



RZECZPOSPOLITA POLSKA
PROKURATOR GENERALNY

Warszawa, dnia 27 lipca 2012 r.

PG VIII TK 57/12

P 24/12

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KAN C E L A R I A	
wpl. dnia	30. 07. 2012
L.dz.	L. zał.

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku z pytaniem prawnym Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, „czy art. 89 ust. 16 w zw. z art. 89 ust. 14 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 ze zm.) jest zgodny z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP z dnia 2.04.1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) w zakresie, w jakim warunkuje zastosowanie stawki akcyzy na wyroby energetyczne – olej opałowy – określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym od spełnienia warunku z przepisu art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym”

– na podstawie art. 33 w zw. z art. 27 pkt 5 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.)

przedstawiam następujące stanowisko:

- 1) **art. 89 ust. 16 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 ze zm.), w zakresie, w jakim przepis ten nakazuje – w wypadku niespełnienia warunku przekazania do urzędu celnego zestawienia, o którym mowa w art. 89 ust. 14 tej ustawy – zastosowanie przy sprzedaży oleju opałowego stawki akcyzy określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1**

ustawy o podatku akcyzowym, jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;

- 2) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, z powodu niedopuszczalności wydania wyroku.

Uzasadnienie

Postanowieniem z dnia 5 grudnia 2011 r., sygn. akt _____, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (dalej: Sąd pytający lub Sąd) zwrócił się z pytaniem prawnym, czy art. 89 ust. 16 w zw. z art. 89 ust. 14 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 ze zm.; dalej: u.p.a.), w zakresie wskazanym w postanowieniu, jest zgodny z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Prawnokonstytucyjne wątpliwości Sądu pytającego co do zaskarżonych przepisów powstały na tle następującego stanu prawnego i faktycznego.

W trakcie postępowania podatkowego, prowadzonego przez Urząd Celny w _____ R _____ spółka jawna _____, stwierdzono nieprawidłowości w dokumentowaniu obrotu olejem opałowym. Strona – mimo obowiązku składania właściwemu miejscowo Naczelnikowi Urzędu Celnego do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców oleju opałowego o jego wykorzystaniu na cele opałowe – takich zestawień nie składała. W związku z tymi uchybieniami, Naczelnik Urzędu Celnego (decyzją z dnia _____ lutego 2011 r., Nr _____) określił zobowiązanie strony w podatku akcyzowym za okres od marca do grudnia 2009 r. – z tytułu

niezachowania określonych przez ustawodawcę warunków uprawniających do zastosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego przy sprzedaży oleju opałowego.

Po rozpoznaniu złożonego przez stronę odwołania, Dyrektor Izby Celnej w W , decyzją z dnia maja 2011 r., Nr , utrzymał w mocy rozstrzygnięcie organu I instancji. Organ odwoławczy zauważył, że strona – bezspornie – była podatnikiem podatku akcyzowego, zobowiązanym – w przypadku sprzedaży oleju opałowego – do uzyskania od nabywców oświadczeń o przeznaczeniu nabywanego wyrobu na te cele oraz sporządzenia i dostarczenia do naczelnika urzędu celnego, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży, miesięcznego zestawienia tych oświadczeń. W sytuacji niespełnienia warunków z art. 89 ust. 5-15 u.p.a., sprzedawca oleju opałowego nie mógł korzystać z obniżonych stawek podatku akcyzowego. Organ odwoławczy wskazał ponadto, iż celem rozwiązań, przewidzianych w art. 89 u.p.a., jest wyeliminowanie możliwości unikania wywiązywania się z obowiązku płacenia podatku akcyzowego, w tym również przez stworzenie mechanizmów kontroli obrotu olejami opałowymi, zapobiegających wykorzystywaniu tych wyrobów do napędzania silników spalinowych.

W skardze od powyższej decyzji, wniesionej do WSA w W , strona zarzuciła naruszenie przepisów prawa materialnego, a to art. 4, art. 8 ust. 2 pkt 3, art. 89 ust. 16 w zw. z art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym, przez błędną ich interpretację.

W ocenie strony, opóźnienie przedłożenia zestawienia oświadczeń, o których mowa w art. 89 ust. 14 ustawy, nie powinno skutkować zastosowaniem stawki akcyzy wynikającej z art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy, gdyż materiał dowodowy – w tym powiązane z oświadczeniami faktury sprzedaży – jednoznacznie wskazywał, że olej został sprzedany dla celów opałowych. Ponadto strona podniosła zarzut naruszenia art. 120, art. 121, art. 122,

art. 187 § 1, art. 191 Ordynacji podatkowej i wniosła o uchylenie decyzji organów obu instancji.

