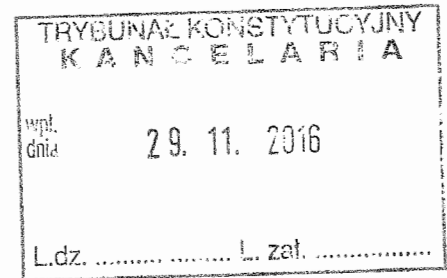




PG VIII TK 40/15

SK 7/15



## TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku z połączonymi skargami konstytucyjnymi:

I. T spółka z o.o. z siedzibą w E. o stwierdzenie, że:

- 1) przepisy § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.) w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i ust. 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r.;
- 2) przepisy § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia wymienionego w pkt 1 w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i ust. 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, ust. 1a pkt 1 i ust. 2 ustawy, o której mowa w pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 14 września 2005 r.;
- 3) przepisy § 4 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 rozporządzenia wymienionego w pkt 1 w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i ust. 5, art. 11 ust. 1 oraz

art. 65 ust. 1, ust. 1a pkt 1 i ust. 2 ustawy, o której mowa w pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od dnia 15 września 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r.

– „w zakresie, w jakim przepisy te stanowią, że sprzedawca oleju opałowego posiadający oświadczenie nabywcy, które nie umożliwia identyfikacji tego nabywcy (niezgodne z rzeczywistością, zawierające dane fikcyjne), jest zobowiązany zapłacić podatek akcyzowy obliczony według stawki podwyższonej (1180 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu w okresie do 14 września 2005 r., 2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu w okresie od 15 września 2005 r.)”, są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 oraz w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;

II.

B. z siedzibą w C. o stwierdzenie,

że:

- 1) art. 2 w związku z art. 1b ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341), wprowadzającym w ustawie z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.) art. 65 ust. 1a pkt 1, jest niezgodny z art. 2, art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP;
- 2) art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. 2004 r. Nr 29, poz. 257 ze zm.), wprowadzony ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341), rozumiany w ten sposób, że ustawowe pojęcie „użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem” (olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować jako nieodebranie w momencie sprzedaży (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) „oświadczenia”, o którym mowa w § 4

ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), lub odebranie „oświadczenia” nieprawidłowego pod względem formalnym bądź materialnym oraz że występujące w zaskarżonym przepisie pojęcie „użycie” (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować również jako sprzedaż (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe), jest niezgodny z art. 2, art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP;

- 3) art. 65 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do dnia 23 sierpnia 2005 r., w związku z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), „rozumiane w ten sposób, iż tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniają sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku, brak zaś któregośkolwiek elementu tego oświadczenia skutkuje zastosowaniem stawki określonej w § 3 ust. 3” wymienionego rozporządzenia, są niezgodne z art. 2, art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP;

### III. M C. o stwierdzenie, że:

- 1) § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), „w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 279, poz. 2763), obowiązującym od dnia

1 stycznia 2005 r. do dnia 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.)”, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji RP;

- 2) § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), „w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 279, poz. 2763), obowiązującym od dnia 1 stycznia 2005 r. do dnia 15 września 2005 r.”, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP ;
- 3) § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), „w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 września 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 177, poz. 1473), w związku z art. 65 ust. 1, ust. 1a i ust. 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 1 marca 2009 r.”, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji RP;
- 4) § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), „w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 1 stycznia 2005 r. zmieniającym rozporządzenie sprawie obniżenia stawek podatku

akcyzowego (Dz. U. Nr 279, poz. 2763)”, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP;

5) § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji RP;

6) § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), „w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 15 września 2005 r., obowiązującym od dnia 1 stycznia 2005 r. do dnia 15 września 2005 r.” – jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP

– na podstawie art. 83 ust. 1 w zw. z art. 53 ust. 1 oraz art. 47 ust. 2 w zw. z art. 34 ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 1157) –

**przedstawiam następujące, zmienione stanowisko:**

**1) przepisy § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 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.),**

w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r., są zgodne z art. 64 w związku z art. 2 i w związku z art. 31 ust. 3 oraz w związku z art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 32, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;

- 2) przepisy § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia, o którym mowa w pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1, ust. 1a i ust. 2 ustawy wymienionej w pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., są zgodne z art. 64 w związku z art. 2 i w związku z art. 31 ust. 3 oraz w związku z art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 32, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP;
- 3) przepisy § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia, o którym mowa w pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od dnia 15 września do dnia 19 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1, ust. 1a i ust. 2 ustawy wymienionej w pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., są zgodne z art. 64 w związku z art. 2 i w związku z art. 31 ust. 3 oraz w związku z art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 32, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP;
- 4) przepisy § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia, o którym mowa w pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od dnia 20 września 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., w związku z art. 65 ust. 1, ust. 1a i ust. 2 ustawy wymienionej w pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., są zgodne z art. 64 w związku z art. 2 i w związku z art. 31 ust. 3 oraz w związku z art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 32, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP;

- 5) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 83 ust. 1 w związku z art. 40 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 1157) – wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

### UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej (dalej: skarga konstytucyjna nr 1) T. spółka z o.o. z siedzibą w E. (dalej: Skarżąca I) zarzuciło niezgodność z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84, art. 217 i art. 31 ust. 3 Konstytucji przepisom:

- § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 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 z 2004 r.) w zw. z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i ust. 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.; dalej: ustawa o podatku akcyzowym), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r.;
- § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia z 2004 r. w zw. z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i ust 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, ust. 1a pkt 1 i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 14 września 2005 r.;
- § 4 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r. w zw. z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i ust. 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, ust. 1a pkt 1

i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 15 września 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r.

Skarżąca I zakwestionowała przy tym wymienione przepisy w zakresie, w jakim stanowią one, że *sprzedawca oleju opałowego posiadający oświadczenie nabywcy, które nie umożliwia identyfikacji tego nabywcy (niezgodne z rzeczywistością, zawierające dane fikcyjne), jest zobowiązany zapłacić podatek akcyzowy obliczony według stawki podwyższonej (1180 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu w okresie do 14 września 2005 r., 2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu w okresie od 15 września 2005 r. (petitum skargi konstytucyjnej nr 1).*

Ostatecznym orzeczeniem rozstrzygającym o prawach i wolnościach Skarżącej I, w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, był wyrok NSA z dnia września 2013 r. oddalający skargę kasacyjną od wyroku WSA w O., utrzymującego w mocy decyzję Dyrektora izby Celnej w O. z dnia grudnia 2010 r. w przedmiocie określenia podatku akcyzowego za okres od lipca do września 2005 r.

Przedsiębiorstwo B. z siedzibą w C. (dalej: Skarżąca II), w skierowanej do Trybunału Konstytucyjnego skardze (dalej: skarga konstytucyjna nr 2) zarzuciła niezgodność z wzorcami z art. 2, art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji przepisów:

- art. 2 w zw. z art. 1b ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341; dalej: ustawa zmieniająca);
- art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, wprowadzonego ustawą zmieniającą, rozumianego *w ten sposób, że ustawowe pojęcie „użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem” (olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować jako nieodebranie w momencie sprzedaży (olejów opałowych lub olejów napędowych,*



*przeznaczonych na cele opałowe) „oświadczenia”, o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., lub odebranie „oświadczenia” nieprawidłowego pod względem formalnym bądź materialnym oraz że występujące w zaskarżonym przepisie pojęcie „użycie” (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować również jako sprzedaż (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) [petitum skargi konstytucyjnej nr 2];*

- art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym do dnia 23 sierpnia 2005 r., w związku z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia z 2004 r., *rozumianym w ten sposób, iż tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniają sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku, brak zaś któregośkolwiek elementu tego oświadczenia skutkuje zastosowaniem stawki określonej w § 3 ust. 3 wymienionego rozporządzenia (petitum skargi konstytucyjnej nr 2).*

Ostatecznym orzeczeniem rozstrzygającym o prawach i wolnościach Skarżącej II, w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, był wyrok NSA z dnia października 2013 r. oddalający skargę kasacyjną od wyroku WSA w G. z dnia marca 2013 r., utrzymującego w mocy decyzję Dyrektora Izby Celnej w G. z dnia listopada 2010 r. w przedmiocie określenia podatku akcyzowego za okres od stycznia do października 2005 r.

M C. (dalej: Skarżąca III) złożyła do Trybunału Konstytucyjnego trzy skargi konstytucyjne z tej samej daty (dalej: skargi konstytucyjne nr 3, 4 i 5).

W skardze konstytucyjnej nr 3 zakwestionowała konstytucyjność:

- przepisów § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r., w *brzmieniu nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów (z dnia 22 grudnia 2004 r., dop. własny) zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 279, poz. 2763; dalej: rozporządzenie*

zmieniające z dnia 22 grudnia 2004 r.), obowiązującym od dnia 1 stycznia 2005 r. do dnia 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r. – jako niezgodnych z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji;

- § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu nadanym rozporządzeniem zmieniającym z dnia 22 grudnia 2004 r., obowiązującym od dnia 1 stycznia 2005 r. do dnia 14 września 2005 r. – jako niezgodnych z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

W skardze konstytucyjnej nr 4 Skarżąca III zakwestionowała konstytucyjność przepisów:

- § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 września 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 177, poz. 1473; dalej rozporządzenie zmieniające z 13 września 2005 r.), w związku z art. 65 ust. 1, ust. 1a i ust. 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r. – jako niezgodnych art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji;
- § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu nadanym rozporządzeniem zmieniającym z dnia 22 grudnia 2004 r. – jako niezgodnych z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Zauważyć wypada, że Skarżąca III w *petitum* skargi konstytucyjnej nr 3 i nr 4 (pkt 2 *petitum*) zaskarżyła wskazane tam przepisy w brzmieniu nadanym

rozporządzeniem zmieniającym z dnia 22 grudnia 2004 r., jak wynika z adresu publikacyjnego, które to rozporządzenie weszło w życie z dniem 1 stycznia 2005 r.

W związku z tym trzeba odnotować, że rozporządzenie zmieniające z dnia 22 grudnia 2004 r., powołane w *petitum* skarg konstytucyjnych nr 3 i 4, dotyczyło zmiany brzmienia przepisów § 2, § 6 i § 7 rozporządzenia z 2004 r. Nie zmieniało zatem brzmienia przepisów rozporządzenia z 2004 r. wskazanych w skargach konstytucyjnych jako przedmiot kontroli.

Z uzasadnienia tych skarg wynika, że chodzi o wymienione tam przepisy rozporządzenia z 2004 r. w ich brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r.

W skardze konstytucyjnej nr 5 Skarżąca III zakwestionowała konstytucyjność przepisów:

- § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r., jako niezgodnych art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji;
- § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 1 i 3 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r. – jako niezgodnych z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Ostatecznymi orzeczeniami rozstrzygającymi o prawach i wolnościach Skarżącej III, w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, były odpowiednio:

- wyrok NSA z dnia      kwietnia 2013 r. oddalający skargę kasacyjną od wyroku WSA w W. z dnia      września 2011 r., utrzymującego w mocy decyzję Dyrektora Izby Celnej w W. z dnia      czerwca 2011 r.

w przedmiocie określenia podatku akcyzowego za styczeń i lipiec oraz okres od września do grudnia 2005 r.;

- wyrok NSA z dnia kwietnia 2013 r. oddalający skargę kasacyjną od wyroku WSA w W. z dnia sierpnia 2011 r., utrzymującego w mocy decyzję Dyrektora Izby Celnej w W. z dnia marca 2011 r. w przedmiocie określenia podatku akcyzowego za styczeń i lipiec oraz okres od września do grudnia 2005 r.;
- wyrok NSA z dnia kwietnia 2013 r. oddalający skargę kasacyjną od wyroku WSA w W. z dnia kwietnia 2011 r., utrzymującego w mocy decyzję Dyrektora Izby Celnej w W. z dnia grudnia 2010 r. w przedmiocie określenia podatku akcyzowego za grudzień 2004 r.

Z *petitum* oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej nr 1 wynika, że Skarżąca I niekonstytucyjności kwestionowanych regulacji upatruje w naruszeniu:

- art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji – ze względu na to, że zaskarżone przepisy stanowią ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności, cechującą się nadmiernym fiskalizmem, ponieważ nakładają one na podatnika podatek akcyzowy o charakterze sankcyjnym z powodu nierzetelności (bezprawnego działania) jego kontrahenta;
- art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji – ze względu na to, że zaskarżone przepisy ustanawiają instrumentalne obowiązki podatkowe uchybiające zasadzie proporcjonalności w ograniczeniu konstytucyjnie chronionego prawa własności;
- art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji – ze względu na to, że zaskarżone przepisy stanowią ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności na podstawie regulacji podatkowej uchybiającej zasadzie poprawnej legislacji, będącej składową

zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiezionej z zasady demokratycznego państwa prawnego.

W skardze konstytucyjnej nr 2, uzasadniając zarzut niezgodności z Konstytucją przepisów art. 65 ustawy o podatku akcyzowym w zw. z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r., Skarżąca II podniosła m.in., że są one rozumiane w ten sposób, iż tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniają sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku. Brak zaś któregośkolwiek elementu tego oświadczenia skutkuje zastosowaniem stawki określonej w § 3 ust. 3 wymienionego rozporządzenia.

Skarżąca II, kwestionując wskazaną wykładnię wymienionych przepisów, przyjętą przez NSA w wyroku z dnia października 2013 r. (tj. w ostatecznym orzeczeniu w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji rozstrzygającym o Jej konstytucyjnych prawach i wolnościach), podniosła, iż skutek w postaci utraty prawa do obniżenia stawki podatku akcyzowego powinny wywołać jedynie braki w oświadczeniach, o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., dotyczących przeznaczenia oleju opałowego na cele opałowe, uniemożliwiające identyfikację nabywcy oleju opałowego. Chodzi zatem o brak tych elementów, których zamieszczenie w oświadczeniu – w zamierzeniu prawodawcy – miało umożliwić kontrolę zasadności skorzystania z obniżonej stawki podatku akcyzowego (przyznanej preferencji) przez nabywcę oleju opałowego.

Zdaniem Skarżącej II, wymienione oświadczenie spełnia swoją rolę, jeżeli na podstawie danych w nim zawartych organ ustalił nabywcę, a sama transakcja i użycie oleju zostały potwierdzone. Ocena uprawnienia do zastosowania preferencji podatkowej w podatku akcyzowym nie może być zaś oparta na samej tylko analizie formalnej poprawności oświadczeń.

Uzasadniając zarzut niekonstytucyjności art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, Skarżąca II podniosła m.in., że w wydanym w Jej sprawie wyroku z dnia października 2013 r. NSA, powołując się na jednolitą linię orzecznictwa, przyjął, iż przepis ten należy rozumieć w ten sposób, że ustawowe pojęcie „użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem” (olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować jako nieodebranie w momencie sprzedaży (olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe) „oświadczenia”, o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004 r. (...) lub odebranie „oświadczenia” nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym oraz że występujące w tym przepisie pojęcie „użycie” (olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować również jako „sprzedaż” (olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe).

W ocenie tej Skarżącej, taka wykładnia narusza porządek prawny, gdyż wątpliwości interpretacyjnych przepisów ustawy nie można usuwać analizą zapisów rozporządzenia. Wprowadzenie w rozporządzeniu rzekomych domniemań prawnych nie może bowiem mieć żadnego znaczenia dla stawek podatkowych przyjętych w ustawie. Minister Finansów nie może w rozporządzeniu ustanawiać dodatkowych warunków materialnoprawnych dla skorzystania ze stawki ustawowej wymienionej w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym (233 zł), zaś kwestie dotyczące zabezpieczenia interesów fiskalnych, w tym związane z kontrolą, powinny być uregulowane w ustawie, a nie w rozporządzeniu. W państwie prawa niedopuszczalna jest sytuacja, w której Minister Finansów, powołując się na swoje prawo do obniżenia stawki w rozporządzeniu, w istocie próbuje przeforsować dodatkowy warunek materialnoprawny dla skorzystania ze stawki ustawowej, tj. 233 zł od 1000 litrów wyrobu.

Skarżąca II zwróciła ponadto uwagę, że, zgodnie z art. 2 w zw. z art. 1 pkt b ustawy zmieniającej, przepis art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym został wprowadzony bez żadnego *vacatio legis*, co rażąco narusza wywodzone z art. 2 Konstytucji standardy demokratycznego państwa prawa. Poprawka dotycząca wprowadzenia w ustawie o podatku akcyzowym przepisu art. 65 ust. 1a została zaś zgłoszona w toku prac nad projektem ustawy zmieniającej w Senacie, w sytuacji gdy kwestia ta nie była *wcześniej przedmiotem procedowania w trzech czytaniach tego projektu w Sejmie* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej nr 2, str. 19) – co stanowić ma *rażące naruszenie legislacyjne* poprzez przekształcenie poprawki w inicjatywę ustawodawczą, a w związku z tym konieczność rozważenia, czy nie został naruszony przepis art. 118 ust. 1 Konstytucji.

W ocenie Skarżącej II, konstrukcja art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym jest niejasna i nieprzejrzysta, co uniemożliwia jego adresatom ustalenie zakresu ich praw i obowiązków. Przepis ten jest zatem niezgodny z zasadą przyzwoitej legislacji, stanowiącą – wraz z obowiązkiem poszanowania przez ustawodawcę proceduralnych aspektów tworzenia prawa – przejaw ogólnej zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Według Skarżącej II, niezgodność zaskarżonej regulacji z wywodzonymi z art. 2 Konstytucji zasadami poprawnej legislacji (w tym wprowadzenia odpowiedniej *vacatio legis*), zaufania do państwa i prawa oraz zasadą sprawiedliwości społecznej, spowodowała także naruszenie, przysługującego Skarżącej, prawa podmiotowego wynikającego z art. 20 i art. 22 Konstytucji – tj. konstytucyjnego prawa do wolności prowadzenia działalności gospodarczej. Jeżeli art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym jest w sposób rażący wieloznaczny oraz dodatkowo stosowany przez sądy poprzez interpretowanie wszystkich niejasności na niekorzyść obywatela (podatnika), to taki przepis prawa narusza zasadę wolności gospodarczej. Kwestionowane przepisy, naruszając wymienione zasady wynikające z art. 2 Konstytucji, powodują

naruszenie konstytucyjnego prawa Skarżącej do własności, równej ochrony tego prawa oraz nieograniczania go w sposób mogący naruszyć jego istotę, tj. naruszenie art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji. Zdaniem Skarżącej II, kwestionowana regulacja prowadzi ma przy tym do faktycznej konfiskaty mienia.

