktu wykonawczego, nie powoduje znaczącej zamiany przesłanek warunkujących rozstrzygnięcie przedmiotowego problemu konstytucyjnego. W dyspozycji przepisu § 6 ust. 5 zawarty jest bowiem wyraźny nakaz odpowiedniego stosowania tegoż § 5.

Należy przy tym zauważyć, że przedstawiona przez Skarżącą argumentacja, mająca wskazywać na realność przekroczenia wysokości stawki ustawowej przez stawkę z rozporządzenia, wydaje się być wadliwa i nie wynika z niej potrzeba przeprowadzenia – po raz kolejny – kontroli zaskarżonego przepisu (por. str. 14-19 pisma Ministra Finansów z dnia 26 lutego 2013 r., *op. cit.*).

Zasadne staje się więc przedstawienie stanowiska, że w części dotyczącej badania zgodności § 6 ust. 5 i § 5 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., w zakresie, w jakim przepisy te określać mają realnie wyższą stawkę podatku akcyzowego w porównaniu do maksymalnej stawki przewidzianej w art. 37 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u.a., z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (pkt 3 *petitum* skarg), postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym – ze względu na zbędność wydania wyroku.

Odmienna sytuacja zachodzi w zakresie dwóch pozostałych zarzutów podniesionych przez Skarżącą. W sprawie P 94/08 zarzut niezgodności § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. z art. 2 Konstytucji polegał na zakwestionowaniu poprawności odesłania, zawartego w tym przepisie rozporządzenia. Przepis ów, nakazujący odpowiednie stosowanie § 5 tegoż rozporządzenia, przewidującego trzy stawki podatku akcyzowego, miał być niezgodny z zasadą poprawnej

legislacji ze względu na brak jednoznacznego określenia stawki podatkowej. W odniesieniu do tego zarzutu Trybunał Konstytucyjny uznał, że kwestionowany przepis odsyłał do stosowania poszczególnych stawek w sposób wyraźny i jednoznaczny. Nie występuje zatem nieokreśloność tegoż przepisu.

Omówione już zarzuty, podniesione w niniejszej sprawie przez Skarżącą w punktach 1 i 4 *petitum* skarg, oraz dotycząca tych zarzutów argumentacja, odnoszą się odmiennych kontekstów ewentualnej niezgodności § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji. W tym zakresie brak jest zatem podstaw do umorzenia postępowania w rozpoznawanej sprawie – ze względu na brak przesłanki *ne bis in idem*.

Przepisy u.p.t.u.a. oraz rozporządzeń wykonawczych do tej ustawy, dotyczące zasad opodatkowania sprzedaży oleju opałowego, były ponadto przedmiotem kontroli konstytucyjnej w innych sprawach. I tak, wyrokiem z dnia 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07 (*op. cit.*), Trybunał Konstytucyjny orzekł, że § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 i § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 148, poz. 1655 ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2001 r.) są zgodne z art. 22 oraz art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji. W konsekwencji, Trybunał przyjął też zgodność zaskarżonych przepisów z art. 64 ust. 2 i ust. 3 Konstytucji. Rozporządzenie z 2001 r. zostało wydane w oparciu o te same upoważnienia ustawowe, które były podstawą wydania rozporządzenia z 2002 r. Zakwestionowane przepisy dotyczyły zasad opodatkowania sprzedaży oleju opałowego w wypadku dokonywania takiej sprzedaży przy użyciu odmierzacza paliw. Zdaniem podmiotu skarżącego, przepisy te eliminowały ustawowe rozróżnienie stawek podatku akcyzowego dla olejów opałowych i olejów napędowych poprzez takie ukształtowanie, bez wymaganego upoważnienia ustawowego, przepisów rozporządzeń w sprawie podatku akcyzowego, że w przypadku sprzedaży oleju opałowego na stacji paliw nie

było możliwe zastosowanie stawki właściwej dla sprzedawanego wyrobu akcyzowego.