W skardze strona przedstawiła pogląd, iż miesięczne zestawienie oświadczeń nabywców oleju opałowego, określone w art. 89 ust. 14-15 ustawy o podatku akcyzowym, ma charakter formalnoprawny i jest jedynie dokumentem wtórnym w stosunku do oświadczeń składanych przez nabywców. W ocenie strony, opóźnienie ze złożeniem zestawienia oświadczeń nie może skutkować niemożliwością naliczania obniżonych stawek akcyzy, ponieważ nie jest to konieczny warunek, aby skorzystać z preferencji. Według strony, zwrot „w przypadku niespełnienia warunków” należy rozumieć w ten sposób, iż do zastosowania preferencyjnej stawki akcyzy nie jest konieczne jednoczesne spełnienie warunków materialnych i formalnych, określonych w art. 89 ust. 5-15 u.p.a. Uzasadniając ten pogląd, strona powołała się na stanowisko, wyrażone przez WSA w Olsztynie (sygn. I SA/Ol 201/11), który uznał, że jeżeli sprzedawca wypełnił swoje obowiązki w zakresie odebrania od nabywców oświadczeń, o których mowa w art. 89 ust. 5-8 u.p.a., a w rezultacie sprzedany olej został przeznaczony na cele opałowe, to brak jest podstaw do zastosowania stawki sankcyjnej określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy. Strona zarzuciła ponadto, że organ odwoławczy nie uwzględnił faktu późniejszego przedłożenia przez nią kompletnego i prawidłowego zestawienia oświadczeń nabywców oleju opałowego.

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

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

nieterminowego złożenia zestawienia oświadczeń, o którym mowa w art. 89 ust. 14 -16 ustawy o podatku akcyzowym, albowiem – zdaniem strony – sankcje, wynikające ze wskazanych wyżej przepisów, są nieproporcjonalne do rodzaju stwierdzonych uchybień.

Sąd pytający uznał wniosek za zasadny, jednakże, formułując pytanie prawne, nieco zmodyfikował jego treść.

Stawiając zarzuty niekonstytucyjności art. 89 ust. 16 u.p.a., Sąd pytający podnosi, że – w jego ocenie – przepisy te naruszają zasadę demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP) oraz zasadę proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji). Naruszenia zasady demokratycznego państwa prawnego Sąd dopatruje się w nieprawidłowościach legislacji, a w szczególności w nieadekwatności środków, użytych przez ustawodawcę, do zamierzonego celu. Powołując się na literaturę oraz orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego (*vide* str. 6 i 9-12 uzasadnienia pytania prawnego), Sąd sformułował pogląd, że obowiązek zastosowania podwyższonej stawki akcyzy, w wypadku nieprzedłożenia przez podatnika wskazanych wyżej zestawień, ma charakter sankcji nieadekwatnej do formalnych jedynie naruszeń prawa podatkowego.

Argumentując naruszenie, wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji, zasady proporcjonalności, Sąd podnosi, że – w jego ocenie – zastały naruszone proporcje między ochroną interesów wierzyciela publicznoprawnego a prawami (wolnościami) sprzedawcy oleju opałowego. Zastosowane rozwiązania są przy tym nieadekwatne do zakładanych celów i zbyt dolegliwe.

Ponadto Sąd wskazuje, że do zasady proporcjonalności odwołuje się wprost art. 5 ust. 4 Traktatu o Unii Europejskiej oraz (w punkcie 37 preambuły) Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego. W konsekwencji zasada ta winna być respektowana przez unormowania krajowe.

W stanie prawnym, obowiązującym w okresie dotyczącym przedmiotowej sprawy, istotne dla przedmiotowego postępowania zapisy art. 89 u.p.a. miały brzmienie:

Art. 89. 1. Stawki akcyzy na wyroby energetyczne wynoszą dla: (...)

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

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

a) z których 30 % lub więcej objętościowo destyluje przy 350°C lub których gęstość w temperaturze 15°C jest niższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny, zabarwionych na czerwono i oznaczonych znacznikiem zgodnie z przepisami szczególnymi - 232,00 zł/1.000 litrów,

b) pozostałych, niepodlegających obowiązkowi barwienia i znakowania na podstawie przepisów szczególnych - 60,00 zł/1.000 kilogramów;(...)

15) pozostałych paliw opałowych:

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

– niższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny - 232,00 zł/1.000 litrów,

– równa lub wyższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny - 60,00 zł/1.000 kilogramów,

b) gazowych -1,18 zł/gigadzul (GJ). (...)

4. W przypadku:

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

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

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

2) osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej - do uzyskania od nabywcy oświadczenia, że nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych, uprawniających do stosowania stawek akcyzy określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15; oświadczenie to powinno być załączone do kopii paragonu lub kopii innego dokumentu sprzedaży wystawionego nabywcy, a w przypadku braku takiej możliwości sprzedawca jest obowiązany wpisać na oświadczeniu numer i datę wystawienia dokumentu potwierdzającego tę sprzedaż.

6. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 5 pkt 1, z zastrzeżeniem ust. 7, powinno być dołączone do kopii faktury oraz powinno zawierać:

- 1) dane dotyczące nabywcy;
- 2) określenie ilości i rodzaju oraz przeznaczenia nabywanych wyrobów;
- 3) wskazanie rodzaju, typu oraz liczby posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się te urządzenia;
- 4) datę i miejsce złożenia oświadczenia;
- 5) czytelny podpis składającego oświadczenie.

7. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 5 pkt 1, jeżeli jest czytelnie podpisane, może być również złożone na wystawianej fakturze, ze wskazaniem rodzaju, typu oraz liczby posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się te urządzenia.

8. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 5 pkt 2, powinno zawierać:

1) imię i nazwisko nabywcy, numer dowodu osobistego lub nazwę i numer innego dokumentu stwierdzającego tożsamość nabywcy;

2) adres zameldowania nabywcy oraz adres zamieszkania, jeżeli jest inny od adresu zameldowania;

3) określenie ilości, rodzaju oraz przeznaczenia nabywanych wyrobów;

4) określenie liczby posiadanych urządzeń grzewczych, w których mogą być wykorzystane te wyroby oraz miejsc (adresów), gdzie znajdują się te urządzenia;

5) wskazanie rodzaju i typu urządzeń grzewczych;

6) datę i miejsce sporządzenia oświadczenia oraz czytelny podpis składającego oświadczenie.

9. Osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej nabywająca wyroby akcyzowe określone w ust. 1 pkt 9, 10 i 15 jest obowiązana do okazania sprzedawcy dokumentu, o którym mowa w ust. 8 pkt 1, w celu potwierdzenia jej tożsamości.

10. Sprzedawca wyrobów akcyzowych określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15 osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej jest obowiązany odmówić sprzedaży tych wyrobów w przypadku, gdy osoba nabywająca te wyroby odmawia okazania dokumentu, o którym mowa w ust. 8 pkt 1, gdy dane zawarte w oświadczeniu są niekompletne, nieczytelne lub nie zgadzają się z danymi wynikającymi z dokumentu, o którym mowa w ust. 8 pkt 1.

11. Importer i podmiot dokonujący nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów akcyzowych określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15 składa właściwemu naczelnikowi urzędu celnego oświadczenie, że przywożone wyroby zostaną przeznaczone do celów opałowych lub będą sprzedane z przeznaczeniem do celów opałowych, uprawniających do stosowania stawek akcyzy określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15.

12. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 11, powinno zawierać dane dotyczące importera lub podmiotu dokonującego nabycia wewnątrzwspólnotowego,

określenie ilości i rodzaju oraz przeznaczenia nabywanych wyrobów, datę i miejsce złożenia tego oświadczenia oraz czytelny podpis składającego oświadczenie; kopie złożonych oświadczeń powinny być przechowywane przez importera i podmiot dokonujący nabycia wewnątrzwspólnotowego przez okres 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym zostały sporządzone, i udostępniane w celu kontroli.

13. W przypadku importu wyrobów akcyzowych określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15, gdy naczelnik urzędu celnego przyjmujący zgłoszenie celne w procedurze dopuszczenia do obrotu jest inny niż właściwy naczelnik urzędu celnego w zakresie akcyzy na terytorium kraju dla podmiotu dokonującego importu, importer jest obowiązany do sporządzenia i przekazania do właściwego dla niego naczelnika urzędu celnego w zakresie akcyzy na terytorium kraju miesięcznego zestawienia oświadczeń, o których mowa w ust. 11, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostało złożone zgłoszenie celne.

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

15. Miesięczne zestawienie oświadczeń powinno zawierać:

1) w przypadku sprzedawcy, o którym mowa w ust. 14:

- a) imię i nazwisko albo nazwę oraz adres siedziby lub zamieszkania podmiotu przekazującego zestawienie,
- b) ilość i rodzaj oraz przeznaczenie wyrobów, których dotyczy oświadczenie,
- c) datę złożenia oświadczenia,

d) datę i miejsce sporządzenia zestawienia oraz czytelny podpis osoby sporządzającej zestawienie,

e) określenie liczby urządzeń grzewczych posiadanych przez nabywców, wynikającej ze złożonych przez nich oświadczeń,

f) miejsce (adres), gdzie znajdują się urządzenia grzewcze wskazane w oświadczeniach;

2) w przypadku importera, o którym mowa w ust. 13, dane, o których mowa w pkt 1 lit. a-d.

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

Przedmiotowy przepis reguluje więc następujące grupy zagadnień:

- 1) określa stawki podatku akcyzowego w zależności od rodzaju i przeznaczenia danego paliwa (ust. 1-4);
- 2) określa zasady dokonywania i dokumentowania obrotu paliwami, mogącymi służyć zarówno dla celów opałowych, jak i do napędu silników spalinowych, w sposób zmierzający do zapewnienia możliwości kontroli sposobu wykorzystania tych wyrobów (ust. 5-15);
- 3) określa skutki podatkowe niezachowania rygorów przewidzianych dla dokonywania i dokumentowania obrotu paliwami wskazanymi w punkcie 2 (ust. 16).