W ocenie Skarżącej II, kwestionowana regulacja naruszać ma też art. 32 ust. 1 Konstytucji, gdyż prowadzi do sytuacji, w której podatnicy charakteryzujący się wspólną cechą istotną – tj. przywilejem korzystania z niższej stawki podatku akcyzowego w odniesieniu do oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe – traktowani są w sposób odmienny w zależności od tego, na jakim etapie obrotu olejem opałowym występują, tzn. czy są pośrednikami – sprzedawcami czy nabywcami końcowymi.

Nierówne traktowanie pośredników – sprzedawców i nabywców końcowych polega na tym, że nabywca końcowy opodatkowany jest według wyższej stawki podatku akcyzowego w przypadku użycia oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem, zaś pośrednik – sprzedawca opodatkowany jest według wyższej stawki akcyzy zarówno w przypadku użycia oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem, jak i w przypadku niespełnienia dodatkowych warunków, których rzetelne wypełnienie zależy w znacznej mierze od uczciwości nabywcy końcowego.

Skarżąca II podniosła ponadto, że kwestionowana wykładnia art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym narusza art. 87 oraz art. 92 Konstytucji, jako że niedopuszczalna jest wykładnia przepisów ustawy (rozszerzająca zakres pojęć ustawowych bądź wskazująca na ich odmiennie rozumienie) poprzez analizę rozporządzenia. *Przyjęcie innego stanowiska powodowałoby, że organ wydający rozporządzenie ma uprawnienie do wiążącej wykładni pojęć ustawowych, a tym samym ma większe uprawnienia niż sejm i senat co w sposób oczywisty jest sprzeczne z art. 87 oraz art. 92 Konstytucji* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej nr 2, str. 44).



Skarżąca II zwróciła też uwagę, że przepisy rozporządzenia z 2004 r., dotyczące składania oświadczeń wiążących się z ujawnianiem danych osobowych, są niezgodne z art. 92 ust. 1 Konstytucji, gdyż wykraczają poza zakres delegacji ustawowej. Ponadto *art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym pozwalał jedynie regulować sprawy związane z obniżaniem podatku akcyzowego, a nie wprowadzać dodatkowe warunki materialno-prawne dla stosowania stawki o której mowa w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym*. Takie przekroczenie uprawnień wynikających z delegacji ustawowej narusza art. 92 Konstytucji. Ponadto jako sprzeczne z Konstytucją uznać należy dokonywanie wykładni przepisu ustawy podatkowej nakładającej na podatnika 9-krotnie większą stawkę przez pryzmat rozporządzenia i to w szczególności jeżeli rozporządzenie to dotyczyć miało obniżania stawek podatkowych. Taka konstrukcja przepisów i dokonywana ich wykładnia jest sprzeczna z art. 84 i art. 217 Konstytucji ponieważ wszystkie istotne elementy podatku powinny być umieszczone w ustawie a nie w rozrządzeniu (uzasadnienie skargi konstytucyjnej nr 2, str. 46).

Skarżąca II stwierdziła, iż delegacja ustawowa z art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym nie upoważnia do uregulowania, w wydanym na jej podstawie akcie wykonawczym, kwestii obniżenia wysokości stawki podatkowej dla podatku akcyzowego przewidzianej w art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym oraz określenia warunków jej stosowania.

Jej zdaniem, przepis art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym w kwestionowanym rozumieniu prowadzi do sytuacji, w której utrata nawet prawidłowych pod względem formalnym i materialnym oświadczeń (w wyniku np. pożaru, kradzieży, zalania i.t.p.) powoduje powstanie obowiązku podatkowego po stronie sprzedawcy, który nie może żadnymi innymi dowodami dowodzić okoliczności złożenia takich oświadczeń. W tym kontekście po raz kolejny wskazano, że kwestionowane przepisy rozporządzenia z 2004 r. zostały wydane z przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego. Podkreślono przy tym bezsporność tego naruszenia, bo „oświadczenie”, o którym mowa

w rozporządzeniu, nie może być dodatkową przesłanką materialnoprawną dla skorzystania ze stawki ustawowej przewidzianej w art. 65 ust. 1 (233 zł), a co najwyżej może być taką przesłanką dla skorzystania ze stawki przyjętej w rozporządzeniu (232 zł). Nałożenie obowiązku składania „oświadczeń” nie może (...) pod pozorem ochrony interesów państwa nakładać na przedsiębiorcę nieproporcjonalne i często niewykonalne obowiązki, których brak powoduje obciążenie transakcji kilkakrotnie większą stawką podatkową, nawet jeżeli w rzeczywistości (...) olej został zużyty na cele opałowe (uzasadnienie skargi konstytucyjnej nr 2, str. 55 – 56).

W oparciu o *petitum* oraz uzasadnienie skarg konstytucyjnych nr 3, 4 i 5 należy przyjąć, że Skarżąca III upatruje naruszenia przez przepisy § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r., oraz w związku z art. 65 ust. 1, ust. 1a i ust. 2 tej ustawy, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., wzorców z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji – poprzez pozbawienie Skarżącej własności środków pieniężnych w następstwie nałożenia obowiązku podatkowego aktem prawnym o charakterze podustawowym, z przekroczeniem delegacji ustawowej do wydania tegoż aktu. W odniesieniu zaś do przepisów § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., ich niezgodności z wzorcami z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji w zakresie wyrażonej w nim zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa i w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji – na skutek nałożenia na sprzedawców olejów opałowych obowiązku zapłaty podatku akcyzowego z zastosowaniem stawki podatkowej właściwej dla oleju silnikowego, tj. obciążenia ich skutkami ekonomicznymi działań nabywców olejów opałowych podających nieprawdziwe dane w oświadczeniach o przeznaczeniu nabywanego

oleju na cele opałowe, w sytuacji, gdy sprzedawcy nie posiadali skutecznych instrumentów prawnych kontroli rzetelności składanych oświadczeń.

Zauważyć trzeba, że w *petitum* skargi konstytucyjnej nr 5 jako przedmiot kontroli wskazane zostały przepisy § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1 i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r., oraz § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r.

Z *petitum* i uzasadnienia skargi konstytucyjnej nr 3 wynika zaś, że jej przedmiotem są także przepisy § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r., ale w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., w zw. z art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r., oraz – samodzielnie – przepisy § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 1 i 3 wymienionego rozporządzenia, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r.

Skarga konstytucyjna nr 3 obejmuje zatem również przepisy rozporządzenia z 2004 r. kwestionowane w skardze konstytucyjnej nr 5. Zauważyć ponadto trzeba, że w obydwu tych skargach konstytucyjnych podnoszone są takie same zarzuty. We wszystkich skargach konstytucyjnych Skarżącej III przytaczane jest takie samo uzasadnienie podniesionych w nich zarzutów.

W świetle powyższego, niniejsze stanowisko odnosi się łącznie do zarzutów podniesionych w skargach konstytucyjnych nr 3 i 5, a także skargi nr 4 z uwzględnieniem, że dotyczy ona także przepisu art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym.

W niniejszej sprawie, przed przystąpieniem do merytorycznej oceny zasadności zarzutów podniesionych w skargach konstytucyjnych, konieczne jest

rozważenie kwestii formalnych dotyczących dopuszczalności oraz zakresu rozpoznania tej sprawy przez Trybunał Konstytucyjny.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się bowiem, że na każdym etapie postępowania Trybunał jest obowiązany do badania dopuszczalności skargi konstytucyjnej i kontrolowania, czy nie zachodzi ujemna przesłanka wydania orzeczenia, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem postępowania (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 6 lipca 2004 r., sygn. SK 47/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 74; 14 listopada 2007 r., sygn. SK 53/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 139; 10 listopada 2009 r., sygn. SK 45/08, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 155; 14 grudnia 2011 r., sygn. SK 29/09, OTK ZU nr 10/A/2011, poz. 130; 28 lutego 2012 r., sygn. SK 32/10, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 21).

Na wstępie zauważyć należy, że w niniejszej sprawie przepisy, których dotyczą skargi konstytucyjne, zostały uchylone jeszcze przed wniesieniem skarg do Trybunału Konstytucyjnego.

Podnieść w związku z tym trzeba, że przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej, zachowuje moc obowiązującą w rozumieniu art. 40 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym dopóty, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 31 stycznia 2001 r., sygn. P. 4/99, OTK ZU Nr 1/2001, poz. 5 oraz 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU Nr 8/2001, poz. 257 oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 października 2016 r., sygn. K 28/16, OTK ZU seria A, poz. 75). Utrata mocy obowiązującej przepisów jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym występuje bowiem dopiero wówczas, gdy dane przepisy nie mogą być stosowane do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej.

Zgodnie z regulacją intertemporalną, miarodajną dla spraw podatkowych, przepisy prawa mają zastosowanie do stanów faktycznych, jakie zaistniały w

okresie ich obowiązywania. Wynika to z zasady *tempus regit actum*, zgodnie z którą sądy administracyjne mają obowiązek orzekania na podstawie akt sprawy, a więc w oparciu o stan faktyczny i prawny istniejący w dniu wydania kontrolowanej decyzji [art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.)].

W zakresie zatem, w jakim kwestionowane w niniejszej sprawie przepisy stanowią podstawę prawną rozstrzygnięć dotyczących podatku akcyzowego za okres od grudnia 2004 r. do grudnia 2005 r., zachowują moc obowiązującą w rozumieniu art. 40 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym r.

W niniejszej sprawie umorzenie postępowania z powodu uchylenia zaskarżonych przepisów i zastąpienia ich nowymi byłoby niedopuszczalne także z uwagi na unormowanie art. 40 ust. 3 ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym. Konieczność merytorycznego rozpatrzenia niniejszej sprawy uzasadnia bowiem podnoszony przez Skarżące potencjalny związek między kwestionowanymi regulacjami a ochroną ich praw i wolności konstytucyjnych.

Skarga konstytucyjna stanowi nadzwyczajny środek ochrony konstytucyjnych praw i wolności, a jej wniesienie uwarunkowane zostało spełnieniem wymogów wynikających z art. 79 ust. 1 Konstytucji, sprecyzowanych w ustawie z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym, którą należy stosować w niniejszej sprawie. W myśl art. 83 ust. 1 tej ustawy, ma ona bowiem zastosowanie do spraw wszczętych i niezakończonych przed jej wejściem w życie.

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ

administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Skarżący może uczynić przedmiotem zaskarżenia wyłącznie przepisy zastosowane w jego sprawie, które legły u podstaw ostatecznego jej rozstrzygnięcia przez sąd lub organ administracji publicznej. Warunek ten spełniony jest wówczas, gdy kwestionowany w skardze akt normatywny determinuje, w sensie normatywnym, treść orzeczenia przyjętego za podstawę skargi w tym jego aspekcie, w którym skarżący upatruje naruszenia przysługujących mu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 kwietnia 2003 r., sygn. Ts 193/02, OTK ZU nr 2/B/2003, poz. 145; 13 listopada 2007 r., sygn. SK 40/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 137; 28 lutego 2012 r., sygn. SK 32/10, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 21; 18 czerwca 2013 r., sygn. SK 1/12, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 75).

W myśl art. 48 ust. 1 ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. r. o Trybunale Konstytucyjnym, skarga konstytucyjna powinna odpowiadać wymaganiom dotyczącym pisma procesowego, a ponadto powinna zawierać: dokładne określenie ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją (pkt 1), wskazanie, jakie konstytucyjne wolności lub prawa i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone (pkt 2), a także uzasadnienie skargi, z podaniem dokładnego opisu stanu faktycznego (pkt 3).

Sformułowanie zarzutu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym oznacza sprecyzowanie przez skarżącego krytyki, nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest niezgodna z normą wyższego rzędu. Istotę zarzutu stanowi zindywidualizowanie relacji między poddanym kontroli aktem normatywnym a wzorcem wskazanym przez skarżącego. Indywidualizacja ta polega na uzasadnieniu twierdzenia, że

konkretny akt normatywny jest niezgodny z tym wzorcem (*vide* – Z. Czeszejko – Sochacki, L. Garlicki, J. Trzeciński, *Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym*, Warszawa 1999 r., str. 113 – 114). Uzasadnienie zarzutu naruszenia praw i wolności musi polegać na sformułowaniu takich argumentów, które przemawiają na rzecz niezgodności zachodzącej pomiędzy normami wynikającymi z kwestionowanych przepisów a normami konstytucyjnymi, które stanowią określone prawa lub wolności przysługujące skarżącemu. *Prześlanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przynieszone w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące (...), lecz zawsze muszą być argumentami «nadającymi się» do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny* (wyrok Trybunał Konstytucyjny z dnia 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78).

W procedurze kontroli norm ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa – co do zasady – na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 września 2008 r., sygn. U 5/08, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 122 i 12 stycznia 2012 r., sygn. Kp 10/09, OTK ZU nr 1/A/2012, poz. 4). Obowiązkiem skarżącego jest wykazanie bezpośredniego i konkretnego naruszenia jego konstytucyjnych praw, przy czym nie może się to sprowadzać do przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68; 28 lipca 2014 r., sygn. Ts 73/11, OTK ZU nr 4/B/2014, poz. 293). Trybunał Konstytucyjny, orzekając, jest związany granicami skargi konstytucyjnej. Konsekwencją tej zasady jest zarówno niemożność samodzielnego określania przez Trybunał Konstytucyjny przedmiotu kontroli, jak i zastępowania skarżącego w obowiązku określenia sposobu naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności przez kwestionowane w skardze przepisy

oraz wskazania wzorca kontroli konstytucyjnej (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 maja 2007 r., sygn. SK 98/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 56 i 18 lutego 2014 r., sygn. P 41/12, OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 21 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 lutego 2006 r., sygn. P 22/05, OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 16; 20 grudnia 2007 r., sygn. P 39/06, OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 161; 25 lutego 2014 r., sygn. SK 65/12, OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 13).

Oceniając przesłanki formalne dopuszczenia do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny skargi konstytucyjnej 1 podnieść trzeba, że Skarżąca I nie spełniła wymogu uzasadnienia zarzutów niezgodności art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i ust. 5 oraz art. 11 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r. (pkt 1 *petitum*) z wzorcami z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Nie przedstawiła bowiem argumentacji uprawdopodobniającej te zarzuty, która przemawiałaby za obaleniem domniemania konstytucyjności kwestionowanej regulacji. Nie wskazała, w jaki sposób wymienione przepisy ustawy o podatku akcyzowym naruszają wzorce kontroli i nie powołała dowodów na poparcie swojej tezy.

Wskazać ponadto należy, że, jak wynika z *petitum* skargi konstytucyjnej 1, Skarżąca I upatrywała niekonstytucyjności wymienionych tam przepisów w zakresie, w jakim stanowią, że sprzedawca oleju opałowego, posiadający oświadczenie nabywcy, które nie umożliwia identyfikacji tego nabywcy (niezgodne z rzeczywistością, zawierające dane fikcyjne), jest zobowiązany zapłacić podatek akcyzowy obliczony według stawek niepreferencyjnych.

Przepisy art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i ust. 5 oraz art. 11 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym nie zawierają zaś takich regulacji.

W związku z tym postępowanie w niniejszej sprawie w zakresie dotyczącym podniesionych w skardze konstytucyjnej 1 zarzutów niekonstytucyjności przepisów art. 4 ust. 1 pkt 3, art. 4 ust. 2 pkt 10, art. 4 ust. 4,



art. 4 ust. 5 oraz art. 11 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym podlega umorzeniu na podstawie art. 40 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym, wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

W odniesieniu do skargi konstytucyjnej nr 2 zauważyć trzeba, że wskazane w pkt 1 jej *petitum* jako przedmiot kontroli przepisy art. 2 w zw. z art. 1 lit. b ustawy zmieniającej nie stanowią podstawy powołanego już wyroku NSA z dnia października 2013 r. oddalającego skargę kasacyjną od wyroku WSA w G. z dnia marca 2013 r. i stanowiącego ostateczne orzeczenie rozstrzygające o konstytucyjnych prawach Skarżącej II.

Przepisy te stanowią:

*Art. 1. W ustawie z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 i Nr 68, poz. 623) w art. 65:*

*(...)*

*b) po ust. 1 dodaje się ust. 1a w brzmieniu:*

*„1a. 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.”.*

*Art. 2. Ustawa wchodzi w życie z dniem ogłoszenia.*

Cytowane przepisy nie determinują, w sensie normatywnym, treści tego orzeczenia w tym jego aspekcie, w którym Skarżąca II upatruje naruszenia przysługujących jej praw i wolności o charakterze konstytucyjnym.

Dodać należy, że w skardze konstytucyjnej nr 2 Skarżąca II nie spełniła też wymogu uzasadnienia zarzutów naruszenia przez art. 2 w zw. z art. 1 lit. b ustawy zmieniającej wzorców z art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji (pkt 1 *petitum*). Nie przedstawiła bowiem argumentacji uprawdopodobniającej te zarzuty, która przemawiałaby za obaleniem domniemania konstytucyjności kwestionowanej regulacji.

W tym zakresie, w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej nr 2 przedstawiono jedynie argumentację dotyczącą ewentualnego naruszenia przez art. 1 lit. b ustawy zmieniającej wzorca z art. 118 ust. 1 Konstytucji z uwagi na to, że poprawka dotycząca wprowadzenia do ustawy o podatku akcyzowym art. 65 ust. 1a została zgłoszona na posiedzeniu Senatu. W odniesieniu zaś do art. 2 ustawy zmieniającej uzasadniono zarzut naruszenia przez tenże przepis art. 2 Konstytucji w ten sposób, że, zgodnie z tym zaskarżonym przepisem, ustawa zmieniająca weszła w życie z dniem jej ogłoszenia, a zatem bez zachowania *vacatio legis* (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej nr 2, str. 18 – 21).