Odnosząc się do tych zarzutów Trybunał stwierdził, że ustanawianie zwolnień z obowiązku podatkowego i zasad ich udzielania pozostaje w granicach swobody ustawodawcy. Ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym określiła wysokość stawek podatkowych i zezwoliła na obniżenie tych stawek zgodnie z zasadami wynikającymi z ustawy. Zdaniem Trybunału, rozporządzenie Ministra Finansów z 2001 r. nie naruszało zatem art. 217 Konstytucji, albowiem nie wkraczało ono w sferę istotnych elementów stosunku podatkowego ustalonych w u.p.t.u.a. Wobec spełnienia przez ustawową regulację wymogów określonych w art. 217 Konstytucji, dopuszczalne było ustawowe odesłanie do regulacji w drodze rozporządzenia szczegółowych kwestii związanych z podatkiem. Trybunał przyjął też, że rozporządzenie z 2001 r. było zgodne z zasadami wyrażonymi w art. 92 ust. 1 Konstytucji, gdyż zostało wydane w celu wykonania ustawy i normowało materie określone w upoważnieniu zgodnie z przepisami ustawy.

Z kolei, postanowieniem z dnia 25 stycznia 2011 r., sygn. P 5/08 (OTK ZU nr 1/A/2011, poz. 3), Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie w sprawie pytania prawnego Naczelnego Sądu Administracyjnego, czy po 1 stycznia 2003 r. przepisy § 6 ust. 1 pkt 2 i ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. były zgodne z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 u.p.t.u.a. oraz z art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. a ustawy, a także z art. 2, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji, w związku ze wspomnianą uprzednio zmianą art. 37 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u.a. oraz dodaniem w tym akcie prawnym art. 35a. Zadający wówczas pytanie prawne Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że art. 37 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u.a., w brzmieniu obowiązującym w dniu wydania zakwestionowanego rozporządzenia, upoważniał Ministra Finansów jedynie do zwalniania niektórych wyrobów od akcyzy, bez możliwości określania warunków stosowania tych zwolnień. Podobny był zakres upoważnienia zawartego w art. 37 ust. 2 pkt 1 u.p.t.u.a.,

który przyznawał Ministrowi Finansów jedynie uprawnienie do obniżania stawek akcyzy, bez możliwości określania warunków ich stosowania.

Zdaniem NSA, również przepisy zawierające wytyczne do wykonania art. 37 ust. 2 oraz art. 38 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, tj. odpowiednio – ust. 4 i 3 tych artykułów, nie nawiązywały do kwestii związanych z materią uregulowaną w § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. Sąd pytający wskazał ponadto, że w innych przepisach ustawy o podatku od towarów i usług nie było w tym czasie regulacji dotyczącej uzyskiwania przez sprzedawcę wyrobu akcyzowego (w tym oleju opałowego) oświadczeń od nabywców o przeznaczeniu takiego wyrobu oraz konsekwencji braku spełnienia takich warunków.

W tej sytuacji, zdaniem NSA, w dniu wejścia w życie rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. brak było podstaw ustawowych do uregulowania materii zawartej w § 6 ust. 1 pkt 2 i ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r., w tym w szczególności do określenia warunków stosowania zwolnień niektórych wyrobów od akcyzy w postaci uzyskania przez sprzedawcę określonych wyrobów oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu oleju na cele opałowe oraz konsekwencji braku spełnienia takich warunków.

Sąd pytający podniósł też, że w konsekwencji nowelizacji upoważnienia do wydania rozporządzenia, powstało pytanie, czy po jej wejściu w życie, tj. od dnia 1 października 2002 r., przepisy zakwestionowanego rozporządzenia, stanowiące wykonanie art. 37 ust. 2 pkt 1 i 2 (dotyczące obniżenia stawek akcyzy oraz zwolnienia od akcyzy niektórych wyrobów), nadal obowiązywały. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał w tym kontekście na regułę walidacyjną, zgodnie z którą, jeżeli zmieniono treść przepisu upoważniającego do wydania aktu w taki sposób, że zmieniono materię aktu, do wydania którego określony podmiot uzyskał wcześniej upoważnienie, oraz zmieniono zakres spraw, które przekazano do uregulowania, lub zmieniono wytyczne dotyczące treści aktu wykonawczego, to akt wykonawczy przestaje obowiązywać.

