

Sygn. akt

P O S T A N O W I E N I E

Dnia 5 grudnia 2011 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu
w składzie następującym:

Przewodniczący: Sędzia WSA Dagmara Dominik-Ogińska
Sędziowie: Sędzia NSA Lidia Błystak (sprawozdawca)
Sędzia WSA Katarzyna Radom
Protokolant: Katarzyna Motyl

Po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 16 listopada 2011 r.

przy udziale -----

sprawy ze skargi R

spółka jawna w K

na decyzję Dyrektora Izby Celnej w W

z dnia maja 2011 r. Nr

w przedmiocie zobowiązania w podatku akcyzowym za miesiące od marca do grudnia 2009 r.

p o s t a n a w i a:

1. skierować pytanie prawne do Trybunału Konstytucyjnego „Czy art. 89 ust. 16 w związku z art. 89 ust. 14 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 ze zm.) jest zgodny z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) w zakresie w jakim warunkuje zastosowanie stawki akcyzy na wyroby energetyczne – olej opałowy – określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym od spełnienia warunku z przepisu art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym?”
2. zawiesić postępowanie w sprawie.



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

SPECJALISTA
Stwierdzam

Agnieszka Wróblewska

przedstawił cel przepisów mających w sprawie zastosowanie, wskazując na dążenie do wyeliminowania możliwości unikania wywiązywania się z obowiązku płacenia podatku akcyzowego poprzez stworzenie sytuacji, w której można było obciążyć podatkiem akcyzowym podmioty dokonujące obrotu wyrobami akcyzowymi, od których nie zapłacono akcyzy w należytej wysokości, na każdym etapie obrotu. Przepisy nakładające na sprzedawców, importerów i podmioty dokonujące nabycia wewnątrzwspólnotowego olejów przeznaczonych do celów opałowych wprowadzono w celu zapewnienia właściwej kontroli w zakresie obrotu wyrobami, które korzystają z preferencyjnych stawek akcyzy ze względu na przeznaczenie do celów opałowych.

W skardze od powyższej decyzji strona skarżąca zarzuciła naruszenie przepisów prawa materialnego, a to art. 4, art. 8 ust. 2 pkt 3, art. 89 ust. 16 w zw. z art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym przez błędną ich interpretację, że późniejsze przedłożenie zestawienia oświadczeń, o których mowa w art. 89 ust. 14 ustawy stanowi wystarczającą podstawę do zastosowania stawki akcyzy wynikającej z art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy, mimo, że materiał dowodowy – w tym faktury sprzedaży w powiązaniu z oświadczeniami – jednoznacznie wskazują, że olej opałowy został sprzedany dla celów opałowych; naruszenie art. 120, art. 121, art. 122, art. 187 § 1, art. 191 Ordynacji podatkowej i wniosła o uchylenie zaskarżonej i poprzedzającej ją decyzji. Zdaniem strony zestawienie miesięcznych oświadczeń nabywców oleju opałowego określonych w art. 89 ust. 15 ustawy o podatku akcyzowym ma charakter formalnoprawny i jest jedynie dokumentem wtórnym do oświadczeń składanych przez nabywców. Podniosła skarżąca, że w trakcie trwania kontroli w dniu czerwca 2010 r. złożyła wymagane zestawienie oświadczeń. Zdaniem strony opóźnienie ze złożeniem zestawienia oświadczeń nie może skutkować niemożliwością naliczania obniżonych stawek akcyzy, ponieważ nie jest to konieczny warunek, aby skorzystać z preferencji, ma on jedynie zastosowanie „w przypadku niespełnienia warunków określonych w ust. 5-15”, co należy rozumieć, iż każde spełnienie warunków określonych w ust. 5-15 nie powoduje zastosowanie stawki akcyzy określonej w ust. 4 pkt 1 ustawy. Powołała strona wyrok WSA z dnia 11 maja 2011 r. (sygn. akt I SA/OI 201/11), w którym Sąd uznał, że jeżeli sprzedawca wypełnił swoje obowiązki w zakresie odebrania od nabywców oświadczeń, o których mowa w art. 89 ust. 5 – 8, w rezultacie sprzedany olej został przeznaczony na cele opałowe, to brak jest podstaw do zastosowania stawki sankcyjnej określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy. Zarzuciła skarżąca, że organ odwoławczy nie uwzględnił faktu, że przedłożyła

kompletne i prawidłowe zestawienie oświadczeń nabywców oleju opałowego, które wskazują, że został on sprzedany zgodnie z przeznaczeniem.

W odpowiedzi na skargę organ odwoławczy wniósł o jej oddalenie, podtrzymując stanowisko zawarte w zaskarżonej decyzji i jego argumentację.

Na rozprawie w dniu listopada 2011 r. strona skarżąca zwróciła się o wystąpienie przez Sąd orzekający z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego – „czy art. 89 ust. 16 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 3, poz. 11 ze zm.) jest zgodny z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP w zakresie, w jakim dopuszcza stosowanie stawki akcyzowej określonej w art. 89 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym, w przypadku nieterminowego złożenia zestawienia oświadczeń, o którym mowa w art. 89 ust. 14 – 16 ustawy o podatku akcyzowym”.

Zagadnienie konstytucyjne.