W związku z powyższym należy przyjąć, że skarga konstytucyjna nr 2, w zakresie dotyczącym zarzutów określonych w pkt 1 jej *petitum*, nie spełnia przesłanek pozwalających na jej rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny.

W skardze konstytucyjnej nr 2 nie uzasadniono także zarzutu naruszenia przez art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym (pkt 2 *petitum*) oraz art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym do dnia 23 sierpnia 2005 r., w zw. z § 2, § 3 ust. 3 oraz § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia z 2004 r. (pkt 3 *petitum*) wzorców z art. 9, art. 47, art. 51, art. 87 oraz art. 91 Konstytucji.

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej nr 2 przytoczono co prawda argumentację dotyczącą zarzutu naruszenia przez kwestionowane przepisy prawa do prywatności i ochrony miru domowego oraz prawa do nieujawniania danych

osobowych, tj. wzorców z art. 47 i art. 51 Konstytucji, ale w odniesieniu do nabywców oleju opałowego.

Jak już wcześniej wskazano, skarga konstytucyjna przysługuje temu, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone przez akt normatywny, na podstawie którego sąd orzekł ostatecznie o jego prawach albo obowiązkach określonych w Konstytucji.

W postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną skarżący nie może zatem dochodzić ochrony przed naruszeniem konstytucyjnych praw i wolności innych podmiotów, których nie dotyczy ostateczne orzeczenie, o jakim mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji.

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej nr 2 nie wskazano zaś, w jaki sposób zaskarżone przepisy, wymienione w pkt 2 i 3 jej *petitum*, miałyby naruszać przysługujące Skarżącej II, jako sprzedawcy oleju opałowego, wyrażone art. 47 i art. 51 ust. 1 Konstytucji prawo do ochrony prawnej Jej życia prywatnego, rodzinnego, czci i dobrego imienia oraz do decydowania o swoim życiu osobistym, a także nieujawniania informacji dotyczących Jej osoby. Zarzutu tego nie uzasadniono i nie przywołano dowodów na jego poparcie.

W skardze konstytucyjnej nr 2 nie przedstawiono także argumentacji uzasadniającej zarzuty naruszenia, przez przepisy kwestionowane w pkt 2 i 3 jej *petitum*, wzorców z art. 9 i art. 91 Konstytucji i nie powołano dowodów na poparcie tych zarzutów.

Przepisy art. 9 i art. 91 Konstytucji zostały co prawda powołane w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej nr 2, lecz przytoczona tam argumentacja nie odnosi się do zarzutów naruszenia tych wzorców kontroli (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej nr 2, str. 44 i następne).

Nie może być w tym przedmiocie uznane za wystarczające stwierdzenie, że, zgodnie z artykułem 2 ust. 4 lit. b dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. – dyrektywa ta nie ma zastosowania do (...) produktów energetycznych wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub

*paliwa do ogrzewania (...). Tak więc w przypadku wykorzystania oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem (nie na cele opałowe) olej ten może podlegać opodatkowaniu akcyzą w świetle ww. dyrektywy tylko wtedy, gdy zostanie wykorzystany na cele napędowe (uzasadnienie skargi konstytucyjnej nr 2, str. 22).*

Na marginesie zauważyć trzeba, że wymieniona dyrektywa nie ma charakteru ratyfikowanej umowy międzynarodowej, o której mowa w art. 193 Konstytucji. Stanowi ona, podobnie jak inne dyrektywy, akt prawa pochodnego Unii Europejskiej, którego mocą państwa członkowskie Unii zostają zobowiązane do wprowadzenia (implementacji) określonych regulacji prawnych, służących osiągnięciu wskazanego w dyrektywie, pożądanego stanu rzeczy. Zgodnie z art. 288 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, dyrektywa musi jednak przejść transpozycję do prawa krajowego. Dyrektywa jest aktem niemieszczącym się w katalogu źródeł prawa, które mogą być powoływane jako wzorce kontroli w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym. Nie stanowi bowiem aktu, o którym mowa w art. 188 pkt 2 Konstytucji (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2012 r., sygn. Tw 15/11, OTK ZU nr 1/B/2013, poz. 1 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 marca 2015 r., sygn. P 4/14, OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 31).

W związku z tym uznać trzeba, że skarga konstytucyjna nr 2, w zakresie dotyczącym zarzutów naruszenia wzorców z art. 9, art. 91 oraz art. 47 i art. 51 ust. 1 Konstytucji przez przepisy art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym (pkt 2 *petitum*) oraz art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym do dnia 23 sierpnia 2005 r., w zw. z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia z 2004 r. (pkt 3 *petitum*) – nie spełnia przesłanek formalnych, określonych w art. 48 ust. 1 pkt 3 ustawy z 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym.

Postępowanie, w części dotyczącej skargi konstytucyjnej nr 2, podlega zatem umorzeniu – w zakresie zarzutów naruszenia przez art. 2 w zw. z art. 1 lit. b ustawy zmieniającej wzorców z art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31

ust. 3, art. 32, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1, art. 217 Konstytucji (pkt 1 *petitum*) oraz naruszenia przez przepisy art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym (pkt 2 *petitum*) i art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym do dnia 23 sierpnia 2005 r. (pkt 3 *petitum*) w zw. z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia z 2004 r. wzorców z art. 9, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 87 oraz art. 91 Konstytucji – na podstawie art. 83 ust. 1 w zw. z art. 40 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Ocena merytoryczna zarzutów podniesionych w skargach konstytucyjnych złożonych w niniejszej sprawie (w zakresie, w jakim spełniają one wymogi formalne niezbędne do ich rozpoznania) wymaga odniesienia się do przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem akcyzowym sprzedaży olejów opałowych.

W stanie prawnym, którego dotyczą połączone skargi konstytucyjne w niniejszej sprawie, kwestię tę regulowały przepisy ustawy o podatku akcyzowym oraz rozporządzenie z dnia 22 kwietnia 2004 r.

Ustawa ta weszła w życie z dniem 1 marca 2004 r., z tym że niektóre jej przepisy, w tym art. 65, obowiązywały od dnia 1 maja 2004 r.

Przepis art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r., stanowił:

*Art. 65. 1. Stawka akcyzy na paliwa silnikowe i oleje opałowe wynosi 2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu, a w przypadku ciężkich olejów opałowych, gazu płynnego i metanu 700 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu.*

*2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, obniżać stawki akcyzy określone w ust. 1 oraz różnicować je*

w zależności od rodzaju wyrobu, a także określać warunki ich stosowania, uwzględniając:

- 1) przebieg realizacji budżetu;
- 2) sytuację gospodarczą państwa oraz poszczególnych grup podatników;
- 3) potrzebę ochrony środowiska naturalnego, a także udział w tych wyrobach komponentów wytwarzanych z surowców odnawialnych.

Zgodnie z ustępem pierwszym cytowanego artykułu, stawka podatku akcyzowego na oleje opałowe wynosiła 2000 zł (w przypadku ciężkich olejów opałowych – 700 zł) od 1000 litrów (w przypadku olejów ciężkich – od 1000 kilogramów) gotowego wyrobu. Na podstawie delegacji ustawowej, zawartej w art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym, Minister Finansów wydał rozporządzenie z 2004 r., którego § 3, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 16 czerwca 2005 r., stanowił:

*§ 3. 1. Stawki akcyzy określone w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia i w poz. 1 pkt 3 lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia stosuje się dla olejów opałowych, z których 50 % lub więcej objętościowo destyluje w 350 °C, w przypadku gdy dotyczą oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczonego na cele opałowe.*

*2. Stawki akcyzy określone w poz. 1 pkt 3 lit. b załącznika nr 2 do rozporządzenia stosuje się dla pozostałych olejów napędowych, w przypadku gdy dotyczą oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczonego na cele opałowe.*

*3. 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 (Dz. U. Nr 53, poz. 527), 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.*

Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 9 czerwca 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 103, poz. 865), które weszło w życie z dniem 17 czerwca 2005 r., przepisowi § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. nadano brzmienie:

*1. Stawki akcyzy określone w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia i w poz. 1 pkt 3 lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia stosuje się dla olejów opałowych, z których 30 % lub więcej objętościowo destyluje w 350 °C oraz których gęstość w temperaturze 15 °C jest niższa od 890 kg/m<sup>3</sup>, w przypadku gdy dotyczą oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczonego na cele opałowe.*

W ustępie 3 tegoż paragrafu wyrazy *rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 29 marca 2004 r. w sprawie znakowania i barwienia paliw silnikowych przeznaczonych na cele opałowe oraz olejów opałowych (Dz. U. Nr 53, poz. 527)* zastąpiono zaś wyrazami *rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 30 maja 2005 r. w sprawie znakowania i barwienia paliw silnikowych oraz olejów opałowych dla celów kontroli obrotu (Dz. U. Nr 96, poz. 815)*.

Przepis § 3 rozporządzenia z 2004 r. we wskazanym brzmieniu obowiązywał do dnia 14 września 2005 r.

Przepis § 4 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., stanowił:

§ 4. 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 wewnątrzwspólnotowego 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.*

4. *Podatnik przechowuje dokumentację, o której mowa w ust. 1 i 3, do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego.*

5. *W przypadku niezłożenia oświadczeń, o których mowa w ust. 1 i 3, przepisy § 3 ust. 3 stosuje się odpowiednio.*

W załączniku nr 1 do rozporządzenia z 2004 r. w pozycji 2 w lit. a wymienione były oleje opałowe, z których 50% lub więcej objętościowo destyluje przy 350 °C, w przypadku gdy sprzedaż dotyczy oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczonego na cele opałowe. W odniesieniu do tych olejów stawka podatku akcyzowego została określona w wysokości 233 zł od 1000 litrów.

W świetle przedstawionego stanu prawnego, w okresie od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r., zgodnie z treścią cytowanego art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, stawka akcyzy na paliwa silnikowe wynosiła 2000 zł od 1000 l gotowego wyrobu. Stawka na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe została zaś obniżona rozporządzeniem z 2004 r. i wynosiła 233 zł za 1000 l.

W załączniku nr 2 do rozporządzenia w pozycji 1 w pkt 3 w lit. b wymienione są: *pozostałe oleje napędowe, w przypadku, gdy zabarwione są na czerwono i oznaczone znacznikiem, przeznaczone na cele opałowe*”, zaś w lit. c *tiret pierwsze oleje opałowe, „z których 50% lub więcej objętościowo destyluje przy 350°C w przypadku gdy są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem, przeznaczone na cele opałowe.*

Stawki akcyzy w poz. 1 w pkt 3 w lit. a załącznika nr 2 określone zostały dla olejów napędowych w wysokości 1141 zł/1000 l, w tym dla olejów o zawartości siarki powyżej 0,005 do 0,035% włącznie – w wysokości 1063 zł/1000 l, zaś o zawartości do 0,005% włącznie – 1014 zł/1000 l.

Stawki akcyzy w poz. 1 w pkt 5 załącznika nr 1 określone są dla olejów napędowych (PKWiU 23.20.15) oraz olejów średnich pozostałych gdzie indziej niesklasyfikowanych (PKWiU 23.20.16) – w wysokości 1141/1000 l, w tym dla olejów o zawartości siarki powyżej 0,005% do 0,035% – w wysokości 1063 zł, zaś o zawartości do 0,005% włącznie – 1014 zł/1000 l.

Stosowanie obniżonych stawek podatku akcyzowego uzależnione zostało, stosownie do § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., od uzyskania przez podatnika, sprzedającego wyroby określone w załączniku nr 1 do rozporządzenia pod poz. 2 lit. a lub pozycją 1 pkt 3 lit. b i lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2, oświadczeń od ich nabywców o przeznaczeniu nabywanych wyrobów na cele opałowe.

Oświadczenia składane przez osoby fizyczne miały jednoznacznie stwierdzać przeznaczenie kupowanego oleju na cele opałowe i dokumentować dane wskazane w § 4 ust. 2 rozporządzenia z 2004 r.

W przypadku niezachowania warunku określonego w § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. podatnik tracił prawo do zastosowanej wobec niego obniżonej stawki podatku akcyzowego i obowiązany był zapłacić podatek akcyzowy od sprzedaży w wysokości takiej, jak przy sprzedaży olejów napędowych (§ 4 ust. 5 w zw. § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004r.).

Z dniem 24 sierpnia 2005 r. weszła w życie ustawa zmieniająca, zgodnie z którą w ustawie o podatku akcyzowym:

a) art. 65 ust. 1 otrzymał brzmienie:

*1. Stawka akcyzy na paliwa silnikowe wynosi 2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu, na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 233 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu, na ciężkie oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 60 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu, a na gaz płynny i metan*

*używany do napędu pojazdów samochodowych 700 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu;*

b) w art. 65 po ust. 1 dodano ust. 1a w brzmieniu:

*1a. 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.*

Zasadnicza zmiana wprowadzona ustawą zmieniającą polegała na tym, że stawka podatku akcyzowego od oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe została określona bezpośrednio w ustawie – w wysokości 233 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu. Wysokość tej stawki została wprost związana ze zużyciem oleju opałowego na cele opałowe.

Rozporządzeniem zmieniającym z dnia 13 września 2005 r., które weszło w życie z dniem 15 września 2005 r., wprowadzono kolejne zmiany w rozporządzeniu z 2004 r.

W wyniku tych zmian w rozporządzeniu z 2004 r. m.in. uchylono przepis § 3 ust. 3.

Przepis § 3 ust. 1 otrzymał brzmienie:

*1. Stawki akcyzy, określone w poz. 2 załącznika nr 1 do rozporządzenia i w poz. 1 pkt 3 lit. c załącznika nr 2 do rozporządzenia, stosuje się dla olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, z których 30 % lub więcej objętościowo destyluje w 350 °C oraz których gęstość w temperaturze 15 °C jest niższa od 890 kg/m<sup>3</sup>, w przypadku gdy oleje te są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem.*

W § 4 w ust. 1:

– zdanie wstępne otrzymało brzmienie:

*Podatnik sprzedający wyroby wymienione w poz. 2 załącznika nr 1 do rozporządzenia lub w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c załącznika nr 2 do rozporządzenia jest obowiązany w przypadku tej sprzedaży: ;*

– pkt 1 otrzymał brzmienie:

*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 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; .*

Zmieniono także brzmienie § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r., w następstwie czego od dnia 15 września 2005 r. przestało obowiązywać wcześniejsze uregulowanie przewidujące zastosowanie podwyższonej stawki podatku akcyzowego wobec podatnika, który nie zachował warunku określonego w § 4 ust. 1 tego rozporządzenia.

W następstwie zmiany brzmienia § 4 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r., na podatników sprzedających olej opałowy na cele opałowe nałożono obowiązek przekazywania do właściwego naczelnika urzędu celnego miesięcznych zestawień oświadczeń nabywców o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe wraz z kopiami tych oświadczeń uprawniającymi do zastosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego – jako dodatkowy warunek zastosowania wobec sprzedających obniżonej stawki podatku akcyzowego.

Dodać trzeba, że w wyniku zmiany brzmienia przepisu § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. oraz pozycji 2 załącznika do tego rozporządzenia,

obniżono stawkę podatku akcyzowego na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe, z których 30 % lub więcej objętościowo destyluje w 350 °C oraz których gęstość w temperaturze 15 °C jest niższa od 890 kg/m<sup>3</sup>, w przypadku gdy oleje te są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem – z kwoty 233 do kwoty 232 zł za 1000 l.

Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 19 września 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 180, poz. 1498) w rozporządzeniu z 2004 r. wprowadzono następujące zmiany:

- 1) w § 3 w ust. 1 po wyrazach *w poz. 2* dodano wyrazy *lit. a*, a po wyrazach *lit. c* dodano wyrazy *tiret pierwsze*;
- 2) w § 4:
  - a) w ust. 1:
    - w zdaniu wstępnym po wyrazach *w poz. 2* dodano wyrazy *lit. a*, a po wyrazach *lit. c* dodano wyrazy *tiret pierwsze*,
    - w pkt 1 po wyrazach *w poz. 2* dodano wyrazy *lit. a*,
  - b) w ust. 3 po wyrazach *lit. c* dodano wyrazy *tiret pierwsze*,
  - c) w ust. 4 po wyrazach *w poz. 2* dodano wyrazy *lit. a*, a po dwukrotnie użytych wyrazach *lit. c* dodano wyrazy *tiret pierwsze*.

Zmieniono także brzmienie pozycji 2 załącznika nr 1 oraz pozycji 1 załącznika nr 2 do rozporządzenia z 2004 r.

W świetle omówionego stanu prawnego, stawki podatku akcyzowego od sprzedaży olejów na cele opałowe miały charakter preferencyjny, a ich zastosowanie uzależnione było m.in. od uzyskania oświadczeń o przeznaczeniu zakupionego oleju na te właśnie cele. Niespełnienie tego warunku skutkowało zaś zastosowaniem podstawowej stawki podatkowej, przewidzianej dla olejów napędowych, oczywiście wyższej niż stawka preferencyjna.

Z uwagi na wskazane zmiany regulacji dotyczących stawek opodatkowania podatkiem akcyzowym obrotu olejami opałowymi i napędowymi

przeznaczonymi na cele opałowe zasadne wydaje się określenie czasowego obowiązywania przepisów będących przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie.

W oparciu o *petitum* oraz uzasadnienia skarg konstytucyjnych należy uznać, że przedmiotem kontroli są – występujące w różnych konfiguracjach – przepisy:

– art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r.;

– art. 65 ust. 1, ust. 1a i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r. (z dniem 1 marca 2009 r. ustawa o podatku akcyzowym przestała obowiązywać);

– § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., od dnia 15 września do dnia 19 września 2005 r. oraz od dnia 20 września 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r.

– § 3 ust. 3 i § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r.