Orzekając w tej sprawie Trybunał Konstytucyjny przyjął jednak, że nie została spełniona przesłanka funkcjonalna pytania prawnego. Stan faktyczny badanej wówczas sprawy obejmował zdarzenia zaistniałe w okresie stycznia i lutego 2003 r. Ocena konstytucyjności i legalności wprowadzenia rozporządzenia z 2002 r. musiałaby być dokonana natomiast na podstawie stanu prawnego obowiązującego na dzień wydania rozporządzenia, tj. 22 marca 2002 r., niezależnie od wskazanej przez sąd pytający daty granicznej zaskarżenia. Ewentualne orzeczenie Trybunału obejmowałoby więc jedynie okres od 26 marca 2002 r. do 30 września 2002 r., tj. do wejścia w życie przepisu nowelizującego brzmienie art. 37 ust. 2 u.p.t.u.a., a więc nie miałoby wpływu na treść orzeczenia sądu pytającego. Odnosząc się do kwestii mocy obowiązującej rozporządzenia z 2002 r. po dniu 30 września 2002 r., Trybunał uznał natomiast, że problem ten należy do sfery stosowania prawa i jako taki nie mógłby być przedmiotem Jego merytorycznej oceny. Te konstatacje Trybunału Konstytucyjnego dały podstawę do umorzenia postępowania w sprawie P 5/08 na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym – ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Skarżąca nie kwestionuje, że przedstawione wyżej ulgi i zwolnienia mają charakter preferencji podatkowych. Istota jej zarzutu sprowadza się jedynie do zanegowania kompetencji Ministra Finansów do określenia – w akcie wykonawczym – zasad stosowania tych ulg i zwolnień, a konkretnie wprowadzenia obowiązku uzyskania przez sprzedawcę oświadczeń nabywców oleju, zgodnych z wymogami określonymi (w Jej przypadku) w § 6 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r.

Przechodząc do oceny zgodności § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 i art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 u.p.t.u.a. z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, należy w pierwszej kolejności podkreślić

znaczenie następujących wniosków, które wynikają z przedstawionych wyżej poglądów i ocen.

Po pierwsze, Konstytucja nie formułuje w istocie zasady zupełności ustawowej w dziedzinie prawa podatkowego, ale zasadę wyłączności ustawy dla normowania istotnych elementów stosunku podatkowego (*vide – Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zagadnień związanych z procesem legislacyjnym*, opracowanie Biura Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2012 r., s. 86).

Po drugie, zarówno w przypadku określenia kategorii podmiotów zwolnionych od podatku, jak i uszczegółowienia (detalizacji) w rozporządzeniu zasad przyznawania ulg podatkowych określonych w ustawie, ustawodawca ma – przy poszanowaniu ogólnych zasad konstytucyjnych – szeroką swobodę działania (por. też – W. Sokolewicz, uwagi do art. 217, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, *op. cit.*, s. 31 i 35).

Po trzecie, w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ugruntował się pogląd że przy ocenie konstytucyjności kompetencji prawotwórczej do wydania badanego przepisu i trybu jego ustanowienia miarodajny jest stan normatywny z dnia wydania przepisu (postanowienie z dnia 25 stycznia 2011 r., P 5/08, *op. cit.*; por. też wyrok z dnia 26 października 1999 r., sygn. K. 12/99, *op. cit.* i powołane tam wcześniejsze orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego).

W tym kontekście zaważyć należy, że podstawowe elementy stosunku podatkowego Skarżącej zostały uregulowane na poziomie ustawy. Zgodnie z art. 34 ust. 1 u.p.t.u.a., opodatkowaniu podatkiem akcyzowym (akcyzie) podlegały czynności określone w art. 2 tej ustawy, dotyczące wyrobów akcyzowych wymienionych w załączniku nr 6 do tej ustawy. Z kolei, art. 2 ust. 1 u.p.t.u.a. określał, że opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlegała sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a w art. 35 ust. 1 u.p.t.u.a. ustawodawca wskazał podmioty, na które

nałożony zostały obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym, wśród nich sprzedawców wyrobów akcyzowych (pkt 3). Przepis art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. a u.p.t.u.a precyzował natomiast moment powstania tego obowiązku dla sprzedawców oleju opałowego na cele inne niż opałowe. W artykule 37 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.a. ustawodawca ustalił wysokość podstawowych stawek podatku akcyzowego dla poszczególnych wyrobów obciążonych tą daniną publiczną.