Ustawodawca uzależnił zastosowanie preferencyjnej stawki podatku akcyzowego od spełnienia określonych warunków, którymi (między innymi) są: obowiązek uzyskania prawidłowych oświadczeń nabywcy oleju oraz obowiązek sporządzenia i przekazania właściwemu naczelnikowi urzędu celnego miesięcznego zestawienia tychże oświadczeń, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży. W ustępie 15 art. 89 u.p.a określono niezbędne dane, jakie owo zestawienie winno zawierać. Z kolei, artykuł 89 ust. 16 u.p.a. przewiduje, że w przypadku niespełnienia warunków określonych w ust. 5 - 15, stosuje się stawkę akcyzy

określoną w ust. 4 pkt 1, czyli stawkę tego podatku przewidzianą dla sytuacji faktycznego użycia wyrobów, o których mowa w art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i 15 u.p.a., do napędu silników spalinowych.

W doktrynie i orzecznictwie utrwalił się pogląd, iż obowiązek uzyskiwania prawidłowych oświadczeń nabywcy oleju przeznaczonego na cele opałowe ma charakter materialnoprawny, zestawienie miesięczne jest natomiast dokumentem o charakterze formalnym, wtórnym w stosunku do tychże oświadczeń. Ponadto przyjmuje się, że – przewidziany w art. 89 ust. 14 u.p.a – termin do złożenia zestawienia ma charakter materialnoprawny (por. L. Etel, P. Pietrasz, *Uwagi w przedmiocie konstytucyjności art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym*, Przegląd Podatkowy, Nr 10/2011, s. 32-38; także wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 listopada 2011 r., sygn. I SA/Wr 1007/11, dostępny na stronie internetowej NSA: www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

Nie oznacza to jednak, iż obowiązek przedkładania zestawienia oświadczeń organom podatkowym, choć sprowadza się do wykonania działań o charakterze technicznym, nie ma znaczenia z punktu widzenia zapewnienia rzetelności obrotu olejami opałowymi. W orzecznictwie sądów administracyjnych akcentuje się bowiem, że ustawodawca nie nałożył na sprzedawcę oleju, przeznaczonego na cele opałowe, obowiązku niezwłocznego informowania o dokonaniu sprzedaży, np. przez dostarczenie administracji celnej kopii oświadczenia odebranego od nabywcy oleju. Tym samym, wprowadzenie obowiązku przedkładania zestawień jawi się jako drugi (poza odbieraniem oświadczeń), podstawowy element systemu kontroli wykorzystania oleju opałowego. Dzięki realizacji tego obowiązku (przez sprzedawców) organy administracji celnej uzyskują informacje o fakcie dokonania sprzedaży oraz wiedzę o zamierzonym miejscu i sposobie wykorzystania oleju napędowego. Ważne jest przy tym, żeby informacje te były aktualne (czyli – zgodnie z ustawą – przekazywane do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła sprzedaż), albowiem wykonywanie kontroli po czasie, gdy olej został

zużyty przez nabywcę, mija się z celem. Przyjąć należy, że cel kompleksu prezentowanych rozwiązań ziszczoney zostaje dopiero w chwili faktycznego zużycia nabytego oleju na cele opałowe, a nie w chwili dokonania sprzedaży na te cele i uzyskania oświadczenia nabywcy. Nie budzi też wątpliwości pogląd o braku możliwości przywrócenia terminu, przewidzianego w art. 89 ust. 14 u.p.a. (por. np. wyrok WSA w Opolu z dnia 16 listopada 2011 r., sygn. I SA/Op 325/11 i powołane tam dalsze orzecznictwo, www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

Okolicznością przemawiającą za przyjęciem „rygorystycznej” wykładni przepisu art. 89 ust. 16 u.p.a. jest także charakter prawny stawki podatkowej, przewidzianej w razie niezachowania warunków sprzedaży oleju opałowego. W literaturze prezentowane jest stanowisko o preferencyjnym charakterze stawek przewidzianych w art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i 15 u.p.a., zgodnie z którym stawki te określa się jako „obniżone” lub „preferencyjne” (por. A. Jędruszczak, K. Urbaniak, *Podatek akcyzowy. Komentarz i przykłady obliczeń*, Warszawa 2010, str. 159). Użycie oleju opałowego do celów napędowych, a także niedochowanie warunków obrotu tym wyrobem, powoduje **utratę preferencji**, skutkującą koniecznością uiszczenia wyższej stawki podatku akcyzowego.