Za niezasadne należy uznać zarzuty dotyczące naruszenia przez przepisy kwestionowane w skardze konstytucyjnej nr 1 oraz w pkt 2 i 3 *petitum* skargi konstytucyjnej nr 2 konstytucyjnych standardów dostatecznej określoności przepisów prawa.

Przypomnieć trzeba, że zasada ta wymaga, aby przepisy były formułowane w sposób precyzyjny, jasny, komunikatywny oraz poprawny pod względem językowym. Wymóg jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu powinna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich

wyegzekwowanie. W wypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych, wynikające z zasady poprawnej legislacji, ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 października 2001 r., sygn. K. 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217; 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90; 28 października 2009 r., sygn. Kp 3/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 138; 4 listopada 2010 r., sygn. K 19/06, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 96; 3 marca 2011 r., sygn. K 23/09, OTK ZU nr 2/A/2011, poz. 8).

Podkreślić przy tym trzeba, że każdy akt prawny (czy konkretny przepis prawny) może zawierać pojęcia o mniejszym lub większym stopniu niedookreśloności. Nieostrość czy niedookreśloność pojęć prawnych sprzyja uelastycznieniu porządku prawnego i uczynieniu go wrażliwym na zachodzące w rzeczywistości stany faktyczne, a przez to przyczyniać się może do pełniejszego wyrażenia w trakcie stosowania prawa wartości, które wynikają z zasady państwa prawnego (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71 i 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79). Zarzut niezgodności określonego unormowania z ustawą zasadniczą ze względu na jego niejednoznaczność czy nieprecyzyjność może być uzasadniony wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, tj. gdy: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł wykładni tekstu prawnego przyjętych w danej kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych, 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii.

Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, *op. cit.*, dla stwierdzenia niezgodności z Konstytucją nie wystarcza

*jednak tylko i wyłącznie abstrakcyjne stwierdzenie faktu występowania niejasności lub rozbieżności interpretacyjnych. Nie w każdym przypadku nieprecyzyjne brzmienie lub niejednoznaczna treść przepisu uzasadniają bowiem tak daleko idącą ingerencję w system prawny, jaką jest wyeliminowanie z niego tego przepisu w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Do wyjątków należą bowiem sytuacje, gdy dany przepis jest w takim stopniu wadliwy, że w żaden sposób i przy przyjęciu różnych metod wykładni nie daje się interpretować w sposób racjonalny i zgodny z Konstytucją. (...) niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejedności w stosowaniu prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające. Z reguły niejasność przepisu powodująca jego niekonstytucyjność musi mieć charakter «kwalifikowany», przez wystąpienie określonych dodatkowych okoliczności z nią związanych, które nie mają miejsca w każdym przypadku wątpliwości co do rozumienia określonego przepisu. Dlatego tylko daleko idące, istotne rozbieżności interpretacyjne albo już występujące w praktyce, albo – jak to ma miejsce w przypadku kontroli prewencyjnej – takie, których z bardzo wysokim prawdopodobieństwem można się spodziewać w przyszłości, mogą być podstawą stwierdzenia niezgodności z Konstytucją określonego przepisu prawa. Ponadto skutki tych rozbieżności muszą być istotne dla adresatów i wynikać z niejedolitego stosowania lub niepewności co do sposobu stosowania.*

Przesłanką stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu jest więc tylko takie uchybienie rudymentalnym kanonom techniki prawodawczej, ujmowanym w postaci zasad przyzwoitej legislacji, które powoduje dowolność albo brak



możliwości poprawnej logicznie i funkcjonalnie oraz spójnej systemowo interpretacji. Nie oznacza to jednak, że każdy przepis, przy interpretacji którego podmiot stosujący prawo (zwłaszcza sąd) jest zmuszony sięgnąć do pozajęzykowych metod wykładni, jest automatycznie niezgodny z art. 2 Konstytucji (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. P 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36). Dopiero jeżeli dana regulacja prawna okazuje się niejasna w sposób kwalifikowany, uzasadnia to stwierdzenie jej niekonstytucyjności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji będącej komponentem zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przezeń prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), wzmocnionej – ewentualnie – przez przepisy ustawy zasadniczej ustalające szczególne wymogi co do określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa (w tym w szczególności prawa daninowego) [*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103].

W związku z tym zauważyć trzeba, że przepisy kwestionowane w skargach konstytucyjnych nie budzą wątpliwości interpretacyjnych w orzecznictwie sądów administracyjnych.

W orzecznictwie – w stanie prawnym obowiązującym w okresie, którego dotyczą wszystkie skargi konstytucyjne w niniejszej sprawie – utrwalona jest i dominująca wykładnia kwestionowanych przepisów, zgodnie z którą oświadczenie nabywcy oleju opałowego, o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. – w brzmieniu tegoż przepisu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r. i od 15 września do 19 września 2005 r., jak również od 20 września 2005 r. do 28 lutego 2009 r. – zawierające nieprawdziwe dane jest traktowane jako niezłożenie oświadczenia. Jedynie prawdziwe oświadczenia, to znaczy pochodzące od rzeczywistych nabywców oleju na cele opałowe, identyfikowanych za pomocą danych zawartych w tych oświadczeniach, stanowić mogły podstawę do przyjęcia, że sprzedaż oleju

nastąpiła na cele opałowe, to jest zgodnie z jego przeznaczeniem. Posiadanie przez sprzedawców olejów opałowych nieprawdziwych oświadczeń uznaje się zatem za okoliczność równoznaczną z ich brakiem, prowadzącą w oczywisty sposób do pozbawienia podatnika prawa do skorzystania z preferencyjnej stawki podatkowej oraz nałożenia na niego obowiązku uiszczenia podatku akcyzowego w wysokości ustalonej na podstawie stawek akcyzy dla olejów napędowych. Przyjmuje się też, że sprzedaż oleju opałowego bez uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu tego oleju na cele opałowe jest równoznaczna z użyciem oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem w rozumieniu § 4 ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r., w jego brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., oraz w rozumieniu art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym (obowiązującego od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r.). Uzasadniając wskazane stanowisko, podnoszono m.in., że niedopuszczalne jest uznanie, iż dokument jest oświadczeniem, o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., gdy nie zawiera obligatoryjnych składników treściowych przewidzianych w § 4 ust. 2 tegoż rozporządzenia. Drugi z wymienionych przepisów uzupełnia bowiem normatywną treść pierwszego z nich, określając warunki formalne, jakim winno odpowiadać oświadczenie nabywcy, by jego dołączenie do dokumentu sprzedaży mogło dawać podstawę do obniżenia stawki akcyzy do właściwej dla oleju opałowego. Podkreślano, że w przepisie § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym do dnia 14 września 2005 r., mowa jest o oświadczeniach określonych w ust. 1 i 2 tegoż paragrafu, tj. o treści zawierającej określone tam dane. Wskazywano, że nie chodzi o jakiegokolwiek oświadczenia nabywców oleju, ale o oświadczenia, o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., zatem o oświadczenia odpowiadające wymogom prawa zarówno pod względem formalnym, jak i materialnym. Podkreślano przy tym, że oświadczenie nabywcy, o którym mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., zawiera w sobie elementy domniemania faktycznego, iż nabyty wyrób zostanie przeznaczony na cele opałowe, stanowiąc

formę wyrażenia zamiaru przeznaczenia oleju na te cele. Rzetelne wypełnienie przez sprzedawcę obowiązku, o którym mowa w powołanym przepisie, umożliwia organom podatkowym stwierdzenie, czy olej nabyty na cele opałowe został faktycznie wykorzystany zgodnie z jego przeznaczeniem. Z tej przyczyny przyjęcie przez sprzedawcę oświadczeń zawierających nieprawdziwe dane nabywcy, w stopniu uniemożliwiającym ich weryfikację, obala wynikające z oświadczeń domniemanie użycia oleju opałowego na cele opałowe, a to z kolei powodowało zastosowanie stawki akcyzy określonej, w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r., w przepisach w § 3 ust. 3 rozporządzenia 2004 r., zaś po tej dacie – w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym. Podatnikiem tego podatku jest w opisanej sytuacji sprzedawca oleju opałowego. O sprzedaży oleju na cele opałowe lub inne decyduje ujawniony przy zbyciu zamiar nabywcy przeznaczenia oleju opałowego na te cele. Nie istnieje natomiast obowiązek składania oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego na inne cele. W związku z tym brak wymaganego oświadczenia traktowany jest jako równoznaczny z przeznaczeniem oleju opałowego na inne cele. W odniesieniu do art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym, w kwestionowanym brzmieniu, przyjmuje się też, że użyte w tym przepisie sformułowanie *niespełnienie warunków, o których mowa w odrębnych przepisach*, odnosi się do sytuacji, w której podatnik nie posiada oświadczeń określonych w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r. lub ich treść nie pozwala na kontrolę u wskazanych nabywców (*vide* – wyroki NSA z dnia: 25 kwietnia 2007 r. sygn. I FSK 719/06; 1 kwietnia 2008 r., sygn. I FSK 1483/07; 20 kwietnia 2010 r., sygn. I GSK 778/09; 21 września 2010 r. sygn. akt I GSK 243/10; 13 października 2010 r. sygn. akt I GSK 1065/09; 20 października 2010 r. sygn. akt I GSK 1026/09; 26 listopada 2010 r., sygn. I GSK 906/10 r.; 2 grudnia 2010 r. sygn. akt I FSK 807/10; 3 lutego 2011 r., sygn. I FSK 1458/10; 26 maja 2011 r., sygn. I GSK 293/10; 22 czerwca 2011 r., sygn. I GSK 301/10; 6 marca 2014 r.,

sygn. I GSK 680/12; 24 lipca 2014 r., sygn. I GSK 80/13; 12 marca 2015 r., sygn. I GSK 453/13 – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

W odniesieniu do zarzutów dotyczących przepisu art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym podkreślić ponadto należy, że – w świetle ogólnych zasad wykładni prawa – nie powinno budzić wątpliwości, iż użyty w nim zwrot *w szczególności* wskazuje jednoznacznie, że przepis ten odnosi się także do innych regulacji określających warunki obrotu olejami przeznaczonymi na cele opałowe, w tym także ujętych w § 4 rozporządzenia z 2004 r., w jego brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. Zwrot *w szczególności* oznacza, iż odniesienie się do przepisów określających wymogi w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem oraz sprzedaży za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych olejów przeznaczonych na cele opałowe ma charakter przykładowy, wskazując na najbardziej typowe regulacje.

Jak stwierdził NSA w wyroku z dnia 7 grudnia 2011 r., sygn. akt I GSK 703/10 (LEX nr 1134268), *nieusprawiedliwione jest (...) twierdzenie (...), że «odrębnymi przepisami» w rozumieniu przepisu art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. nie są przepisy rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego. W rozumieniu analizowanej normy prawnej odrębnymi przepisami są zarówno przepisy tego rozporządzenia jak i rozporządzenia w sprawie znakowania i barwienia paliw silnikowych oraz olejów opałowych dla celów kontroli obrotu. Potwierdza to literalne brzmienie przepisu art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. [...] Użyte w tym przepisie określenie «w szczególności» wskazuje na niezamknięty charakter przepisów odrębnych (...).*

Podobnie nie powinno budzić wątpliwości, iż zawarte w przepisie art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym określenie *użycie* obejmuje także różne formy wykorzystania oleju, w tym także jego sprzedaż. Znajduje to oparcie również w przepisach art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 i ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym (*vide* – wyroki NSA z dnia: 27 lipca 2010 r., sygn. I GSK 1019/09; 21 września 2010 r. – sygn. I GSK 243/10 i I GSK 869/09; 7 grudnia 2011 r.,

sygn. akt I GSK 701/10; 7 kwietnia 2016 r., sygn. I GSK 848/14 – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Zauważyć ponadto należy, że brak jest podstaw do przyjęcia, iż wykładnia kwestionowanych przepisów prezentowana w orzecznictwie sądów administracyjnych jest dowolna.

Stanowisko prezentowane w judykaturze znajduje bowiem oparcie zarówno w treści ustawy o podatku akcyzowym, jak również oddaje cel i funkcje przyjętego modelu opodatkowania podatkiem akcyzowym sprzedaży oleju przeznaczonego na cele opałowe.

Jak stwierdził NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 7 grudnia 2011 r., sygn. akt I GSK 703/10 (LEX nr 1134268), zgodnie z art. 4 ust. 2 pkt 10 ustawy o podatku akcyzowym *za sprzedaż wyrobów akcyzowych na terytorium kraju uważa się również zużycie wyrobów akcyzowych niezgodne z ich przeznaczeniem w przypadku, gdy do wyrobów tych zastosowano zwolnienie lub obniżenie stawki akcyzy. W literaturze wskazuje się, że za zużycie wyrobów akcyzowych niezgodnie z ich przeznaczeniem uważane jest niewykonanie przez sprzedawcę czynności natury administracyjnobiurowej [...] Zużycie zatem przez sprzedawcę oleju opałowego niezgodnie z jego przeznaczeniem polega na niedochowaniu przez niego warunków uprawniających go do zastosowania stawki preferencyjnej. Wobec tego sprzedaż oleju opałowego bez uzyskania od kupującego pełnego i kompletnego oświadczenia pod kątem przesłanek zawartych w § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, stanowi jego użycie niezgodnie z przeznaczeniem. (...) brak udokumentowania sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe jest równoznaczny z brakiem możliwości uznania, że olej użyty został zgodnie z przeznaczeniem, co jest równoznaczne z użyciem w innym celu niż opałowy (...). Na marginesie trzeba podkreślić, że skoro opodatkowanie według niskiej stawki akcyzy ustawodawca uzależnił od «przeznaczenia na cele opałowe», to nie sposób przyjąć, że uchylene preferencyjnego opodatkowania (i zastosowanie opodatkowania według stawki*

wyższej), ustawodawca chciał powiązać jedynie z jakąś wybraną formą przeznaczenia oleju opałowego na inne cele.

Przyjęta w orzecznictwie sądowoadministracyjnym jednolita interpretacja przepisów kwestionowanych w skargach konstytucyjnych w niniejszej sprawie wskazuje, że przepisy te nie zostały skonstruowane w sposób wadliwy w takim stopniu, iż wywołują daleko idące, istotne rozbieżności interpretacyjne występujące w praktyce. W szczególności brak jest podstaw do przyjęcia, że wątpliwości te mają charakter kwalifikowany z powodu niemożliwości ich rozstrzygnięcia na podstawie reguł wykładni przyjętych w polskiej kulturze prawnej bądź zastosowanie tychże reguł nie pozwala na ich wyeliminowanie bez podejmowania przez organy podatkowe i sądy administracyjne rozstrzygnięć w istocie dowolnych, arbitralnych.

Nie można także uznać, że są one nieczytelne i niezrozumiałe dla adresatów, budząc u nich wątpliwości co do obowiązku uzyskania od nabywców oleju opałowego oświadczeń o przeznaczeniu go na cele opałowe zawierających prawdziwe (zgodne z rzeczywistością) dane, uznania oświadczeń zawierających nieprawdziwe dane za ich brak oraz skutków podatkowych niespełnienia warunku dotyczącego uzyskania tychże oświadczeń. Tym bardziej jeśli uwzględni się, że w stanie prawnym przed wejścia w życie rozporządzenia z 2004 r. oraz ustawy o podatku akcyzowym obowiązywały w zakresie obrotu olejami opałowymi przeznaczonymi na cele opałowe podobne regulacje.

Na marginesie jedynie zauważyć należy, w odniesieniu do podnoszonych w niniejszej sprawie zarzutów błędnej wykładni zaskarżonych przepisów dokonanej w praktyce orzeczniczej, że Trybunał Konstytucyjny nie jest powołany do ustalania powszechnie obowiązującej wykładni ustaw. Trybunał nie kontroluje też prawidłowości wykładni przepisów dokonywanej przez sądy lub inne organy stosujące prawo. *Wykładnia przepisów należy bowiem do sądów jako organów powołanych do stosowania prawa poprzez ustalanie w sposób wiążący, że określona sytuacja faktyczna jest objęta hipotezą miarodajnej normy prawnej.*

*Trybunał Konstytucyjny powołany jest zaś do kontroli zgodności aktów niższego rzędu z aktami hierarchicznie wyższymi* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90). Trybunał Konstytucyjny nie jest sądem faktu ani sądem orzekającym w sprawie w postępowaniu instancyjnym. Skarga konstytucyjna nie jest też instrumentem kontroli wymierzonym w organy państwa stosujące prawo (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 12 listopada 2002 r., sygn. SK 40/01, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 81; 28 lutego 2008 r., sygn. K 43/07, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 8; 24 czerwca 2008 r., sygn. SK 16/06, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 85; 2 czerwca 2009 r., sygn. SK 31/08, OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 83 czy 5 kwietnia 2011 r., sygn. P 26/09, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 18).

Reasumując – zaskarżone przepisy zostały sformułowane w sposób na tyle precyzyjny, jasny, komunikatywny oraz poprawny pod względem językowym, że nie naruszają konstytucyjnego wymogu ich dostatecznej określoności. Możliwa jest bowiem ich racjonalna, poprawna logicznie i funkcjonalnie oraz spójna systemowo interpretacja.

W związku z powyższym należy uznać owe zaskarżone przepisy za zgodne z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą przyzwoitej legislacji, a tym samym za zgodne z art. 64 w zw. z art. 21 ust. 1 i art. 20, art. 22, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Odnosząc się do sformułowanego w skardze konstytucyjnej 2 zarzutu naruszenia art. 64 w zw. z art. 32 Konstytucji, zauważyć trzeba, iż z argumentacji przytoczonej w tej skardze na uzasadnienie tegoż zarzutu wynika, że jest on kierowany do przepisów pozbawiających sprzedających olej przeznaczony na cele opałowe prawa do stosowania preferencyjnych stawek podatkowych i obciążających ich obowiązkiem uiszczenia podatku akcyzowego z zastosowaniem podstawowych stawek podatkowych, tj. przepisów: § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu

obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r.; § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 wymienionego rozporządzenia, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1, ust. 1a i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r.; § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 15 do dnia 19 września 2005 r. oraz od dnia 20 września 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., w związku z art. 65 ust. 1, ust. 1a i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r.

Wskazane zarzuty należy uznać za nieuzasadnione.

Z wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasady równości wynika nakaz równego, czyli jednakowego traktowania wszystkich adresatów norm prawnych charakteryzujących się w takim samym stopniu tą samą, relewantną cechą. Takie ujęcie zasady równości dopuszcza zatem odmienne traktowanie osób, które takiej cechy nie posiadają. Stwierdzenie, czy zasada równości została w konkretnym przypadku rzeczywiście naruszona, wymaga ustalenia kręgu adresatów, do których odnosi się budząca wątpliwości norma prawna, oraz wskazania tych elementów, które są prawnie relewantne (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 29 czerwca 2001 r. sygn. K. 23/00, OTK ZU Nr 5/2001, poz. 124; 5 września 2005 r., sygn. P 18/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 88; 18 czerwca 2013 r., sygn. K 37/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz.60; 9 grudnia 2014 r., sygn. K 46/13, OTK ZU nr 11/A/2014, poz. 117).

Jak stwierdził NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 4 lutego 2014 r., sygn. I GSK 179/13 (LEX nr 1449777), *oświadczenie, o którym mowa w § 4 rozporządzenia z 2004 r., zawiera w sobie elementy domniemania faktycznego, że nabyty wyrób zostanie przeznaczony na cele opałowe. Ustalenie, że nabywca oleju opałowego faktycznie przeznaczył go na inne cele niż opałowe nie będzie*



*miało (przy zachowaniu przy sprzedaży warunków określonych w rozporządzeniu) znaczenia prawnego dla sprzedającego olej opałowy na cele opałowe. W takiej sytuacji podatnikiem będzie nabywca oleju opałowego, który wbrew deklaracji zawartej w oświadczeniu zużył wyrób na inne cele niż opałowe (zob. art. 4 ust. 2 pkt 10 i art. 6 ust. 3 u.p.a.).*

Dodać należy, że w orzecznictwie wskazuje się, iż prawidłowe wywiązanie się z tego obowiązku uwalnia sprzedającego od odpowiedzialności podatkowej za rzeczywiste wykorzystanie oleju opałowego na cele inne niż opałowe (*vide* – wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2010 r., sygn. I GSK 856/09, LEX nr 744874). Oceniając uprawnienie sprzedawcy do zastosowania stawki preferencyjnej, organ bada więc spełnienie warunku w postaci uzyskania wymaganego prawem oświadczenia, nie musi natomiast badać, na co został zużyty olej, bowiem, co do zasady, niezgodne z oświadczeniem wykorzystanie oleju opałowego nie obciąża zbywcy odpowiedzialnością podatkową (*vide* – wyrok NSA z dnia 3 grudnia 2010 r., sygn. I GSK 751/09, LEX nr 744874).

W świetle przepisów obowiązujących w okresie, którego dotyczą skargi konstytucyjne w niniejszej sprawie, nabywca oleju opałowego obowiązany był więc do zapłacenia podatku akcyzowego z zastosowaniem niepreferencyjnych stawek podatkowych w sytuacji, gdy zużył go na cele inne niż opałowe. Sprzedawca, który wypełnił wymogi formalne i merytoryczne dotyczące uzyskania od tego podatnika oświadczenia przewidzianego w § 4 rozporządzenia z 2004 r., nie miał takiego obowiązku. Obowiązany był natomiast do zapłacenia podatku akcyzowego przy zastosowaniu podstawowej stawki tegoż podatku, gdy nie spełnił tych wymogów.

W świetle kwestionowanych regulacji, w zakresie dotyczącym utraty prawa do stosowania preferencyjnych stawek podatkowych i obciążenia obowiązkiem uiszczenia podatku akcyzowego z zastosowaniem podstawowych stawek podatkowych, sprzedawca oleju przeznaczonego na cele opałowe oraz jego nabywca ponosili odpowiedzialność podatkową za własne – odrębne i

niezależne od siebie – zachowania. Podmioty te znajdowały się zatem w odmiennych sytuacjach faktycznych, które były źródłem utraty prawa do korzystania z preferencyjnych stawek podatkowych.

Tym samym, kwestionowane uregulowania nie prowadzą do zróżnicowania sytuacji sprzedawcy i nabywcy oleju opałowego w zakresie obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym, które byłoby niedopuszczalne w świetle konstytucyjnej zasady równości.

W związku z tym należy uznać za zgodne z art. 64 w zw. z art. 32 Konstytucji przepisy:

– § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r.;

– § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 wymienionego rozporządzenia, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1, ust. 1a i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r.;

– § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 15 do dnia 19 września 2005 r. oraz od dnia 20 września 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., w związku z art. 65 ust. 1, ust. 1a i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r.

W niniejszej sprawie odnieść należy się także do zarzutów dotyczących uchybień wymogom procesu prawotwórczego przy uchwalaniu przepisu art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym.

Podtrzymując wyrażone wcześniej stanowisko w przedmiocie umorzenia postępowania w niniejszej sprawie w zakresie dotyczącym zarzutów niekonstytucyjności przepisów art. 2 w zw. z art. 1b ustawy zmieniającej oraz uwzględniając, iż z treści skargi konstytucyjnej nr 2 wynika, że podniesione w niej zarzuty uchybienia wymogom procesu prawotwórczego powiązane zostały wyłącznie z tymi przepisami, podnieść trzeba, iż Trybunał Konstytucyjny, przy badaniu konstytucyjności przepisów ustawy, oceniać może nie tylko jej materialną (treściową) zgodność z normami wyższego rzędu, ale może również badać – niezależnie od treści i zakresu skargi konstytucyjnej (pytania prawnego, wniosku) – czy przepisy te zostały uchwalone z dochowaniem trybu wymaganego przepisami prawa do ich wydania (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 czerwca 1998 r., sygn. K. 3/98, OTK ZU nr 4/1998/52). W aktualnym stanie prawnym na takie uprawnienie wskazuje przepis art. 43 ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym, zgodnie z którym, *orzekając o zgodności aktu normatywnego lub ratyfikowanej umowy międzynarodowej z Konstytucją, Trybunał bada zarówno treść takiego aktu lub umowy, jak też kompetencję oraz dochowanie trybu wymaganego przepisami prawa do wydania aktu lub do zawarcia i ratyfikacji umowy.*

Podnieść należy, że, na podstawie art. 118 ust. 1 Konstytucji, inicjatywa ustawodawcza przysługuje posłom, Senatowi, Prezydentowi Rzeczypospolitej i Radzie Ministrów. Zgodnie z art. 119 ust. 1 Konstytucji, Sejm rozpatruje projekt ustawy w trzech czytaniach. Art. 119 ust. 2 ustawy zasadniczej określa zaś, że prawo wnoszenia poprawek do projektu ustawy w czasie rozpatrywania go przez Sejm przysługuje wnioskodawcy projektu, posłom i Radzie Ministrów.

Z art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji wynika, że zarówno wymóg trzech czytań w Sejmie, jak i prawo wnoszenia poprawek odnoszą się do projektu ustawy złożonego w Sejmie przez jeden z podmiotów określonych w art. 118 ust. 1 Konstytucji. Kontrola procesu legislacyjnego z punktu widzenia art. 119 ust. 1 i 2 winna więc w pierwszym rzędzie stwierdzić, czy odbyły się trzy czytania tego

samego projektu ustawy oraz czy poprawki wniesione przez jeden z uprawnionych podmiotów będą, w swej istocie, zgodnie z wymogami określonymi przez Konstytucję i Regulamin Sejmu, poprawkami do projektu będącego efektem inicjatywy ustawodawczej uprawnionego podmiotu (art. 118 ust. 1 Konstytucji). Zarówno wymóg trzech czytań, jak i wymogi dotyczące poprawek są więc ściśle związane z respektowaniem tożsamości projektu ustawy, który winien przejść drogę trzech czytań i zachować swoją materialną tożsamość, określoną przez zakres materialny projektu ustawy oraz jej cele. Tożsamości tej nie mogą w szczególności naruszyć poprawki, które swoim charakterem, wynikającym z zakresu lub konsekwencji normatywnych, wychodzą poza funkcje poprawki do określonego projektu ustawy (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 marca 2009 r., sygn. K 53/07, OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 27).

Wskazać trzeba, że projekt ustawy zmieniającej został wniesiony do łaski marszałkowskiej 3 czerwca 2005 r. jako komisyjny projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (druk sejmowy nr 4142, Sejm IV kadencji).

Projekt ten, w pierwotnej wersji, nie przewidywał dodania w ustawie o podatku akcyzowym przepisu art. 65 ust. 1a. Przewidywał natomiast ustawowe określenie stawki podatku akcyzowego w przypadku olejów opałowych w wysokości 233 zł od 1000 litrów poprzez nadanie przepisowi art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym następującego brzmienia: *stawka akcyzy na paliwa silnikowe wynosi 2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu, w przypadku olejów opałowych 233 zł od 1000 litrów, a gazu płynnego i metanu używanego do napędu 700 zł od 1000 kg gotowego wyrobu.*

W uzasadnieniu projektu podniesiono, że projektowana nowelizacja ustawy o podatku akcyzowym stanowiła reakcję na propozycje Ministerstwa Finansów, zawarte w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 30 maja 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 96, poz. 814), zakładające drastyczny wzrost stawek

akcyzy na olej opałowy i gaz płynny, służący do ogrzewania mieszkań (*vide* – uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, druk sejmowy nr 4142, Sejm IV kadencji). Najogólniej rzecz ujmując, w rozporządzeniu tym przewidywano zrównanie stawek akcyzy od olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe ze stawkami dla olejów napędowych oraz uchylenie § 4 rozporządzenia z 2004 r. regulującego sprzedaż tego oleju obwarowaną uzyskaniem oświadczenia o przeznaczeniu wyrobu. Zrównanie stawek podatku akcyzowego czyniłoby bowiem bezprzedmiotowym wymóg uzyskiwania oświadczeń o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe, jako warunku niezbędnego do stosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego.

Wskazane rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 maja 2005 r. zostało uchylone z dniem 15 czerwca 2005 r., tj. przed wejściem w życie, rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 15 czerwca 2005 r. w sprawie uchylenia rozporządzenia zmieniającego rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 106, poz. 897). Nie obowiązywało zatem w trakcie procesu legislacyjnego dotyczącego uchwalenia ustawy zmieniającej.

W toku prac nad projektem ustawy zmieniającej Senat zaproponował wprowadzenie w tym projekcie zmian polegających m.in. na zmianie brzmienia przyjętego przez Sejm art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym poprzez zastąpienie *wyrazów w przypadku olejów opałowych 233 zł od 1000 litrów* wyrazami *na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 233 od 1000 litrów gotowego wyrobu, na ciężkie oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 60 zł od 1000 kilogramów gotowego wyrobu* oraz na dodaniu w ustawie o podatku akcyzowym przepisu art. 65 ust. 1a w aktualnie obowiązującym brzmieniu.

Proponowana przez Senat zmiana brzmienia art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym polegała zatem na wyodrębnieniu kategorii ciężkich olejów opałowych oraz doprecyzowaniu, że w przepisie tym chodzi o oleje opałowe

przeznaczone na cele opałowe, co było intencją projektodawców ujawnioną w projekcie ustawy zmieniającej.

Podkreślić trzeba, że proponowane w projekcie zmiany miały na celu zagwarantowanie pewności stawki akcyzy oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe przez określenie jej w ustawie. Brak jest przy tym podstaw do przyjęcia, iż projektowane zmiany zmierzały do usunięcia z ustawy o podatku akcyzowym podstawowej stawki podatku akcyzowego (2000 zł od 1000 litrów), która nie znajdowała zastosowania w przypadku nabywania olejów opałowych na cele opałowe.

W tym właśnie kontekście należy rozpatrywać dodanie przez Senat ust. 1a do art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, w którym zawarto stawkę akcyzy identyczną z zapisaną w zmienianym art. 65 ust. 1 tej ustawy. Poprawka senacka stanowiła zatem, z jednej strony, instrument zapewniający stosowanie stawki preferencyjnej określonej w ust. 1, z drugiej zaś – przywracała podstawową stawkę podatku akcyzowego od olejów opałowych.

Podnieść należy, że przed wejściem w życie ustawy zmieniającej podstawowa stawka podatku akcyzowego była wskazana w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, stawka preferencyjna wynikała natomiast z rozporządzenia z 2004 r.

W wyniku wprowadzonej ustawą zmieniającą nowelizacji ustawy o podatku akcyzowym wysokość stawki podstawowej i preferencyjnej w podatku akcyzowym została określona w ustawie (tj. w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym). W art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym (którego dodanie, jak już wskazano, zaproponowano w poprawce Senatu) określone zostały zaś warunki, przy zaistnieniu których nie miały zastosowania stawki podatkowe preferencyjne, oraz określono wysokość stosowanych wówczas stawek podstawowych. Podkreślić trzeba, że w przepisie tym, w odniesieniu do olejów przeznaczonych na cele opałowe, wysokość stawki podatku akcyzowego

odpowiadała wysokości stawki podstawowej określonej w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym.

Zaproponowana przez Senat poprawka, dotycząca dodania ust. 1a w art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, była zatem bezpośrednio związana z uregulowaniem proponowanym w pierwotnym projekcie ustawy zmieniającej, dotyczącym nowelizacji brzmienia ust. 1 tegoż artykułu. Ponadto stanowiła logiczną konsekwencję wcześniejszego brzmienia tego przepisu, przywracając niejako te jego elementy, których uchylenie nie było intencją Sejmu.

Poprawka ta w istocie dotyczyła zagadnień związanych z treścią przepisu objętego projektem ustawy zmieniającej w wersji przyjętej przez Sejm, a tym samym nie wyszła poza funkcje poprawki do tegoż projektu. W sytuacji, gdy ustawodawca już wcześniej uregulował stawkę podatku akcyzowego na oleje opałowe na poziomie 2000 zł za 1000 litrów, dopuszczając do jej obniżenia w akcie wykonawczym, to poprawka Senatu – uzupełniająca przyjęte przez Sejm brzmienie art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym o treści normatywne zawarte w nim przed przyjętymi zmianami – nie może zostać uznana za nieobjętą przedmiotem uregulowania określonego w ustawie uchwalonej przez Sejm.

W związku z tym przedmiotowej poprawki Senatu nie można uznać za niedopuszczalne obejście wymogów procesu prawotwórczego w zakresie inicjatywy ustawodawczej.

Za niezasadny należy zatem uznać zarzut naruszenia trybu ustawodawczego przy uchwalaniu przepisu art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym.

Nie można także uznać, że wprowadzenie przepisu art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym bez zachowania okresu *vacatio legis* stanowi naruszenie zasad przyzwoitej legislacji przy wprowadzaniu regulacji podatkowych, a tym samym stanowi naruszenie przepisu art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Podkreślić trzeba, że uregulowanie zawarte w art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym nie zawierało nowego unormowania dotychczas

nieistniejącego w obowiązującym stanie prawnym. Regulacja odpowiadała bowiem unormowaniom zawartym w przepisach rozporządzenia z 2004 r. Artykuł 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. przewidywał bowiem stosowanie za te same uchybienia ewidencyjne, co przepisy rozporządzenia z 2004 r., niepreferencyjnych stawek podatku akcyzowego.

Zmiany wynikające z wejścia w życie art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym nie wymagały więc jakichkolwiek działań adaptacyjnych ze strony adresatów tegoż przepisu. Odstąpienie przez ustawodawcę od ustanowienia *vacatio legis* przy wejściu w życie art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym nie mogło więc powodować u nich efektu zaskoczenia.

Jak już wskazano, wprowadzenie art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym miało przy tym na celu głównie uregulowanie w ustawie materii dotychczas unormowanych w akcie podustawowym.

W kontekście niniejszej sprawy stwierdzić należy, że Skarżące nie musiały dostosować się do nowej rzeczywistości normatywnej, bowiem przepis art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym nie nałożył na nie żadnych nowych obowiązków. Mogły uniknąć zastosowania art. 65 ust. 1a pkt 1 u.o.p., wykazując się starannością przy obrocie olejami na cele opałowe wymaganą także w stanie prawnym obowiązującym przed wejściem w życie tegoż przepisu.

Powyższe okoliczności przemawiają przeciwko uznaniu, że w wyniku uchwalenia art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z mocą obowiązującą od dnia ogłoszenia doszło do naruszenia konstytucyjnie chronionych praw Skarżących.

Odnosząc się do podniesionych w niniejszej sprawie zarzutów naruszenia wzorców z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji przez kwestionowane przepisy z uwagi na ich nadmierny fiskalizm i nieproporcjonalną ingerencję w prawo własności podatnika, stwierdzić trzeba, że istotnie prowadzą



one do pozbawienia podatnika prawa do skorzystania z obniżonej stawki podatku akcyzowego.

Przewidziany w zaskarżonych przepisach mechanizm pozbawienia sprzedawcy oleju opałowego prawa do zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej i obciążenia go podatkiem akcyzowym z zastosowaniem wyższej stawki podatkowej nie stanowi jednak niedopuszczalnej konstytucyjnie ingerencji w prawo własności. Nie cechuje go nadmierny fiskalizm i nie jest przejawem nadmiernej, nieproporcjonalnej ingerencji w prawo własności podatnika, w stosunku do którego ma zastosowanie. Nie narusza też zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Ocena ta dotyczy także sytuacji, w której sprzedawca oleju opałowego nie ma świadomości, że złożone przez nabywcę oświadczenia zawierają nieprawdziwe dane.

Zauważyć należy, że w wyroku z dnia 12 lutego 2015 r., sygn. SK 14/12 (OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15) Trybunał Konstytucyjny orzekł, iż § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., oraz z § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, Nr 98, poz. 885, Nr 125, poz. 1065 i Nr 216, poz. 1829 oraz z 2003 r. Nr 84, poz. 780, Nr 137, poz. 1305, Nr 145, poz. 1407 i Nr 187, poz. 1828) w zakresie, w jakim dotyczy przypadków nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe zawierającego nieprawdziwe dane, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Przepisy, których dotyczył cytowany wyrok stanowiły:

§ 6. (...).