Upoważnienia dla Ministra Finansów, zawarte w art. 37 ust. 2 pkt 2 i art. 38 ust. 2 pkt 2a u.p.t.u.a., uprawniały ten podmiot do zastosowania szeroko pojętych ulg podatkowych. Jak już wskazano, w swoim dotychczasowym orzecznictwie, dotyczącym problematyki ulg w podatku akcyzowym w obrocie olejami opałowymi, Trybunału Konstytucyjny dwukrotnie wypowiedział się, że wprowadzenie takich ulg w drodze rozporządzenia nie daje podstaw do przyjęcia, iż doszło do przekazania do regulacji w akcie podustawowym materii zastrzeżonej dla ustawy podatkowej, dotyczącej istotnych elementów stosunku podatkowego. Szczególnie wyraźnie stanowisko to zostało sformułowane w powołanym wyroku z dnia 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, w którym, po przeanalizowaniu rozwiązań zawartych w rozporządzeniu z 2001 r. (a dotyczących, jak wspomniano, obowiązywania preferencji podatkowych w wypadku sprzedaży oleju opałowego przy użyciu odmierzacza paliw) Trybunał uznał, że przekazanie do regulacji w tym akcie wykonawczym zasad zwolnienia z obowiązku podatkowego jest zgodne z art. 217 Konstytucji.

Opierając się na przedstawionych wyżej poglądach i ocenach zasadnie więc można przyjąć, że upoważnienie Ministra Finansów do uregulowania w drodze rozrządzenia materii, określonych w art. 37 ust. 2 pkt 2 i art. 38 ust. 2 pkt 2a u.p.t.u.a., nie narusza zasady wyłączności ustawy w prawie podatkowym, a tym samym zaskarżone przepisy § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. są zgodne z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.

Kolejnym warunkiem konstytucyjności rozporządzenia jest jego zgodność z zasadami przekazywania kompetencji prawodawczych, wynikającymi z art. 92 ust. 1 Konstytucji. W tym kontekście Skarżąca podnosi, że określony przez art. 37 ust. 2 u.p.t.u.a. zakres spraw, przekazanych do uregulowania w rozporządzeniu, nie uprawniał Ministra Finansów do określania warunków stosowania tych zwolnień.

Odnosząc się do tej tezy należy jednak zauważyć, że ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym oraz ma względną swobodę w dziedzinie kształtowania dochodów i wydatków państwa. Ma zatem, wynikającą z zasady podziału władz (art. 10 Konstytucji), swobodę w kształtowaniu obowiązków podatkowych obywateli i innych podmiotów. Jest to konsekwencją uznania nakładania podatków za kluczowy instrument kształtowania polityki państwa. Swoboda przysługująca ustawodawcy – co należy przypomnieć – rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza gdy chodzi o ich znoszenie lub ograniczanie (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, *op. cit.* oraz wskazane tam orzecznictwo). Kwestia politycznej lub ekonomicznej zasadności (celowości) przyjętych w tym zakresie rozwiązań pozostaje w zasadzie poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6). Ustawodawca nie ma przy tym konstytucyjnego obowiązku wprowadzania regulacji dotyczącej ulg i zwolnień podatkowych. Ustawodawca może swobodnie decydować o ulgach i zwolnieniach podatkowych, ponieważ o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47). Wydaje się, że w zakresie dotyczącym wprowadzenia w akcie wykonawczym regulacji zawierających rozwinięcie unormowań ustawowych dotyczących zwolnień i ulg podatkowych,

normodawcy również przysługuje pewna swoboda regulacyjna, oczywiście o ile przyjęte rozwiązania mieszczą się w granicach upoważnienia ustawowego i nie naruszają konstytucyjnych zasad, w oparciu o które zostały sformułowane formalne i materialne ograniczenia dotyczące przepisów podatkowych.

Należy też ponownie podkreślić, że dla rozstrzygnięcia sprawy Skarżącej, która – pod warunkiem spełnienia wymogów wynikających z § 6 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. – korzystać mogła ze zwolnienia z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym, istotne znaczenie miały unormowania przewidziane w § 12 ust. 1 pkt 1 tego aktu wykonawczego. Źródłem upoważnienia do wydania rozporządzenia w tym zakresie był art. 38 ust. 2 pkt 2a u.p.t.u.a., w którym ustawodawca przyznał Ministrowi Finansów uprawnienie do zwolnienia, w drodze rozporządzenia, z obowiązku podatkowego niektórych grup podatników, których obciążenie podatkiem akcyzowym powodowałoby podwójne obciążenie ich tym podatkiem, zagrażałoby ich interesowi lub interesowi publicznemu. Należy więc przyjąć, że w ten sposób ustawodawca określił zakres przedmiotowy upoważnienia, albowiem wskazał sytuacje, których może dotyczyć rozporządzenie, a ponadto jednocześnie określił ogólne zasady dopuszczalności tego rodzaju zwolnień. W powołanym wyroku z dnia 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, Trybunał Konstytucyjny uznał, że taka konstrukcja upoważnienia do określania zasad zwolnień od obowiązku podatkowego nie narusza zasad wynikających z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Odnosząc się do spełnienia warunku zamieszczenia wytycznych dotyczących treści aktu wykonawczego, należy zauważyć, że w art. 37 ust. 4 u.p.t.u.a. zostały zawarte wytyczne do określenia w akcie wykonawczym ulg podatkowych, zaś art. 38 ust. 3 u.p.t.u.a. zawiera wytyczne, jakimi powinien być kierować się Minister Finansów, wydając rozporządzenie dotyczące zwolnienia niektórych grup podatników z obowiązku podatkowego.