Sąd pytający, powołując się na stanowisko części doktryny, a w szczególności na poglądy zawarte we wskazanej wyżej publikacji L. Etela i P. Pietrasza, podniósł zaś, że przewidziany w art. 89 ust. 16 u.p.a. obowiązek zastosowania zdecydowanie wyższej stawki ma charakter sankcji podatkowej (*vide* str. 7 i 9 uzasadnienia pytania prawnego).

W orzecznictwie sądowym zdecydowanie przeważa jednak pogląd, iż w tym przypadku nie mamy do czynienia z sankcją podatkową. Niższa stawka podatku akcyzowego, stosowana do oleju przeznaczonego na cele opałowe, ma charakter stawki preferencyjnej, dopuszczalnej jednakże pod pewnymi warunkami. Niezachowanie tych warunków powoduje utratę możliwości zastosowania owych preferencji (por. np. wyroki: WSA w Opolu z dnia 16 listopada 2011 r., sygn. I SA/Op 325/11; WSA w Gliwicach z dnia 18 maja

2012 r., sygn. III SA/GI 1564/11; WSA w Gdańsku z dnia 18 kwietnia 2012 r., sygn. I SA/Gd 890/11; powołane wyroki dostępne na stronie internetowej www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

Podobny pogląd wyraził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07 (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103), oceniając konstytucyjność rozwiązań, przyjętych w obowiązującym w przeszłości stanie prawnym, a w szczególności przewidzianych w § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 148, poz. 1655 ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2001 r.).

Decyzja organu administracji skarbowej, nakładająca na sprzedawcę oleju obowiązek uiszczenia podatku akcyzowego według wyższej stawki, ma więc na celu, w wypadku dokonania sprzedaży oleju z naruszeniem warunków określonych w art. 89 ust. 5–15 u.p.a., doprowadzenie do prawidłowej realizacji należnego zobowiązania podatkowego. W nauce prawa finansowego przyjmuje się, że tego rodzaju dolegliwość ma charakter tzw. sankcji pozornej (tak 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).

Odnosząc się do kwestii stosowania przedmiotowego przepisu, należy też zauważyć, że w pojedynczych przypadkach sądy administracyjne dokonywały jego odmiennej wykładni. Zwraca na to też uwagę Sąd pytający, wskazując w uzasadnieniu pytania prawnego na wyroki WSA w Olsztynie, Gdańsku i Wrocławiu, rozstrzygające w przedmiocie legalności aktów administracyjnych, opartych na art. 89 ust. 16 w zw. z art. 89 ust. 14 u.p.a. Sądy te – podkreślając formalny charakter zestawienia oświadczeń nabywców oleju opałowego – przyjmowały, że zastosowanie stawki akcyzy z art. 89 ust. 4 pkt 1 u.p.a. może nastąpić wtedy, gdy stosownego zestawienia oświadczeń sprzedawca nie przedłoży do dnia rozpoczęcia kontroli przez organ podatkowy.

Trzeba jednak przyznać rację Sądowi pytającemu, który przyjął, że przedstawiona w tych wyrokach interpretacja zaskarżonych przepisów, godząca się na pomijanie niektórych zapisów ustawy, wykracza poza możliwy sens gramatyczny tychże przepisów i tym samym jest nieuprawniona. Ponadto, jak słusznie zauważył Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 7 maja 1997 r., sygn. III RN 22/97, *w związku z zasadą powszechności opodatkowania, przepisy prawa podatkowego należy interpretować w sposób ścisły. Niedopuszczalne jest zatem stosowanie łagodniejszych dla podatnika stawek podatku w oparciu jedynie o wykładnię rozszerzającą. Uprawnienie takie musi wynikać wprost z odpowiedniego przepisu(...)* [OSNP 1998/5/142].

Warte jest również podkreślenia, że w niektórych wypadkach sądy orzekające rozważały kwestię zgodności przepisów art. 89 u.p.a. z normami Konstytucji RP i prawa europejskiego, jednakże nie znajdowały podstaw do wystąpienia z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego lub pytaniem prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (por. powołany wyrok WSA w Opolu z dnia 16 listopada 2011 r., sygn. I SA/Op 325/11 oraz wyrok WSA w Olsztynie z dnia 3 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Ol 555/11, www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

Artykuł 193 Konstytucji przyznaje każdemu sądowi prawo do przedstawienia Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego, jeżeli od odpowiedzi na nie zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed tym sądem. Zgodnie zaś z art. 32 ust. 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, pytanie prawne powinno czynić zadość wymaganiom pisma procesowego, a ponadto zawierać: wskazanie organu, który wydał kwestionowany akt, określenie kwestionowanego aktu lub jego części, sformułowanie zarzutu oraz uzasadnienie go z powołaniem dowodów na jego poparcie. Rozwijając regulację konstytucyjną, w art. 32 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym przewidziano obowiązek wykazania, w jakim zakresie odpowiedź na pytanie

może mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, w związku z którą sąd pytający zainicjował postępowanie przed Trybunałem.

Warunkiem wystąpienia do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym jest łączne spełnienie trzech przesłanek: (A) podmiotowej, (B) przedmiotowej, (C) funkcjonalnej (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 czerwca 2009 r., sygn. P 4/09, OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 93 i wskazana w nim literatura).

W przedmiotowej sprawie niewątpliwie zostały spełnione przesłanki podmiotowa i przedmiotowa, albowiem pytanie pochodzi od sądu administracyjnego oraz dotyczy zgodności ustawy z Konstytucją. Oczywista jest też zależność między odpowiedzią na pytanie prawne a rozstrzygnięciem rozpoznawanej przez Sąd pytający sprawy. Stwierdzenie niekonstytucyjności przepisu art. 89 ust. 16 u.p.a, w zakresie wskazanym w postanowieniu, prowadziłoby bowiem do konieczności wydania orzeczenia odmiennego od wyroku opartego w oparciu o obecnie obowiązujący stan prawny.

Należy więc przyjąć, że spełnione zostały warunki rozpoznania przedmiotowego pytania prawnego.

Oceniając prawidłowość powołania przez Sąd pytający wzorców kontroli należy zauważyć, że w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalił się pogląd, iż po wejściu w życie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 r. zasada proporcjonalności wyrażona jest wyłącznie w art. 31 ust. 3 tego aktu. Trybunał podkreśla, że pod rządami poprzednio obowiązujących przepisów konstytucyjnych w pełni prawidłowe było wywodzenie zasady proporcjonalności z zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej wówczas w art. 1 przepisów konstytucyjnych, pozostawionych w mocy na podstawie art. 77 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej. W obowiązującej Konstytucji zasada

proporcjonalności została, podobnie jak kilka innych zasad szczegółowych, wyodrębniona z zasady demokratycznego państwa prawnego, tak że obecnie *[t]en przepis, a nie art. 2, jest (...) po wejściu w życie Konstytucji właściwym wzorcem kontroli w sytuacji, gdy wnioskodawca czy skarżący zarzuca przekroczenie granic proporcjonalności* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 stycznia 2002 r., sygn. K 19/01, OTK ZU Nr 1/A/2002, poz. 1).

Powoływanie tej zasady jako wzorca kontroli konstytucyjności możliwe jest wszakże pod pewnym warunkiem. W szczególności konieczne jest wskazanie i uzasadnienie przez podmiot inicjujący kontrolę konstytucyjną, jakie prawo lub wolność jest ograniczona przez kontrolowaną regulację prawną i jaka inna wartość unormowanie to ogranicza. Stanowisko takie zostało przez Trybunał Konstytucyjny wyrażone między innymi w powołanym wyżej wyroku z dnia 19 stycznia 2001 r., sygn. akt K 19/01, w uzasadnieniu którego stwierdzono: *Według ustalonego stanowiska Trybunału do wyrażającego tę zasadę art. 31 ust. 3 Konstytucji należy się odwoływać w sytuacji konfliktu dwóch wartości: z jednej strony chodzi o konstytucyjną wolność lub prawo jednostki, z drugiej – o ochronę bezpieczeństwa lub porządku publicznego, ochronę środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Przy spełnieniu pewnych warunków dopuszcza się ograniczenie praw jednostki dla ratowania wskazanych dóbr. Słusznie w uzasadnieniu wniosku wskazano, iż zgodność z Konstytucją ograniczenia zależy od odpowiedzi na trzy pytania: 1) czy wprowadzone ograniczenie – obiektywnie rzecz ujmując – służy realizacji założonego celu, 2) czy jest niezbędne dla jego osiągnięcia, 3) czy nie stanowi zbyt wysokiego kosztu realizacji założonego celu, a zatem – czy poświęcone dobro pozostaje we właściwej proporcji do osiągniętego efektu (...). Zbadanie zasadności zarzutu naruszenia zasady proporcjonalności wymaga zawsze wskazania konkurujących ze sobą dóbr chronionych, a zatem ustalenia, jakie prawo czy wolność konstytucyjną*

ogranicza kwestionowany przepis i dla jakiej wartości ustawodawca wprowadza ograniczenie.

Należy przy tym podkreślić, że regulacja prawna, dotycząca obowiązków podatkowych, ma wyraźną podstawę konstytucyjną i jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie należy do ograniczeń, których dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU Nr 5/A/2002, poz. 65).

Sąd pytający nie przeprowadził analizy w tym zakresie, co skutkuje brakiem możliwości orzekania przez Trybunał Konstytucyjny o zgodności zaskarżonego przepisu z wzorcem określonym w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Należy więc przyjąć, że postępowanie w tym zakresie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, z powodu niedopuszczalności wydania wyroku.

Okoliczności podniesione w uzasadnieniu pytania prawnego – mimo pewnego braku precyzji – dają jednak podstawę do przeprowadzenia kontroli zakwestionowanych przepisów pod kątem zgodności z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności z wyprowadzoną z niej szczegółową zasadą respektowania przez ustawodawcę adekwatności celów i środków. Zasada ta, w ujęciu Trybunału Konstytucyjnego, oznacza, że prawodawca spośród możliwych i zarazem legalnych środków działania winien wybierać takie, które skutecznie prowadziłyby do osiągnięcia założonych celów, a jednocześnie nie będą zbyt uciążliwe dla podmiotów, wobec których będą stosowane. Wybór ten powinien być dokonany zgodnie z zasadami racjonalnego tworzenia prawa, czyli

ustawodawca winien ocenić, czy skutki uboczne wprowadzonej regulacji są adekwatne do celu tego unormowania. W sytuacji, gdy *efekty uboczne konkretnego rozwiązania prawnego znacznie przekraczają wartość zamierzonego celu, prowadzić to może do uznania regulacji za niezgodną z racjonalnym modelem tworzenia prawa, a w konsekwencji – z zasadami państwa prawnego* (J. Oniszczyk, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego na początku XXI w.*, Zakamycze, Kraków 2004, s. 410 wraz z powołaną tam literaturą i orzeczeniami Trybunału Konstytucyjnego).

Trybunał Konstytucyjny podkreślił jednak, że prawo do interweniowania w zakres swobody regulacyjnej ustawodawcy przysługuje mu jedynie wtedy, gdy przekroczenie tego zakresu jest na tyle drastyczne, *iż nie budzi wątpliwości okoliczność, że przyjęte rozwiązania, prowadzą do naruszenia konstytucyjnie chronionych wartości* (wyrok z dnia 20 lutego 2002 r., sygn. K. 39/00, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 4).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalił się ponadto pogląd o ograniczonej kognicji Trybunału w sferze oceny poszczególnych rozwiązań przyjętych przez ustawodawcę przy kształtowaniu prawa daninowego. Zgodnie tym poglądem, Trybunał nie ma podstaw do ingerencji, gdy ustawodawca wybrał jeden z możliwych wariantów uregulowania danej kwestii. Ingerencja taka możliwa jest tylko wtedy, gdy unormowania ustawowe godzą w sposób oczywisty w inne normy, zasady lub wartości konstytucyjne, przy czym *[s]woboda przysługująca ustawodawcy rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza jeśli chodzi o ich znoszenie lub ograniczanie* (powołany wyrok z dnia 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07 i wskazana tam literatura oraz orzecznictwo).

Zagadnienie konstytucyjności przepisów określających zasady opodatkowania sprzedaży oleju opałowego było już przedmiotem oceny

Trybunału Konstytucyjnego, dokonywanej jednakże w formalnie nieobowiązującym już stanie prawnym. W szczególności kwestii tej dotyczył powołany już wyrok z dnia 17 listopada 2010 r., sygn. akt. SK 23/07. Przedmiotem skargi konstytucyjnej w tej sprawie był m in. § 14 ust. 1 pkt 1 powołanego już rozporządzenia z 2001 r., określający zasady opodatkowania oleju opałowego sprzedawanego za pomocą odmierzacza paliw ciekłych.

Odnosząc się do zarzutów podmiotu, który wystąpił wówczas ze skargą konstytucyjną, Trybunał Konstytucyjny orzekł: *Kryterium zastosowane w kwestionowanym przepisie § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. nie jest ani przypadkowe, ani nieproporcjonalne, ani też nierелеwantne. Objęcie zwolnieniem przewidzianym w tym przepisie oleju przeznaczzonego na cele opałowe ma racjonalne uzasadnienie i nie stanowi przejawu nieproporcjonalnej ingerencji ustawodawcy w prawa właścicieli stacji paliw. W przekonaniu Trybunału Konstytucyjnego, zróżnicowanie podatkowe dotyczące sprzedaży oleju związane z podziałem na napędowy i opałowy jest oparte na kryterium relewantnym z punktu widzenia społecznego i gospodarczego. Przeznaczenie produktu uzasadnia traktowanie jego nabywców według jednakowej miary, w zależności od preferencji, których ustalenie należy do ustawodawcy (powołany wyrok z dnia 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07). Jednocześnie Trybunał podtrzymał pogląd, że ustawodawca może swobodnie decydować o ulgach i zwolnieniach podatkowych, ponieważ o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne (ibidem). Kierując się tymi przesłankami uznał, że [z] tej perspektywy ingerencja ustawodawcy nie może być uznana za arbitralną i nieproporcjonalną, gdyż dobro chronione, jakim jest rzetelność obrotu, pozostaje oczywiście wyższe aniżeli dobro poświęcane (...) [ibidem].*

W sprawie tej Trybunał Konstytucyjny orzekł, iż zaskarżony przepis jest zgodny z art. 22 oraz art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 i art. 217

Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, a ponadto, że jest on zgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Choć stan faktyczny i prawny przedstawionej wyżej sprawy różnił się od tego rodzaju okoliczności, zawartych w pytaniu prawnym WSA we Wrocławiu, nie sposób nie zauważyć, że przytoczone wyżej poglądy Trybunału Konstytucyjnego zachowują aktualność i są adekwatne do oceny konstytucyjności obecnie obowiązujących rozwiązań.

Argumentacja, podana przez Sąd pytający w uzasadnieniu pytania prawnego, jest oparta na tezach wyartykułowanych w powołanej już publikacji L. Etela i P. Pietrasza. Sąd podziela przedstawiony w tym opracowaniu pogląd, że obowiązek zastosowania wyższej stawki akcyzy jest sankcją podatkową, która – w sytuacji nieprzedłożenia lub nieterminowego przedłożenia przez sprzedawcę miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców oleju opałowego – ma być nieadekwatna do zamierzonego przez ustawodawcę celu, tj. zapobieżenia używaniu oleju opałowego do innych celów, a zwłaszcza jako paliwa silnikowego. Wskazuje też na nadmierny formalizm rozwiązań przewidzianych w zakwestionowanych przepisach, przejawiający się w automatycznym obowiązku zastosowania podwyższonej („sankcyjnej”) stawki akcyzy.

Odnosząc się do tych zarzutów i przenosząc na grunt niniejszej sprawy przedstawione wyżej poglądy doktryny, orzecznictwo sądowe oraz rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego, przede wszystkim należy zauważyć, że cel obowiązku sporządzania i przekazywania organowi administracji celnej miesięcznych z zestawień nabywców oleju opałowego nie może być rozpatrywany w oderwaniu od innych elementów systemu kontroli obrotu tym olejem. Obowiązek ten stanowi jeden z możliwych sposobów zwiększenia skuteczności tego systemu. Ustawodawca, decydując się na taki model systemu kontroli obrotu, w art. 89 ust. 14 i 15 u.p.a nie nałożył na sprzedawcę oleju opałowego żadnych dodatkowych ciężarów w sferze ustalania

czy weryfikacji faktów, lecz jedynie zobligował zbywcę do podjęcia nieskomplikowanych działań o charakterze *stricte* technicznym, sprowadzających się do sporządzenia i przekazania owego zestawienia. Trudno więc przyjąć, by rozwiązanie to było nadmiernie uciążliwe dla podmiotów prowadzących sprzedaż oleju opałowego.

Z kolei, niewątpliwie jest, że materialnoprawny charakter terminu, w jakim złożone winno być zestawienie, nosi cechy pewnego rygoryzmu, jednakże jest on usprawiedliwiony celem przedmiotowej regulacji, tj. koniecznością zapewnienia możliwości przeprowadzenia kontroli w trakcie użycia paliwa przez nabywcę oleju opałowego. Kontrola taka prowadzona jest przez organy administracji celnej, na zasadach określonych w rozdziale 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (Dz. U. Nr 168, poz. 1323 ze zm.).

Odnosząc się natomiast do skutków niezachowania wymogów wynikających z art. 89 ust. 14 u.p.a., należy jeszcze raz podkreślić, że konstrukcja opodatkowania sprzedaży oleju opałowego, w sytuacji niespełnienia warunków określonych w ustępach 5 – 15 w art. 89 u.p.a., pełni głównie funkcję restytutywną. Nie są tam kreowane żadne specjalne stawki podatku lub też dodatkowe zobowiązania podatkowe. Nakaz zastosowania niepreferencyjnej stawki podatkowej nie jest więc sankcją, lecz jest środkiem skierowanym na zrekompensowanie ewentualnych strat państwa, które mogą powstać w wyniku naruszenia zasad obrotu olejami opałowymi lub też w związku z tymi naruszeniami.

W zbliżonym do obecnego stanie normatywnym Trybunał Konstytucyjny uznał, że obowiązek dochowania szczególnych wymogów formalnych w obrocie olejem opałowym nie może być uznany za rozwiązanie arbitralne i nieproporcjonalne, a przy tym powodujące dolegliwe skutki uboczne dla podmiotów zobowiązanych do przestrzegania tych obowiązków. Nie ma też żadnych podstaw do uznania, że takim arbitralnym i nieproporcjonalnym

rozwiązaniem jest nakaz zastosowania niepreferencyjnej stawki podatku akcyzowego, w wypadku naruszenia wymogów mających zapewnić prawidłowość tego obrotu.

Tym samym, należy przedstawić stanowisko, że art. 89 ust. 16 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, w zakresie, w jakim przepis ten nakazuje – w wypadku niespełnienia warunku przekazania do urzędu celnego zestawienia, o którym mowa w art. 89 ust. 14 tej ustawy – zastosowanie przy sprzedaży oleju opałowego stawki akcyzy określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Z powyższych względów, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnieniem
Prokuratora Generalnego
Robert Hertzand
Zastępca Prokuratora Generalnego