5. W przypadku niezłożenia oświadczeń, o których mowa w ust. 1-3, przepisy § 5 stosuje się odpowiednio.

*§ 5. Jeżeli wyroby określone w § 4 ust. 1 nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w § 4 ust. 4, stosuje się dla wyrobów wymienionych:*

*1) w poz. 12 załącznika nr 1 do rozporządzenia – stawki podatku akcyzowego określone w poz. 11 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia (...)*

*§ 12. 1. Zwalnia się z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym podatników będących sprzedawcami wyrobów akcyzowych, z wyjątkiem podmiotów sprzedających:*

*1) wyroby określone w § 4 i 5, dla celów innych niż opałowe, przy czym za sprzedaż dla celów innych niż opałowe uważa się również sprzedaż tych wyrobów na stacjach paliw przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych.*

Zaskarżone w sprawie SK 14/12 przepisy § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 2002 r. określały skutki niespełnienia warunku zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej oraz zwolnienia z opodatkowania podatkiem akcyzowym sprzedaży oleju opałowego. Wymóg ten polegał na uzyskaniu przez sprzedawcę od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu wyrobu na cele opałowe (§ 6 ust. 1 – 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 2002 r.). Zgodnie z § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., w przypadku braku tych oświadczeń, znajdowały zastosowanie stawki podatku akcyzowego wyznaczone dla oleju napędowego.

W uzasadnieniu omawianego wyroku Trybunał Konstytucyjny wskazał m.in., iż w orzecznictwie sądów administracyjnych została utrwalona i jest dominująca wykładnia kwestionowanych przepisów, zgodnie z którą oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego zawierające nieprawdziwe dane, które jednocześnie spełnia wszystkie wymogi co do formy i treści, jest utożsamiane z brakiem takiego oświadczenia, a przez to wiąże się z koniecznością zastosowania podwyższonej stawki podatku akcyzowego wyznaczonej dla oleju napędowego. Trybunał uznał, iż norma prawna, wyinterpretowana w

orzecznictwie z § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., jest niedopuszczalną konstytucyjnie ingerencją w prawa majątkowe podatnika (art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji), naruszającą jednocześnie zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji).

Uzasadniając ten pogląd, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że swoboda prawodawcy w dziedzinie prawa daninowego *nie uprawnia go jednak do ustanawiania warunków, które są niemożliwe do spełnienia przez podatnika. Wówczas bowiem dochodzi w szczególności do naruszenia zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady zakazu nieproporcjonalnej ingerencji w prawa majątkowe podatnika, co wiąże się z koniecznością uiszczenia przez niego podatku w zwiększonej wysokości spowodowanej niemożnością skorzystania z preferencji podatkowych. Należy jednak podkreślić, że ta niemożność wynika z zaistnienia okoliczności, na które podatnik nie ma żadnego wpływu. W ocenie Trybunału, w taki sposób należy ocenić regulację, w której światło zawierające nieprawdziwe dane oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego (spełniające wymogi formalne) jest utożsamiane z brakiem takiego oświadczenia, a przez to z niespełnieniem warunku skorzystania przez sprzedawcę z ulgi lub zwolnienia w zakresie podatku akcyzowego i wiąże się z koniecznością zapłaty podatku według stawki przewidzianej dla oleju napędowego. Trybunał podkreślił przy tym, że niespełnienie wymienionego warunku musi być konsekwencją niemożności jego zrealizowania przez podatnika sprzedającego olej opałowy, wynikającej z braku wpływu tego podatnika na to, że nabywca złożył fałszywe oświadczenie, i z niewiedzy sprzedającego o tym fakcie. Innymi słowy, konstytucyjnie niedopuszczalne jest obciążenie podatnika koniecznością poniesienia zwiększonych obciążeń podatkowych w sytuacji, gdy nieświadomie przyjął on oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego zawierające nieprawdziwe dane. Nie budzi przy tym wątpliwości, że potwierdzeniem braku świadomości mogą być*

*ustalenia dokonane przez sąd karny w prawomocnym wyroku skazującym osoby odpowiedzialne za wprowadzenie w błąd sprzedającego olej opałowy. Taka okoliczność wystąpiła w przypadku skarżącej spółki, która z tytułu sprzedaży oleju opałowego została obciążona podatkiem akcyzowym od oleju napędowego wskutek nieprawdziwości danych zawartych w oświadczeniach, złożonych przez nabywców popełniających czyny przestępcze (taka kwalifikacja ich działania została potwierdzona prawomocnymi wyrokami skazującymi).*

Trybunał stwierdził, że, w świetle art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji, podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji składania fałszywych oświadczeń przez osoby trzecie – nabywców oleju opałowego, w przypadku gdy nie miał świadomości, że przyjmuje oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego zawierające nieprawdziwe dane. Warunek skorzystania z preferencyjnej stawki podatkowej lub zwolnienia podatkowego miałby bowiem wówczas cechy warunku niemożliwego do spełnienia, a więc godziłby w zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji) oraz zasadę proporcjonalności ograniczeń praw majątkowych jednostki (art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji).

Odnosząc się do powołanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 lutego 2015 r., sygn. SK 14/12, zauważyć trzeba, że jego sentencja nie dotyczy regulacji kwestionowanych w niniejszej sprawie. Zawarte w uzasadnieniu tegoż wyroku sformułowania, dotyczące przepisów § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. nie wywołują skutków prawnych w odniesieniu do przepisów zaskarżonych w niniejszym postępowaniu.

Dodać też należy, że poglądy sformułowane w uzasadnieniu omawianego wyroku dotyczyły sytuacji, w której zastosowanie niepreferencyjnych stawek podatkowych w podatku akcyzowym od sprzedaży oleju na cele opałowe było konsekwencją posiadania przez sprzedawców oświadczeń nabywców o przeznaczeniu nabywanego wyrobu na cele opałowe zawierających

nieprawdziwe dane, ale spełniających wszystkie wymogi co do formy i treści takich oświadczeń.

Tymczasem w stanach faktycznych, na tle których zostały skierowane skargi konstytucyjne w niniejszej sprawie, transakcje, w odniesieniu do których w postępowaniu podatkowym stwierdzono niedopuszczalność zastosowania preferencyjnych stawek podatkowych, były w znacznej części dokumentowane oświadczeniami niespełniającymi wymogów formalnych określonych w przepisach rozporządzenia z 2004 r.

Zauważyć należy, że w sprawie, na tle której sformułowana została skarga konstytucyjna nr 1, w toku kontroli podatkowej stwierdzono m.in., iż *żadne z oświadczeń przyjętych od nabywców będących osobami fizycznymi (...) nie spełniało kompletu obligatoryjnych warunków wymaganych przepisami prawa. Oświadczenia zawierały wady polegające na braku w ich treści (...) danych takich jak: ilość nabywanego oleju; numer PESEL lub NIP; adres zamieszkania nabywcy lub miejsce, gdzie znajdują się urządzenia grzewcze; (...) daty i miejsca wystawienia oświadczenia lub podpisu składającego oświadczenie (uzasadnienie decyzji Dyrektora Izby Celnej w O. z dnia grudnia 2010 r.).*

Podobnie w sprawie, w której została skierowana skarga konstytucyjna nr 2, gdzie w toku postępowania podatkowego stwierdzono m.in., iż *większość z oświadczeń nie spełniało minimalnych wymogów wynikających z rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego. Przedmiotowe oświadczenia posiadają braki w postaci niepełnych danych adresowych, braku numeru NIP lub PESEL, braku typu/rodzaju urządzeń grzewczych, a także braku miejsca lub daty wystawienia oświadczenia (uzasadnienie decyzji Naczelnika Urzędu Celnego w S. z dnia lipca 2010 r.).*

W sprawach, w związku z którymi skierowano skargę konstytucyjną nr 3 i 4, w toku kontroli podatkowych ustalono m.in., iż część oświadczeń o przeznaczeniu oleju opalowego na cele grzewcze jest wadliwa formalnie, gdyż nie zawierają one wymaganych rozporządzeniem z 2004 r. pełnych danych,

głównie numeru NIP lub nr PESEL albo obu tych numerów łącznie. Stwierdzono przy tym, iż *Strona nie miała wypracowanych żadnych procedur, które mogłyby uchronić przed procederem fałszowania lub podawania nieprawdziwych danych osobowych przez kupujących olej opałowy. Strona realizując transakcje sprzedaży oleju opałowego w zasadzie ograniczyła się jedynie do zbierania oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego* (uzasadnienia decyzji Dyrektora Izby Celnej w W. z dnia marca 2011 r. i czerwca 2011 r.). Podobne ustalenia poczyniono w wyniku kontroli podatkowej przeprowadzonej w sprawie, w której skierowana została skarga konstytucyjna nr 5 (*vide* – uzasadnienie decyzji Dyrektora Izby Celnej w W. z dnia grudnia 2013 r.).

Uwagi sformułowane w uzasadnieniu powołanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 lutego 2015 r., sygn. SK 14/12, nie odnoszą się więc w pełni do stanów faktycznych analogicznych do tych, na tle których zostały skierowane skargi konstytucyjne w niniejszej sprawie.

Nie ma zatem przeszkód, aby, niezależnie od wskazanego wyroku w sprawie o sygn. SK 43/12, w niniejszej sprawie Trybunał Konstytucyjny dokonał odmiennej oceny zgodności z ustawą zasadniczą kwestionowanych przepisów, przy uwzględnieniu okoliczności przemawiających za zgodnością zaskarżonych regulacji z Konstytucją.

Podnieść trzeba, że ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym oraz ma względną swobodę w dziedzinie kształtowania dochodów i wydatków państwa. Ma zatem, wynikającą z zasady podziału władz (art. 10 Konstytucji), swobodę w kształtowaniu obowiązków podatkowych obywateli i innych podmiotów. Jest to konsekwencją uznania nakładania podatków za kluczowy instrument kształtowania polityki państwa. Swoboda przysługująca ustawodawcy rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza gdy chodzi o ich znoszenie lub ograniczanie. Ustawodawca nie ma

przy tym konstytucyjnego obowiązku wprowadzania regulacji dotyczącej ulg i zwolnień podatkowych. Zróżnicowanie podatkowe dotyczące sprzedaży oleju związane z podziałem – w zależności od celu, w jakim sprzedany olej ma być wykorzystany – jest oparte na kryterium relewantnym z punktu widzenia społecznego i gospodarczego, a ustawodawca może w tym wypadku swobodnie decydować o ulgach i zwolnieniach podatkowych, ponieważ o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47; 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103; 11 lutego 2014 r., sygn. P 24/12, OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9). Kwestia politycznej lub ekonomicznej zasadności (celowości) rozwiązań dotyczących przyjętych ulg i zwolnień podatkowych pozostaje w zasadzie poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6; 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, *op. cit.*; 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, *op. cit.*). Normodawcy przysługuje zatem pewna swoboda regulacyjna w zakresie wprowadzania rozwiązań dotyczących korzystania z ulg i zwolnień podatkowych.

Okolicznością uzasadniającą rygorystyczne rozwiązanie przyjęte w kwestionowanych regulacjach jest charakter prawny stawki podatkowej, stosowanej przy opodatkowaniu w razie niespełnienia warunku dotyczącego złożenia przez nabywcę oleju oświadczenia o jego przeznaczeniu na cele opałowe.

Zauważyć bowiem należy, że przyjęta w kwestionowanych przepisach konstrukcja, mająca zastosowanie w przypadku niespełnienia warunków dotyczących oświadczeń złożonych przez nabywców oleju opałowego o jego przeznaczeniu na cele opałowe, pełniła funkcję restytutywną oraz prewencyjną. Nie były w niej kreowane żadne specjalne (właściwe tylko dla przewidzianej w niej sytuacji) stawki podatkowe ani też dodatkowe zobowiązania podatkowe – wykraczające poza zobowiązania w stawce podstawowej.

Decyzja organu administracji skarbowej, nakładająca na sprzedawcę oleju obowiązek uiszczenia podatku akcyzowego według wyższej niż preferencyjna, ale zarazem tylko podstawowej stawki podatkowej, miała więc na celu, w wypadku dokonania sprzedaży oleju z naruszeniem warunków uprawniających do zastosowania preferencyjnych stawek tego podatku, doprowadzenie do prawidłowej realizacji należnego zobowiązania podatkowego. W piśmiennictwie wskazuje się, że tego rodzaju dolegliwość ma charakter tzw. sankcji pozornej (*vide* – P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, s. 47, w: *Toruński Rocznik Podatkowy 2010*, publikacja elektroniczna Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, [www.trp.umk.pl](http://www.trp.umk.pl)).

Wynikający z kwestionowanych regulacji nakaz uiszczenia podatku akcyzowego z zastosowaniem podstawowej stawki podatkowej nie ma więc charakteru sankcji podatkowej, lecz jest środkiem skierowanym na zapewnienie prawidłowości obrotu olejami opałowymi i zrekompensowanie ewentualnych strat budżetu państwa, które mogłyby powstać w wyniku naruszenia zasad obrotu olejami opałowymi lub też w związku z tymi naruszeniami. Skutek podatkowy zastosowania kwestionowanych regulacji należy zatem rozpatrywać w kategoriach utraty możliwości skorzystania z dobrodziejstwa ulgi podatkowej oraz prawidłowej realizacji obowiązku podatkowego, nie zaś nałożenia sankcji podatkowej.

W związku z tym, uwzględniając w szczególności konieczność odzyskania przez państwo podatku akcyzowego w należnej wysokości, trzeba przyjąć, że, pomimo istotnie wysokiej stawki podatkowej, ustalony we wskazany sposób podatek akcyzowy nie jest także instrumentem konfiskaty mienia i nie godzi w istotę prawa własności.

Zauważyć należy, że obniżenie stawek podatku akcyzowego i – w konsekwencji – obniżenie cen sprzedaży oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe w założeniu podyktowane było względami społecznymi, tj. obniżeniem kosztów ogrzewania przy użyciu olejów opałowych. Zastosowanie



obniżonej stawki podatkowej – na co zwracano już uwagę – miało więc charakter preferencyjny, uzależniony od zużycia oleju opałowego na cele opałowe.

Prawodawca wprowadził równocześnie mechanizm kontroli tego, czy olej jest rzeczywiście przeznaczony na cele opałowe, a nie inne. W szczególności, czy faktycznie nie jest wykorzystywany jako paliwo napędowe do pojazdów mechanicznych. Możliwość powstania takiej sytuacji wynikała ze wskazanego obniżenia stawek podatku akcyzowego na olej przeznaczony na cele opałowe, w wyniku czego ceny sprzedaży tego oleju były znacznie niższe niż ceny sprzedaży oleju napędowego i pozostałych paliw przeznaczonych do innych celów.

Rozwiązaniem służącym kontroli faktycznego wykorzystania oleju opałowego sprzedawanego z przeznaczeniem na cele opałowe było wprowadzenie m.in. kwestionowanego wymogu uzyskiwania od nabywców oleju oświadczeń o jego przeznaczeniu na cele opałowe (§ 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r.). Jak należy ponownie podkreślić, przeznaczenie oleju uzasadniające zastosowanie stawki podatku akcyzowego niższej, niż stawki dla oleju zużywanego na cele napędowe, dokumentować miały oświadczenia nabywców, do których pozyskiwania zobowiązany był przy każdej tego rodzaju transakcji sprzedający olej podatnik korzystający ze stawki obniżonej. Niespełnienie tego warunku powodowało utratę owych preferencji i obowiązek zapłaty podatku akcyzowego na ogólnych zasadach przewidzianych w ustawie, tj. przy zastosowaniu zwykłych stawek podatkowych, przewidzianych dla olejów przeznaczonych na cele napędowe.

Celem wprowadzenia omawianego mechanizmu opodatkowania podatkiem akcyzowym sprzedaży oleju opałowego było, z punktu widzenia sprzedawcy, pozbawienie ekonomicznego sensu wszelkich działań polegających na zbywaniu oleju opałowego z przeznaczeniem do jego późniejszego wykorzystania w celach innych niż opałowe. Zaskarżona regulacja miała zatem znaczenie prewencyjne, mając niejako *czynić z góry* nieopłacalnymi próby uzyskania nieopodatkowanych korzyści majątkowych w następstwie

wykorzystywania oleju opałowego (zdecydowanie tańszego) do celów napędowych.

Zauważyć trzeba, że obowiązek uzyskiwania oświadczeń, zawierających dane pozwalające na identyfikację nabywców oleju przeznaczonego na cele opałowe, umożliwiał kontrolę nad obrotami olejami opałowymi, które mogły być wykorzystane do innych celów niż opałowe. Wymóg uzyskiwania oświadczeń był jednym ze sposobów takiej kontroli, pozwalającym jednocześnie dokonać weryfikacji wykorzystania oleju. Dysponując danymi zawartymi w takim oświadczeniu, organ podatkowy mógł bowiem stwierdzić, czy olej opałowy został faktycznie wykorzystany na cele opałowe. Dane zawarte w oświadczeniu, o którym mowa w § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r., umożliwiały zatem organom podatkowym skuteczną kontrolę faktycznego sposobu wykorzystania oleju opałowego, a tym samym weryfikację zasadności zastosowania obniżonych stawek podatkowych w podatku akcyzowym.

Jest przy tym oczywiste, iż było to możliwe jedynie w sytuacji, gdy dane zawarte w oświadczeniach o przeznaczeniu nabytego oleju na cele opałowe były zgodne z rzeczywistością. Dodać należy, że z punktu widzenia prawa podatkowego podmiotem istniejącym jest bowiem podmiot dający się zidentyfikować, to jest taki, którego dane są zgodne z rzeczywistością.

Jak stwierdził NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 10 lutego 2015 r., sygn. I GSK 717/13 (LEX nr 1771849), *z uwagi na konstrukcję podatku akcyzowego od olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe oświadczenia, o których mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825) muszą dokumentować transakcje realne – tak co do nabywcy i towaru, jak i co do jego przeznaczenia. Odmienny pogląd prowadziłby do niedającego się pogodzić z zasadami racjonalnego rozumowania stanu, w którym prawdziwe przeznaczenie towaru korzystającego z obniżonej stawki podatku akcyzowego byłoby w istocie rzeczy obojętne. (...). Brak oświadczeń lub oświadczenia, których dane nie odpowiadają*

*prawdziwemu stanowi rzeczy nie mogą dokumentować transakcji sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe, a zatem transakcje takie nie mogą korzystać z niższej stawki podatku akcyzowego. (...). Złożenie oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe jest środkiem, który ma zapewnić organowi podatkowemu kontrolę rzeczywistego przeznaczenia nabywanego paliwa. Wszystkie elementy omawianego oświadczenia mają umożliwić łatwą identyfikację nabywcy oraz jego urządzenia grzewczego, a następnie w razie wątpliwości sprawdzenie, czy rzeczywiście określony w oświadczeniu nabywca, w dacie wynikającej z oświadczenia, kupił olej opałowy do urządzenia grzewczego określonego w oświadczeniu tj. kupił olej opałowy na cele opałowe.*

Kwestionowane rozwiązanie, wyłączając możliwość zastosowania preferencyjnych stawek podatkowych, miało więc na celu doprowadzenie do prawidłowej realizacji obowiązku podatkowego.

Odnosząc się do problemu związanego z nieświadomością przyjęcia przez sprzedawcę oleju oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu oleju na cele opałowe, zawierającego nieprawdziwe dane, jako – ewentualnie – przesłanką wyłączającą skutek w postaci utraty uprawnienia do korzystania z preferencyjnych stawek podatkowych, zauważyć należy, że przyjęcie takiego poglądu mogłoby prowadzić do sytuacji, w której uprawnienia tego zostaliby pozbawieni wyłącznie sprzedawcy, co do których zapadł prawomocny wyrok sądu karnego skazujący ich za współudział albo pomocnictwo do popełnionego przez nabywców oleju czynu zabronionego związanego z posługiwaniem się przez nabywców oleju nieprawdziwymi dokumentami i wykorzystywaniem nabytego oleju niezgodnie z jego przeznaczeniem. Tylko w takim przypadku można by bowiem przyjąć – w sposób pewny – świadome przyjęcie przez sprzedawcę od nabywcy niezgodnych z rzeczywistością oświadczeń o przeznaczeniu nabytego oleju na cele opałowe.

W konsekwencji, tylko wskazana grupa podmiotów byłaby zobowiązana do uiszczenia podatku akcyzowego przy zastosowaniu zwykłej (a nie preferencyjnej) stawki tegoż podatku, w przypadku stwierdzenia

nieprawdziwości danych zawartych w oświadczeniach o przeznaczeniu oleju opałowego.

Należy przy tym zwrócić uwagę, że organy prowadzące postępowanie podatkowe nie dysponują – w ramach tegoż postępowania – instrumentarium pozwalającym na stanowcze ustalenie, czy sprzedawcy mieli świadomość, iż przyjęte przez nich oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego zawierają nieprawdziwe dane. W tym zakresie konieczne byłoby bowiem ustalenie zawinienia osób przyjmujących przedmiotowe oświadczenia.

Podkreślić w tym miejscu trzeba, że odpowiedzialność podatkowa ma charakter obiektywny, niezależny od ewentualnego zawinienia podatnika.

Obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach [art. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.)].

Realizacja obowiązku podatkowego uzależniona jest zatem od zaistnienia określonych, konkretnych i obiektywnych okoliczności rodzących – w świetle ustaw podatkowych – powstanie tego obowiązku.

W prawie podatkowym elementy obiektywne (przedmiotowe) dominują bowiem nad stroną subiektywną (podmiotową), np. dobrą wiarą lub zawinieniem. Obowiązek podatkowy ciąży na podatnikach niezależnie od ich wiedzy i przekonania (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257). Dla powstania po stronie sprzedawcy oleju opałowego obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym, w przypadku sprzedaży tego oleju na cele inne niż opałowe, nie ma zatem znaczenia, czy można przypisać mu winę, czy też został on wprowadzony w błąd przez nierzetelnego kontrahenta.

Przyjęcie odmiennego poglądu stanowiłoby wyłom we wskazanej zasadzie obiektywnego charakteru obowiązku podatkowego.

Zauważyć ponadto należy, że sprzedawcy oleju opałowego w okresie od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 28 lutego 2009 r. (tj. do wejścia w życie art. 89 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11) nie byli pozbawieni prawa do legitymowania nabywców oleju opałowego w celu potwierdzenia ich danych osobowych podanych w oświadczeniu o przeznaczeniu nabytego oleju na cele opałowe.

Przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2002 r. Nr 101, poz. 926 ze zm.) umożliwiały bowiem uzyskanie przez przedsiębiorcę od nabywców towarów ich danych, niezbędnych dla weryfikacji złożonych oświadczeń. Zgodnie z art. 3 ust. 2 tej ustawy, miała ona zastosowanie także do osób fizycznych i osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niebędących osobami prawnymi, jeżeli przetwarzają dane osobowe w związku z działalnością zarobkową.

Przepis art. 23 ust. 1 ustawy o ochronie danych osobowych, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r., stanowił:

*Art. 23. 1. Przetwarzanie danych jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy:*

- 1) osoba, której dane dotyczą, wyrazi na to zgodę, chyba że chodzi o usunięcie dotyczących jej danych;*
- 2) jest to niezbędne dla zrealizowania uprawnienia lub spełnienia obowiązku wynikającego z przepisu prawa;*
- 3) jest to konieczne do realizacji umowy, gdy osoba, której dane dotyczą, jest jej stroną lub gdy jest to niezbędne do podjęcia działań przed zawarciem umowy na żądanie osoby, której dane dotyczą;*
- 4) jest niezbędne do wykonania określonych prawem zadań realizowanych dla dobra publicznego;*
- 5) jest to niezbędne dla wypełnienia prawnie usprawiedliwionych celów realizowanych przez administratorów danych albo odbiorców danych, a przetwarzanie nie narusza praw i wolności osoby, której dane dotyczą.*

Gromadzenie przez sprzedawców olejów opałowych oświadczeń złożonych przez nabywców olejów opałowych na cele opałowe stanowiło więc przetwarzanie danych osobowych, które – w świetle przytoczonego art. 23 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o ochronie danych osobowych – było dopuszczalne za zgodą osoby, której dane dotyczyły, oraz gdy było to niezbędne dla spełnienia obowiązku wynikającego z przepisu prawa.

Uzyskanie zaś stosowanego oświadczenia od nabywcy oleju opałowego było obowiązkiem podatnika sprzedającego olej opałowy z zastosowaniem preferencyjnych stawek podatkowych, wynikającym z przepisu prawa, tj. § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r.

W sytuacji, gdy sprzedający miał prawo zbierania i przechowywania danych osobowych nabywcy zawartych w takim oświadczeniu, to miał także prawo do ustalenia, czy podane dane są zgodne z rzeczywistością.

Zgodnie z obowiązującą w stanie prawnym, którego dotyczą skargi konstytucyjne w niniejszej sprawie, ustawą z dnia 10 kwietnia 1974 r. o ewidencji ludności i dowodach osobistych (Dz. U. z 2006 r. Nr 139, poz. 993 ze zm.), dowód osobisty miał formę spersonalizowanej karty identyfikacyjnej i jest dokumentem stwierdzającym tożsamość osoby. Legitymowanie się dowodem osobistym w celu potwierdzenia prawdziwości danych osobowych jest dozwolonym przez prawo sposobem wykazania danych osobowych.

W sytuacji zatem, gdy kupujący dobrowolnie udostępniał swoje dane osobowe w złożonym oświadczeniu, wyrażając tym samym zgodę na przetwarzanie tychże danych, sprzedawca miał prawo sprawdzić autentyczność już przekazanych danych osobowych na podstawie okazanego przez kupującego dowodu osobistego. Tym bardziej jeśli jedynie oświadczenie poprawne pod względem merytorycznym i formalnym uprawniało do zastosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego przy sprzedaży oleju na cele opałowe.

Podkreślić przy tym trzeba, że przy sprzedaży oleju opałowego korzystanie przez sprzedawców z obniżonych stawek podatku akcyzowego nie miało charakteru obligatoryjnego.

Sprzedawcy oleju opałowego mieli autonomię w wyborze, czy sprzedawać tenże olej z zastosowaniem preferencyjnych stawek podatkowych (a więc po niższej cenie), co wiązało się z obowiązkiem uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabytego oleju na cele opałowe i koniecznością weryfikowania danych nabywcy, czy też sprzedawać olej opałowy z zastosowaniem stawek akcyzy jak dla oleju napędowego.

Jak stwierdził NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 4 lutego 2014 r., sygn. I GSK 632/12 (LEX nr 1427255), *gdy sprzedający miał prawo (w świetle ustawy o ochronie danych osobowych) i obowiązek (w świetle rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r.) zbierać i przechowywać dane osobowe nabywcy zawarte w oświadczeniach, to oczywiście miał też prawo, a nawet obowiązek ustalenia, czy rzeczywiście podane w oświadczeniu dane są danymi osobowymi nabywcy. W tym stanie rzeczy sprzedający powinien, 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.*

W przypadku, gdy sprzedawca nie mógł wyegzekwować od kupującego złożenia prawidłowego oświadczenia lub gdy miał wątpliwości co do rzetelności przedstawionych w nim danych osobowych, mógł dokonać sprzedaży oleju opałowego, ale wówczas powinien zastosować podstawową stawkę podatku akcyzowego.

Jeżeli osoba kupująca została poinformowana przez sprzedającego o konieczności złożenia oświadczenia, w którym dobrowolnie ujawnia ona swoje dane osobowe, gdyż jest to konieczne do realizacji umowy i spełnienia przez sprzedającego obowiązku wynikającego z przepisu prawa, to w przypadku

zakupu oleju opałowego na cele opałowe z zastosowaniem preferencyjnej stawki podatku akcyzowego i wyrażenia woli złożenia takiego oświadczenia przez kupującego nabywca oleju opałowego tym samym zgadza się na przetwarzanie swoich danych osobowych w zakresie zbierania, utrwalania i przechowywania tychże danych. W przeciwnym przypadku, a więc braku zgody kupującego na złożenie oświadczenia, transakcja może również dojść do skutku, ale z zastosowaniem podstawowej stawki podatku akcyzowego (*vide* – wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 15 października 2009 r., sygn. I SA/Wr 947/09, LEX nr 532443).

Sprzedawca, świadomy niekorzystnych skutków podatkowych sprzedaży oleju z naruszeniem przepisów § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., mógł więc odstąpić od umowy sprzedaży w razie odmowy okazania dokumentu stwierdzającego tożsamość bądź podejrzenia, że oświadczenie o przeznaczeniu zakupionego oleju na cele opałowe zawiera nieprawdziwe dane (*vide* – wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2014 r., sygn. I GSK 1003/12, LEX nr 1484775).

Jak stwierdził przy tym Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu postanowienia z dnia 30 lipca 2014 r., sygn. Ts 37/14 (OTK ZU nr 4/B/2015, poz. 362), o odmowie nadania biegu skardze konstytucyjnej w sprawie oceny zgodności § 4 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r. w zw. z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i ust. 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, ust. 1a pkt 1 i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2; art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3; art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji, *w kontekście przepisów prawa podatkowego (...) oczywiste jest, że wymogi te obligują sprzedawcę oleju opałowego (chcącego skorzystać z preferencyjnej stawki opodatkowania) do dochowania należytej staranności w celu zapewnienia prawdziwości danych widniejących w przyjmowanych oświadczeniach. To w pełni uzasadniałoby żądanie, by kupujący wylegitymował się dokumentem potwierdzającym wiarygodność danych zawartych w złożonym przez niego oświadczeniu. (...). Nabywca oczywiście nie*



*ma obowiązku okazywania dokumentu potwierdzającego tożsamość ani też ujawniania swoich danych osobowych, ale skoro tego nie czyni, to oznacza, że rezygnuje z możliwości korzystania z preferencyjnej stawki akcyzy na olej opałowy do celów opałowych. Korzystanie ze stawki preferencyjnej nie jest obowiązkowe i decyzja w tym zakresie zawsze należy do nabywcy (...). Trybunał wskazał równocześnie, że w orzecznictwie sądów administracyjnych przyjął się pogląd, zgodnie z którym nawet gdy prawo sprzedawcy do żądania, by nabywca okazał dokument tożsamości, nie jest gwarantowane wprost w przepisach ustaw podatkowych, istnieje możliwość zweryfikowania danych wymaganych w oświadczeniu na podstawie art. 3 ust. 2 oraz art. 23 ust. 1 pkt 1-3 i 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2002 r. Nr 101, poz. 926, ze zm.).*

Zauważyć ponadto należy, że na prowadzącym działalność gospodarczą ciąży ryzyko doboru kontrahentów. Ryzyko nierzetelności, wadliwości czy też fikcyjności oświadczeń składanych przez nabywców oleju opałowego, przeznaczonych na cele opałowe, obciążało sprzedającego, który we wszystkich wątpliwych przypadkach mógł odmówić sprzedaży oleju z zastosowaniem preferencyjnej stawki podatkowej.

Jeśli chodzi o kwestię obciążenia obowiązkiem zapłaty podatku akcyzowego w pełnej wysokości (bez zastosowania preferencyjnych stawek podatkowych), w sytuacji przewidzianej w § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. (w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r.) oraz art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym – podczas gdy korzyść majątkową uzyskuje nabywca oleju przeznaczonego na cele opałowe – zauważyć należy, że odpowiedzialność podatkowa sprzedawcy w istocie związana była z przyjętymi w ustawie o podatku akcyzowym rozwiązaniami dotyczącymi konstrukcji podatku akcyzowego i podmiotów zobowiązanych do jego uiszczenia. Kwestia ta zostanie omówiona w dalszej części niniejszego stanowiska.

Jak już wskazano, przedmiotowe rozwiązanie służyło zapewnieniu prawidłowej realizacji obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym. W związku z tym należy przypomnieć, że ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, tj. w art. 84 oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji RP. Przepisy prawa podatkowego mają więc swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego upoważniającego jednoznacznie do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257 i 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103).

Zauważyć ponadto należy, że obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych wiąże się ściśle z władztwem państwa w sferze finansowej, z jego zadaniami i odpowiedzialnością za kształtowanie dochodów państwa. Funkcją odpowiednio ukształtowanego systemu podatkowego jest zapewnienie państwu dochodów umożliwiających ponoszenie zakładanych wydatków. Pierwotnym celem opodatkowania jest wszak uzyskiwanie środków pieniężnych niezbędnych dla pokrycia potrzeb publicznych (cel fiskalny). Opodatkowanie ma zatem służyć w pierwszej kolejności zapewnieniu wpływów do budżetu, które, odpowiednio wydatkowane, służyć mają dobru wspólnemu. Polityka podatkowa ma zapewnić należyty stan finansów publicznych i równowagę budżetową.

Równowaga budżetowa i stan finansów publicznych są zaś wartościami podlegającymi ochronie konstytucyjnej. Wynika to z całokształtu regulacji zawartych w rozdziale X Konstytucji, zwłaszcza zaś w art. 216 oraz art. 220 Konstytucji, ale także z art. 1 ustawy zasadniczej, który stanowi, że Rzeczpospolita Polska jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli. Odwołanie się do dobra wspólnego obywateli, związanego z prawidłowym kształtowaniem

stanu finansów publicznych państwa, ma istotny wpływ na ocenę kwestionowanej regulacji. Podkreślić bowiem należy, że system podatkowy, obok funkcji fiskalnej lub z motywami fiskalnymi (stanowią one treść zasadniczej większości norm prawnopodatkowych), spełnia także różnorodne funkcje społeczne.

W związku z tym państwo ma nie tylko prawo, lecz wręcz obowiązek wprowadzania rozwiązań zapewniających realizację konstytucyjnego obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych w postaci podatków. Przepis art. 84 Konstytucji nakłada też na ustawodawcę wymóg wprowadzenia adekwatnych do potrzeb gwarancji instytucjonalnych, zapewniających organom władzy wykonawczej kontrolę wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 kwietnia 2000 r., sygn. K. 15/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 86 i 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43). Dotyczy to także kontroli prawidłowości korzystania przez podatników ze zwolnień i ulg podatkowych.

Brak jest więc podstaw do uznania, że kwestionowane przepisy stanowiły dla podatników prowadzących sprzedaż olejów opałowych *pułapkę prawną* i uniemożliwiały im przewidywanie skutków podatkowych niespełnienia warunku, od jakiego uzależnione było skorzystanie z preferencyjnych stawek w podatku akcyzowym przy sprzedaży oleju przeznaczonego na cele opałowe. Przepisy te nie kreowały także możliwości nadużywania przez organy państwowe swojej pozycji wobec podatników. Nie można także uznać, że zaskarżona regulacja kreowała rozwiązania służące realizacji takich zamierzonych przez normodawcę celów, które byłyby nadmiernie uciążliwe dla podatników i nie pozostawały w odpowiedniej proporcji do korzyści wynikających z wprowadzenia owych rozwiązań.

Przyjęte w kwestionowanych regulacjach rozwiązanie nie może być zatem uznane za nieracjonalną, arbitralną i nieproporcjonalną ingerencję w prawa majątkowe podatnika, gdyż dobra chronione, jakimi są rzetelność obrotu olejami opałowymi i związana z tym prawidłowość funkcjonowania systemu

podatkowego w zakresie korzystania z ulg podatkowych, są dobrami oczywiście wyższymi, aniżeli dobro poświęcane, a więc możliwość skorzystania z obniżonych stawek podatku akcyzowego przy sprzedaży oleju opałowego, bez zachowania wymogu uzyskania oświadczenia o przeznaczeniu tego oleju na cele opałowe zawierającego prawdziwe dane dotyczące nabywcy.

W świetle przytoczonej argumentacji należy uznać, że: przepisy § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., w zw. z art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r.; przepisy § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., w zw. z art. 65 ust. 1, ust. 1a i ust. 2 wskazanej ustawy, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r.; jak i przepisy § 4 ust. 1 i ust. 2 wymienionego rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 15 do dnia 19 września 2005 r. oraz w brzmieniu obowiązującym od dnia 20 września 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., w zw. z art. 65 ust. 1, ust. 1a i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., są zgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji RP i wyrażoną w nim zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz z art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej.

Brak jest też podstaw do uznania zasadności podniesionych w skargach konstytucyjnych nr 2, 3, 4 i 5 zarzutów niezgodności kwestionowanych w nich przepisów rozporządzenia z 2004 r. z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji – z uwagi na wydanie zakwestionowanych regulacji z przekroczeniem upoważnienia, zawartego w art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym, oraz unormowanie w nich, jako przepisach podustawowych, regulacji zastrzeżonych konstytucyjnie dla ustawy.

Podnieść należy, że zawarte w art. 217 Konstytucji wyliczenie materii obligatoryjnie objętych ustawą należy traktować jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego. Wyliczenie to nie ma charakteru wyczerpującego, czyli że wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane w ustawie, a do unormowania w drodze rozporządzenia powinny być przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny. O wszystkich istotnych elementach zobowiązania podatkowego, w tym o jego wysokości, powinien decydować ustawodawca (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 19 lipca 2011 r., sygn. P 9/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 59 i 15 listopada 2011 r., sygn. P 29/10, OTK ZU nr 9/A/2011, poz. 96). Zasada wyłączności ustawy dotyczy spraw wyraźnie wskazanych w art. 217 Konstytucji, co oznacza, że inne, aniżeli tam wskazane, kwestie mogą zostać uregulowane w rozporządzeniach wydawanych na podstawie i w granicach upoważnienia ustawowego. W praktyce nie jest możliwe, ażeby w ustawach podatkowych regulować wszystkie zagadnienia prawa podatkowego. Powoduje to konieczność korzystania w ustawach – w zakresie niewyłączonym przez art. 217 Konstytucji – z upoważnień ustawowych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37 i 26 maja 2009 r., sygn. P 58/07, OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 71).

Przyjęcie zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego oznacza, że przypadki, w których w ustawach podatkowych zamieszczane są upoważnienia do wydawania aktów podustawowych, zdeterminowane są przede wszystkim brzmieniem art. 217 Konstytucji, w dalszej zaś dopiero kolejności wymaganiami zawartymi w art. 92 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 20 czerwca 2002 r., sygn. K 33/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 44 i 21 czerwca 2004 r., sygn. SK 22/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 59).

Podstawowe akty prawne mogą przy tym zawierać jedynie takie uregulowania, które stanowią dopełnienie regulacji, zastrzeżonej do materii ustawowej, pod warunkiem, że spełniają wymagania określone w art. 92 ust. 1 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 1 września 1998 r., sygn. U. 1/98, OTK ZU nr 5/1998, poz. 63; 9 lutego 1999 r., sygn. U. 4/98 OTK ZU nr 1/1999, poz. 4; 6 marca 2002 r. sygn. P. 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13; 11 grudnia 2007 r., sygn. U 6/06, OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 156). Ustawa może upoważnić organy wykonawcze m.in. do szczegółowego określenia ulg podatkowych. Nie wyklucza się zatem, w zakresie przyznawania ulg i umorzeń, możliwości ich sprecyzowania w rozporządzeniu (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 listopada 1999 r., sygn. K. 28/98, OTK ZU nr 7/1999, poz. 156 oraz 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33).

W kontekście rozpatrywanych zarzutów zauważyć należy, że w zakresie dotyczącym wprowadzenia w akcie wykonawczym regulacji, zawierających rozwinięcie unormowań ustawowych dotyczących zwolnień i ulg podatkowych, normodawcy również przysługuje pewna swoboda regulacyjna, oczywiście o ile przyjęte rozwiązania mieszczą się w granicach upoważnienia ustawowego i nie naruszają konstytucyjnych zasad, w oparciu o które zostały sformułowane formalne i materialne ograniczenia dotyczące przepisów podatkowych. Zarówno w przypadku określenia kategorii podmiotów zwolnionych od podatku, jak i uszczegółowienia (detalizacji) w rozporządzeniu zasad przyznawania ulg podatkowych określonych obowiązkowo w ustawie ustawodawca ma szeroką swobodę działania, przy poszanowaniu ogólnych zasad konstytucyjnych (*vide* – W. Sokolewicz, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*. pod. red. L. Garlickiego, t. IV, Warszawa 2005 r., uwagi do art. 217, str. 31 i 35).

Wyłączność regulacji ustawowej w zakresie prawa daninowego jest rozumiana szeroko, ale nie dosłownie. Możliwe jest tworzenie w ustawach – w dopuszczalnym w art. 217 Konstytucji zakresie – upoważnień ustawowych

umożliwiających regulowanie określonych zagadnień w rozporządzeniu. Ustawa może upoważnić organy wykonawcze do szczegółowego określenia ulg i umorzeń podatkowych. Jest to dopuszczalne pod warunkiem, że ustawa określi ogólne zasady w tym zakresie i udzieli wystarczająco precyzyjnych wskazówek co do sposobu uregulowania tej materii w akcie wykonawczym (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 1 września 1998 r., sygn. U. 1/98, *op. cit.*; 20 czerwca 2002 r., sygn. K 33/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 44 i 7 września 2010 r., sygn. P 94/08, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67). Konstytucja nie formułuje w istocie zasady zupełności ustawowej w dziedzinie prawa podatkowego, ale zasadę wyłączności ustawy dla normowania istotnych elementów stosunku podatkowego (*vide* – *Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zagadnień związanych z procesem legislacyjnym*, Opracowanie Biura Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2012 r., str. 86).

W prawie podatkowym wiodący charakter ma zasada sprawiedliwości podatkowej, wyrażająca się m.in. powszechnością i równością opodatkowania.

Po raz kolejny należy zauważyć, że ulgi podatkowe nie stanowią uznanego przez ustrojodawcę standardu prawnego, lecz są ustawowym wyjątkiem od zasady powszechności i równości obowiązków podatkowych. Ustawodawca ma zatem znaczną swobodę w określaniu w ustawie stanów faktycznych stanowiących podstawę opodatkowania lub podstawę ulgi podatkowej oraz generalnie znaczną swobodę w kształtowaniu w tym zakresie poszczególnych konstrukcji prawnopodatkowych. Nie wyklucza się więc możliwości rozwinięcia unormowania ustawowego w rozporządzeniu, ale tylko wydanym na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania, a ponadto zawierającego wytyczne co do treści rozporządzenia (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103).

Jak już wcześniej wskazano, w art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym ustawodawca upoważnił Ministra Finansów do obniżenia w drodze rozporządzenia stawek akcyzy oraz różnicowania ich w zależności od rodzaju wyrobów. Podkreślić trzeba, że zawarta w tym przepisie delegacja ustawowa upoważniała także do określenia warunków stosowania stawek podatkowych. Zauważyć przy tym trzeba, że przedmiotowy przepis obowiązywał w niezmienionym brzmieniu od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 28 lutego 2009 r., tj. przez okres obowiązywania tej ustawy.

Delegacja ustawowa z art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym nie przekazuje do regulacji w akcie podustawowym materii zastrzeżonej dla ustawy, w szczególności dotyczącej istotnych elementów stosunku podatkowego. Wskazany jest w niej organ upoważniony do wydania rozporządzenia, zakres spraw przekazanych do uregulowania w tymże akcie oraz wytyczne dotyczące jego treści. Jest zatem zgodna z art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Przepisy § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., i przepisy § 4 ust. 1 i ust. 2 tegoż rozporządzenia w brzmieniu obowiązującym od dnia 15 do dnia 19 września 2005 r., jak i w brzmieniu obowiązującym od dnia 20 września 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., mieszczą się w zakresie upoważnienia ustawowego z art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym i nie wkraczają w materię zastrzeżoną do wyłączności ustawy.

Wprowadzając, w rozporządzeniu z 2004 r., obowiązek uzyskania przez podatników sprzedających olej opałowy od nabywców tegoż oleju oświadczenia o przeznaczeniu oleju na cele opałowe i określając niezbędne dane, które powinny być zawarte w takim oświadczeniu (§ 4 ust. 1 i ust. 2), oraz uzależniając zwolnienie od obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym od wypełnienia tego obowiązku (§ 4 ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 – w stanie prawnym obowiązującym do dnia 14 września 2005 r.), Minister Finansów działał więc w granicach upoważnienia ustawowego z art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym. Tym



bardziej nie doszło do naruszenia granic delegacji ustawowej w stanie prawnym obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r., kiedy to regulacje dotyczące niepreferencyjnych stawek podatkowych zostały przeniesione z rozporządzenia do ustawy o podatku akcyzowym (art. 65 ust. 1a).

Kwestionowane przepisy rozporządzenia z 2004 r. uwzględniały specyfikę obrotu olejami opałowymi, w tym w szczególności wysokie stawki opodatkowania oleju napędowego i wynikające stąd bardzo duże różnice w cenach oleju przeznaczonego na cele opałowe i olejów używanych w innych celach oraz związaną z tym konieczność przeciwdziałania zjawisku wykorzystywania oleju opałowego do celów innych niż opałowe (głównie do celów napędowych).

Stworzenie w kwestionowanych przepisach rozporządzenia z 2004 r. mechanizmu umożliwiającego kontrolę prawidłowości korzystania przez podatników z obniżonych stawek podatkowych w podatku akcyzowym poprzez wprowadzenie systemu oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe, pozwalającego na dokumentowanie prawidłowości stosowania zwolnień podatkowych i obniżonych stawek podatku akcyzowego oraz określenie podatkowych skutków braku takich oświadczeń – uwzględniało też przebieg realizacji budżetu oraz sytuację gospodarczą państwa, w szczególności w zakresie dotyczącym zapewnienia określonych dochodów z tytułu podatku akcyzowego i związanej z tym płynności wpływów budżetowych. W kwestionowanych przepisach uwzględniono także sytuację podatników sprzedających oleje opałowe na cele opałowe oraz interes obywateli wykorzystujących olej opałowy na cele opałowe, jako że skorzystanie przez sprzedawcę z preferencyjnej stawki podatkowej skutkowało możliwością zakupu przeznaczonego na ten cel oleju po zdecydowanie niższej cenie (z uwagi na wysokie stawki podatku akcyzowego przy sprzedaży olejów przeznaczonych na cele napędowe). Kwestionowane przepisy realizowały więc także wytyczne zawarte w art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym.

Dodać należy, że przewidziane w kwestionowanej regulacji rozwiązanie, pozwalające, jak już wskazano, na kontrolę prawidłowości korzystania przez podatników z obniżonej stawki podatku akcyzowego, a tym samym zapobieganie bezpodstawnemu korzystaniu z tychże stawek, służyło przy tym interesowi publicznemu, rozumianemu jako zapewnienie równowagi budżetowej i należytego stanu finansów publicznych.

Niezasadny jest także zarzut, że regulacje zawarte w przepisach § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., i przepisach § 4 ust. 1 i ust. 2 tegoż rozporządzenia, w brzmieniu obowiązującym od dnia 15 do dnia 19 września 2005 r., jak i w brzmieniu obowiązującym od dnia 20 września 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., stanowią niedopuszczalną konstytucyjnie ingerencję w prawo własności, nakładając na podatnika obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym aktem podustawowym, podczas gdy jest to zastrzeżone dla regulacji na poziomie ustawy.

W myśl art. 11 ustawy o podatku akcyzowym, podatnikami akcyzy były osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują czynności podlegających opodatkowaniu (ust. 1), jak również podmioty: nabywające lub posiadające wyroby akcyzowe, jeżeli od wyrobów tych nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości (ust. 2 pkt 1); u których powstają nadmierne ubytki lub niedobory wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, o których mowa w art. 5 ust. 1 (ust. 2 pkt 2); będące zleceniobiorcami usług polegających na wytwarzaniu wyrobów akcyzowych w ramach umowy o dzieło lub innej umowy (ust. 2 pkt 3).

Przepis ten definiował podatnika podatku akcyzowego poprzez określenie zakresu czynności podlegających opodatkowaniu. Podmioty, uznawane za podatników akcyzy w świetle ustawy o podatku akcyzowym, nie musiały spełniać warunków natury podmiotowej, aby uzyskać taki status. Każdy, kto wykonywał

czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, stawał się podatnikiem tegoż podatku.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, opodatkowaniu akcyzą podlegały:

- 1) produkcja wyrobów akcyzowych zharmonizowanych;
- 2) wyprowadzenie wyrobów akcyzowych zharmonizowanych ze składu podatkowego;
- 3) sprzedaż wyrobów akcyzowych na terytorium kraju;
- 4) eksport i import wyrobów akcyzowych;
- 5) nabycie wewnątrzspółnotowe i dostawa wewnątrzspółnotowa.

Zgodnie z art. 4 ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym, *za sprzedaż wyrobów akcyzowych na terytorium kraju uważa się również zużycie wyrobów akcyzowych niezgodne z ich przeznaczeniem, w przypadku gdy do wyrobów tych zastosowano zwolnienie lub obniżono stawki akcyzy.*

W świetle tego przepisu w sytuacji, gdy podmiot, który nabył wyroby akcyzowe zwolnione od akcyzy albo opodatkowane niższą stawką akcyzy, zużył je następnie dla celów niezgodnych z ich przeznaczeniem, stawał się podatnikiem podatku akcyzowego – gdyż zadeklarowany przez niego sposób zużycia (uprawniający do preferencyjnego opodatkowania) nie miał w rzeczywistości miejsca (*vide* – Sz. Parulski, komentarz do art. 4, LEX/el).

Zgodnie z art. 4 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym, *opodatkowaniu akcyzą podlega także nabycie lub posiadanie przez podatnika wyrobów akcyzowych, jeżeli od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości.*

W myśl art. 4 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym, czynności, o których mowa w ust. 1-3 tegoż artykułu, podlegały opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.

Zasada ta została wyrażona w art. 4 ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym, który stanowił:

*Art. 4. (...)*

*5. Jeżeli w stosunku do wyrobu akcyzowego powstał obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem jednej z czynności, o których mowa w ust. 1-3, to nie powstaje obowiązek podatkowy na podstawie innej czynności określonej w tych przepisach, jeżeli kwota akcyzy została określona lub zadeklarowana w należnej wysokości.*

Obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym nie powstaje, jeżeli obowiązek podatkowy powstał w związku z wykonaniem innej czynności dokonanej na wcześniejszym etapie obrotu. Warunkiem nieopodatkowania kolejno następujących transakcji jest jednak prawidłowe rozliczenie kwoty należnej podatku akcyzowego w momencie powstania obowiązku podatkowego z tytułu pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą (*vide* – Sz. Parulski, *op. cit.*).

Z przepisu art. 4 ustawy o podatku akcyzowym nie wynikała kolejność podmiotów zobowiązanych do zapłacenia akcyzy, co oznacza, że każdy z wymienionych w tych przepisach podmiotów, a więc producent, importer, sprzedawca, nabywca i inni, zobowiązany jest w tym samym stopniu do zapłaty podatku. Cechą podatku akcyzowego jest jego jednokrotne nałożenie (jednofazowość), tak więc dopiero wykazanie, iż podatek akcyzowy został już zapłacony na wcześniejszym etapie obrotu – zwalnia z obowiązku jego zapłaty podmiot występujący w kolejnej fazie obrotu (*vide* – wyrok NSA z dnia 25 marca 2015 r., sygn. I GSK 317/13, LEX nr 1675522 oraz przytoczone tam wcześniejsze orzecznictwo NSA).

System opodatkowania podatkiem akcyzowym zakłada więc jednorazowość opodatkowania akcyzą (podatkiem od konsumpcji) i kolejność powstawania obowiązku podatkowego rozumianą jako powstawanie obowiązku podatkowego na kolejnych etapach obrotu w takim zakresie, w jakim nie powstał

obowiązek podatkowy na wcześniejszym etapie obrotu (*vide* – wyrok NSA z dnia 18 października 2006 r., sygn. akt I FSK 53/06, Miesięcznik Podatkowy z 2006 r., nr 11, poz. 2).

Niespełnienie przez zbywcę oleju przeznaczonego na cele opałowe warunków koniecznych ze względu na preferencyjny cel wykorzystania oleju opałowego powoduje, że zmienia się przedmiot opodatkowania – podatek akcyzowy obciąża w tym przypadku sprzedaż wyrobów akcyzowych w postaci olejów napędowych (*vide* – wyrok NSA z dnia 21 maja 2015 r., sygn. I GSK 1435/13, *op. cit.*).

Obowiązek podatkowy w akcyzie, ciążący na sprzedawcy oleju opałowego, który sprzedał olej na cele opałowe nie zachowując wymogów pozwalających na zastosowanie obniżonej stawki podatkowej, wynika zatem z konstrukcji obowiązku w zakresie podatku akcyzowego.

Reasumując, przepisy rozporządzenia z 2004 r. nie wprowadzają regulacji, których unormowanie dopuszczalne byłoby jedynie w drodze ustawy. W szczególności nie nakładają obowiązku podatkowego, który nie byłby określony w ustawie. Nie zostały też wydane z przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego. Mieszczą się zatem w zakresie upoważnienia ustawowego z art. 65 ust. 2 i nie wkraczają w materię zastrzeżoną do wyłączności ustawy.

W świetle powyższego zasadne jest uznanie, że przepisy:

- § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r.;
- § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 wymienionego rozporządzenia, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1, ust. 1a i ust. 2 ustawy o podatku

akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., a także przepisy

– § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 15 do dnia 19 września 2005 r. oraz od dnia 20 września 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., w związku z art. 65 ust. 1, ust. 1a i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., są zgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 84, art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia  
Prokuratora Generalnego  
*Robert Hernand*  
Zastępca Prokuratora Generalnego