Podkreślić przy tym należy, że pewna ogólność sformułowań z art. 37 ust. 4 i art. 38 ust. 3 u.p.t.u.a. musi być rozpatrywana z uwzględnieniem okoliczności, iż założenia ustawy budżetowej (również w zakresie dochodów z tytułu podatków pośrednich), wymienione jako jedna z determinant działania Ministra Finansów, zależą w znacznej mierze od sytuacji gospodarczej i finansowej państwa, w jakiej realizowana jest określona polityka, w tym fiskalna. W pewnym zakresie owe determinanty zawężyły więc *in concreto* swobodę Ministra Finansów w kształtowaniu treści rozporządzenia i częściowo pomniejszyły następstwa pewnej ogólności wytycznych zawartych w art. 37 ust. 4 i art. 38 ust. 3 u.p.t.u.a.

Należy ponadto zgodzić się ze stanowiskiem Ministra Finansów, który wskazuje, że za źródło uregulowań, zawartych w § 6 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., może być przyjęty również art. 32 ust. 1 i 5 u.p.t.u.a, określający podstawowe zasady dokumentowania sprzedaży i zawierający delegację do wydania rozporządzenia, regulującego szczegółowe zasady obowiązujące w tej sferze. Przepis ten, którego ust. 5 stanowił jedną z podstaw rozporządzenia z 2002 r., w chwili wydania tego aktu wykonawczego brzmiał:

Art. 32. 1. Podatnicy, z zastrzeżeniem ust. 2, obowiązani są wystawiać fakturę stwierdzającą w szczególności sprzedaż towarów, jej datę, cenę jednostkową bez podatku, wartość sprzedaży, kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy.(...)

5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowe zasady wystawiania faktur, dane, które powinny zawierać, oraz sposób i okres ich przechowywania, a także może określić wzory tych faktur dla wszystkich lub niektórych rodzajów czynności, uwzględniając:

- 1) konieczność odpowiedniego dokumentowania sprzedaży towarów i identyfikacji czynności dokonanych przez poszczególnych podatników,*
- 2) potrzebę zapewnienia kontroli prawidłowości rozliczania podatku,*
- 3) stosowane techniki rozliczeń,*

4) specyfikę niektórych rodzajów działalności związanej z ilością lub rodzajem wykonywanych czynności.

Unormowania te pewnym w stopniu determinowały zakres danych, które sprzedawca oleju opałowego winien był ustalić i zamieścić w dokumentacji transakcji (por. str. 12-13 pisma Ministra Finansów z dnia 26 lutego 2013 r., *op. cit.*).

Mając na uwadze poglądy dotyczące dopuszczalności unormowania wytycznych nie tylko w przepisie upoważniającym, lecz i w całej ustawie, wskazań do materialnego kształtu regulacji związanej z warunkami stosowania zwolnień można poszukiwać także w art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. a u.p.t.u.a. Z przepisu tego można bowiem wyprowadzić wniosek, że ustawodawca nie wyklucza zwolnienia sprzedaży oleju opałowego na cele inne niż opałowe z opodatkowania w drodze aktu wykonawczego (*vide* – poglądy Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, przedstawione w uzasadnieniu postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 stycznia 2011 r., sygn. P 5/08, *op. cit.*).

Należy więc przyjąć, że przedstawione wyżej rozważania dostarczają wystarczającej argumentacji do zajęcia stanowiska przyjmującego zgodność kontrolowanych przepisów rozporządzenia z 2002 r. z art. 92 ust. 1. Konstytucji RP.