Stosownie do treści art. 193 Konstytucji każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem. Powołany przepis, jak wynika zarówno z orzecznictwa i doktryny, formułuje trzy przesłanki, które warunkują dopuszczalność wystąpienia z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego: 1) podmiotową - wg której może to uczynić jedynie sąd, rozumiany jako państwowy organ władzy sądowniczej; 2) przedmiotową – w myśl której przedmiotem pytania prawnego może być wyłącznie ocena zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą; 3) funkcjonalną – uzasadniającą wystąpienie z pytaniem prawnym tylko wtedy, gdy od odpowiedzi na nie zależy rozstrzygnięcie konkretnej sprawy toczącej się przed sądem (por. postanowienia TK z dnia: 29 marca 2000 r., sygn. akt P. 13/99, OTK ZU nr 2/2000, poz. 68; 12 kwietnia 2000 r., sygn. akt P. 14/99, OTK ZU nr 3/2000, poz. 90; 10 października 2000 r., sygn. akt P. 10/00, OTK ZU nr 6/2000, poz. 195; 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt P 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36 oraz powoływana tam literatura przedmiotu).

Wszystkie trzy wymienione przesłanki występują w sprawie, w której Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, badając legalność zaskarżonej decyzji, podzielił wątpliwość strony skarżącej czy stanowiący podstawę rozstrzygnięcia przepis art. 89 ust. 16 w związku z art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym z dnia 6 grudnia

2009 r., w zakresie w jakim nakłada na podatnika podatku akcyzowego stawkę podatku przewidzianą w art. 89 ust. 4 pkt 1 tej ustawy, w przypadku naruszenia obowiązku terminowego złożenia zestawienia oświadczeń nabywców wyrobów energetycznych o ich przeznaczeniu na cele opałowe, jest zgodny z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

W opinii Sądu formułującego zapytanie wykładnia przepisów ustawy o podatku akcyzowym, będących podstawą orzekania, dokonana przy użyciu dostępnych reguł interpretacyjnych, nie doprowadziła do usunięcia nasuwających się wątpliwości prawnych, co zostanie wykazane w dalszej części zapytania. Jedynie dla porządku należy odnotować, że akt normatywny w zakwestionowanym zakresie obowiązuje nadal.

Podstawą wydania zaskarżonego orzeczenia oraz mających istotne znaczenie dla uzasadnienia postawionego na wstępie pytania są przepisy, w myśl których: zgodnie z art. 89 ust. 1 stawki akcyzy na wyroby energetyczne wynoszą dla:

pkt 9) olejów napędowych przeznaczonych do celów opałowych o kodach CN od 2710 19 41 do 2710 19 49, zabarwionych na czerwono i oznaczonych znacznikiem zgodnie z przepisami szczególnymi - 232,00 zł/1.000 litrów;

pkt 10) olejów opałowych o kodach CN od 2710 19 51 do 2710 19 69:

- a) z których 30 % lub więcej objętościowo destyluje przy 350°C lub których gęstość w temperaturze 15°C jest niższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny, zabarwionych na czerwono i oznaczonych znacznikiem zgodnie z przepisami szczególnymi - 232,00 zł/1.000 litrów,
- b) pozostałych, niepodlegających obowiązkowi barwienia i znakowania na podstawie przepisów szczególnych - 60,00 zł/1.000 kilogramów;

pkt 15) pozostałych paliw opałowych:

a) w przypadku gdy ich gęstość w temperaturze 15°C jest:

- niższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny - 232,00 zł/1.000 litrów,
- równa lub wyższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny - 60,00 zł/1.000 kilogramów,

b) gazowych -1,18 zł/gigadżul (GJ).

Istotne dla rozpoznania przedstawionego problemu są także niektóre z przepisów art. 89 ust. 4 do ust. 16 ustawy, których – dla przejrzystości zapytania – przywołano treść:

ust. 4. W przypadku:

pkt 1) użycia wyrobów, o których mowa w ust. 1 pkt 9, 10 i 15, do napędu silników spalinowych, użycia ich, gdy nie spełniają warunków określonych w szczególnych przepisach w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, a także ich posiadania w zbiorniku podłączonym do odmierzacza paliw lub sprzedaży z takiego zbiornika, stosuje się odpowiednio stawkę 1.822,00 zł/1.000 litrów, a w przypadku gdy ich gęstość w temperaturze 15°C jest równa lub wyższa od 890 kilogramów/metr sześcienny - 2.047,00 zł/1.000 kilogramów;

ust. 5. Sprzedawca wyrobów akcyzowych nieobjętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15, jest obowiązany w przypadku sprzedaży:

pkt 1) osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej oraz osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą - do uzyskania od nabywcy oświadczenia, że nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych lub będą sprzedane z przeznaczeniem do celów opałowych, uprawniających do stosowania stawek akcyzy określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15;

pkt 1) osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej - do uzyskania od nabywcy oświadczenia, że nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych, uprawniających do stosowania stawek akcyzy określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15; oświadczenie to powinno być załączone 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.

ust. 14. Sprzedawca wyrobów akcyzowych określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15 sporządza i przekazuje do właściwego naczelnika urzędu celnego, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży, miesięczne zestawienie oświadczeń, o których mowa w ust. 5; oryginały oświadczeń powinny być przechowywane przez sprzedawcę przez okres 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym zostały sporządzone, i udostępniane w celu kontroli.

ust. 16. W przypadku niespełnienia warunków określonych w ust. 5-15 stosuje się stawkę akcyzy określoną w ust. 4 pkt 1.

Przytoczone wyżej regulacje mają przeciwdziałać uszczupleniu wpływów do budżetu, a jedną z nich jest obowiązek uzyskania przez sprzedawcę od nabywcy wyrobów energetycznych oświadczenia (art. 89 ust. 5), że nabywane wyroby są przeznaczone dla celów opałowych, co uprawnia do zastosowania stawek akcyzowych w znacznie

niższej wysokości (232 zł./1000l) aniżeli stawki dla wyrobów wykorzystywanych do innych celów, w szczególności jako paliwa silnikowe (1822 zł./1000l). Regulacja ta jest konsekwencją możliwości wykorzystania oleju opałowego zarówno dla celów grzewczych, jak i napędowych, co w świetle tak zróżnicowanej kwotowo stawki może prowadzić - i jak dowodzi praktyka - prowadzi do szeregu nadużyć skutkujących uszczupleniem należnych Skarbowi Państwa danin.

