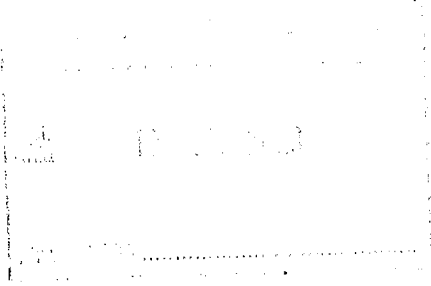




Warszawa, 17 grudnia 2020 r.

SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt SK 39/20
BAS-WAK-801/20



Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 2393), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej T sp. z o.o. z siedzibą w O z 11 maja 2015 r. (sygn. akt SK 39/20), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że:

1. art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm) w zakresie, w jakim nakazuje stosować przewidzianą tym przepisem stawkę podatku akcyzowego w razie uzyskania od nabywcy paliwa opałowego oświadczenia zawierającego nieprawdziwe dane **jest zgodny** z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji;
2. art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy powołanej w pkt 1 **jest zgodny** z art. 64 ust. 3 w związku z art. 84 Konstytucji.

W pozostałym zakresie wnoszę o **umorzenie** postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

1. W skardze konstytucyjnej z 11 maja 2015 r. T sp. z o.o. z siedzibą w O (dalej: Skarżąca lub Spółka) wystąpiła o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją § 4 ust. 1-3 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.; dalej: rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego lub rozporządzenie) w związku z art. 65 ust. 1a ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.; dalej: ustawa o podatku akcyzowym lub ustawa). Kwestionowane przez Skarżącą przepisy mają następujące brzmienie:

- art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym:

„W przypadku użycia olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe, które nie spełniają, warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem, a także sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, stawka akcyzy wynosi:

 - 1) dla olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe
 - 2 000 zł od 1 000 litrów gotowego wyrobu;
 - 2) dla ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe
 - 1 800 zł od 1 000 kilogramów gotowego wyrobu”;
- § 3 ust. 3 rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego:

„Jeżeli wyroby, wymienione w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia i w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia, nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 29 marca 2004 r. w sprawie znakowania i barwienia paliw silnikowych przeznaczonych na cele opałowe oraz olejów opałowych, lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w tym rozporządzeniu, stosuje się dla wyrobów wymienionych:

- 1) w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia - stawki akcyzy określone w poz. 1 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia;
 - 2) w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia - stawki akcyzy określone w poz. 1 pkt 3 lit. a załącznika nr 2 do rozporządzenia”.
- § 4 rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego:
- „1. Podatnik sprzedający wyroby wymienione w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia lub w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia 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. 2 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, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, powinno zawierać co najmniej:
- 1) imię i nazwisko nabywcy, PESEL i NIP;
 - 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 i podmiot dokonujący nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów określonych w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia składa właściwemu naczelnikowi urzędu celnego, a w przypadku importu – przyjmującemu zgłoszenie celne w procedurze dopuszczenia do obrotu, oświadczenie, że przywożone wyroby zostaną przeznaczone na cele opałowe lub będą odprzedane z przeznaczeniem na cele opałowe”.

Spółka nadała zarzutom podniesionym w skardze charakter zakresowy – zgodnie z *petitum* skargi wniosła o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją wymienionych wyżej przepisów w zakresie, w jakim „nakładają na sprzedawcę oleju opałowego negatywne konsekwencje przyjęcia oświadczeń zawierających nieprawdziwe [dane – uwaga własna] skutek czego sprzedawcę pozbawia się możliwości zastosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego” (skarga, s. 1).

2. Kwestionowane w skardze przepisy określają warunki zastosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego przy sprzedaży paliw opałowych. Ze względów społecznych ustawodawca wprowadził obniżoną stawkę podatku akcyzowego na paliwa wykorzystywane w celach grzewczych, ustalając jej wysokość – według stanu prawnego na kwiecień 2008 r. – na 233 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu (art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym). Stawka ta jest wielokrotnie niższa niż w przypadku akcyzy na paliwa silnikowe (2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu, według stanu prawnego na kwiecień 2008 r. – zob. art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym). Mając na względzie konieczność przeciwdziałania nadużyciom związanym ze stosowaniem paliw nabytych z preferencyjną stawką akcyzy w celach innych niż grzewcze, prawodawca wprowadził wymóg złożenia przez nabywcę paliwa opałowego oświadczenia co do sposobu wykorzystywania tego paliwa (§ 4 ust. 1 rozporządzenia). Oświadczenia przyjmuje podmiot prowadzący sprzedaż paliw, przy czym przepisy określają dane, które muszą być zawarte w oświadczeniu (m.in. imię i nazwisko nabywcy, adres zamieszkania, liczba, rodzaj i lokalizacja stosowanych pieców itp. – zagadnienia te reguluje § 4 ust. 2 rozporządzenia). W sytuacji, gdy w momencie sprzedaży nie zostało złożone oświadczenie, oświadczenie to jest niekompletne bądź zawiera nieprawdziwe dane i okoliczności te zostaną potwierdzone w toku kontroli skarbowej, wówczas

sprzedawca zobowiązany jest do zapłaty akcyzy w stawce właściwej dla sprzedaży paliw silnikowych (art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym i § 3 ust. 3 rozporządzenia).

II. Stan faktyczny poprzedzający wystąpienie ze skargą konstytucyjną

Skarga została złożona w następującym stanie faktycznym. Skarżąca – T sp. z o.o. – jest podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą m.in. w zakresie obrotu i dystrybucji paliw płynnych, w tym m.in. oleju wykorzystywanego w celach grzewczych (olej opałowy). W odniesieniu do Spółki została przeprowadzona kontrola skarbowa w zakresie prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych w podatku akcyzowym przy sprzedaży oleju opałowego na cele grzewcze za okres obejmujący kwiecień 2008 r. W toku kontroli Naczelnik Urzędu Celnego w K ustalił, że niektóre przedstawione przez Skarżącą oświadczenia dotyczące sprzedaży oleju na cele opałowe są obciążone wadami formalnymi lub materialnymi bądź też oświadczenia takie w ogóle nie zostały złożone i w tych przypadkach brak jest podstawy do zastosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego. W związku z tym Naczelnik Urzędu Celnego w K, decyzją z sierpnia 2009 r. (nr) określił Skarżącej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym za kwiecień 2008 r. w kwocie zł stwierdzając, że Spółka dokonała sprzedaży oleju opałowego bez uzyskania od nabywców oświadczeń w rozumieniu § 4 ust. 1-3 rozporządzenia w sprawie obniżenia podatku akcyzowego, co skutkowało utratą uprawnienia do zastosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego. Po rozpatrzeniu odwołania Skarżącej Dyrektor Izby Celnej w K, decyzją z listopada 2012 r. (nr) utrzymał w mocy rozstrzygnięcie organu I instancji. Na powyższą decyzję Skarżąca wniosła skargę do sądu administracyjnego.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w K oddalił skargę Spółki (wyrok z maja 2013 r., sygn. akt). Zdaniem sądu, posiadanie przez sprzedawcę oleju opałowego oświadczeń niepotwierdzających danych zgodnych ze stanem rzeczywistym uniemożliwia skorzystanie z prawa do zastosowania preferencji podatkowych przy sprzedaży oleju na cele opałowe. Oświadczenie, aby mogło stanowić podstawę do zastosowania stawki preferencyjnej, musi być prawidłowe nie tylko pod względem formalnym, ale i materialnym. WSA w K. wskazał, że

podatnik, który zamierza zastosować preferencyjną stawkę, winien podjąć wszelkie działania w celu uzyskania oświadczenia spełniającego wymogi określone w rozporządzeniu, odzwierciedlającego przy tym rzeczywisty stan, a więc zobowiązany jest zgromadzić rzetelne oświadczenia nabywców o przeznaczeniu oleju na cele opałowe. Od powyższego wyroku Skarżąca wniosła skargę kasacyjną, która została oddalona przez Naczelny Sąd Administracyjny (wyrok z listopada 2014 r., sygn. akt _____). Sąd kasacyjny podtrzymał tezy zawarte w wyroku pierwszoinstancyjnym.

III. Zarzuty Skarżącej

Zarzuty Skarżącej dotyczą regulacji przyjętej w ustawie o podatku akcyzowym, zgodnie z którą złożenie przez nabywcę paliwa opałowego wadliwego oświadczenia co do przeznaczenia oleju skutkuje brakiem możliwości zastosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego.

W świetle utrwalonej praktyki stosowania kwestionowanych w skardze przepisów, sprzedaż oleju opałowego z zastosowaniem preferencyjnej stawki jest uzależniona od złożenia przez nabywcę odpowiedniego oświadczenia, przy czym oświadczenie to musi być kompletne w aspekcie formalnym (zawierać wszystkie wymagane przez prawo dane) oraz materialnym (dane te muszą być zgodne ze stanem faktycznym). Skarżąca podważa zasadność przyjęcia powyższej interpretacji. Jak wskazała, prowadzi ona do obciążenia sprzedawcy oleju opałowego negatywnymi konsekwencjami za składane przez nabywców oświadczenia zawierające nieprawdziwe dane, przy braku świadomości po stronie sprzedawcy, że dane te nie odpowiadają stanowi rzeczywistemu. Tymczasem, zdaniem Spółki, sprzedawca nie posiada prawnych i faktycznych instrumentów pozwalających na weryfikację oświadczeń co do prawdziwości zawartych w nich danych, zaś żądanie ujawnienia danych osobowych jest możliwe – w świetle art. 51 ust. 1 Konstytucji – jedynie na podstawie przepisów ustawowych. Sprzedawca nie ma też obowiązku ustalenia, czy dane wpisane do oświadczenia są zgodne z prawdą i nie może żądać okazania w trakcie sprzedaży dokumentu tożsamości przez nabywcę. Jeżeli oświadczenie zawiera nieprawdziwe dane, wówczas obowiązek zapłaty podwyższonej stawki podatku akcyzowego obciąża sprzedawcę, który zobowiązany jest do zapłaty należności podatkowych z własnych środków.

Przyjęta regulacja, jak argumentuje Skarżąca, prowadzi po jej stronie do znacznego uszczerbku majątkowego i tym samym naruszenia przysługującego jej prawa własności (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji), poprzez wkroczenie przez organy podatkowe „w sferę środków pieniężnych i możliwość[i] ich dysponowania przez Skarżącą”. Zdaniem Spółki: „naruszenie prawa własności nastąpiło na skutek stosowania przez organy kwestionowanych regulacji prawnych przy jednoczesnym braku prawnych i skutecznych środków umożliwiających sprawdzenie prawidłowości wymaganych danych” (zażalenie na odmowę nadania biegu skardze konstytucyjnej, s. 3). Poza art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji Skarżąca wskazała również inne przepisy konstytucyjne, które miałyby doznać naruszenia przez skarżone przepisy, tj. art. 2, art. 7, art. 9, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1, art. 84, art. 217 Konstytucji. Wielości wzorców przywołanych w *petitum* nie towarzyszy jednocześnie wskazanie przez Skarżącą sposobu ich naruszenia – w zdecydowanej większości przypadków ograniczono się do stwierdzenia, że ustawodawca nie przyznał instrumentów pozwalających na weryfikację prawdziwości oświadczeń, mimo to sprzedawca został obciążony odpowiedzialnością za nieprawdziwe dane zawarte w tych oświadczeniach.

Skarżąca akcesoryjnie podniosła zarzut niezgodności kwestionowanych przepisów z zasadą wyłączności ustawy poprzez ustanowienie regulacji określających warunki stosowania preferencyjnej stawki akcyzy w przepisach rozporządzenia. Zdaniem Spółki, regulacja tego rodzaju powinna być zawarta w przepisach rangi ustawowej, w związku z czym przepisy rozporządzenia są niezgodne z art. 22, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

IV. Analiza formalnoprawna

1. Jako przedmiot kontroli Spółka wskazała § 4 ust. 1-3 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego w związku z art. 65 ust. 1a ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym.

Zgodnie z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 2393; dalej: ustawa o TK) uczestnikiem postępowania przed Trybunałem jest organ, który wydał akt normatywny objęty wnioskiem, pytaniem prawnym albo skargą konstytucyjną. W sytuacji poddania kontroli sądu konstytucyjnego przepisów

ustawowych, „organem, który wydał akt normatywny” w rozumieniu powyższego przepisu jest Sejm. Marszałek Sejmu, działając w imieniu Sejmu, przedstawia pisemne stanowisko w sprawie (zob. art. 63 ust. 1 ustawy o TK), przy czym odnosi się ono wyłącznie do przepisów „wydanych” przez Sejm. Jeżeli zatem przedmiot zaskarżenia wyznaczony przez podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem obejmuje zarówno przepisy ustawy, jak i aktu podustawowego (*in concreto*: rozporządzenia), wówczas Marszałek Sejmu przedstawia stanowisko jedynie w sprawie zgodności z Konstytucją przepisów rangi ustawowej. W realiach niniejszego postępowania oznacza to, że stanowisko Marszałka Sejmu obejmuje wyłącznie ocenę konstytucyjności art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym. Natomiast zaskarżone przepisy rozporządzenia zostały powołane w stanowisku wyłącznie w zakresie, w jakim bezpośrednio odnoszą się one do regulacji zawartej w art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym.

Należy zauważyć, że art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym określa dwie różne stawki akcyzy, odrębnie dla olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe (pkt 1) oraz ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe (pkt 2). W stanie faktycznym stanowiącym podstawę wystąpienia ze skargą konstytucyjną przedmiot sporu stanowiło wyłącznie określenie zobowiązania podatkowego Skarżącej powstałego w następstwie sprzedaży olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe, a więc sytuacji objętej zakresem normowania art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, natomiast sprzedażą nie był objęty ciężki olej opałowy przeznaczony na cele opałowe. Stąd też dopuszczalny przedmiot kontroli stanowi wyłącznie art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym.

2. Zakwestionowane w skardze regulacje – zarówno art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym, jak i przepisy rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, obowiązywały do 28 lutego 2009 r. Zostały one uchylone wraz z wejściem w życie ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 864 ze zm.; zob. art. 168 tej ustawy). W przepisach przejściowych powyższej ustawy wprowadzono zasadę, zgodnie z którą do sytuacji, w których powstanie zobowiązania podatkowego w odniesieniu do wyrobów akcyzowych zharmonizowanych nastąpiło pod rządami dotychczasowych przepisów i w tym okresie należna akcyza nie została zapłacona, stosuje się przepisy dotychczasowe (zob. art. 154 ust. 4 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym: „[j]eżeli

obowiązek podatkowy w sytuacjach innych niż wymienione w ust. 1-3 powstał przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy i należna akcyza nie została do tego dnia zapłacona, stosuje się przepisy dotychczasowe”). W konsekwencji kwestionowany w niniejszym postępowaniu przepis może być nadal stosowany do stanów faktycznych, które miały miejsce przed jego uchycieniem i mogą być na jego podstawie podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Skoro przepis ten stanowi podstawę prawną do określenia przez organy podatkowe zobowiązań podatkowych, to nie utracił on mocy obowiązującej w rozumieniu art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK. Zasadność przedstawionej interpretacji została zresztą jednoznacznie potwierdzona w orzecznictwie sądu konstytucyjnego – rozpatrując w innych postępowaniach kwestię zgodności art. 65 ust. 1a ustawy z Konstytucją Trybunał jednoznacznie stwierdził, że przepis ten nie utracił mocy obowiązującej i dopuszczalne jest poddanie go merytorycznej ocenie (zob. wyroki TK z 6 grudnia 2016 r., sygn. akt SK 7/15 i 3 lipca 2019 r., sygn. akt SK 16/17).

3. W charakterze wzorców kontroli w *petitum* skargi wskazano art. 2, art. 9, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji, przy czym każdy z wymienionych przepisów został powołany w charakterze tzw. samodzielnego wzorca. W związku z tym wymaga rozważenia, czy przepisy te mogą stanowić podstawę kontroli w postępowaniu inicjowanym w trybie skargi konstytucyjnej.

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, przesłanką wystąpienia ze skargą konstytucyjną jest naruszenie „konstytucyjnych wolności lub praw” przysługujących podmiotowi inicjującemu postępowanie przed sądem konstytucyjnym. W konsekwencji przyjmuje się, że podstawę skargi konstytucyjnej mogą stanowić wyłącznie przepisy konstytucyjne wyrażające konstytucyjne wolności lub prawa, których podmiotem jest bezpośrednio podmiot skarżący. Taki pogląd znajduje odzwierciedlenie w ukształtowanej na gruncie art. 79 ust. 1 Konstytucji linii orzeczniczej. Z najnowszego orzecznictwa sądu konstytucyjnego warto przywołać przykładowo stanowisko wyrażone w wyroku z 29 kwietnia 2020 (sygn. akt SK 24/19), zgodnie z którym: „Kierując się treścią art. 79 ust. 1 Konstytucji należy podkreślić, że nie wszystkie przepisy ustawy zasadniczej mogą stanowić wzorce kontroli w postępowaniu skargowym. Jak bowiem wynika ze wskazanego przepisu mogą nimi być tylko te spośród nich, które zawierają bezpośrednio gwarancje dla wolności i praw człowieka i obywatela”.

Odnosząc się do przepisów wymienionych w *petitum* skargi należy stwierdzić, że do wzorców które nie wyrażają w sposób samodzielny wolności lub praw konstytucyjnych zaliczają się w pierwszej kolejności art. 2 i art. 21 ust. 1 Konstytucji. Stanowisko to znajduje oparcie w orzecznictwie sądu konstytucyjnego:

- „art. 2 Konstytucji nie może stanowić «samodzielnego» wzorca kontroli konstytucyjności w postępowaniu wszczętym na podstawie skargi konstytucyjnej, ponieważ nie wynikają z niego wprost żadne konkretne prawa lub wolności. Dla ochrony konstytucyjnych praw i wolności w trybie skargi konstytucyjnej podstawy poszukiwać należy nie w ogólnej klauzuli demokratycznego państwa prawnego, lecz w konkretnych przepisach Konstytucji wyrażających określone wolności i prawa (zob. m.in. wyrok pełnego składu TK z 21 września 2011 r., sygn. SK 6/10, a także wyroki TK z: 12 grudnia 2001 r., sygn. SK 26/01; 6 lutego 2002 r., sygn. SK 11/01; 16 grudnia 2003 r., sygn. SK 34/03; 21 czerwca 2017 r., sygn. SK 35/15)” (wyrok TK z 29 kwietnia 2020 r., sygn. akt SK 24/19);
- „Jeśli chodzi o wzorzec z art. 21 Konstytucji, wyrażona w nim norma prawna jest normą ogólną skierowaną do władzy publicznej. [...] odwoływanie się do wzorców formułujących zasady ogólne jest uzasadnione tylko wtedy, gdy nie istnieją normy konstytucyjne bardziej szczegółowe, ściślej związane z ocenianą regulacją. [...] Art. 2, art. 21 i art. 32 Konstytucji są niewłaściwym punktem odniesienia w skardze konstytucyjnej, gdyż nie wyrażają żadnych konstytucyjnych wolności i praw” (postanowienie TK z 19 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 1/17).

Warto zauważyć, że niektóre z powołanych wzorców, a w szczególności art. 2 Konstytucji, mogłyby zostać uznane za tzw. wzorce związkowe bądź też jako źródło samodzielnych wolności i praw, które nie zostały wyrażone w przepisach rozdziału II Konstytucji (zob. np. postanowienia TK z: 5 czerwca 2019 r., sygn. akt SK 29/18 oraz 20 listopada 2019 r., sygn. akt SK 26/18). Z treści uzasadnienia skargi nie wynika, aby jej zamiarem było nadanie przedstawionemu znaczenia wymienionym wzorcom.

Odrębnie odnieść się należy do kwestii wskazania przez Skarżącą jako wzorca kontroli art. 9 Konstytucji. Z jednej strony, podobnie jak przywołane wyżej przepisy, art. 9 Konstytucji nie wyraża samodzielnie wolności lub praw konstytucyjnych. Z drugiej strony równie istotną jest okoliczność, że Skarżąca w istocie dąży do uczynienia wzorcem kontroli nie tyle powołanego przepisu, ale

art. 1 protokołu nr 1 do Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r. (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284, dalej Konwencja), o czym świadczy następujący fragment uzasadnienia skargi: „wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Skarżąca łączy z naruszeniem: [...] art. 9 Konstytucji poprzez naruszenie art. 1 protokołu nr 1 do Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności” (skarga, s. 2 i 5). W ten sposób Skarżąca zmierza do objęcia kontrolą kwestionowanych w skardze przepisów z punktu widzenia ich zgodności z Konwencją. Jest to jednak niedopuszczalne, bowiem Konwencja jest umową międzynarodową ratyfikowaną za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie, z kolei jedynym dopuszczalnym wzorcem kontroli w postępowaniu skargowym są – zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji – przepisy Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r. Niezależnie od powyższego o braku podstaw do poddania kontroli kwestionowanych przepisów co do zgodności z art. 9 Konstytucji przesądza okoliczność, że przepis ten nie formułuje wolności lub praw obywatelskich.

Pomijając brak podstaw do uczynienia wymienionych wyżej przepisów samodzielnymi wzorcami kontroli w postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną, trzeba zauważyć, że podniesione w ich kontekście wątpliwości sprowadzają się przede wszystkim do powtórzenia zarzutów sformułowanych w związku z naruszeniem art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji i dotyczą ingerencji w sferę prawa własności Skarżącej, jak również określenia obowiązków podatkowych w przepisach rozporządzenia, a nie w ustawie. Jednocześnie, w odniesieniu do zdecydowanej części wymienionych powyżej wzorców Skarżąca nie przedstawiła uzasadnienia wskazującego na sposób ich naruszenia, co samodzielnie stanowi podstawę do umorzenia postępowania w tym zakresie. Wątpliwości co do dopuszczalności powołania powyższych przepisów w charakterze wzorców kontroli wyrażane były również na etapie kontroli wstępnej (zob. postanowienie TK z 4 kwietnia 2016 r., sygn. akt Ts 189/15).

W związku z powyższym niniejsze postępowanie – w zakresie badania zgodności kwestionowanych w skardze przepisów z art. 2, art. 9 i art. 21 ust. 1 Konstytucji – podlega **umorzeniu** na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK.

4. Sejm zwraca uwagę, że przywołaniu w charakterze wzorców kontroli w *petitum* skargi art. 22, art. 31 ust. 3 i art. 217 Konstytucji nie towarzyszy wskazanie sposobu ich naruszenia, co więcej przepisy te nie zostały nawet (poza art. 31 ust. 3

Konstytucji) przywołane w uzasadnieniu skargi. Również w złożonym przez Spółkę zażaleniu z 19 kwietnia 2016 r. na odmowę nadania biegu skardze brak jest jakiegokolwiek uzasadnienia co sposobu naruszenia wymienionych przepisów. Uchybienia w tym względzie były zresztą sygnalizowane w toku wstępnej kontroli skargi konstytucyjnej (zob. postanowienie TK z 4 kwietnia 2016 r., sygn. akt Ts 189/15).

Kwestia obowiązku właściwego uzasadnienia zarzutu naruszenia wzorców kontroli wskazanych w skardze konstytucyjnej i wynikające stąd skutki procesowe stanowią przedmiot ustabilizowanej linii orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego. Wskazuje się, że: „stosownie do art. 53 ust. 1 pkt 2 i 3 uotpTK [ustawa o TK] prawidłowe wykonanie przez skarżącego obowiązku przedstawienia, jakie konstytucyjne prawa lub wolności (i w jaki sposób) zostały naruszone przez przepisy stanowiące przedmiot wnoszonej skargi konstytucyjnej, polegać musi nie tylko na wskazaniu (numerycznym) postanowień Konstytucji i zasad z nich wyprowadzanych, z którymi – zdaniem skarżącego – niezgodne są kwestionowane przepisy, ale również na precyzyjnym przedstawieniu treści prawa lub wolności, wywodzonych z tych postanowień, a naruszonych przez prawodawcę. Powinna temu towarzyszyć stosowna argumentacja prawna, uprawdopodobniająca stawiane zarzuty. Z powyższego obowiązku nie może zwolnić skarżącego, działający niejako z własnej inicjatywy, Trybunał Konstytucyjny” (wyrok TK z 23 kwietnia 2020 r., sygn. akt SK 66/19). Niedopuszczalne jest samodzielne precyzowanie przez Trybunał, a tym bardziej uzasadnianie, jedynie ogólnikowo sformułowanych zarzutów niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów (zob. wyrok TK z 28 czerwca 2018 r., sygn. akt SK 4/17).

Sejm stwierdza, że zarzuty podniesione w związku z naruszeniem art. 22, art. 31 ust. 3 i art. 217 Konstytucji nie spełniają elementarnych choćby wymogów odnoszących się do właściwego uzasadnienia skargi. W związku z tym Sejm uznaje, że postępowanie w zakresie wzorców kontroli obejmujących art. 22, art. 31 ust. 3 i art. 217 Konstytucji podlega – na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK – **umorzeniu**, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. W równym stopniu przesłanka umorzenia jest aktualna w odniesieniu do zarzutu naruszenia art. 21 ust. 1 Konstytucji, w zakresie którego postępowanie podlega równocześnie umorzeniu ze względu na okoliczności powołane w pkt 3.

Należy zauważyć, że zgodnie z wyjaśnieniami zawartymi na s. 2 skargi art. 22, art. 31 ust. 3 i art. 217 Konstytucji zostały przywołane jako normatywna

podstawa zarzutu naruszenia zasady wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego. Wątpliwości w tym względzie związane są zatem z zarzutem naruszenia art. 64 ust. 3 w związku z art. 84 Konstytucji, z których Skarżąca wyprowadza obowiązek ograniczeń prawa własności w następstwie nałożenia obowiązku świadczeń podatkowych wyłącznie w drodze ustawowej. Z kolei przywołanie w charakterze wzorca kontroli art. 21, a także art. 31 ust. 3 Konstytucji (w zakresie odnoszącym się do zasady proporcjonalności *sensu stricto*), miało – jak się wydaje – stanowić uzupełnienie wątpliwości podniesionych w związku z naruszeniem prawa własności.

V. Odmowa zastosowania preferencyjnej stawki akcyzy w przypadku braku prawdziwości danych zawartych w oświadczeniu nabywcy paliwa opałowego

1. Wzorzec kontroli (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji)

Uwzględniając konieczność umorzenia postępowania w stosunku do części wzorców powołanych przez Skarżącą, podstawowy wzorzec kontroli stanowi art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, w brzmieniu:

- „Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia” (ust. 1);
- „Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności” (ust. 3).

Wymienione przepisy znajdują ugruntowane rozumienie w orzecznictwie, stąd wystarczające jest przywołanie jedynie najważniejszych ustaleń sądu konstytucyjnego w powyższym zakresie. Art. 64 ust. 1 Konstytucji stanowi rozwinięcie i uszczegółowienie ogólnej zasady ochrony własności, wyrażonej w art. 21 ust. 1 Konstytucji, z kolei ta ostatnia zaliczana jest do podstawowych zasad ustrojowych Rzeczypospolitej (zob. wyrok TK z 13 kwietnia 1999 r., sygn. akt K 36/98).

Artykuł 64 ust. 1 Konstytucji przyznaje jednostce uprawnienie obejmujące wolność nabywania i rozporządzania mieniem (zob. wyrok TK z 31 stycznia 2001 r., sygn. akt P 4/99). Uprawnienie do rozporządzania rzeczą (*ius dispositivum*) oznacza możliwość swobodnego zachowania własności określonej rzeczy przez jej właściciela, dopóki jest to zgodne z jego wolą, jak również prawo do swobodnego przeniesienia

prawa własności na inną wybraną przez siebie osobę na zaakceptowanych indywidualnie warunkach (zob. wyrok TK z 30 października 2001 r., sygn. akt K 33/00). Jednocześnie, art. 64 ust. 1 Konstytucji stanowi źródło dwojakiego rodzaju obowiązków po stronie ustawodawcy – pozytywnego (konieczność ustanowienia procedur ochrony praw majątkowych) oraz negatywnego (konieczność powstrzymania się od regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub ją ograniczać). Ochrona zapewniana majątkowym prawom podmiotowym musi być realna. Punktem odniesienia (kryterium weryfikacji tej cechy) musi być skuteczność realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje (zob. m.in. wyrok TK z 11 maja 2010 r., sygn. akt SK 50/08). Wymaga podkreślenia, że art. 64 ust. 1, podobnie jak i następujące po nim ust. 2 i 3, ustanawia konstytucyjną gwarancję ochrony własności od strony podmiotowej (prawo podmiotowe), a więc obejmuje ona zindywidualizowane uprawnienia będące w dyspozycji konkretnych osób.

Spośród praw wymienionych w art. 64 ust. 1 Konstytucji (własność, inne prawa majątkowe, prawo dziedziczenia) najszerszy zakres ochrony przysługuje prawu własności, co koresponduje z poglądem, wedle którego prawo to jest „najpełniejszym z praw majątkowych” (wyrok TK z 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98). Konstytucyjna ochrona własności oznacza przede wszystkim prawo do spokojnego korzystania z własności, co jest równoznaczne z nakazem nieingerencji we własność ze strony władz publicznych (wyrok TK z 14 października 2009 r., sygn. akt Kp 4/09). Prawo własności nie jest prawem absolutnym, a na jego treść składają się również obowiązki właściciela wynikające z nakazów interesu publicznego. Obowiązkiem takim jest między innymi realizacja władztwa nad rzeczą w sposób zgodny z prawem.

Artykuł 64 ust. 3 Konstytucji określa przesłanki i granice dopuszczalnego ograniczania prawa własności (zob. wyrok TK z 13 kwietnia 1999 r., sygn. akt K 36/98). Zgodnie z tym przepisem własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim ograniczenie nie narusza istoty prawa własności. Wskazany przepis pełni podwójną rolę. Po pierwsze, stanowi jednoznaczną i wyraźną konstytucyjną podstawę wprowadzania ograniczeń prawa własności. Po drugie, zawarte w nim przesłanki dopuszczalności ograniczenia własności stanowią formalne i materialne kryterium kontroli dokonanych przez prawodawcę ograniczeń (zob. m.in. wyrok TK z 12 stycznia 1999 r., sygn. akt P 2/98). Przy tym z regulacji dopuszczającej ograniczenie własności „tylko w drodze ustawy” wynikają dwie

podstawowe konsekwencje – niedopuszczalne jest ustanowienie jakiegokolwiek ograniczenia prawa własności bez podstawy ustawowej, czyli w drodze samoistnego uregulowania o podstawowym charakterze. Ponadto, owa podstawa ustawowa musi mieć na tyle rozwinięte ujęcie, by czyniła zadość wymaganiu dostatecznej określoności przepisów prawnych.

W odróżnieniu od pozostałych jednostek redakcyjnych art. 64 Konstytucji, ust. 3 odnosi się jedynie do własności, a pomija inne prawa majątkowe i prawo dziedziczenia. Nie może to być interpretowane jako szczególne dozwoleństwo na uszczuplenie prawa własności w porównaniu z innymi prawami majątkowymi, lecz jako dodatkowa gwarancja konstytucyjna ochrony tego prawa (zob. wyrok TK z 10 lipca 2012 r., sygn. akt P 15/12).

Wyznaczając zakres dopuszczalnych ograniczeń w sferze prawa własności przyjmuje się, że art. 64 ust. 3 nie jest przepisem szczególnym w stosunku do art. 31 ust. 3 Konstytucji (zob. wyrok TK z 10 lipca 2014 r., sygn. akt P 19/13). Zgodnie z ugruntowanym w orzecznictwie poglądem, „odrębne unormowanie problematyki ograniczania własności – przez wskazanie w art. 64 ust. 3 Konstytucji przesłanek dopuszczających takie działania – nie oznacza wyłączenia zastosowania w odniesieniu do tego prawa generalnej zasady z art. 31 ust. 3 Konstytucji” (wyrok TK z 25 maja 2016 r., sygn. akt Kp 2/15).

2. Ocena konstytucyjności

1. W pierwszej kolejności należy rozważyć, czy – uwzględniając treść zarzutu sformułowanego przez Skarżącą – art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym może zostać uznany za adekwatny przedmiot kontroli w niniejszym postępowaniu. Mianowicie, wątpliwości Spółki związane są z brakiem przyznania sprzedawcy oleju opałowego instrumentów pozwalających na weryfikację prawdziwości danych zawartych w oświadczeniu o przeznaczeniu nabywanego oleju, jak również z nałożeniem na sprzedawcę obowiązku zapłaty podwyższonej stawki podatku akcyzowego w sytuacji, gdy dane zawarte w oświadczeniu są niezgodne ze stanem faktycznym. Tymczasem wymienione zagadnienia, a więc obowiązek złożenia oświadczenia, dane które musi zawierać to oświadczenie oraz konsekwencje podatkowe wynikające z wadliwie złożonych oświadczeń określają przepisy rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego. Okoliczność ta

nie prowadzi jednak do uznania, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym nie zawiera postanowień, z którymi związane są wątpliwości Skarżącej. Przepis ten określa przypadki, w których oleje opałowe są obłożone stawką podwyższoną („użyci[e] olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe, które nie spełniają warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, użyci[e] ich niezgodnie z przeznaczeniem, a także sprzedaż ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych”). Powołany przepis nie zalicza zatem do tych sytuacji sprzedaży oleju opałowego bez uzyskania od nabywcy kompletnego pod względem formalnym i materialnym oświadczenia dotyczącego przeznaczenia tych olejów. W orzecznictwie sądowoadministracyjnym przyjęto jednak, że wymienione w tym przepisie „użycie olejów opałowych niezgodnie z przeznaczeniem” obejmuje także sytuacje wyrażające się w niezachowaniu warunków koniecznych do zastosowania stawki preferencyjnej w zakresie uzyskania od kupującego oświadczenia kompletnego i zupełnego. Konsekwentnie wyrażane jest zatem stanowisko, zgodnie z którym brak oświadczenia, oświadczenie niekompletne lub niezgodne ze stanem faktycznym stwarza domniemanie, że olej został wykorzystany na inny cel niezgodnie z przeznaczeniem i uzasadnia zastosowanie stawki określonej w art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym (zob. np. wyrok NSA z 20 marca 2013 r., sygn. akt I GSK 821/11).

Przedstawiona linia orzecznicza, jak i w szczególności jej zgodność z Konstytucją, zostały potwierdzone przez Trybunał Konstytucyjny. Zdaniem Trybunału, organy podatkowe i sądy nadały art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym jednoznaczny sens. W rozumieniu tego przepisu użyciem olejów opałowych niezgodnie z ich przeznaczeniem jest nie tylko sprzedaż tych olejów bez uzyskania oświadczeń, ale także sprzedaż po uzyskaniu oświadczeń, które uniemożliwiają identyfikację nabywcy, a w konsekwencji – weryfikację przeznaczenia oleju opałowego (wyrok TK z 6 grudnia 2016 r., sygn. akt SK 7/15). Sąd konstytucyjny zaakcentował w tym judykacie, że przyjęcie odmiennej wykładni wypaczałoby sens mechanizmu, który miał umożliwić korzystanie z obniżonej stawki akcyzy na olej opałowy. Trybunał uznał, że konieczne jest obwarowanie sprzedaży oleju przeznaczonego do celów opałowych określonymi warunkami, których spełnienie obciążać będzie nie tylko nabywcę ulgowych wyrobów akcyzowych, ale także ich sprzedawcę. Służy to kontroli i ograniczeniu nadużyć podatkowych związanych z wykorzystywaniem oleju opałowego do celów napędowych.

Profesjonalny przedsiębiorca powinien mieć świadomość, że preferencyjne opodatkowanie odnosi się jedynie do sprzedaży oleju przeznaczonego na cele opałowe i związana jest ze spełnieniem określonych wymogów, natomiast sprzedaż oleju na cele inne niż opałowe powoduje opodatkowanie według wyższych stawek. Wynikający z kwestionowanej regulacji nakaz uiszczenia podatku akcyzowego nie jest sankcją, lecz jest środkiem skierowanym na zapewnienie prawidłowości obrotu olejami opałowymi. Na tym tle Trybunał uznał, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym rozumiany w ten sposób, że pojęcie „użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem” oznacza także sprzedaż olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe po uzyskaniu od nabywcy oświadczenia, o którym mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., które nie umożliwia identyfikacji nabywcy, jest zgodny z Konstytucją.

2. Kwestionowane przepisy wprowadzają mechanizm opodatkowania preferencyjną stawką podatku akcyzowego paliw wykorzystywanych w celach opałowych (grzewczych). Zastosowanie preferencyjnych stawek podatku akcyzowego na wyroby energetyczne, przede wszystkim na oleje przeznaczone do celów grzewczych, jest uzasadnione zarówno społecznie, jak i gospodarczo. U podstaw takiego ukształtowania stawki podatkowej leży uniknięcie zbytniego obciążania podatkiem gospodarstw domowych, w których olej wykorzystywany jest w celach grzewczych. Zasadność powyższej regulacji znajduje uzasadnienie konstytucyjne (zob. wyrok TK z 17 listopada 2010 r., sygn. akt SK 23/07, zob. też wyrok TK z 9 maja 2005 r., sygn. akt SK 14/04). Jednocześnie, ustawodawca wprowadził określone warunki, które muszą zostać spełnione przy sprzedaży paliw opałowych. Służą one zapobieganiu wykorzystywaniu tańszego paliwa opałowego na inne cele, w szczególności jako paliwo do pojazdów (zob. postanowienie TK z 11 lutego 2014 r., sygn. akt P 50/11).

Przepisy dopuszczają zastosowanie obniżonej stawki podatku akcyzowego dla olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe w razie kumulatywnego spełnienia następujących warunków:

- 1) oleje przeznaczone na cele opałowe zostały prawidłowo oznakowane lub oznaczone na czerwono (art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym i § 3 ust. 3 rozporządzenia); szczegółowe zasady oznaczania olejów przeznaczonych na cele opałowe określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 marca 2004 r. w sprawie znakowania i barwienia paliw silnikowych

przeznaczonych na cele opałowe oraz olejów opałowych (Dz. U. z 2004 r. Nr 53, poz. 527);

- 2) olej zostanie wykorzystany w celach opałowych;
- 3) sprzedawca oleju uzyskał od nabywcy oświadczenie stwierdzające, że olej podlegający sprzedaży zostanie przeznaczony na cele opałowe.

W przypadku gdy nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej (w stanie faktycznym poprzedzającym wystąpienie ze skargą zakwestionowana została prawidłowość naliczenia stawki podatku akcyzowego wyłącznie w odniesieniu do nabywców będących osobami fizycznymi), wówczas oświadczenie o przeznaczeniu nabywanego oleju do celów grzewczych dołącza się do kopii paragonu lub kopii innego dokumentu sprzedaży wystawionego nabywcy. Jeżeli brak jest możliwości dołączenia oświadczenia do dokumentu sprzedaży, wówczas sprzedawca zobowiązany jest do wpisania na oświadczeniu numeru i daty wystawienia dokumentu potwierdzającego sprzedaż (§ 4 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia). Przepisy precyzują ponadto treść oświadczenia – powinno ono zawierać następujące dane: 1) imię i nazwisko nabywcy, PESEL i NIP; 2) adres zamieszkania nabywcy; 3) określenie ilości nabywanego oleju opałowego; 4) określenie ilości posiadanych urządzeń grzewczych oraz adresu, gdzie znajdują się te urządzenia; 5) wskazanie rodzaju i typu urządzeń grzewczych; 6) datę i miejsce wystawienia oświadczenia oraz podpis składającego oświadczenie (§ 4 ust. 2 rozporządzenia).

W orzecznictwie został ukształtowany pogląd, że oświadczenia muszą zostać złożone sprzedawcy w dniu nabycia oleju opałowego, a więc w momencie powstania zobowiązania podatkowego, zaś ich treść nie może zostać w późniejszym terminie poprawiona lub uzupełniona (zob. wyroki NSA z: 14 marca 2013 r., sygn. akt I GSK 901/11; 25 czerwca 2014 r., sygn. akt I GSK 1099/13). Zatem sprzedaż oleju opałowego bez uzyskania od nabywców oświadczenia kompletnego i zawierającego prawdziwe dane jest traktowana jako równoznaczna z użyciem oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem (zob. np. wyrok NSA z 14 maja 2013 r., sygn. akt I GSK 1654/11). Podkreśla się równocześnie, że oświadczenia stanowią instrument kontroli obrotu paliwem, które może być użyte do innych celów niż opałowe i pozwalają na zweryfikowanie, czy olej nabyty na cel opałowy został faktycznie przeznaczony na ten cel. Termin „użycie” zwarty w art. 65 ust. 1a ustawie o podatku akcyzowym należy rozumieć szeroko, jako obejmujące również sprzedaż i w tym kontekście użycie przez sprzedawcę oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem

oznacza niezachowanie warunków koniecznych do zastosowania stawki preferencyjnej w zakresie uzyskania od kupującego oświadczenia kompletnego i zupełnego. Brak oświadczenia, oświadczenie niekompletne lub niezgodne ze stanem rzeczywistym stwarza domniemanie, że olej został wykorzystany niezgodnie z przeznaczeniem i uzasadnia zastosowanie stawki określonej w art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym

3. Nie może budzić wątpliwości, że podmiot prowadzący zawodowo działalność gospodarczą w sferze obrotu paliwami płynnymi zobowiązany jest z należytą starannością dochować wynikających z przepisów prawa obowiązków, od których uzależniona jest możliwość zastosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego. Stąd sprzedawca powinien m.in. podjąć czynności mające na celu zapewnienie prawdziwości danych zawartych w przyjmowanych oświadczeniach, poprzez ich weryfikację z właściwymi dokumentami (w szczególności z dokumentem tożsamości). Ma to szczególne znaczenie w przypadku sprzedaży paliw do celów opałowych, kiedy to autentyczność danych identyfikujących sprzedawcę warunkuje możliwość skorzystania z preferencyjnej stawki podatku. Stąd od podatnika, który zamierza skorzystać z uprawnienia do obniżenia stawki podatkowej można i należy wymagać, aby wykazał się szczególnie należytą starannością i tak zorganizował obrót wyrobami podlegającymi preferencjom podatkowym, aby uniknąć ewentualnych nadużyć, których ryzyko i konsekwencje zaistnienia będą go obciążać, chyba że w oczywisty sposób nie miał wpływu na ich wystąpienie.

W tym kontekście podkreśla się, że sprzedawcom paliw przeznaczonych do celów opałowych przysługują instrumenty pozwalające na kontrolę prawdziwości danych zawartych w oświadczeniu, co obejmuje w szczególności dane identyfikujące nabywcę (imię, nazwisko, adres zamieszkania, nr PESEL). Co istotne, w świetle przepisów o ochronie danych osobowych oraz rozporządzenia w sprawie obniżenia sprzedawca paliw ma nie tylko obowiązek zbierania i przechowywania danych nabywców zawartych w oświadczeniach, ale równocześnie spoczywa na nim prawo i obowiązek ustalenia prawdziwości danych osobowych nabywcy. Sprzedający powinien zatem „poprzez żądanie okazania stosownego dokumentu, zweryfikować rzetelność oświadczenia. Legitymowanie się dowodem osobistym w celu potwierdzenia prawdziwości danych osobowych jest dozwolonym przez prawo sposobem wykazania danych osobowych i temu celowi służy omawiany dokument. Kwestia związana z ujawnieniem przez nabywcę oleju opałowego danych

personalnych wiąże się więc z tzw. dobrowolnym ujawnieniem tychże informacji w związku ze skorzystaniem z preferencyjnej stawki akcyzy. [...] Takie postępowanie, nie narusza bowiem dobrego zwyczaju kupieckiego, a jedynie może wpływać na pewność obrotu gospodarczego i ma uzasadnienie w fakcie sprzedaży wyrobów akcyzowych z preferencyjną stawką akcyzową” (zob. wyrok NSA z 16 kwietnia 2014 r., sygn. akt I GSK 808/12 i przywołane w nim orzeczenia).

Wskazuje się równocześnie, że nabywca nie ma obowiązku ujawniania swoich danych osobowych przy zakupie oleju opałowego, jak również potwierdzania prawdziwości tych danych poprzez okazanie stosownego dokumentu tożsamości, a sprzedawca nie ma obowiązku sprzedaży paliwa do celów opałowych, jeżeli strony transakcji nie zamierzają korzystać z preferencji podatkowej. Ujawnienie tych danych – w zakresie określonym przepisami prawa – warunkuje jednak możliwość zastosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego. Skoro nabywca nie ujawnia danych osobowych to oznacza, że rezygnuje z możliwości korzystania z preferencyjnej stawki akcyzy na olej opałowy. Korzystanie ze stawki preferencyjnej nie jest obowiązkowe, a decyzja w tym zakresie zawsze należy do nabywcy (zob. wyrok NSA z 22 lutego 2011 r., sygn. akt I GSK 47/10).

4. Należy wyrazić stanowisko, że w odniesieniu do poszczególnych danych zawartych w oświadczeniu składanym przez nabywcę paliwa opałowego różny jest stopień, w którym sprzedawca ma rzeczywiste możliwości weryfikacji prawdziwości tych danych. I tak wyróżnić można dane, które sprzedawca może zweryfikować poprzez porównanie ich z danymi zawartymi w dokumencie tożsamości okazanym przez nabywcę. Do takich danych zaliczyć można w szczególności imię i nazwisko, adres zamieszkania nabywcy (w 2008 r., a więc w okresie relewantnym dla przedmiotowej sprawy adres zamieszkania był jedną z danych zawartych w dowodzie osobistym), ilość nabywanego oleju opałowego, data i miejsce złożenia oświadczenia. Sprzedawca nie ma natomiast możliwości weryfikacji danych obejmujących określenie ilości, rodzaju i typu urządzeń grzewczych, jak również miejsca gdzie się one znajdują, jeżeli jest ono inne niż adres zamieszkania nabywcy. W tym zakresie dane mają w istocie charakter deklaracyjny – są one odbierane przez sprzedawcę paliw i następnie przekazywane organom skarbowym w comiesięcznych zestawieniach. Stanowią one podstawę przeprowadzanych przez organy skarbowe kontroli, czy olej nabyty z zastosowaniem obniżonej stawki podatku akcyzowego faktycznie został zużyty na cele grzewcze.

Powyższe stanowisko znajduje oparcie w orzecznictwie sądu konstytucyjnego. W wyroku z 12 lutego 2015 r. (sygn. akt SK 14/12) Trybunał podkreślił, że organy podatkowe powinny mieć na uwadze, czy sprzedawca świadomie przyjął nieprawdziwe oświadczenie o przeznaczeniu oleju, czy też nie miał żadnego wpływu na niezgodność z prawdą zawartych w nim danych (np. dane nabywcy były nieprawdziwe, ponieważ posługiwał się sfałszowanym dowodem tożsamości lub innym dokumentem identyfikującym). Sąd konstytucyjny wskazał, że konstytucyjnie niedopuszczalne jest obciążenie podatnika koniecznością poniesienia zwiększonych obciążeń podatkowych w sytuacji, gdy nieświadomie przyjął on oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego zawierające nieprawdziwe dane. Stąd prawodawca nie jest uprawniony do ustanawiania warunków, które są niemożliwe do spełnienia przez podatnika – takie działanie prowadziłoby do naruszenia zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, jak również stanowiłoby nieproporcjonalną ingerencję w prawa majątkowe podatnika.

Wymaga przypomnienia, że skarga konstytucyjna jest instrumentem inicjującym kontrolę konstytucyjności prawa przybierającą charakter konkretny. Możliwość wystąpienia ze skargą aktualizuje się w przypadku, gdy konkretne działanie organów władz publicznych podjęte względem danego podmiotu spowodowało skutek w postaci naruszenia przysługujących mu wolności i praw. Skarga nie obejmuje natomiast naruszeń o charakterze potencjalnym, które nie wystąpiły w sprawie skarżącego i nie doprowadziły do ingerencji w sferę wolności i praw. W związku z powyższym jako bezpodstawne należy uznać twierdzenie Skarżącej, że ponosi ona negatywne konsekwencje wynikające z niezgodności ze stanem faktycznym danych zawartych w oświadczeniach, których to prawdziwości nie mogła zweryfikować. Z akt postępowań podatkowych poprzedzających wystąpienie ze skargą konstytucyjną wynika jednoznacznie, że dane zakwestionowane przez organy skarbowe obejmują dane, które Skarżąca mógł zweryfikować co do ich prawdziwości (dane osobowe, miejsce zamieszkania). I tak, organy skarbowe zakwestionowały zastosowanie obniżonej stawki podatku akcyzowego w przypadku sprzedaży oleju opałowego. Sprzedaż ta została dokonana na rzecz osób które: 1) oświadczyły, że nie zakupiły oleju opałowego w Spółce oraz nie podpisały się na oświadczeniach znajdujących się dyspozycji Spółki (w toku kontroli skarbowej ujawniono 34 takie przypadki); 2) zakupiły paliwo na rzecz innych osób; 3) nie były zameldowane lub zamieszkałe pod adresem wskazanym w oświadczeniu. W części oświadczeń zawarte w nich dane zostały

ponadto uzupełnione w dacie późniejszej niż data złożenia oświadczenia. W wymienionych przypadkach organy podatkowe przyjęły, że oświadczenia nie spełniają określonych rozporządzeniem przesłanek formalnych i materialnych, które pozwalałyby na zastosowanie preferencyjnej stawki podatku akcyzowego. Należy zaakcentować, że w odniesieniu do niektórych oświadczeń wątpliwości budziła nie tylko wiarygodność danych, ale przede wszystkim okoliczność, czy oświadczenia te rzeczywiście zostały złożone przez nabywców oleju opałowego oraz czy osoby te w ogóle nabyły olej opałowy. Kilka spośród przesłuchanych w toku kontroli osób zaprzeczyło, aby nabyły paliwo opałowe w skarżonej spółce. Wątpliwości dotyczyły także prawdziwości podpisów zawartych na oświadczeniach – osoby których podpis widniał na oświadczeniach stwierdziły, że nie jest to ich podpis. W żadnej ze spraw objętych materiałem dowodowym poddanym ocenie sądu nie wskazano natomiast, aby organy zakwestionowały rzetelność zawartych w nich danych, co do prawdziwości których Skarżąca nie miała wpływu (np. oświadczenie dotyczące liczby posiadanych kotłów grzewczych).

Na wątpliwości co do zachowania rzetelności przez Spółkę przy sprzedaży paliwa opałowego i dopuszczalności stosowania preferencyjnej podatku akcyzowego wpływają również okoliczności ujawnione w wyroku WSA w K. z maja 2013 r. (sygn. akt), zachowujące aktualność na dzień wydania tego wyroku. Zgodnie z nimi przeciwko P.S., będącego właścicielem Spółki, prowadzone było postępowanie karne skarbowe o przestępstwo skarbowe określone w art. 54 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy. W wyniku podjętych czynności procesowych ujawniono szereg nieprawidłowości co do prowadzonej dokumentacji i rzetelności składanych oświadczeń przez nabywców oleju opałowego.

Mając na uwadze powyższe, za trafny należy uznać pogląd wyrażony w toku kontroli wstępnej w niniejszym postępowaniu, wskazujący iż wniesiona „skarga konstytucyjna jest próbą skorygowania zaniedbań, do których Skarżąca doprowadziła w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Wątpliwości Trybunału nie budzi bowiem to, że źródłem (i przyczyną) ingerencji w prawo własności spółki – którego ochrony domaga się Skarżąca – było niedochowanie należytej staranności przy zabezpieczeniu żywotnych interesów przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą, a nie treść przepisów kwestionowanych w skardze konstytucyjnej” (postanowienie TK z 4 kwietnia 2016 r., sygn. akt Ts 189/15).

Podsumowując powyższe ustalenia należy przyjąć, że zarzut niedopuszczalnej ingerencji w przysługujące Spółce prawa majątkowe nie znajduje

uzasadnienia. Jak wykazano, na sprzedawcy oleju opałowego ciąży powinność zweryfikowania prawdziwości danych zawartych w oświadczeniach nabywców. Brak realizacji powyższego obowiązku został prawidłowo powiązany z niemożnością zastosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego przy sprzedaży oleju opałowego.

5. Jako wzorzec kontroli Skarżąca wskazała art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Przepisy te odnoszą się *expressis verbis* do prawa własności i innych praw majątkowych, z kolei zarzut Spółki dotyczy spoczywających na niej zobowiązań podatkowych. Przy tym Skarżąca wyjaśniła, że konieczność zapłaty podwyższonej stawki podatku akcyzowego prowadzi do uszczerbku w sferze jej praw majątkowych. Na tym tle powstaje pytanie, czy przepis dotyczący *stricto* praw właścicielskich (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji) może stanowić wzorzec kontroli w sprawie konstytucyjności przepisów daninowych.

W orzecznictwie sądu konstytucyjnego przyjmuje się w tym względzie, że skoro regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, to jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń korzystania z konstytucyjnych wolności i praw (art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony, których granice (treść) są kształtowane przez te właśnie obowiązki (zob. wyrok TK z 6 grudnia 2016 r., sygn. akt SK 7/15). Dlatego też obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji (zob. wyrok TK z 18 listopada 2014 r., sygn. akt K 23/12). Obciążenia podatkowe nie podlegają zatem kontroli w kategoriach ograniczeń prawa własności, tj. ocenie zgodności z art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji. Trybunał przyjmuje jednak występowanie dwóch wyjątków od tej zasady, dopuszczając kontrolę przepisów podatkowych w oparciu o wymienione wzorce. Po pierwsze dotyczy to sytuacji, gdy pod pozorem regulacji daninowej ustawodawca wprowadza instrument służący celom innym niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym. Przykładem takiej sytuacji byłoby nadanie podatkowi cech instytucji konfiskaty mienia. Po drugie, nie można wykluczyć powoływania tych wzorców w odniesieniu do innych zagadnień, normowanych przepisami prawa daninowego, nie dotyczących nakładania podatków, ale związanych np. z ukształtowaniem warunków, jakie muszą

zostać spełnione, aby skorzystać ze zwolnienia z obowiązku podatkowego albo z preferencyjnej (ulgowej) stawki opodatkowania odnoszącej się do oleju opałowego (zob. wyrok TK z 12 lutego 2015 r., sygn. akt SK 14/12). Zarzut Spółki mieści się w ramach wskazanych „wyjątków”, skoro Skarżąca zakwestionowała przesłanki zastosowania preferencyjnej stawki akcyzy. Stąd też art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji mogą zostać uznane za adekwatny wzorzec kontroli.

6. Uwzględniając okoliczności powołane w pkt 1-4 Sejm wnosi o uznanie, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym w zakresie, w jakim nakazuje stosować przewidzianą tym przepisem stawkę podatku akcyzowego w razie uzyskania od nabywcy paliwa opałowego oświadczenia zawierającego nieprawdziwe dane **jest zgodny** z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

V. Obowiązek określenia w przepisach rangi ustawowej ograniczeń w sferze prawa własności

1. Wzorce kontroli

1. Obok zarzutu dotyczącego nałożenia na sprzedawcę negatywnych konsekwencji związanych z przyjęciem oświadczeń zawierających nieprawdziwe dane kwestionowany art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym narusza – w ocenie Skarżącej – zasadę wyłączności ustawy. Jest to związane z uregulowaniem w rozporządzeniu, a więc w przepisach rangi podustawowej wymogów, których spełnienie warunkuje zastosowanie preferencyjnej stawki akcyzy. W realiach niniejszego postępowania przepisami, z których wywodzona jest zasada wyłączności ustawy w sprawach daninowych są art. 64 ust. 3 w związku z 84 Konstytucji. Przy tym analiza wzorca kontroli obejmującego art. 64 ust. 3 Konstytucji została przedstawiona w pkt IV.1 pisma.

2. Artykuł 84 Konstytucji, stanowiący związkowy wzorzec kontroli, ma następujące brzmienie: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”.

Artykuł 84 Konstytucji pozostaje w bliskim związku treściowym z art. 217 Konstytucji. Ten pierwszy stanowi podstawę władztwa daninowego, a więc uprawnienia przysługującego państwu do obciążania podmiotów znajdujących się

w zakresie jego władzy w celu finansowania swoich zadań (zob. m.in. wyrok TK z 10 grudnia 2002 r., sygn. akt P 6/02). Z kolei odpowiednikiem władztwa daninowego po stronie obywateli jest – statuowany w art. 84 Konstytucji – obowiązek ponoszenia danin publicznych (zob. wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02). Obowiązek ten może zostać zarazem nałożony wyłącznie przez przepisy rangi ustawowej (*nullum tributum sine lege* – zob. np. wyrok TK z 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15).

Zakres przedmiotowy analizowanego wzorca obejmuje „podatki”, „ciężary publiczne” oraz „świadczenia publiczne”, przy czym ustrojodawca nie definiuje tych pojęć. Wyznaczając treść pojęcia „podatki” wskazuje się, że stanowią one dochody budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego, z których realizowane są zadania i funkcje publiczne. W przeciwieństwie do opłat nie mają one charakteru ekwiwalentnego (zob. wyrok TK z 15 maja 2019 r., sygn. akt SK 31/17). Z kolei w odniesieniu do dwóch pozostałych kategorii wskazuje się, że „ciężary to świadczenia ponoszone w naturze (np. obowiązek kwaterunku wojska czy pracy w określonych sytuacjach), zaś świadczenia publiczne to świadczenia pieniężne, w tym przede wszystkim podatki, ale również inne daniny publiczne” (T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak, *Komentarz do art. 84 Konstytucji*, [w:] *Konstytucja RP*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, Legalis).

Podatki, ciężary i świadczenia publiczne stanowią ze swej istoty ograniczenie korzystania z wolności i praw. Obowiązek ponoszenia tych świadczeń wiąże się mianowicie z uszczupleniem praw majątkowych. Ze względu na wyraźną podstawę konstytucyjną, nałożenie tego typu obowiązków na jednostkę przez akt rangi ustawowej nie narusza jednak praw majątkowych podmiotów zobowiązanych do ponoszenia tych świadczeń.

Konstytucja nie normuje w sposób bezpośredni materialnych granic władztwa daninowego. W konsekwencji ustawodawcy przysługuje daleko idąca swoboda polityczna w nakładaniu ciężarów i świadczeń publicznych (zob. np. wyrok TK z 12 czerwca 2008 r., sygn. akt K 50/05). Zagadnienie oceny celowości przyjmowanych przez ustawodawcę rozwiązań, ich politycznej i ekonomicznej zasadności pozostaje poza kognicją sądu konstytucyjnego (zob. wyrok TK z 27 lutego 2002 r., sygn. akt K 47/01). Podkreślenia wymaga równocześnie, że znajdujące podstawę w art. 84 Konstytucji władztwo daninowe państwa podlega ograniczeniom. Obowiązkiem ustawodawcy jest bowiem poszanowanie zasad powszechności, równości i sprawiedliwości daninowej. Ponadto, granice ingerencji,

a więc granice swobody politycznej ustawodawcy w tym zakresie wyznaczone są zasadą państwa prawnego i wywodzoną z niej zasadą proporcjonalności. W oparciu o zasadę proporcjonalności w nakładaniu świadczeń publicznych można wywodzić zarzut nadmiernego fiskalizmu (zob. wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09). W odniesieniu do podatków Trybunał wskazał, że niekonstytucyjne byłoby takie kształtowanie stawki podatków, które w istocie będzie stanowiło narzędzie konfiskaty mienia (zob. wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97).

Artykuł 84, w powiązaniu z art. 2 i art. 217 Konstytucji, stanowi także podstawę do wywodzenia bardziej szczegółowych zasad dotyczących kształtowania obciążeń podatkowych, np. zasady dostatecznej określoności regulacji daninowych (zob. np. wyrok TK z 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15) czy też zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i do prawa w sferze danin publicznych (wyrok TK z 2 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 19/06).

2. Ocena konstytucyjności

1. Na wstępie należy zauważyć, że sformułowany przez Skarżącą zarzut niedopuszczalnej ingerencji w sferę przysługujących jej praw właścicielskich w następstwie wprowadzenia ograniczeń w przepisach rangi podustawowej w żaden sposób nie koresponduje z treścią *petitum* skargi, w którym Skarżąca wystąpiła o stwierdzenie niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów w zakresie, w jakim „nakładają na sprzedawcę oleju opałowego negatywne konsekwencje przyjęcia oświadczeń zawierających nieprawdziwe [dane] skutek czego sprzedawcę pozbawia się możliwości zastosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego”. Tak wyznaczony zakres zaskarżenia nie odnosi się zatem do kwestii, w akcie jakiej rangi mogą zostać określone przesłanki skorzystania z niższej stawki podatku akcyzowego.

Uwzględniając okoliczność, że zarzutowi sformułowanemu przez Skarżącą nie towarzyszy bliższe uzasadnienie, Sejm ograniczył się do odpowiedzi na pytanie, czy w przepisach rozporządzenia można określić warunki, od których uzależnione jest zastosowanie preferencyjnej stawki podatku akcyzowego. Zagadnienie to dotyczy zatem zakresu obowiązywania zasady wyłączności ustawy w sferze podatkowej (*nullum tributum sine lege*).

2. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, zasada wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego wynika przede wszystkim z art. 217 Konstytucji. Zgodnie z treścią powołanego przepisu wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny zostać uregulowane bezpośrednio w ustawie. Przepis ten pozostaje zarazem w związku treściowym z art. 84 Konstytucji. W ujęciu tego ostatniego władztwo daninowe państwa, wyrażające się w obowiązku ponoszenia zobowiązań podatkowych, zostało powiązane z koniecznością ustanowienia tego rodzaju obowiązków w przepisach rangi ustawowej (zob. m.in. wyroki TK z: 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00 i 20 czerwca 2002 r., sygn. akt K 33/01). Wyłączność regulacji ustawowej w zakresie prawa daninowego jest rozumiana szeroko, ale nie dosłownie. W świetle orzecznictwa Trybunału możliwe jest tworzenie w ustawach – w dopuszczalnym przez art. 217 Konstytucji zakresie – upoważnień ustawowych umożliwiających uregulowanie określonych zagadnień w rozporządzeniach (zob. wyrok TK z 20 czerwca 2002 r., sygn. akt K 33/01). W drodze rozporządzenia mogą być jednak uregulowane wyłącznie sprawy niemające istotnego znaczenia dla konstrukcji danego podatku.

Kwestia dopuszczalności przekazania do unormowania w rozporządzeniu obniżonych stawek podatku akcyzowego, jak i zasad korzystania z nich stanowiła przedmiot kontroli w sprawach o sygn. akt P 94/08 i SK 7/15. Wyroki te formalnie odnosiły się do przepisów rozporządzeń (odpowiednio: rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego), nie zaś do art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym. W związku z tym nie zachodzi w zakresie omawianego zarzutu przesłanka *res iudicata*, której wystąpienie – w związku z rozstrzygnięciem kwestii konstytucyjności danego przepisu przez Trybunał – prowadziłoby do konieczności umorzenia postępowania w sprawie. Aktualność zachowuje natomiast w pełni stanowisko wyrażone w obu przywołanych judykatach, dotyczące realizacji przez prawodawcę zasady wyłączności ustawy w zakresie określenia preferencyjnej stawki podatku akcyzowego od sprzedaży oleju opałowego. I tak, w wyroku z 7 września 2010 r., sygn. akt P 94/08 Trybunał przypomniał, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem (tak w szczególności w wyroku TK z 20 czerwca 2002 r., sygn. akt K 33/01) wyłączność regulacji ustawowej w zakresie prawa daninowego nie jest ujmowana w sposób absolutny. W konsekwencji dopuszczalne jest zawarcie w ustawie – w zakresie wyznaczonym przez art. 217 Konstytucji – upoważnienia

ustawowego umożliwiającego uregulowanie określonych zagadnień dotyczących danin publicznych. Sąd konstytucyjny zauważył, że w praktyce nie jest możliwe, aby w ustawach podatkowych regulować wszystkie zagadnienia prawa podatkowego, stąd też istnieje konieczność korzystania z upoważnień ustawowych. W drodze rozporządzenia mogą być jednak uregulowane wyłącznie sprawy niemające istotnego znaczenia dla konstrukcji danego podatku. Do materii tych Trybunał zaliczył m.in. upoważnienie do wydania rozporządzenia obniżającego stawki podatku określone w ustawie. Powyższa regulacja nie narusza zasady wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego.

Powołany pogląd został w pełni zaakceptowany w wyroku z 6 grudnia 2016 r., sygn. akt SK 7/15. Trybunał ponownie wskazał, że przekazanie do regulacji na poziomie rozporządzeń kwestii dotyczących podatków jest dopuszczalne tylko w zakresie niewyłączonym przez art. 217 Konstytucji. Uregulowanie w rozporządzeniu stawki akcyzy na olej opałowy oraz warunków skorzystania z niej nie naruszają zasady wyłączności ustawy, a zarazem mieszczą się w zakresie upoważnienia wynikającego z art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym. Trybunał zauważył zarazem, że istotne z punktu widzenia art. 217 Konstytucji elementy konstrukcji podatku akcyzowego, w tym podstawowa stawka akcyzy na olej opałowy, zostały uregulowane w ustawie o podatku akcyzowym.

Sejm w pełni podziela przedstawione wyżej stanowisko. Stąd należy przyjąć, że zakres spraw objętych delegacją zawartą w art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym nie zalicza się do kategorii spraw określonych w art. 217 Konstytucji, dla których bezwzględnie konieczna jest regulacja ustawowa. Sejm zwraca jednocześnie uwagę, że nominalnie przedmiot kontroli w aspekcie dotyczącym zasady wyłączności ustawy powinien stanowić w pierwszej kolejności art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym. Przepis ten nie stanowił jednakże podstawy orzeczenia w ostatecznej sprawie dotyczącej Skarżącej, nie mógł zatem zostać przywołany jako przedmiot kontroli w niniejszym postępowaniu. Zarazem art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym wskazuje, że zastosowanie podwyższonej stawki podatku akcyzowego znajduje zastosowanie w razie użycia oleju niezgodnie z przeznaczeniem, odsyłając w tym względzie do warunków określonych w „odrębnych przepisach”, a więc *in concreto* do rozporządzenia w sprawie obniżenia stawki akcyzy. W tym stanie równoważny przedmiot kontroli w aspekcie zarzutu naruszenia wyłączności ustawy w zakresie regulacji podatkowej stanowi art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym.

Mając na względzie powyższe Sejm wnosi o uznanie, że art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym **jest zgodny** z art. 64 ust. 3 w związku z art. 84 Konstytucji.

MARSZAŁEK SEJMU

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Elżbieta Witek', written over a faint, dotted grid background.

Elżbieta Witek