Wbrew twierdzeniom Skarżącej, jednoznacznej argumentacji przemawiającej za niekonstytucyjnością zaskarżonych rozwiązań nie dostarcza też orzecznictwo sądów administracyjnych. Pogląd o braku podstawy ustawowej do uregulowania materii zawartej w § 6 ust. 1 i ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. był co prawda obecny w judykaturze, lecz nie był to pogląd dominujący. Po rozstrzygnięciu Trybunału Konstytucyjnego, zapadłym w sprawie P 94/08, Naczelny Sąd Administracyjny jednolicie przyjmuje natomiast tezę o konstytucyjności przepisów rozporządzenia z 2002 r., w tym § 6 ust. 1 i ust. 5 tego aktu wykonawczego (*vide* – wyroki: z dnia 25 maja 2012 r., sygn. I FSK

1327/10 i z dnia 22 marca 2012 r., sygn. I FSK 415/11, www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

Przedstawione wyżej oceny i poglądy upoważniają więc do przedstawienia stanowiska, że § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz w związku z art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Stanowisko to oparte jest na wynikach analizy stanu normatywnego istniejącego w chwili wydania rozporządzenia. Należy przy tym zaznaczyć, że brak jest podstaw do rozważania kwestii konstytucyjności kompetencji prawotwórczej do wydania i trybu ustanowienia § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 października 2002 r. W przedmiotowej sprawie tym bardziej brak jest podstaw do rozważania przez Trybunał Konstytucyjny zasadności podnoszonych przez Skarżącą wątpliwości co do mocy obowiązującej rozporządzenia z 2002 r. po dniu 30 września 2002 r., bowiem tego rodzaju kwestie należą do sfery stosowania prawa i nie podlegają kognicji Trybunału.

Postępowanie w tym zakresie podlega więc umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym – ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Skarżąca zarzuca również niezgodność § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. 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, co powoduje powstanie obowiązku zapłaty akcyzy po stronie sprzedającego

(odpowiedzialność sprzedawcy za nierzetelność nabywcy). Spółka podnosi, że konstrukcja, zakładająca obciążenie podatnika ryzykiem skutków nieprawidłowości, których dopuszcza się niezależna od niego osoba, oznacza niedopuszczalne w państwie prawa obciążenie sprzedawcy oleju opałowego podatkową odpowiedzialnością za nierzetelność nabywcy, skutkujące pozaustawową ingerencją w sferę własności podatnika. Podkreśla przy tym, że – na gruncie regulacji przyjętej w rozporządzeniu z 2002 r. – nawet uzyskanie przez sprzedawcę oświadczenia od kontrahenta o przeznaczeniu oleju opałowego na cele grzewcze nie gwarantuje sprzedawcy zwolnienia od akcyzy, gdy oświadczenie to zawiera nierzetelne dane wskazane przez podmiot podający się za nabywcę oleju. Zdaniem Skarżącej, jej sytuacja jest adekwatna do sytuacji podmiotu określonego w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03, w którym Trybunał wypowiedział następujący pogląd: *Jeżeli formułuje się pewne uprawnienia w postaci tzw. praw warunkowych, to nie można wprowadzać takich warunków, które nie zależą w żaden sposób od zachowania podatnika oraz nie ma on prawnych możliwości ustalenia, czy warunki te są spełnione. Odmienne ujęcie oznaczałoby przenoszenie na podatnika ryzyka skutków nieprawidłowości, których dopuściła się inna, niezależna od podatnika osoba* (OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33). Skarżącą dopatruje się w tym naruszenia wywiedzionej z art. 2 Konstytucji zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz wynikającej z tego przepisu ustawy zasadniczej zasady sprawiedliwości społecznej – naruszenia prowadzącego do niekonstytucyjnej ingerencji w prawo własności.