Jak wynika z przywołanych wyżej przepisów art. 89 ust. 5 - 8 ustawy ustawodawca zobowiązuje sprzedawców wyrobów akcyzowych nieobjętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15, a więc także olejów opałowych, do uzyskania od nabywców oświadczeń o przeznaczeniu tych wyrobów, nakładając na sprzedawców szereg obowiązków związanych z treścią oświadczeń, ich dokumentowaniem czy instrumentami umożliwiającymi weryfikację ich wiarygodności. Dodatkowe, instrumentalne obowiązki wprowadził ustawodawca w przepisie art. 89 ust. 14 ustawy, w którym zobowiązał sprzedawców wyrobów akcyzowych, o których mowa (ust. 1 pkt 9, 10 i 15) do sporządzenia i przekazania do właściwego naczelnika urzędu celnego, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży, miesięcznego zestawienia oświadczeń, o których mowa w ust. 5. Oryginały oświadczeń sprzedawca ma obowiązek przechowywać przez okres 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym zostały sporządzone, i udostępniane w celu kontroli.

Oznacza to, iż zastosowanie niższej stawki akcyzy obwarowane jest przede wszystkim nałożonym na sprzedawcę obowiązkiem odebrania od nabywcy właściwego oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe, jak również sporządzeniem i przekazaniem do właściwego naczelnika urzędu celnego zestawienia posiadanych oświadczeń, we wskazanym w przepisie terminie.

Wątpliwości, tak w zakresie prawidłowej legislacji wpisanej w zasadę demokratycznego państwa prawa, jak i postulatu proporcjonalności, wzbudza przepis art. 89 ust. 16 ustawy, w którym ustawodawca, w przypadku niespełnienia warunków przewidzianych w art. 89 ust. 5 – 15 ustawy, nakazuje stosować stawkę akcyzy określoną w ust. 4 pkt 1 tego przepisu, a więc stawkę mającą zastosowanie w przypadku użycia wyrobów, o których mowa w ust. 1 pkt 9, 10 i 15, do napędu silników spalinowych – w konsekwencji stawkę 1822,00 zł./1000 l.

Podkreślić należy, iż w poddanej kontroli Sądu sprawie, zastosowanie przedmiotowej stawki zostało spowodowane niewywiązaniem się przez sprzedawcę oleju

opałowego z obowiązku ustanowionego w art. 89 ust. 14 ustawy, a więc nieprzedłożeniem przez zobowiązanego sprzedawcę w nakazanym terminie miesięcznego zestawienia oświadczeń, o których mowa w ust. 5. Wysokość tej stawki, wiążącej się z naruszeniem określonych przepisami warunków zastosowania stawki podstawowej (znacznie niższej), wskazuje na jej niewątpliwie sankcyjny charakter, przy czym na zastosowanie sankcji nie mają wpływu przyczyny niezłożenia zestawienia oświadczeń czy też opóźnienia w złożeniu wymaganego zestawienia, co wynika wprost z kategorię brzmienia przepisu art. 89 ust. 16 ustawy.

Wątpliwości wynikające z pozbawienia sprzedawcy prawa do zastosowania niższej stawki podatku akcyzowego przy sprzedaży olejów opałowych w sytuacji niewywiązania się przez niego z obowiązku ustanowionego w art. 89 ust. 14 ustawy, skutkujące, zdaniem Sądu, naruszeniem wynikających z Konstytucji RP zasad: demokratycznego państwa prawnego (art. 2) oraz proporcjonalności (art. 31 ust. 3), leżących u podstaw postawionego pytania prawnego znalazły swoje odzwierciedlenie w doktrynie („Uwagi w przedmiocie konstytucyjności art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym” – prof. zw. dr hab. Leonard Etel, dr Piotr Pietrasz, Przegląd Podatkowy 10/2011 str. 32 i n.), a także w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych (postanowienie WSA w Białymstoku z dnia 21 czerwca 2011 r. sygn. akt I SA/Bk 99/11; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 listopada 2011 r. sygn. akt I SA/Wr 1007/11; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 lipca 2010 r. sygn. akt I SA/Gd 469/10; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 11 maja 2011 r. sygn. akt I SA/OI 201/11). Podziela je również Sąd w składzie formułującym pytanie prawne.

Obowiązek sporządzenia i przedłożenia zestawień został wprowadzony do porządku prawnego na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), wykonującego przepisy ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.), jednakże konsekwencje niewywiązania się z tego obowiązku przyniosła ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 3, poz. 11 ze zm.), uchylająca poprzednio obowiązujący akt prawny z dnia 23 stycznia 2004 r., a cel wprowadzenia przepisu art. 89 ust. 16 został sformułowany w uzasadnieniu projektu ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (druk nr 1083 z dnia 6 października 2008 r.: rządowy projekt ustawy o podatku akcyzowym). Wskazano w nim, że przepisy art. 85 ust. 5 - 12 (aktualnie jest

to przepis art. 89 ust. 5 – 14) wprowadzono w celu zapewnienia właściwej kontroli w zakresie obrotu wyrobami energetycznymi korzystającymi z preferencyjnych stawek akcyzy ze względu na przeznaczenie do celów opałowych. (...) W odniesieniu do art. 85 ust. 13 projektu, stanowiącego odpowiednik spornej normy art. 89 ust. 16 ustawy wyjaśniono, że jest to przepis o charakterze dyscyplinującym podatników, odwołuje się bowiem, w przypadku niespełnienia warunków określonych w ust. 5-12, do sankcyjnych stawek określonych w ust. 4.

Niewątpliwie przepisy art. 89 ustawy w zakresie, w jakim wymagają od sprzedawcy oleju opałowego odebrania i przechowywania od nabywców oświadczeń o jego przeznaczeniu dla celów opałowych, wraz z wymaganiami co do ich treści, określając warunki uprawniające nabywców do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku akcyzowego skutkują uznaniem materialnoprawnego charakteru oświadczeń, na co wskazał w powołanym wyżej wyroku z dnia 11 maja 2011 r. WSA w Olsztynie.

Natomiast przepis art. 89 ust. 16 ustawy nakazując stosowanie podwyższonej stawki akcyzy w przypadku m. in. niezłożenia w terminie miesięcznego zestawienia oświadczeń, które w praktyce polega na spisaniu danych z posiadanych przez sprzedawcę oświadczeń od nabywców, jest dokumentem o charakterze wtórnym, sporządzanym przez podatnika (zbywcę wyrobów energetycznych) na podstawie dokumentów źródłowych, a więc dokumentem o charakterze formalnym, umożliwiającym bieżącą kontrolę obrotu wyrobami energetycznymi.

Restrykcyjność omawianej regulacji została dostrzeżona, czego dowodem jest próba jej zmiany, zakończona ostatecznie niepowodzeniem. W rządowym projekcie ustawy o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców (dostępny na stronach internetowych Sejmu RP – druk nr 4461), zaproponowano zmianę art. 89 ust. 16 poprzez nadanie mu brzmienia: „W przypadku niespełnienia warunków określonych w ust. 5-12 stosuje się stawkę akcyzy określoną w ust. 4 pkt 1”. (art. 22 pkt 4 projektu). W uzasadnieniu proponowanej zmiany wskazano, że rozwiązanie z art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym jest bardzo rygorystyczne i w przypadku zwykłej pomyłki, niewspółmierne do wagi naruszenia prawa. W związku z powyższym zmiana miała polegać na odstąpieniu od stosowania tej stawki w opisanych sytuacjach. W ostatecznym etapie prac nad ww. ustawą omówione poprawki wykreślono.

Na charakter sankcyjny przepisu art. 89 ust. 16 ustawy zwrócił uwagę w pytaniu prawnym do Trybunału Konstytucyjnego WSA w Białymstoku (postanowienie z dnia

21 czerwca 2011 r. sygn. akt) „Tym zaś, co ma zapewnić wykonywanie obowiązków podatkowych przez niektórych dla dobra wszystkich obywateli są tzw. sankcje prawne (...), które w sferze opodatkowania stanowią swoistą odpowiedzialność podmiotów opodatkowania tytułem niewykonania określonych obowiązków. Jeżeli zatem obowiązek nie został wykonany przez podatnika sankcja prawna może dotknąć tego właśnie podatnika. Przesłanką stosowania takiej sankcji nie jest wina, lecz sam fakt naruszenia ustanowionych w prawie nakazów lub zakazów ujętych w przepisach podatkowych. Dla zastosowania sankcji w prawie podatkowym nie mają znaczenia przyczyny i powody naruszenia nakazów lub zakazów ujętych w przepisach. Przesłanką odpowiedzialności są bowiem określone fakty, zdarzenia zaistniałe obiektywnie w świecie zewnętrznym, stwarzające zdaniem normodawcy zagrożenia dla interesu finansowego związku publicznoprawnego (...)”.

Zdaniem Sądu orzekającego przepis art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, w zakresie w jakim zobowiązuje organy celne do stosowania sankcji podatkowej w sytuacji niedopełnienia przez podatnika obowiązku sporządzenia i przekazania, zgodnie z art. 89 ust. 14 ustawy, zestawienia zawierającego oświadczenia nabywców, o których mowa w ust. 5 tego przepisu, narusza wskazane w pytaniu prawnym zasady konstytucyjne – wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP zasadę demokratycznego państwa prawnego oraz w art. 31 ust. 3 Konstytucji zasadę proporcjonalności.

Klauzula demokratycznego państwa prawnego zawarta w przepisie art. 2 Konstytucji stoi w sprzeczności ze stanowieniem przepisów, w szczególności nakładających na obywatela sankcje bez umożliwienia mu prawa do podjęcia i przeprowadzenia, jak w sprawie będącej przedmiotem pytania prawnego, działania mającego na celu uwolnienie się od zastosowania sankcji (z przepisu art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym), a więc wykazania, że prawidłowo wykonał obowiązki nałożone na niego przepisem art. 89 ust. 5-10 ustawy. Podzielić należy stanowisko zawarte w cyt. artykule „Uwagi w przedmiocie konstytucyjności art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym”, w którym autorzy stwierdzają, że „nie do pogodzenia z zasadą demokratycznego państwa prawnego jest mechaniczne i rygorystyczne uregulowanie sytuacji prawnej zobowiązanego i zastosowanie sankcyjnej stawki podatkowej niezależnie od okoliczności, które przyczyniły się do niewykonania obowiązku prawnego sprowadzającego się do nieprzedłożenia w terminie organowi podatkowemu miesięcznego zestawienia oświadczeń.”

Pozbawienie sprzedawcy wyrobów energetycznych – oleju opałowego – prawa do podjęcia czynności wykazujących okoliczności przemawiających na jego korzyść, usprawiedliwiających niedochowanie terminu do złożenia zestawienia oświadczeń czy też, jak w przedmiotowej sprawie, niedochowanie obowiązku złożenia zestawienia w sytuacji, gdy samo przedłożenie zestawienia jest czynnością o charakterze instrumentalnym, a w rzeczywistości oświadczenie nabywcy o przeznaczeniu oleju opałowego decyduje o zastosowaniu stawki uprzywilejowanej, pozostaje w sprzeczności z zasadą wypowiedzianą w art. 2 Konstytucji.

Jak zwracano już wyżej uwagę, obowiązek przedłożenia zestawienia oświadczeń nabywców o przeznaczeniu oleju opałowego nie wiąże się bezpośrednio z czynnościami podlegającymi opodatkowaniu ani też z jakimkolwiek elementem konstrukcji podatku, a ma na celu przede wszystkim realizację zadań administracji podatkowej. W literaturze wskazuje się, że konstruowanie odpowiedzialności administracyjnej (także więc podatkowej) winno opierać się na założeniu, iż w prawem przewidzianych okolicznościach możliwe jest uchylenie się od odpowiedzialności, mimo stwierdzenia, że zachowanie podmiotu wyczerpało znamiona deliktu. Konstruując odpowiedzialność za delikt, ustawodawca winien miarkować okoliczności uchylenia odpowiedzialności podmiotu, który swoim działaniem wypełnił znamiona deliktu (*tamże* „Uwagi...”).

Jak wskazano w pytaniu, przepis art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym nakazujący zastosowanie wysokich stawek, o których mowa w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy w przypadku niewywiązania się przez sprzedawcę z obowiązku sporządzenia i przekazania naczelnikowi urzędu celnego zestawienia oświadczeń, zdaniem Sądu orzekającego narusza także zasadę proporcjonalności wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji, która jest elementem składowym zasady państwa prawnego.

W orzeczeniu z dnia 31 stycznia 1996 r. (sygn. akt K 9/95) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że państwo prawne opiera się na założeniu racjonalności prawodawcy, a warunkiem koniecznym realizacji tego założenia jest przestrzeganie proporcjonalności w procesie stanowienia prawa. Racjonalny prawodawca stanowi prawo sprawiedliwe, stąd w zasadzie sprawiedliwości należy też upatrywać podstaw obowiązującego zasady proporcjonalności (H. Schneider, *Zur Verhältnismäßigkeits - Kontrolle insbesondere bei Gesetzen* (w:) *Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz*, cz. II, pod red. Ch. Starck, Tbingen 1976, s. 393). Trybunał Konstytucyjny odwoływał się już w przeszłości do konstytucyjnej zasady

proporcjonalności, przyjmując ją za podstawę swych rozstrzygnięć. Zdaniem Trybunału z zasady tej wypływa, po pierwsze: przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana; po drugie: nakaz kształtowania danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych skutków; po trzecie: wymóg zachowania proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami względnie niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli (sygn. akt K. 11/94, OTK w 1995 r., cz. I, poz. 12 i K. 10/95, OTK ZU, nr 2/95, s. 79). Zasada proporcjonalności w szerokim ujęciu kładzie szczególny nacisk na adekwatność celu i środka użytego do jego osiągnięcia. Wynika z tego, że jeżeli cel regulacji prawnej można osiągnąć przy pomocy dwóch środków, przy czym jeden z nich w większym stopniu pogarsza sytuację prawną podmiotu niż drugi, to należy wybrać korzystniejszy dla podmiotu (R. Alexy, *Theorie der Grundrechte*, Baden-Baden 1985, s. 100; por. też L. Hirschberg, *der Grundsatz der Verhältnismigkeit* Göttingen 1981, s. 43 i n.). Podobnie zasadę proporcjonalności definiuje się także w najnowszej polskiej literaturze przedmiotu. "W działalności organów prawodawczych (...) powinno się respektować tzw. wymaganie proporcjonalności (adekwatności); spośród możliwych (i zarazem legalnych) środków oddziaływania" – napisała S. Wronkowska (w:) *Polskie dyskusje o państwie prawa*, Warszawa 1995, s. 74 – „należałoby wybierać środki skuteczne dla osiągnięcia celów założonych, a zarazem możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu".

Stanowisko to wyraził Trybunał Konstytucyjny także w innych wyrokach (wyrok TK z dnia 27 kwietnia 1999 r. sygn. akt P 7/98; wyrok TK z dnia 26 marca 2007 r. sygn. akt K 29/06; orzeczenie TK z dnia 17 października 1995 r. sygn. akt K 10/95), wskazując, że z zasady proporcjonalności „wypływają trzy powiązane między sobą obowiązki prawodawcy: 1) przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest związana, 2) nakaz kształtowania danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych skutków (celów); 3) warunek zachowania proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami, względnie niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli. Zasada ta szczególnie kładzie nacisk na adekwatność celu i środka użytego do jego osiągnięcia. Zgodnie z poglądami wyrażanymi w literaturze przedmiotu oznacza to, że "spośród możliwych (i zarazem legalnych) środków oddziaływania należałoby wybierać środki

skuteczne dla osiągnięcia celów założonych, a zarazem możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu" (Polskie dyskusje o państwie prawa, pod red. S. Wronkowskiej, Warszawa 1995, s. 74). Niewątpliwie zasada proporcjonalności musi być uwzględniana przede wszystkim przy ingerencji prawodawcy w sferę praw i wolności jednostki.

Rozpatrując zgodność zakwestionowanych przepisów z zasadą proporcjonalności, należy rozstrzygnąć trzy istotne zagadnienia:

- 1) czy regulacja ta jest właściwa dla osiągnięcia zamierzonych celów,
- 2) czy jest ona niezbędna dla ochrony i realizacji interesu publicznego, z którym jest związana,
- 3) czy jej efekty pozostają w odpowiedniej proporcji do zakresu ciężarów nakładanych na obywatela.

Zasada proporcjonalności znajduje zastosowanie wszędzie tam, gdzie organ administracyjny dysponuje uprawnieniem do nałożenia określonego obowiązku albo też ograniczenia określonego prawa. Niewątpliwie winna być ona respektowana w dziedzinie prawa podatkowego, opartej na systemie norm o charakterze interwencyjnym, co sprowadza się do przestrzegania zasady, aby wynikające z przepisów prawa podatkowego obowiązki, w tym także o charakterze sankcyjnym, były dopuszczalne tylko wtedy i tylko w takim zakresie, w jakim służyć będą do osiągnięcia wynikającego z ustawy celu prowadzonych działań, gdy będą do tego niezbędne, i gdy będą stanowiły dla ich adresata uciążliwość proporcjonalną względem doniosłości społecznej tego celu (zob. też: Prawo do dobrej administracji, "Biuletyn RPO. Materiały", 2008, Nr 60, s. 59).

Przy okazji czynionych rozważań wspomnieć należy, że zasada proporcjonalności wynika także z art. 5 ust. 4 Traktatu o Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30 ze zm.), w myśl której zakres i forma działania Unii nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów Traktatów. Przewidziana w tym przepisie zasada proporcjonalności odnosi się do środków stosowanych przez instytucje Wspólnoty jak i państwa członkowskie, a zatem także należy ją odnosić do podatku akcyzowego (art. 37 preambuły dyrektywy 2008/118/WE), co skutkuje obowiązkiem organów podatkowych i sądów administracyjnych dokonywania oceny jej przestrzegania.

Analizując zatem omawianą regulację z art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym z punktu widzenia zasady proporcjonalności, podzielić należy stanowisko, że o

respektowaniu tej zasady można mówić wówczas, gdy zostanie zachowana symetria między interesami zarówno wierzyciela publicznoprawnego, jak i podatników, tak by żadna ze stron nie była ani nazbyt stratną, ani też bezzasadnie uposażoną (por. wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2009 r. - sygn. akt I FSK 1172/08, publ. *Jur. Podat. 2010/2/31*). W wyroku z dnia 16 grudnia 2009 r. NSA stwierdza, że „(...) zasada proporcjonalności nie jest jednoznacznie definiowana. Na gruncie literatury przedmiotu można wszakże skonstatować, że zasada ta jest postrzegana jako dyrektywa adresowana do organów stanowiących prawo, zgodnie z którą organy te "czyniąc użytek z przyznaných kompetencji nie powinny ustanawiać nadmiernych ograniczeń w korzystaniu przez jednostkę z podstawowych praw i wolności" (*tamże* A. Frąckowiak - Adamska, *Zasada proporcjonalności jako gwarancja swobód rynku wewnętrznego Wspólnoty Europejskiej, Oficyna Wolters Kluwer business, W - wa 2009 r., str. 24*). Na gruncie prawa administracyjnego, częścią którego jest prawo daninowe, zasada ta jest postrzegana jako "granica dozwolonego działania organów władzy". Wyprowadza się z niej bowiem zakaz zbytniej restrykcji, gdy określony cel można osiągnąć za pomocą środków mniej dolegliwych dla jednostki (*vide: A. Frąckowiak - Adamska, Zasada..., op. cit., str. 36 - 37 wraz z cyt. tam literaturą*). Prawdliwość takiego sposobu jej rozumienia potwierdza także judykatura europejska, np. w wyroku z dnia 26 czerwca 1990 r. (w sprawie C - 8/89 Vincenzo Zaro), zauważono, że zgodnie z analizowaną tu zasadą "legalność środków nakładających ciężary finansowe na przedsiębiorców uzależniona jest od tego, że środki te będą właściwe i konieczne dla realizacji celów, do których zmierza zgodnie z prawem dana regulacja, przy czym jeżeli istnieje możliwość wyboru spośród wielu właściwych środków, należy stosować najmniej restrykcyjne oraz czuwać nad tym, aby nałożone ciężary nie były nadmierne w stosunku do zamierzonych celów" (ECR 1990, s. I-2515, Lex nr 128415; patrz także wyrok Sądu Pierwszej Instancji z dnia 10 czerwca 2009 r., w sprawie T - 257/04 Rzeczpospolita Polska przeciwko Komisji, Lex nr 498914). W podobnym duchu ETS wypowiedział się w wyroku z dnia 12 stycznia 2006 r., w sprawie C - 504/04 Agrarproduktion Staebelow GmbH, w którym stwierdził, że "zasada proporcjonalności, będąca jedną z ogólnych zasad prawa wspólnotowego, wymaga, by akty instytucji Wspólnoty nie wykraczały poza to, co jest odpowiednie i konieczne do realizacji uzasadnionych celów, którym mają służyć, przy czym oczywiście tam, gdzie istnieje możliwość wyboru spośród większej liczby odpowiednich działań, należy stosować najmniej dotkliwe, a wynikające z tego

niedogodności nie mogą być nadmierne w stosunku do zamierzonych celów" (Zb. Orz. 2006, s. I-679, ZOTSiSPI 2006/1B/I-00679, Lex nr 226167)."

Wyprowadzając wynikające z zasady proporcjonalności wnioski, nie może ulegać wątpliwości, iż znajdujące zastosowanie w niniejszej sprawie unormowania, jako dotyczące podatnika podatku akcyzowego, winny respektować zasadę proporcjonalności.

W świetle powyższych uwag, przechodząc do oceny unormowania z art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym w kontekście wynikającej z art. 31 ust. 3 Konstytucji zasady proporcjonalności, wyprowadzić z niej należy zakaz zbytnej restrykcji, w sytuacji, gdy osiągnięcie określonego celu możliwe jest przy użyciu innych, mniej dolegliwych dla podatnika środków.

Jak wyżej była mowa ustanowiony w art. 89 ust. 16 ustawy obowiązek sporządzenia i przekazania organowi celnemu zestawienia oświadczeń nabywców o przeznaczeniu oleju opałowego na cele grzewcze, którego naruszenie skutkuje pozbawieniem sprzedawcy prawa skorzystania z obniżonej stawki akcyzy, z punktu widzenia możliwości badania rzeczywistego przeznaczenia paliwa jest w istocie zbędny, bowiem cel ten wypełniają oświadczenia nabywców oleju, które stanowią pierwotną dokumentację źródłową pochodzącą od uprawnionych podmiotów. Dokument taki (przy założeniu jego prawidłowości materialnej) uwalnia podatnika (zbywcę) od odpowiedzialności podatkowej za zmianę przeznaczenia paliwa przez nabywcę. Tymczasem zachodzi sytuacja odwrotna - organy celne ustalając niewypełnienie przez sprzedawcę obowiązku z art. 86 ust. 14 ustawy, uznają za nieistotne przeprowadzanie kontroli w odniesieniu do posiadanych przez sprzedawcę oświadczeń nabywców o przeznaczeniu zakupionego oleju na cele opałowe i ich wiarygodności.

Niewątpliwie ustawodawca posiada uprawnienie do ustalania zróżnicowanych stawek podatkowych i obwarowywania ich stosowania szczególnymi warunkami. Jednakże kategorię pozbawienia podatnika prawa do skorzystania z obniżonej stawki podatku akcyzowego od terminowego złożenia zestawienia oświadczeń nabywców o przeznaczeniu zakupionego oleju opałowego, w sytuacji, gdy podatnik posiada źródłowe dokumenty potwierdzające tę okoliczność, pochodzące od nabywców, niewątpliwie stanowi naruszenie zasady proporcjonalności – proporcji między interesem Skarbu Państwa a interesem podatnika, bowiem regulacja ta nie jest właściwa dla osiągnięcia zamierzonego celu (nakaz przydatności) ani też niezbędna

dla ochrony i realizacji interesu publicznego (nakaz niezbędności, konieczności), który realizują składane oświadczenia nabywców oleju opałowego, natomiast efekty tego rozwiązania normatywnego naruszają proporcje co do zakresu ciężaru nakładanego na podatnika w sytuacji opisanej w omawianym przepisie art. 89 ust. 16 w zw. z art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym. Dla podatnika działającego zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, a jedynie niedochowującego warunku z art. 89 ust. 14 ustawy (bez uwzględniania przyczyn), sankcja będąca tego następstwem stanowi skutek nieproporcjonalny do jego zachowania i celu jaki chciał osiągnąć ustawodawca, stanowiąc dolegliwą reakcję państwa na naruszenie formalnego aspektu prawa podatkowego, uchybiającą jednakże konstytucyjnej zasadzie proporcjonalności.

Zdaniem Sądu, przepis art. 89 ust. 16 w zw. z art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym, w zakresie w jakim nakazuje stosowanie określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 tej ustawy stawki akcyzy w przypadku, gdy podatnik nie sporządzi i nie przekaże do właściwego naczelnika urzędu celnego zestawienia oświadczeń nabywców oleju opałowego o jego przeznaczeniu na cele opałowe, a więc uchybi obowiązkowi przewidzianemu w art. 89 ust. 14 ustawy, narusza postanowienia wynikające z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Końcowo wyjaśnić trzeba, że podejmowane przez Sąd próby wykładni spornego przepisu przy użyciu przyjętych w orzecznictwie i nauce prawa reguł interpretacyjnych nie przyniosły rezultatu.

Reguły wykładni prawa podatkowego, a zatem norm o charakterze ingerencyjnym wymagają zamkniętego systemu źródeł prawa i odpowiedniego wyeksponowania roli ustawy, przede wszystkim zaś stosowania prawa w zgodzie z konstytucyjną zasadą państwa prawnego. Charakter norm podatkowych wymaga preferowania w procesie wykładni przepisów zasady pewności prawa i jego bezpieczeństwa, co wskazuje że musi się ona wspierać na zasadach postulujących trwałość znaczenia przepisów prawa, poszanowania intencji ustawodawcy. Specyfika tej wiedzy, podobnie jak prawa karnego, wymaga aby punktem wykładni stała się wykładnia językowa, ona też winna być szczególnie eksponowana. Nie oznacza to pominięcia innych znanych metod wykładni, tj. systemowej i funkcjonalnej (teoria mieszanej wykładni prawa), jednakże pamiętać trzeba, że wykładnia językowa jest nie tylko punktem wyjścia dla wszelkiej wykładni prawa, lecz także określa jej granice w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym. Zarówno rezultat w systemowej, jak

funkcjonalnej powinien pozostawać w zgodzie z rezultatem wykładni językowej. Bowiem granicą dla interpretatora jest sens słów ustawy, poza który nie może wykraczać żadna wykładnia. Oczywiście jest, że każda wykładnia, winna być dokonywana w zgodzie z konstytucją, ustalony sens normy nie może godzić w konstytucyjny porządek prawny. Jednak granice także i tej wykładni zakreśla sens słów, co wyklucza możliwość uzupełnienia normy prawnej treścią wykraczającą poza sens słów lub pomijającą pewne jej zapisy. W takiej sytuacji wymagana jest ingerencja organu uprawnionego do oceny zgodności z konstytucją takiej normy gdyż pominięcie zapisu prawa (normy prawnej lub jej części) odbywa się już poza zakresem wykładni prawa. (Ryszard Mastalski Prawo Podatkowe część ogólna wyd. C.H. Beck 1998 r. s. 79-101)

Przenosząc wskazane uwagi na grunt rozpoznanej sprawy, stwierdzić trzeba, że mamy do czynienia z przepisem o charakterze szczególnym, w tym sensie, że odwołuje się do norm prawnych ustalających warunki umożliwiające zastosowanie niższej stawki podatkowej na dany towar (olej napędowy) uzależnionej od przeznaczenia tego towaru.

W świetle powstałych na wstępie reguł nie budzi wątpliwości, że pierwszą i konieczną regułą wykładni będzie wykładnia językowa, stanowiąca punkt wyjścia i granice, w których winien poruszać się interpretator.

W tym aspekcie norma art. 89 ust. 16 ustawy nie budzi wątpliwości interpretacyjnych jest jasna i czytelna, niedopełnienie przewidzianych w tej nomie wymogów niesie opisane tam skutki podatkowe. Sięgając po kolejne metody wykładni – celowościową i funkcjonalną, interpretator napotyka wątpliwość czy w istocie ustanowione w przepisie instrumenty realizują zamierzony cel i czy korelują z normami funkcjonującymi wokół.

Jak wywiedziono, zarówno w pierwszym, jak i w drugim przypadku, odpowiedź musi być negatywna. Poddana kontroli instytucja zestawień nie przyczynia się do ustalenia rzeczywistego odbiorcy paliwa, stanowiąc za ledwie pewne uproszczenie metod kontroli podmiotów zajmujących się obrotem paliwami. Niezależnie od tego pozostaje w oderwaniu od konstrukcji podatku, wiążąc stawkę podatkową ze złożeniem zestawienia.

Rezultat wykładni celowościowej i funkcjonalnej pozostaje jednak zdaniem Sądu w oczywistej sprzeczności z brzmieniem opisanej normy, nakazuje bowiem dla prawidłowego odczytania jej treści, w duchu konstytucyjnych zasad proporcjonalności

i prawidłowej legislacji, pominięcie części jej zapisów dokonanych przez ustawodawcę, co zdaniem Sądu jest niedopuszczalne w procesie wykładni prawa (zakładając racjonalność ustawodawcy, żaden zawarty w normie przepis nie może być uznany za nieistotny i pomijany w procesie wykładni prawa). Możliwość pominięcia przepisu rangi ustawy przez sąd i organy administracji państwowej (podmioty, decydujące wykładni prawa) jest wykluczona bez formalnego uchylecia treści takiej normy prawnej. Ocena zgodności ustawy z Konstytucją w konstytucyjnym porządku prawnym zastrzeżona jest wyłącznie dla Trybunału Konstytucyjnego.

Końcowo stwierdzić należy, że Sądowi znane są powołane wyżej orzeczenia WSA w Olsztynie i w Gdańsku oraz WSA we Wrocławiu rozstrzygające w przedmiocie legalności aktów administracyjnych wspartych na treści spornego przepisu. Jednakże dostrzec wypada, że stan faktyczny w nich rozważany odbiega od ustalonego w rozpoznawanej sprawie. Niezależnie od tego, zdaniem Sądu, dokonana w nich interpretacja godząca się na pomijanie niektórych zapisów, wykracza poza możliwy sens słów ustawy podatkowej.

Należy przyjąć, że każda wykładnia powinna wychodzić z założenia zgodności ustaw podatkowych z Konstytucją i zmierzać do takiej interpretacji norm prawnych, która pozwala na ich zachowanie w systemie prawa, jednak tylko w granicach w jakich pozostaje w zgodzie z możliwym sensem ustaw podatkowych – w tej sprawie wykładnia dokonana przy ujęciu wykładni systemowej pozostaje poza tymi granicami, prowadząc do pominięcia części normy prawnej, co w świetle opisanych reguł wyprowadzonych z treści i zasad konstytucyjnych jest zbyt daleko idące i godzące w art. 87 Konstytucji i uzasadnia konieczność przedstawienia zagadnienia zgodności z Konstytucją art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym – Trybunałowi Konstytucyjnemu.

Rozstrzygnięcie przedstawionych wątpliwości konstytucyjnych przez Trybunał Konstytucyjny warunkuje rozstrzygnięcie zawisłej przez Wojewódzkim Sądem Administracyjnym we Wrocławiu sprawy, której stan faktyczny i prawny został wyżej przedstawiony, a jej rozstrzygnięcie zależy w pierwszej kolejności od zajęcia przez Trybunał stanowiska odnośnie przedstawionej wątpliwości w zakresie konstytucyjności obciążenia sprzedawcy oleju opałowego sankcyjną stawką podatku

akcyzowego ustanowioną w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym tylko z tego względu, że sprzedawca oleju opałowego nie wykonał wynikającego z art. 89 ust. 14 ustawy formalnego obowiązku sporządzenia i przedstawienia organowi celnemu w określonym terminie zestawienia oświadczeń nabywców o przeznaczeniu oleju opałowego (art. 89 ust. 16 ustawy).

Wystąpienie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego na podstawie art. 193 Konstytucji RP skutkuje zawieszeniem toczącego się postępowania (art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.).



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem
SPECJALISTA
Stwierdzam
Agnieszka *AW* Wiewska