Analiza zaskarżonej regulacji § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. wskazuje, że jej celem było pozbawienie ekonomicznego sensu wszelkich działań polegających na zbywaniu oleju opałowego z przeznaczeniem do jego późniejszego wykorzystania w celach innych niż opałowe. Zaskarżona regulacja miała zatem znaczenie prewencyjne, mając niejako „czynić z góry”

nieopłacalnymi próby uzyskania nieopodatkowanych korzyści majątkowych w następstwie wykorzystywania oleju opałowego (zdecydowanie tańszego) do celów napędowych. Podkreślić należy, że dane zawarte w oświadczeniu, o którym mowa w § 6 ust. 1 pkt 1 (i pkt 2) rozporządzenia z 2002 r., umożliwiały organom podatkowym skuteczną kontrolę faktycznego sposobu wykorzystania oleju opałowego, a tym samym weryfikację zasadności zwolnienia z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym lub zastosowania niższej stawki akcyzy. W razie niespełnienia tych warunków sprzedawca musiał bowiem uiścić podatek akcyzowy w wysokości takiej, jak przy sprzedaży olejów silnikowych. Kwestionowana regulacja, wyłączając możliwość zastosowania preferencji podatkowych, miała na celu doprowadzenie do prawidłowej realizacji obowiązku podatkowego.

Przyjęte rozwiązanie wydaje się być przy tym zgodne z logicznym i znajdującym potwierdzenie w zasadach doświadczenia życiowego związku między rzetelnością danych zawartych w oświadczeniach o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe a uzasadnionym korzystaniem przez podatników ze zwolnień podatkowych przy obrocie olejami opałowymi.

Okolicznością uzasadniającą rygorystyczne rozwiązanie przyjęte w kwestionowanej regulacji jest także charakter prawny stawki podatkowej, stosowanej przy opodatkowaniu w razie niespełnienia warunku dotyczącego złożenia przez nabywcę oleju oświadczenia o jego przeznaczeniu na cele opałowe. Nie można uznać bowiem, że zastosowanie wysokiej stawki podatkowej podatku akcyzowego w przypadku przewidzianym w § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. ma charakter sankcji podatkowej.

Zwolnienie z podatku akcyzowego przy sprzedaży oleju na cele opałowe miało bowiem charakter rozwiązania preferencyjnego, dopuszczalnego jedynie pod określonymi warunkami. Niespełnienie tych warunków powodowało jedynie utratę owych preferencji i obowiązek zapłaty podatku akcyzowego na

ogólnych zasadach przewidzianych w ustawie, tj. przy zastosowaniu stawek podatkowych, obowiązujących dla olejów przeznaczonych na cele napędowe. Utrata preferencji nie jest sankcją, gdyż podatnik musi jedynie zapłacić podatek na zasadach ogólnych.

Odnosząc się do racjonalności przyjętej przez ustawodawcę konstrukcji preferencji podatkowych w zakresie obrotu olejami opałowymi, Trybunał Konstytucyjny orzekł: (...) *zróżnicowanie podatkowe dotyczące sprzedaży oleju związane z podziałem na napędowy i opałowy jest oparte na kryterium relewantnym z punktu widzenia społecznego i gospodarczego. Przeznaczenie produktu uzasadnia traktowanie jego nabywców według jednakowej miary, w zależności od preferencji, których ustalenie należy do ustawodawcy* (wyrok z dnia 17 listopada 2010 r., sygn. akt SK 23/07, *op. cit.*). Jednocześnie Trybunał podtrzymał pogląd, że *ustawodawca może swobodnie decydować o ulgach i zwolnieniach podatkowych, ponieważ o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne*” (*ibidem*). Kierując się tymi przesłankami, Trybunał uznał, że *[z] tej perspektywy ingerencja ustawodawcy nie może być uznana za arbitralną i nieproporcjonalną, gdyż dobro chronione, jakim jest rzetelność obrotu, pozostaje oczywiście wyższe aniżeli dobro poświęcane* (...) [*ibidem*].

W świetle przedstawionych wyżej wywodów nie może budzić wątpliwości, że ustawodawca, kierując się koniecznością zapewnienia rzetelności i bezpieczeństwa podatkowego obrotu olejami opałowymi, może wprowadzać szczególne obowiązki w tym zakresie. W zbliżonym do będącego przedmiotem oceny w niniejszej sprawie stanie normatywnym Trybunał Konstytucyjny uznał, że obowiązek dochowania szczególnych wymogów formalnych w obrocie olejem opałowym nie może być uznany za obostrzenie powodujące dolegliwe skutki uboczne dla podmiotów zobowiązanych do przestrzegania tych obowiązków. Przewidziane w kwestionowanej regulacji rozwiązanie pozwalające, jak już wskazano, na kontrolę prawidłowości

korzystania przez podatników ze zwolnienia z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym, a tym samym zapobieganie bezpodstawnemu korzystaniu z tegoż zwolnienia, służyło przy tym interesowi publicznemu, rozumianemu jako zapewnienie równowagi budżetowej i należytego stanu finansów publicznych.

Nie można też uznać za trafne argumentów Skarżącej, że kwestionowane regulacje prawne nie spełniały warunku przewidywalności tego, w jakim stopniu ich realizacja może wpływać na ukształtowanie zakresu powinności podatkowych sprzedawcy oleju opałowego w poszczególnych sytuacjach prawnych.

Przede wszystkim sprzedawca oleju opałowego musiał być świadomy tego, że podstawowym warunkiem skorzystania przez niego z ulg podatkowych było posiadanie formalnie poprawnych (tj. zawierających wszystkie dane wskazane w § 6 ust. 2 rozporządzenia z 2002 r.) oświadczeń o przeznaczeniu oleju na cele opałowe. Już sam brak możliwości uzyskania takiego oświadczenia jednoznacznie przesądzał o niedopuszczalności stosowania preferencji podatkowych przy sprzedaży oleju na cele opałowe. Zaznaczyć przy tym należy, że sprzedawcy oleju opałowego mieli autonomię w wyborze, czy sprzedawać tenże olej z zastosowaniem zwolnienia podatkowego (a więc po niższej cenie), co wiązało się z obowiązkiem uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabytego oleju na cele opałowe i koniecznością weryfikowania jego danych, czy też sprzedawać olej opałowy z zastosowaniem stawek akcyzy jak dla oleju napędowego. W przypadkach, gdy zachodziło ryzyko nierzetelności, wadliwości czy też fikcyjności oświadczeń składanych przez nabywców oleju opałowego, sprzedający zawsze mógł odmówić sprzedaży takiego oleju z zastosowaniem preferencji podatkowych. Trafna wydaje się więc konstatacja, że przy zachowaniu podstawowego stopnia staranności i ostrożności, wymaganych w obrocie gospodarczym, sprzedawca był w stanie

zminimalizować zagrożenia dla własnej sytuacji prawnej, wynikające z przyjętych przez ustawodawcę rygorów obrotu olejami opałowymi.

Podnieść też należy, że w prawie podatkowym elementy obiektywne (przedmiotowe) dominują nad stroną subiektywną (podmiotową), np. dobrą wiarą lub zawinieniem. Obowiązek podatkowy ciąży bowiem na podatnikach niezależnie od ich wiedzy i przekonania (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257). Przepis art. 35 ust. 1 u.p.t.u.a. nie uzależniał zaś odpowiedzialności podatkowej podmiotów w nim wskazanych od dobrej lub złej wiary (*vide* – wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2010 r., sygn. I GSK 769/09, LEX nr 594596).

Nie wydaje się przy tym trafne powołanie się przez Skarżącą na okoliczności wynikające z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03. Przedmiotem rozstrzygnięcia w tej sprawie były uregulowania art. 32a u.p.t.u.a. i § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 27, poz. 268 ze zm.). Powołana przez Skarżącą teza Trybunału dotyczyła bowiem sytuacji, gdy określonych obowiązków dokumentacyjnych nie dopełnił inny (niż dany podatnik) podmiot uczestniczący w obrocie, który jednocześnie – w określonym zakresie – działał na rzecz państwa i w specyficzny sposób zastępował organy państwa. W przeciwieństwie do tej sytuacji, zaskarżone unormowanie § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. określa skutki podatkowe wynikające z niewłaściwego wykonania obowiązków przez samego podatnika.

Zasadne staje się tym samym przedstawienie stanowiska, że § 6 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego jest zgodny z wywiedzioną z art. 2 Konstytucji zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz z wynikającą z tego przepisu zasadą sprawiedliwości społecznej, co w konsekwencji powoduje,

że zaskarżony przepis jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji w związku z art. 2 ustawy zasadniczej.

Marginalnie należy też dodać, że regulacje, przyjęte w u.p.t.u.a i rozporządzeniu z 2002 r., nie prowadziły do takiego ukształtowania obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym (powstającego w związku z dokonywaniem sprzedaży oleju opałowego), by podatek ten stał się instrumentem konfiskaty mienia, gdyż podatnik musiał – w najgorszym wypadku – zapłacić jedynie zwykłą stawkę podatku akcyzowego od sprzedawanego przez siebie wyrobu akcyzowego.

Z tych względów, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego
Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego