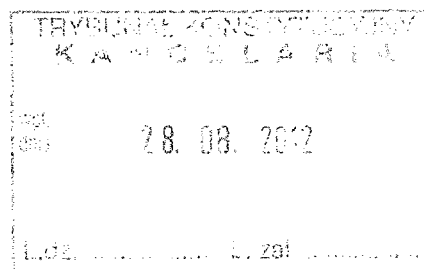




PG VIII TK 43/12
(SK 14/12)



TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku ze skargą konstytucyjną Spółki z o.o. P
z siedzibą w L , wnioskującej o stwierdzenie, że:

- 1) § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 1 stycznia 2004 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia wymienionego w pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 1 stycznia 2004 r., w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 października 2002 r. do dnia 1 stycznia 2004 r., jest niezgodny

z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

– na podstawie art. 33 w związku z art. 52 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) –

przedstawiam następujące stanowisko:

- 1) § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 1 stycznia 2004 r., jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia, o którym mowa w pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 1 stycznia 2004 r., w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 października 2002 r. do dnia 1 stycznia 2004 r., jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 217 i art. 92 ust.1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE

Skarga konstytucyjna w niniejszej sprawie została skierowana na tle następującego stanu faktycznego.

Spółka z o.o. P z siedzibą w L [dalej: Skarżąca] prowadziła działalność gospodarczą w postaci sprzedaży oleju opałowego.

W następstwie przeprowadzonych przez Urząd Celny w L kontroli podatkowych, obejmujących swoim zakresem prawidłowość rozliczenia przez Skarżącą podatku akcyzowego od sprzedanego oleju za okres od 1 do 31 stycznia oraz od 1 do 28 lutego 2003 r. ustalono, że dane zawarte w pobieranych przez Skarżącą od części nabywców oleju opałowego oświadczeniach o przeznaczeniu zakupionego oleju na cele opałowe, są nieprawdziwe. Uznano w związku z tym, że sprzedaż tym nabywcom oleju opałowego nie może być traktowana jako sprzedaż oleju na cele opałowe, a Skarżąca obowiązana była naliczyć od sprzedanego oleju opałowego podatek akcyzowy w wysokości takiej jak dla oleju napędowego.

W konsekwencji, Naczelnik Urzędu Celnego w L decyzją z dnia kwietnia 2006 r. określił w stosunku do Skarżącej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym za miesiąc styczeń 2003 r. w kwocie zł, zaś decyzją z dnia maja 2006 r. – zobowiązanie z tytułu podatku akcyzowego za miesiąc luty 2003 r. w kwocie zł.

Wymienione decyzje Naczelnika Urzędu Celnego w L, zostały utrzymane w mocy decyzjami Dyrektora Izby Celnej w W, odpowiednio, z dnia lipca i sierpnia – 2006 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w W, wyrokiem z dnia stycznia 2007 r., oddalił skargę Skarżącej na decyzję Dyrektora Izby Celnej w W z dnia lipca 2006 r. w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym za styczeń 2003 r., zaś wyrokiem z dnia

stycznia 2007 r. oddalił skargę na decyzję Dyrektora Izby Celnej w W z dnia sierpnia 2006 r. w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego z tytułu podatku akcyzowego za luty 2006 r.

Wyrokiem z dnia kwietnia 2011 r. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargi kasacyjne Skarżącej od wymienionych wyroków WSA w W z dnia: i stycznia 2007 r.

W *petitum* skargi konstytucyjnej, jako przedmiot kontroli Skarżąca wskazała:

- § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 27, poz. 269 ze zm.) [dalej: rozporządzenie z 2002 r.], w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 1 stycznia 2004 r.
- § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 1 stycznia 2004 r. w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) [dalej: u.p.t.u.p.a.], w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 października 2002 r. do dnia 1 stycznia 2004 r.

Skarżąca zarzuciła, że przepisy § 6 ust. 5 pkt 1 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. naruszają art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji w ten sposób, że przenoszą na sprzedawcę oleju opałowego odpowiedzialność finansową za bezprawne działania nabywcy tegoż oleju podającego nieprawdziwe dane w oświadczeniu o jego przeznaczeniu na cele opałowe i zobowiązują podatnika do podejmowania działań (kontroli prawdziwości oświadczeń) obiektywnie niemożliwych do wykonania w świetle przyznanych mu kompetencji (uzasadnienie skargi, s. 2).

W ocenie Skarżącej, przepisy § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 u.p.t.u.p.a. naruszają art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji w ten sposób, że *w niedopuszczalny sposób ograniczają konstytucyjne prawo własności, gdyż stanowią regulacje aktu podstawowego i zostały wydane bez wytycznych zamieszczonych w ustawie, przez co stanowią zakazane samoistnie ograniczenie prawa własności w akcie o charakterze podustawowym* (tamże).

Skarżąca podniosła, że wyrok NSA z dnia kwietnia 2011 r. oddalający skargi kasacyjne od wyroków WSA w W z dnia: i stycznia 2007 r. skutkował nałożeniem na nią podatku akcyzowego i pozbawieniem jej w ten sposób własności środków pieniężnych. Skarżąca została zobowiązana do zapłaty podatku, pomimo że odebrała od nabywców oleju oświadczenia o przeznaczeniu go na cele opałowe, co powinno uprawniać do zastosowania zwolnienia od podatku akcyzowego. Według Skarżącej, nałożony na nią podatek akcyzowy ma charakter sankcyjny. Co do zasady, podatek akcyzowy jest bowiem podatkiem konsumpcyjnym, uwzględnionym w cenie wyrobu akcyzowego obciążającym jego nabywcę. Tymczasem w okolicznościach sprawy, na tle której została skierowana skarga konstytucyjna, sprzedający pozbawiony został możliwości pobrania podatku akcyzowego od nabywcy oleju opałowego. W wyniku zastosowania zaskarżonych przepisów, Skarżąca, jak dalej podniosła, pozbawiona została jednocześnie prawa do odliczenia akcyzy zawartej w cenie nabytego przez nią oleju.

W ocenie Skarżącej, doprowadziło to do poniesienia przez nią dwukrotnie ciężaru ekonomicznego podatku akcyzowego, gdyż zapłaciła akcyzę przy nabyciu (poniosła ciężar ekonomiczny podatku w cenie oleju) oraz uiściła podatek na etapie sprzedaży, bez możliwości obciążenia nim nabywcy.

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej Skarżąca wskazała, że stała się ofiarą zorganizowanej grupy przestępczej. Proceder przestępczy polegać miał na

tym, że nabywany od Skarżącej olej opałowy (oznaczony zgodnie z § 4 rozporządzenia z 2002 r. nieusuwalnym znacznikiem i zabarwiony barwnikiem na czerwono) był wprowadzany do obrotu jako olej napędowy.

W tym celu z nabytego od Skarżącej oleju opałowego usuwany był barwnik, a następnie był on sprzedawany jako olej napędowy.

Falszowano przy tym dokumenty nabycia oleju, w celu ukrycia jego pochodzenia.

Skarżąca zwróciła ponadto uwagę, że – w sensie ekonomicznym – zwolnienie z akcyzy oleju opałowego jest ulgą przyznaną nabywcom tego oleju. Podatek akcyzowy ma bowiem charakter cenotwórczy, a przyznana ulga skutkuje niższą ceną oleju. W sytuacji, gdyby sprzedaż oleju opałowego nie podlegała zwolnieniu z podatku, wówczas ciężar podatku akcyzowego ponieśliby nabywcy tegoż oleju, jako że byłby on uwzględniony w jego cenie. Podmiot sprzedający olej opałowy miałby wówczas prawo do odliczenia akcyzy zapłaconej w cenie nabycia oleju.

Skarżąca podniosła, że wyrok NSA z dnia kwietnia 2011 r. *oznacza, że ciężar finansowy podatku akcyzowego (tu: zł) został ostatecznie poniesiony przez Skarżącą, pomimo, że na podstawie uprawnień udzielonych przez ustawodawcę (...) nie mogła całkowicie zapobiec procederowi przestępczemu (...). Dodatkowo (...) została obciążona kwotą akcyzy zawartej w uiszczonej (...) cenie nabycia oleju (w łącznej kwocie zł) bez prawa do jej odliczenia. Prawo to zostało zakwestionowane w związku z zastosowaniem zwolnienia na etapie sprzedaży (uzasadnienie skargi, s. 9).*

W ocenie Skarżącej, w wyniku zakwestionowania jej prawa do zwolnienia z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży oleju na cele opałowe, dwukrotnie poniosła ciężar podatku akcyzowego, gdyż zapłaciła akcyzę przy nabyciu (poniosła ciężar ekonomiczny podatku w cenie oleju) oraz uiściła podatek akcyzowy na etapie sprzedaży. W konsekwencji nałożona na nią akcyza ma charakter sankcyjny. Według

Skarżącej, zastosowanie konstrukcji zwolnienia sprzedawcy oleju opałowego z obowiązku uiszczenia podatku akcyzowego, pod warunkiem uzyskania od nabywcy tegoż oleju oświadczenia zawierającego dane zgodne z rzeczywistością, stanowiło swoistą pułapkę dla przedsiębiorców sprzedających oleje opałowe. Nie mieli oni bowiem podstaw do odmowy zastosowania przedmiotowego zwolnienia oraz kompetencji do kontroli prawidłowości danych podanych w oświadczeniach nabywców oleju opałowego. Skarżąca wskazała, że zaskarżone przepisy prowadzą do sytuacji, w której kwota nieuiszczonego podatku akcyzowego jest korzyścią majątkową nabywcy oleju podającego nieprawdziwe dane, zaś Skarb Państwa rekompensuje uszczerbek majątkowy wynikający ze sprzecznego z prawem wykorzystania ulgi podatkowej z majątku sprzedawcy, nakazując mu zapłatę tegoż nieuiszczonego podatku wraz z odsetkami.

Uzasadniając zarzut niekonstytucyjności przepisów § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. Skarżąca wskazała ponadto, że w praktyce orzecniczej sądów administracyjnych prezentowany jest jednolity pogląd, zgodnie z którym nieprawdziwość danych zawartych w oświadczeniu o przeznaczeniu oleju opałowego należy utożsamiać z brakiem tegoż oświadczenia, zaś w sytuacji, gdy dane nabywcy zamieszczone w oświadczeniu przekazanym sprzedawcy były fałszywe lub nie pozwalały na identyfikację nabywcy oleju zakupionego na cele opałowe, konsekwencje w postaci utraty prawa do zwolnienia z podatku akcyzowego ponosi podatnik dokonujący sprzedaży oleju.

Skarżąca podniosła, że § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. przerzuca na podatnika sprzedającego olej opałowy osobom fizycznym pełną odpowiedzialność za prawdziwość danych zamieszczonych w oświadczeniach nabywców tegoż oleju. Zwracała przy tym uwagę, że ustawodawca, w art. 35a u.p.t.u.p.a., upoważnił sprzedawcę do żądania od nabywcy okazania dowodu tożsamości lub innego identyfikującego

go dokumentu, jednak norma ta formułowała dla sprzedawcy określone uprawnienie, a nie obowiązek.

Nawet konsekwentne korzystanie przez sprzedającego z uprawnienia, o którym mowa w art. 35a u.p.t.u.p.a., nie gwarantowało przy tym, jak stwierdziła Skarżąca, prawdziwości danych zawartych w oświadczeniu, w szczególności gdy nabywcy posługiwali się sfałszowanymi dokumentami, ponieważ ustawodawca nie przewidział mechanizmu kontroli przez sprzedającego prawdziwości innych danych zawartych w oświadczeniu, w tym liczby posiadanych urządzeń grzewczych oraz adresu, pod którym się one znajdują.

W ocenie Skarżącej, zastosowanie zaskarżonych przepisów rozporządzenia z 2002 r. prowadziło do sytuacji, *w której to sprzedawca ponosi ekonomiczny koszt podatku, podczas gdy nabywca, który podał mu nieprawdziwe dane (w tym popełnił przestępstwo/wprowadził sprawcę w błąd) cieszył się nieuzasadnioną korzyścią ekonomiczną* (uzasadnienie skargi, s. 14).

Niezgodność regulacji przewidującej obciążenie podatnika skutkami zachowań podmiotów trzecich jest zaś niezgodne z zasadą demokratycznego państwa prawnego. Skarżąca powołała się przy tym na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03.

Skarżąca wskazała ponadto, że niedopuszczalność nałożenia na podatnika odpowiedzialności za cudze działania została potwierdzona na gruncie regulacji Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, przez Europejski Trybunał Praw Człowieka w Strasburgu w wyroku z dnia 22 stycznia 2009 r. w sprawie Bulres AD przeciwko Bułgarii. Skarżąca powołała się w tym przedmiocie również na orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia: 12 stycznia 2006 r. w sprawach: C-354, 355 i 484/03; 6 lipca 2006 r. w sprawie C-439/04 i C-440/04 oraz 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04.

Zdaniem Skarżącej, przyjęta w przepisach rozporządzenia z 2002 r. konstrukcja oświadczeń uzyskiwanych od nabywców miała na celu usprawnienie kontroli przez właściwe organy faktycznego przeznaczenia oleju. *Odbierając oświadczenia, sprzedawca działał jako przedstawiciel organów kontroli podatkowej ...* (uzasadnienie skargi, s. 16).

Skarżąca podniosła przy tym, że na sprzedawcę nie można nakładać obowiązku kontroli uczciwości nabywcy. Podatnik pozbawiony był bowiem narzędzi umożliwiających taką weryfikację. W państwie prawa kontrola podatników powinna być sprawowana przez powołane w tym celu organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, posiadające stosowne uprawnienia, a nie przez innych podatników.

W uzasadnionych przypadkach dopuszczalne jest przeniesienie pewnych obowiązków organów państwa na podatników. W sytuacji jednak, gdy nie towarzyszy temu stworzenie instrumentów prawnych umożliwiających podatnikom wypełnienie powierzonych obowiązków, zabieg taki narusza konstytucyjną zasadę proporcjonalności oraz zasadę demokratycznego państwa prawnego.

W ocenie Skarżącej, norma wynikająca z § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. wprowadzając obowiązek weryfikacji przez sprzedawcę oświadczeń nabywców oleju opałowego zarówno pod względem formalnym, jak i materialnym nakłada na nich *powinność dokonania aktów staranności, które nie dość, że są nadmiernie (nieproporcjonalnie) uciążliwe, to de facto ich cele są niemożliwe do osiągnięcia* (uzasadnienie skargi, s. 17).

Obowiązek weryfikacji merytorycznej oświadczenia, tj. wiarygodności danych w nim zawartych, nie jest bowiem możliwy do wypełnienia przez przedsiębiorcę sprzedającego olej opałowy.

W odniesieniu do przepisów § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. w związku z art. 37 ust. 2

pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 u.p.t.u.p.a., Skarżąca podniosła m.in., że niedopuszczalne jest ustanowienie jakiegokolwiek ograniczenia własności bez podstawy ustawowej. Zaskarżone przepisy rozporządzenia z 2002 r. stanowią normy określające warunki zwolnienia z podatku akcyzowego oraz przypadki pozbawienia prawa do zwolnienia. *Przepisy te określają więc zasady nałożenia podatku, wpływając na prawo własności środków finansowych pozostających w dyspozycji dłużnika* (uzasadnienie skargi, s. 18).

Zdaniem Skarżącej, przepisy te mogą w związku z tym podlegać kontroli w świetle art. 64 Konstytucji, w szczególności w zakresie spełnienia wymogu ograniczenia własności tylko w drodze ustawy.

Skarżąca podniosła ponadto, odwołując się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 lipca 2009 r. w sprawie SK 49/06, że zarzut niezgodności z konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych pozostaje zasadny, gdy przepisy prawa daninowego powodujące uszczuplenie majątkowe są dotknięte wadliwością w postaci uchybień w sposobie nakładania podatku, gdyż występuje wówczas naruszenie innej, oprócz prawa własności, wartości konstytucyjnej, jaką jest przestrzeganie hierarchii źródeł prawa. Skarżąca uznała, że powyższe uzasadnia zbadanie naruszenia przez zaskarżone przepisy konstytucyjnego prawa własności (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji) w świetle standardów z art. 92 ust. 1 i art. 217 ustawy zasadniczej.

Skarżąca wskazała, że upoważnienie do wydania rozporządzenia z 2002 r. było zawarte w art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4, a także w art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 u.p.t.u.p.a., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 października 2002 r. do dnia 1 stycznia 2004 r. Na podstawie powołanej delegacji ustawowej Minister Finansów został uprawniony w rozporządzeniu do obniżenia stawek i określenia warunków zwolnień przedmiotowych, biorąc pod uwagę czynniki o charakterze makroekonomicznym oraz konieczność zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu wyrobów akcyzowych. Według Skarżącej, delegacja ustawowa

nie określała natomiast wytycznych odnoszących się do warunków zwolnienia w zakresie przeznaczenia wyrobów akcyzowych na określone cele, w tym opałowe. Nie upoważniała zatem do wprowadzenia w akcie wykonawczym warunków zwolnienia w oparciu o posiadanie określonej dokumentacji, która w żaden sposób nie koresponduje z warunkami ekonomicznymi określonymi w upoważnieniu ustawowym. Kwestionowanym delegacjom ustawowym brak dostatecznej określoności, które uprawniałyby Ministra Finansów do uzależnienia ciężaru opodatkowania od kwestii dokumentacyjnych.

W ocenie Skarżącej, zaskarżone przepisy rozporządzenia z 2002 r. są więc samoistnym uregulowaniem o charakterze podustawowym, ograniczającym konstytucyjne prawo własności, które zostało wydane na podstawie delegacji ustawowej sformułowanej w sposób sprzeczny z konstytucyjnymi standardami określonymi w art. 92 ust. 1 ustawy zasadniczej. W sytuacji, gdy w u.p.t.u.p.a. nie przewidziano jakichkolwiek wytycznych dotyczących warunków zwolnienia z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym podatników będących sprzedawcami olejów opałowych, to *Minister Finansów nie był władny przewidzieć takich wymogów w akcie o randze podustawowej* (uzasadnienie skargi, s. 22). Jej zdaniem, uznanie że Minister Finansów może zwalniać niektóre wyroby od obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym oraz całkowicie dowolnie określać warunki stosowania tych zwolnień, a tym samym uznanie, że wystarczającą podstawą dla § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia jest ogólny zapis art. 37 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u.p.a. – jest sprzeczne z art. 64 ust. 3 w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji. Oznaczało to bowiem przekazanie przez ustawodawcę Ministrowi Finansów swoich kompetencji w przedmiocie określenia zakresu czynności zwolnionych z podatku. Według Skarżącej, za niekonstytucyjnością zaskarżonych przepisów przemawia ponadto okoliczność, że w aktualnym stanie prawnym zasady opodatkowania olejów opałowych, zastosowanie zwolnienia od podatku w oparciu o oświadczenie złożone przez

nabywcę oleju opałowego oraz wymogi formalne dotyczące tego oświadczenia zostały uregulowane bezpośrednio w przepisach ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 ze zm.).

Pismem z dnia 14 maja 2012 r. udział w postępowaniu zgłosił Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej także: Rzecznik lub RPO), przedstawiając stanowisko, zgodnie z którym przepisy § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 1 stycznia 2004 r., są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji przez to, że sprzedawca oleju opałowego pozbawiony jest prawa do zastosowania zwolnienia z podatku akcyzowego od olejów sprzedanych na cele opałowe, gdy odbierze od nabywcy oświadczenie o przeznaczeniu nabywanego oleju na te cele, spełniające wszystkie wymogi formalne, lecz zawierające dane niezgodne z rzeczywistością.

Uzasadniając swoje stanowisko, Rzecznik podniósł m.in., że w przedmiotowej sprawie zachodzi sytuacja, w której występuje naruszenie innej, oprócz prawa własności, wartości konstytucyjnej. W Jego ocenie, kontrola przez sprzedającego prawidłowości danych zawartych w oświadczeniu nabywcy oleju opałowego na podstawie okazanego przez niego dowodu osobistego nie zapewnia rzetelności tychże danych, jeżeli nabywca posłuży się sfałszowanym dokumentem. Rzecznik podzielił pogląd Skarżącej, że normodawca nie wprowadził instrumentów prawnych zapewniających realną możliwość ustalenia przez sprzedawcę, czy nabywca oleju opałowego prawidłowo wskazał w oświadczeniu ilość posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsce, gdzie one się znajdują.

Według RPO, uzależniając uprawnienie sprzedawcy oleju opałowego do skorzystania ze zwolnienia od podatku akcyzowego od spełnienia warunku w istocie niemożliwego do spełnienia, tj. uzyskania w każdej sytuacji rzetelnego oświadczenia od nabywcy tegoż oleju – normodawca stworzył w istocie pozór

istnienia środków prawnych zabezpieczających możliwość zrealizowania przez sprzedawców olejów opałowych warunków tego zwolnienia, określonych w § 6 rozporządzenia z 2002 r., zaś wprowadzenie, z dniem 1 stycznia 2003 r., unormowania zawartego w art. 35a u.p.t.u.p.a., nie stanowiło instrumentu umożliwiającego realną kontrolę rzetelności danych podanych przez nabywcę oleju opałowego w oświadczeniu złożonym sprzedawcy.

Rzecznik Praw Obywatelskich przytoczył orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dotyczące, wywodzonej z art. 2 Konstytucji, zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa i powołując się na wyroki Trybunału w sprawach K 33/02 i P 26/10 podniósł, że respektowanie przedmiotowej zasady obejmuje także zakaz tworzenia prawa, które wprowadzałoby pozorne instytucje prawne, zaś brak możliwości realizacji prawa w granicach określonych przez ustawodawcę jest przejawem tworzenia pozornej instytucji prawnej i przez to narusza art. 2 Konstytucji.

W ocenie Rzecznika, uprawniony jest zatem zarzut, że zaskarżona regulacja narusza zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, a przez to zasadę ochrony prawa własności, wynikającą z art. 64 ust. 1 Konstytucji (*vide* – pismo RPO z dnia 14 maja 2012 r., s. 15). Według Rzecznika, nałożenie na sprzedawców paliw opałowych obowiązku pobierania oświadczeń bez zabezpieczenia środków prawnych umożliwiających im dokonanie realnej kontroli rzetelności tych oświadczeń, przy równoczesnym obciążeniu sankcjami podatkowymi w przypadku nieprawdziwości danych zawartych w tychże oświadczeniach, również w przypadku posługiwania się przez nabywcę oleju opałowego sfałszowanymi dokumentami, narusza także zasadę proporcjonalności, wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji. RPO podkreślił przy tym, że celem wprowadzenia obowiązku uzyskiwania oświadczeń było umożliwienie kontroli państwa nad obrotem tymi olejami, jednakże cel ten nie został osiągnięty z uwagi na wadliwość systemu oświadczeń.

Przepisy art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2 a i ust. 3 u.p.t.u.p.a., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 października 2002 r. do dnia 1 stycznia 2004 r., stanowiły:

Art. 37. (...).

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

(...)

2) zwalniać niektóre wyroby od akcyzy oraz określać warunki stosowania tych zwolnień.

(...)

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

- 1) założenia ustawy budżetowej, w szczególności dotyczące dochodów z tytułu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego,*
- 2) przebieg realizacji budżetu państwa,*
- 3) sytuację gospodarczą państwa oraz poszczególnych grup podmiotów będących podatnikami podatku akcyzowego,*
- 4) sytuację rynkową w obrocie wyrobami akcyzowymi, z tym że z zastrzeżeniem ust. 4a minimalna kwota podatku akcyzowego, o którym mowa w ust. 2 pkt 1a, naliczonego od jakiegokolwiek rodzaju papierosów nie może być wyższa niż 90% całkowitej kwoty podatku akcyzowego naliczonego od ceny równej najpopularniejszej kategorii cenowej. Za najpopularniejszą kategorię cenową uważa się cenę detaliczną oznaczoną przez co najmniej 31 dni zgodnie z ust. 5, w ostatnich dwóch miesiącach danego roku, która wystąpiła w obrocie i reprezentowała grupę papierosów o największej sprzedaży za ten rok. W przypadku zbiegu kilku najpopularniejszych kategorii cenowych decyduje cena późniejsza, a w dalszej kolejności cena wyższa.*

Art. 38. (...).

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

(...).

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

(...).

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

- 1) specyfikę produkcji i obrotu poszczególnych wyrobów akcyzowych,
- 2) możliwość wystąpienia podwójnego opodatkowania akcyzą tych samych wyrobów akcyzowych,
- 3) założenia ustawy budżetowej, w szczególności dotyczące dochodów z tytułu podatków pośrednich oraz zapewnienie płynności wpływów budżetowych.

Kwestionowane przepisy rozporządzenia z 2002 r. miały następujące brzmienie:

§ 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.

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

(...)

- 2) osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej - do uzyskania od nabywcy oświadczenia stwierdzającego, iż nabywane wyroby

są przeznaczone na cele opałowe; oświadczenie to powinno być dołączone do kopii paragonu lub kopii innego dokumentu sprzedaży wystawionego nabywcy, a w przypadku braku takiej możliwości sprzedawca jest obowiązany wpisać na oświadczeniu numer i datę wystawienia dokumentu, potwierdzającego tę sprzedaż.

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

- 1) imię i nazwisko nabywcy,
- 2) adres zamieszkania nabywcy,
- 3) określenie ilości nabywanego oleju opałowego,
- 4) określenie ilości posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się urządzenia, jeżeli jest ono inne niż adres wymieniony w pkt 2,
- 5) wskazanie rodzaju i typu urządzeń grzewczych,
- 6) datę i miejsce wystawienia oświadczenia oraz podpis składającego oświadczenie.

(...).

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

§ 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.

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

Rozporządzenie z 2002 r. zostało uchylone z dniem 1 stycznia 2004 r. przez § 30 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2003 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 221, poz. 2196).

U.p.t.u.p.a. utraciła zaś moc obowiązującą z dniem 1 maja 2004 r., na podstawie art. 175 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.).

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

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, przesłanka ta występuje wówczas, gdy kwestionowany przepis nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej. Przepis obowiązuje zatem, jeżeli na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne decyzje dotyczące stosowania prawa (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 18 listopada 1998 r., sygn. SK 1/98, OTK ZU nr 7/1998, poz. 120 i 15 grudnia 2009 r., sygn. K 30/08, OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 175 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5 i 7 września 2010 r., sygn. P 94/08, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67). Jak już wskazano, przepisy, których dotyczy skarga konstytucyjna, zostały uchylone przed jej wniesieniem do Trybunału Konstytucyjnego. Jednak zgodnie z regulacją intertemporalną, miarodajną dla spraw podatkowych, przepisy te będą miały zastosowanie do stanów faktycznych, jakie zaistniały w okresie ich obowiązywania. Wynika to z zasady *tempus regit actum*, zgodnie z którą sądy administracyjne mają obowiązek orzekania na podstawie akt sprawy, a więc w oparciu o stan faktyczny i prawny istniejący w dniu wydania kontrolowanej decyzji (*vide* – art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami

administracyjnymi, Dz. U. Nr 123, poz. 1270 ze zm.). Tym samym zaskarżone przepisy stanowią podstawę prawną rozstrzygnięć dotyczących podatku akcyzowego za styczeń i luty 2003 r. W rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK zachowują one zatem moc obowiązującą, a co za tym idzie brak jest podstaw do umorzenia postępowania na podstawie tegoż przepisu.

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

Wskazane w *petitum* skargi konstytucyjnej przepisy art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 u.p.t.u.p.a., zawierają upoważnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do uregulowania rozporządzeniem pewnego zakresu spraw. Tym samym przepisy te mają charakter norm kompetencyjnych, a ich treść normatywna sprowadza się do wskazania podmiotu zobowiązanego do wydania aktu wykonawczego

i określenia zakresu przedmiotowego regulacji. Nie ulega zatem wątpliwości, że przepisy o takiej treści *per se* nie mogą stanowić podstawy ostatecznego orzeczenia o konstytucyjnych prawach i wolnościach Skarżącej. Brak jest zatem podstaw do samoistnego i odrębnego badania zgodności art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 u.p.t.u.p.a. ze wskazanymi przez Skarżącą wzorcami kontroli, gdyż nie byłaby wówczas spełniona podstawowa przesłanka skargi konstytucyjnej z art. 79 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 kwietnia 2005 r., sygn. SK 51/03, OTK ZU nr 4/A/2005, poz. 39).

W skardze konstytucyjnej przepisy art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 u.p.t.u.p.a. zostały jednak wskazane jako pozostające w związku z przepisami § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 i w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r.

Obowiązek określonego zachowania podmiotów, których powinności nie reguluje bezpośrednio norma kompetencyjna, nie aktualizuje się w momencie jej wydania, ale dopiero wraz z wprowadzeniem merytorycznego uregulowania wykonawczego. Norma materialna zawarta w rozporządzeniu nie mogłaby jednak zaistnieć bez odpowiedniego upoważnienia ustawowego. Możliwa jest więc kontrola w trybie skargi konstytucyjnej przepisu ustawy zawierającego normę kompetencyjną, jako przepisu pozostającego w związku z przepisami rozporządzenia wydanego na jego podstawie (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106).

Dopuszczalne zatem wydaje się również w niniejszej sprawie badanie przepisów § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. i w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 u.p.t.u.p.a., jedynie jako normami kompetencyjnymi, wyznaczającymi pole normatywne określania przez przepisy wymienionego

rozporządzenia korzystania ze zwolnienia z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym.

Niezależnie od powyższego podnieść należy, że przepis § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. był już przedmiotem badania przez Trybunał Konstytucyjny. Wyrokiem z dnia 7 września 2010 r., sygn. P 94/08 (OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67) Trybunał Konstytucyjny orzekł, że § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. jest zgodny z art. 2 oraz z art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji.

W związku z tym rozważenia wymaga, czy w niniejszej sprawie nie zachodzi przesłanka umorzenia postępowania, ze względu na wystąpienie przesłanki *ne bis in idem*.

Potrzeba umorzenia postępowania w przedmiocie kontroli konstytucyjności zaskarżonej regulacji prawnej z względu na zbędność orzekania, wynikającą z zasady *ne bis in idem*, występuje w sytuacji, gdy kwestia zgodności określonego przepisu (normy prawnej) z tym samym wzorcem kontroli była już przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasada *ne bis in idem* jest bowiem pojmowana jako zakaz orzekania o tym samym przedmiocie (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 listopada 2003 r., sygn. K 1/03, OTK ZU nr 8/A/2003), przy czym umorzenie postępowania jest konieczne, gdy występuje tożsamość zaskarżonych przepisów, wzorca konstytucyjnego oraz zarzutów (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 stycznia 1998 r., sygn. K. 11/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 5).

Skierowane w sprawie P 94/08 pytanie prawne NSA dotyczyło tego, czy przepis § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., odsyłający – w zakresie określenia stawki podatku z tytułu sprzedaży oleju opałowego w sytuacji niezłożenia oświadczenia przez nabywcę stwierdzającego, iż nabywany wyrób jest

przeznaczony na cele opałowe – do odpowiedniego stosowania § 5 tegoż rozporządzenia, jest zgodny z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

W odniesieniu do zarzutu niezgodności z art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji, przedstawiony przez NSA problem konstytucyjny polegał na tym, że, zgodnie z § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., stawka podatku akcyzowego dla sprzedaży oleju opałowego określona na podstawie tegoż przepisu, tj. w akcie podustawowym, mogłaby przekroczyć wysokość tej stawki określonej w art. 37 ust.1 u.p.t.u.p.a., co naruszałoby zasadę wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego.

Odnosząc się do tego zarzutu Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku w sprawie P 94/08 podniósł m.in., że wobec potencjalnego charakteru przekroczenia przez stawkę podatku określoną w rozporządzeniu stawki ustawowej oraz niewykazania takiego naruszenia w rozpoznawanej sprawie, domniemanie konstytucyjności przepisu § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. nie zostało obalone, a kwestionowany przepis odsyłający nie narusza zasady wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego.

Jeśli chodzi o zarzut niezgodności z art. 2 Konstytucji, dotyczył on tego, czy odesłanie zawarte w § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. dotyczące odpowiedniego stosowania § 5 tegoż rozporządzenia przewidującego trzy stawki podatku akcyzowego, stanowi naruszenie zasad poprawnej legislacji ze względu na brak jednoznacznego określenia stawki podatkowej.

W odniesieniu do tego zarzutu Trybunał Konstytucyjny podniósł m.in., że nie można uznać, aby samo określenie trzech stawek podatkowych dla tego samego wyrobu akcyzowego stanowiło przyczynę naruszenia art. 2 Konstytucji. Trybunał uznał, że kwestionowany przepis odsyłał do stosowania poszczególnych stawek określonych w sposób wyraźny i jednoznaczny. Nie występuje zatem nieokreśloność tegoż przepisu.

Jak już wskazano, w niniejszej sprawie jeden z zarzutów dotyczy normy prawnej dekodowanej z przepisu § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1

pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., w stosunku do której Skarżąca upatruje naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, polegającego na niedopuszczalnym konstytucyjnie ograniczeniu prawa własności w następstwie przeniesienia na sprzedawcę oleju opałowego odpowiedzialności finansowej za bezprawne działania nabywcy tegoż oleju i zobowiązaniu podatnika do podejmowaniu działań (kontroli prawdziwości oświadczeń o przeznaczeniu nabytego oleju na cele opałowe) obiektywnie niemożliwych do wykonania. Drugi z zarzutów dotyczy normy zawartej w przepisach § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2 a i ust. 3 u.p.t.u.p.a. i dotyczy jej niezgodności z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji, która ma polegać na niedopuszczalnym konstytucyjnie ograniczeniu prawa własności w drodze aktu podustawowego, wydanego bez wytycznych zamieszczonych w ustawie.

W świetle powyższego nie można uznać, że w rozpoznawanej sprawie oraz w sprawie P 94/08 występuje tożsamość przedmiotu kontroli oraz zarzutów, pomimo iż w obu sprawach konfrontacji z art. 2 i art. 217 Konstytucji podlegał ten sam przepis rozporządzenia z 2002 r.

W tym zakresie brak jest zatem podstaw do umorzenia postępowania w rozpoznawanej sprawie ze względu na zaistnienie przesłanki *ne bis in idem*.

W skardze konstytucyjnej jako podstawowe wzorce kontroli wskazane zostały przepisy art. 64 ust.1 i 3 Konstytucji.

Są to jedyne, spośród wskazanych przez Skarżącą wzorców kontroli, które zostały zamieszczone w rozdziale II Konstytucji, grupującym podstawowe przepisy określające wolności i prawa podlegające ochronie za pomocą skargi konstytucyjnej.

Wynikające z art. 64 Konstytucji prawo ochrony własności i innych praw majątkowych ma charakter konstytucyjnego prawa podmiotowego.

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

Przyjęcie tezy, iż każde ograniczenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej zawsze jest niedopuszczalnym ograniczeniem prawa własności prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego prawa własności i innych praw majątkowych (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4; 11 grudnia

2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33). Prowadziłoby to do zatarcia granicy między tym, co jest ciężarem wynikającym z obowiązku konstytucyjnego, a co ograniczeniem własności podlegającym kontroli z punktu widzenia art. 64 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166). Tak daleko idąca ochrona własności i praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji, a zwłaszcza w kontekście unormowania zawartego w jej art. 84, stwarzającego konstytucyjne umocowanie do nakładania podatków i innych danin publicznych określonych w ustawie (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, *op.cit.*).

Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest bowiem powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, tj. w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Przepisy prawa podatkowego mają zatem swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego upoważniającego jednoznacznie do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, *op. cit.* i 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op.cit.*). Art. 84 Konstytucji, statuując powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, zwalnia niejako ustawodawcę od obowiązku usprawiedliwiania wprowadzenia daniny publicznej. Tym samym Konstytucja, w odniesieniu do prawa daninowego, w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106; 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151 oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166).

W dziedzinie prawa daninowego skutki nałożenia na określoną grupę podmiotów określonej daniny publicznej lub wprowadzenia zwolnienia podatkowego zasadniczo nie powinny być oceniane w kategoriach wpływu na stan majątkowy podatników (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156). Ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op.cit.*).

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

Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU Nr 8/2001, poz. 257; 6 stycznia 2009 r., sygn. SK 22/06, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1 oraz 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106).

Przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych.

Regulacje prawne podatków, stanowiąc podstawę obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych określonych w ustawie, muszą być zgodne z ograniczeniem korzystania z własności, w tym z korzystania ze środków pieniężnych podatnika i nie mogą przekraczać określonych w ustawie granic. Przepisy podatkowe nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, aby prowadziło to do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych podatnika (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105).

W szczególności nie mogą one kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałby się on instrumentem konfiskaty mienia. Pobieranie danin i opłat o charakterze publicznym nie może być zatem uznane za ingerencję w stan prawa własności, jeśli nie stanowi ukrytej formy konfiskaty mienia (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 7 czerwca 1999 r., sygn. K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153; 25 marca 2010 r., sygn. P 9/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 26).

Zakres i treść obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją, w szczególności pod kątem zachowania właściwej formy nakładania obowiązków podatkowych, w tym przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, zachowania precyzji przepisów podatkowych oraz respektowania odpowiedniej *vacatio legis*

(*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127). Zarzut naruszenia przez przepisy prawa podatkowego art. 64 Konstytucji może dotyczyć nie samej okoliczności nałożenia podatku, ale formy i sposobu nakładania powinności podatkowych. Zarzut taki pozostawałby zasadny wówczas, gdy przepisy prawa majątkowego powodujące uszczuplenie majątkowe byłyby dotknięte wadliwością w postaci uchybień w sposobie nakładania podatku (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, *op.cit.*; 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, *op.cit.*). Występuje wtedy bowiem naruszenie innej, oprócz prawa własności, wartości konstytucyjnej, jaką jest przestrzeganie hierarchii źródeł prawa.

W niniejszej sprawie, jak już wskazano, zarzut niezgodności kwestionowanych przepisów z art. 64 ust.1 i 3 Konstytucji powiązany został z naruszeniem przez te przepisy innych konstytucyjnych ograniczeń dotyczących unormowań podatkowych powodujących uszczuplenie majątkowe, wynikających z pozostałych wskazanych wzorców kontroli. Przepis art. 64 ust.1 i 3 ustawy zasadniczej może być zatem uznany za adekwatny wzorzec kontroli w niniejszej sprawie.

Pozostałe wzorce konstytucyjnej kontroli zostały przez Skarżącą wskazane jako pozostające w związku z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Jeśli chodzi o art. 2 Konstytucji, to daje on podstawę do rekonstruowania zasad o fundamentalnym znaczeniu, które nie znajdują bezpośredniego, literalnego odzwierciedlenia w tekście Konstytucji (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 31 stycznia 2005 r., sygn. P 9/04, OTK ZU nr 1/A/2005, poz. 9). Rozumienie zawartej w tym przepisie klauzuli demokratycznego państwa prawnego wraz z zasadą sprawiedliwości, godności człowieka, proporcjonalności, równości wobec prawa oraz prawa do sądu współtworzy

dorobek konstytucyjny Trybunału Konstytucyjnego, zawierający zbiór standardów rozumienia Konstytucji stanowiących wzorce kontroli. Klauzula ta ma charakter „wielopiętrowy”. Na jej treść składa się szereg zasad, które nie zostały wprawdzie *expressis verbis* ujęte w Konstytucji, ale które wynikają z istoty i aksjologii demokratycznego państwa prawnego (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 stycznia 1999 r., sygn. K 18/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 1).

Z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, iż Skarżąca dopatruje się naruszenia przez kwestionowane przepisy, wyrażonej w art. 2 Konstytucji, zasady demokratycznego państwa prawnego i wywiedzionej z niej zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Wskazuje na to odwołanie się Jej do wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 24/03 (*vide* – uzasadnienie skargi, s. 14).

Wywodzona z art. 2 Konstytucji zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, zwana także zasadą lojalności państwa względem obywateli, jest jedną z najważniejszych zasad pochodnych, wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego. Istotę zasady lojalności państwa względem obywateli da się przedstawić jako zakaz zastawiania przez przepisy prawne pułapek, formułowania obietnic bez pokrycia, bądź nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania, jako niedopuszczalność kreowania organom państwowym możliwości nadużywania swojej pozycji wobec obywatela.

Zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na wymaganiu pewności prawa a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność

działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych. Z zasady bezpieczeństwa prawnego wynika m.in. zakaz przyjmowania unormowań o zaskakującym i nieprzewidywalnym charakterze. Prawodawca nie może w sposób dowolny kształtować treści obowiązujących norm (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138; 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 8; 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156; 20 stycznia 2009 r., sygn. P 40/07, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 4).

Zgodnie z tą zasadą, uprawnienia przyznane obywatelowi przez państwo nie mogą mieć charakteru uprawnień pozornych czy też niemożliwych do realizacji ze względów prawnych lub faktycznych albo z uwagi na niejasne określenie warunków korzystania z uprawnień. Zasada ta obejmuje zakaz tworzenia prawa wprowadzającego pozorne instytucje prawne. Regulacje prawne powinny w pełni zakładać przewidywalność co do tego, w jakim stopniu ich realizacja może wpływać na ukształtowanie pozycji prawnej jednostki w poszczególnych sytuacjach prawnych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97; 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 43/A/2011, poz. 5; 10 stycznia 2012 r., sygn. P 19/10, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 2).

Z kolei art. 217 Konstytucji wyraża zasadę władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w polu jego władzy – w celu sfinansowania zadań państwa. Jednocześnie w przepisie tym została ustanowiona zasada wyłączności ustawy w prawie podatkowym i określona materia, która może być uregulowana wyłącznie w drodze ustawy (*vide* - *Konstytucja Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 r.*, pod red. J. Bocia, Wrocław 1998 r., s. 319).

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. 96 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).

Podstawowe akty prawne mogą 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. 65; 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).

Przyjęcie zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego oznacza, że przypadki, w których w ustawach podatkowych zamieszczane są upoważnienia do wydawania aktów podstawowych 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).

Obowiązywanie zasady wyłączności ustawowej dla wyznaczania wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego wywieść można również z konstytucyjnej zasady państwa prawnego. Z tą ostatnią zasadą łączy się bowiem wymóg, ażeby prawa i obowiązki jednostki, a w szczególności prawa i obowiązki jednostki wobec państwa, do których zaliczają się również obowiązki podatkowe, były regulowane ustawą (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r. sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13).

W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, 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).

Kolejnym wzorcem kontroli wskazanym przez Skarżącą jest art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Kontrola zgodności upoważnienia ustawowego do wydania rozporządzenia z art. 92 ust. 1 zdaniem drugim Konstytucji ogranicza się do badania, czy w ustawie zawarto w ogóle jakieś wytyczne oraz czy sposób zredagowania wytycznych pozostaje w zgodzie z ogólnymi zasadami wyłączności ustawy i jest adekwatny do specyfiki regulowanej materii (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 26 października 1999 r., sygn. K 12/99, *op.cit.*; 26 lipca 2004 r., sygn. U 16/02, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 70 oraz 31 marca 2009 r., sygn. K 28/08, OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 28).

W art. 92 Konstytucji nie zostało zdefiniowane pojęcie wytycznych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 lutego 2010 r., sygn. K 15/09, OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 11). Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie przyjął, iż „wytyczne” to wskazania zawarte w ustawie dotyczące materialnego kształtu regulacji, która ma być zawarta w rozporządzeniu. Wytyczne mają mieć charakter merytoryczny. Wytyczne dotyczące treści aktu wykonawczego mogą mieć charakter „negatywny”, tzn. ze wszystkich wchodzących w rachubę rozstrzygnięć podmiotu wydającego rozporządzenie wyklucza się te, których ustawodawca sobie nie życzy, jak i charakter pozytywny (np. wskazując kryteria, którymi powinien kierować się organ wydający rozporządzenie, normując przekazany mu zakres spraw). Ustawa musi zawierać pewne wskazania wyznaczające treści, które mają być zawarte w rozporządzeniu albo eliminujące pewne treści (kierunki rozwiązań) [*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 31 marca 2009 r., sygn. K 28/08, *op. cit.*; 16 lipca 2009 r., sygn. K 36/08, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 111 i 11 lutego 2010 r., sygn. K 15/09, OTK ZU nr 2/A/2010, poz.11].

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

Minimum treściowe wytycznych nie ma przy tym charakteru stałego i jest wyznaczane *a casu ad casum*, stosownie do regulowanej materii i jej związku

z sytuacją obywatela. Sposób formułowania wytycznych, zakres ich szczegółowości oraz zawarte w nich treści są w zasadzie sprawą ustawodawcy (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 czerwca 2008 r., sygn. P 23/07, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 82).

Rozporządzenie – jako wydane na podstawie ściśle określonego upoważnienia ustawowego – nie może uzupełniać ani modyfikować upoważnienia do jego wydania. Odstępstwa od treści upoważnienia nie mogą być usprawiedliwione względami praktycznymi ani potrzebami związanymi z rozstrzygnięciem konkretnych problemów prawnych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 31 maja 2010 r., sygn. U 4/09, OTK ZU nr 4/A/2010, poz. 36). Nie można w drodze rozporządzenia wykonywać tego, co nie zostało uregulowane w ustawie. Przepisy aktu wykonawczego muszą pozostawać w związku merytorycznym i funkcjonalnym z rozwiązaniami ustawowymi (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 lipca 2007 r., sygn. U 7/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 76). Rozporządzenie jako akt wykonawczy nie może też uchylać ani zmieniać przepisów obowiązujących ustaw ani nawet wkraczać w te dziedziny, które zostały unormowane w innych ustawach (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 czerwca 2001 r., sygn. U 6/00, OTK ZU nr 5/2001, poz. 122).

Wzajemne relacje pomiędzy ustawą a rozporządzeniem oparte są na założeniu, że akt wykonawczy konkretyzuje przepisy ustawy. Rozporządzenie może być wydane tylko w zakresie określonym w upoważnieniu, w jego granicach i w celu wykonania ustawy. Powinno być zgodne z normami konstytucyjnymi, a także wszystkimi obowiązującymi ustawami (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 marca 2007 r., sygn. U 1/07, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 29).

W kontekście wskazanych przez Skarżącą wzorców kontroli podnieść należy, że nie każdy przepis Konstytucji może być wzorcem kontroli w postępowaniu wszczętym na podstawie skargi konstytucyjnej. Zakres wzorców

w tym postępowaniu ogranicza się do przepisów statuujących wolności lub prawa lub określających obowiązki, a zatem *będących podstawą normy prawnej adresowanej do obywatela, kształtującej jego sytuację prawną i dającej mu możliwość wyboru zachowania* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 stycznia 2004 r., sygn. SK 10/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 2). Właściwego wzorca kontroli w postępowaniu skargowym nie stanowią też normy ogólne określające zasady ustrojowe i normy adresowane do ustawodawcy, narzucające mu pewien sposób regulowania dziedzin życia.

Art. 217 Konstytucji, określający zakres tzw. władztwa podatkowego i zasady jego urzeczywistniania przez państwo, nie gwarantuje wprost obywatelom czy innym podmiotom prawnym określonej wolności bądź prawa konstytucyjnego, którego ochrona przed naruszeniem mogłaby stanowić samoistny przedmiot skargi konstytucyjnej, odpowiadającej wymogom sformułowanym w art. 79 ust. 1 Konstytucji.

Jeśli chodzi o art. 92 ust. 1 Konstytucji, to unormowanie zawarte w tym przepisie adresowane jest zasadniczo do prawodawcy wydającego rozporządzenie wykonawcze i określa warunki wydawania tego typu rozporządzeń. Przepis ten nie gwarantuje obywatelom ani innym podmiotom konstytucyjnego prawa podmiotowego czy konstytucyjnej wolności.

Przepisy art. 2, art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji nie mogą być więc podstawą nałożenia konstytucyjnych obowiązków, a co za tym idzie stanowić bezpośredniego punktu odniesienia dla dokonywania kontroli konstytucyjności przepisów, kwestionowanych w trybie postępowania inicjowanego wniesieniem skargi konstytucyjnej. W postępowaniu tym przedmiotem oceny zgodności z ustawą zasadniczą jest przepis ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach, prawach lub obowiązkach strony skarżącej, określonych wprost w Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153).

W niniejszej sprawie brak jest zatem możliwości rozpatrywania bezpośrednich relacji prawnych między treścią § 6 ust. 5 pkt 1, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 rozporządzenia z 2002 r. w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 u.p.t.u.p.a. a treścią art. 2, art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji, w trybie zainicjowanym wniesieniem przez Skarżącą skargi konstytucyjnej, tj. w trybie konkretnej kontroli konstytucyjności.

Natomiast dopuszczalna wydaje się ocena zgodności zaskarżonych przepisów z wzorcami z art. 2, art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji, ale jako pozostającymi w związku z podstawowym wzorcem kontroli, jakim w niniejszej sprawie jest art. 64 ust.1 i 3 ustawy zasadniczej – w kontekście ewentualnego naruszenia przez kwestionowane regulacje konstytucyjnych ograniczeń dotyczących unormowań prawa podatkowego w postaci formy i sposobu nakładania powinności podatkowych, nakazu uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, zakazu nieproporcjonalnego ograniczania swobody korzystania przez podatnika ze środków majątkowych oraz zakazu tworzenia pozornych instytucji prawnych.

Zarzuty Skarżącej dotyczące niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów, jak również wspierające je argumenty Rzecznika Praw Obywatelskich, należy uznać za nieuzasadnione.

Ocena zgodności kwestionowanych przepisów z Konstytucją wymaga odniesienia się w szerszym kontekście do unormowań dotyczących obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym oraz zwolnienia z tegoż obowiązku w przypadku sprzedaży olejów opałowych na cele opałowe, obowiązujących w okresie, którego dotyczy skarga konstytucyjna.

W art. 37 ust. 1 u.p.t.u.p.a. zostały określone stawki akcyzowe dla wyrobów akcyzowych w stosunku do ceny sprzedaży u podatników dokonujących czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą na terytorium

Rzeczypospolitej Polskiej, a u importerów do podstawy określonej w art. 36 ust. 2–2c tej ustawy, tj. u podatników dokonujących czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i dla importerów. Zgodnie z art. 37 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u.p.a., w brzmieniu tego przepisu obowiązującym od dnia 1 października 2002 r., stawka akcyzowa dla paliw do silników określona została w wysokości 80% w stosunku do ceny sprzedaży u producenta i 400% w stosunku do wartości celnej powiększonej o cło w odniesieniu do paliw importowanych.

W rozporządzeniu z 2002 r. Minister Finansów obniżył stawki podatku akcyzowego (akcyzy) określone w art. 37 ust. 1 u.p.t.u.p.a., zwolnił niektóre wyroby od akcyzy oraz zwolnił niektóre grupy podatników z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym.

W § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2002 r. wprowadzony został obowiązek oznaczenia wyrobów wymienionych w poz. 12 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia z 2002 r., tj. olejów opałowych, z których 50% lub więcej objętościowo destyluje przy 350° C, oraz wyrobów wymienionych w poz. 14 pkt 3 lit. b) i lit. c) tiret pierwsze załącznika nr 3 do rozporządzenia, nieusuwalnym znacznikiem i zabarwienia barwnikiem na czerwono, w sposób określony w ust. 4 tegoż paragrafu.

Zgodnie z § 5 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., w przypadku, gdy wyroby określone w § 4 ust. 1 nie były prawidłowo oznaczone lub nie były zabarwione na czerwono, lub były przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniały warunków wskazanych w § 4 ust. 4, dla wyrobów wymienionych w poz. 12 załącznika nr 1 do rozporządzenia z 2002 r. miały zastosowanie stawki podatku akcyzowego określone w poz. 11 pkt 5 tego załącznika.

W § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. przewidziane zostało zwolnienie z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym podatników będących sprzedawcami wyrobów akcyzowych, z wyjątkiem podmiotów sprzedających wyroby określone w § 4 i 5, dla celów innych niż opałowe, przy

czym za sprzedaż dla celów innych niż opałowe uważało się również sprzedaż tych wyrobów na stacjach paliw przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych.

Ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. korzystali zatem sprzedawcy olejów opałowych, które:

- są olejami, o których mowa w poz. 12 lit. a załącznika nr 1 do tegoż rozporządzenia, tj. z których 50% lub więcej objętościowo destyluje przy 350° C,
- są prawidłowo oznaczone nieusuwalnym znacznikiem i zabarwione barwnikiem na czerwono, w sposób określony w § 4 ust. 4 rozporządzenia,
- są przeznaczone na cele opałowe,
- nie są sprzedawane na stacjach paliw przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych.

W świetle wymienionych regulacji, zwolnienie z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym dotyczyło jedynie olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe.

Zgodnie z § 6 ust. 1 rozporządzenia z 2002 r. podatnik dokonujący sprzedaży wyrobów określonych § 4 ust. 1 tegoż rozporządzenia miał obowiązek uzyskania od ich nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów. Podatnik dokonujący sprzedaży oleju opałowego osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej, obowiązany był zatem do uzyskania od nabywcy oświadczenia stwierdzającego, że nabywany olej jest przeznaczony 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 był obowiązany wpisać na oświadczeniu numer i datę wystawienia dokumentu, potwierdzającego tę sprzedaż (§ 6 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z 2002 r.).

W § 6 ust. 2 wymienionego rozporządzenia zostały określone niezbędne informacje, jakie powinny zostać zawarte w oświadczeniu nabywcy oleju opałowego będącego osobą fizyczną, nieprowadzącą działalności gospodarczej.

Zgodnie z § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., w przypadku niezłożenia oświadczeń, o których mowa w ust. 1 - 3 tegoż paragrafu, odpowiednie zastosowanie miały przepisy § 5 tegoż rozporządzenia.

W razie niezłożenia oświadczenia o przeznaczeniu nabytego oleju na cele opałowe, do sprzedaży tegoż oleju miały zatem zastosowanie stawki podatku akcyzowego, określone w poz. 11 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia z 2002 r., czyli w takiej wysokości jak dla olejów napędowych oraz olejów średnich pozostałych, gdzie indziej niesklasyfikowanych. Stawki te wynosiły - w zależności od zawartości siarki - 1129 zł/1000 l, zaś dla olejów o zawartości siarki powyżej 0,005% do 0,035% 1051 zł/1000 l, przy zawartości siarki do 0,005% włącznie 1003 zł/1000 l.

Regulacja z § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. przewidywała tym samym, że w razie niez uzyskania przez sprzedającego olej opałowy oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu nabywanego wyrobu, do oleju opałowego stosuje się stawkę akcyzy przewidzianą dla olejów napędowych. Jak już wskazano, ta stawka mogła maksymalnie wynosić 1.129 zł/1000 l oleju.

W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że przepis § 6 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z 2002 r. miał zastosowanie do wszystkich podatników sprzedających wyroby określone w § 4 ust. 1 tegoż rozporządzenia, zarówno chcących skorzystać ze zwolnienia z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym, jak i chcących skorzystać z obniżonej stawki podatkowej. W przepisie tym mowa jest bowiem o sprzedawcy tych wyrobów, którym jest zarówno podatnik korzystający ze zwolnienia podatkowego, jak i obniżenia stawki podatku. W przypadku sprzedaży osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej wymóg uzyskania oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe dotyczy zatem obydwu wymienionych grup podatników. Przewidziane w § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. konsekwencje niezłożenia przez nabywcę oświadczenia o przeznaczeniu oleju na cele opałowe obejmują tym samym sprzedawców oleju

opałowego korzystających ze zwolnienia z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym, jak i z obniżonej stawki podatkowej (*vide* – wyroki NSA z dnia: 16 listopada 2010 r., sygn. I FSK 1340/10, LEX nr 744162; 28 stycznia 2011 r., sygn. I FSK 1456/10, LEX nr 951763). W orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowany jest też pogląd, zgodnie z którym na równi z brakiem oświadczenia, o którym mowa w § 6 ust. 1 - 3 rozporządzenia z 2002 r., należy traktować oświadczenie zawierające fikcyjne dane personalne. Dla zastosowania podstawowej stawki podatkowej w podatku akcyzowym wystarczy zaś udowodnienie przez organy podatkowe niezgodności wymienionego oświadczenia ze stanem rzeczywistym.

Uzasadniając ten pogląd wskazuje się, że w § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. mowa jest o niezłożeniu oświadczeń określonych w ust. 1- 3. Nie chodzi zatem o jakiegokolwiek oświadczenia, lecz o oświadczenia umożliwiające zidentyfikowanie nabywcy. Celem wprowadzenia obowiązku uzyskiwania oświadczeń, zawierających dane określone w przytaczanym wcześniej § 6 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z 2002 r., było umożliwienie kontroli 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 stwierdzić, czy olej opałowy został faktycznie wykorzystany na cele opałowe. Przyjęcie przez sprzedawcę oświadczeń zawierających nieprawdziwe dane nabywcy oleju opałowego jest równoznaczne z jego brakiem. Oświadczeniem, o którym mowa w § 6 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z 2002 r., jest wyłącznie oświadczenie zawierające dane zgodne ze stanem rzeczywistym lub zawierające nieistotne wady. Za nieistotną wadę nie można uznać fikcyjnych danych nabywcy, gdyż uniemożliwiają one jego identyfikację. Z punktu widzenia prawa podatkowego podmiotem istniejącym jest podmiot dający się zidentyfikować, to jest taki, którego dane są zgodne z rzeczywistością (*vide* – wyroki NSA z dnia:

25 kwietnia 2007 r., sygn. I FSK 719/06, POP z 2008 r., nr 1, poz. 11; 1 kwietnia 2008 r., sygn. I FSK 1485/07, LEX nr 468699; 23 listopada 2010 r., sygn. I FSK 1330/10, LEX nr 787102; 28 stycznia 2011 r., sygn. I FSK 1456/10, LEX nr 951763). W sytuacji, gdy oświadczenie, o którym mowa w § 6 ust. 1 rozporządzenia z 2002 r. pochodzi od podmiotu, który faktycznie nie prowadzi żadnej działalności gospodarczej, a więc którego byt ma charakter czysto formalny związany z wystawianiem oświadczeń o nabyciu oleju opałowego na cele opałowe, to tym samym jest to podmiot prowadzący fikcyjną działalność i którego oświadczenia nie mogą korzystać z przymiotu prawdziwości pod względem materialnym. Tak złożone oświadczenia nie odnoszą się bowiem do faktycznie prowadzonej przez ten podmiot działalności gospodarczej (*vide* – wyrok NSA z dnia 13 października 2010 r., sygn. I GSK 949/09, LEX nr 744894).

W odniesieniu do regulacji z § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., przedmiotem kontroli konstytucyjnej w niniejszej sprawie jest dekodowana z tychże przepisów norma, zgodnie z którą sprzedawca oleju opałowego, który uzyskał od nabywcy oświadczenie o przeznaczeniu oleju na cele opałowe, zawierające nieprawdziwe dane, pozbawiony jest prawa do zwolnienia z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym od sprzedaży tego oleju na cele opałowe i obowiązany jest uiścić z tego tytułu podatek akcyzowy, z zastosowaniem stawek w wysokości przewidzianej dla olejów silnikowych.

Jak wskazano we wcześniejszej części stanowiska, zarzut niezgodności z Konstytucją dotyczy ograniczenia prawa własności, poprzez przeniesienie na sprzedawcę odpowiedzialności podatkowej za nierzetelne działania nabywcy oleju opałowego polegające na podaniu nieprawdziwych danych w oświadczeniu o przeznaczeniu nabytego oleju na cele opałowe, w sytuacji gdy sprzedawca nie ma uprawnień pozwalających na realne skontrolowanie zgodności tych danych z rzeczywistością.

Kwestionowana regulacja istotnie prowadzi do pozbawienia podatnika prawa do zwolnienia z obowiązku podatkowego w akcyzie – na skutek niezachowania warunku określonego w § 6 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z 2002 r., od którego uzależnione zostało to zwolnienie. W sytuacji, gdy warunek ten nie został spełniony, sprzedawca obowiązany jest bowiem zapłacić podatek akcyzowy od sprzedaży w wysokości takiej, jak przy sprzedaży olejów napędowych. Na sprzedającego spadają zatem skutki prawne wynikające z nierzetelności nabywcy oleju opałowego, w zakresie w jakim kształtuje to jego obowiązek podatkowy. Na sprzedawcę przenoszone jest więc w pewnej części ryzyko związane z zachowaniem nabywcy oleju opałowego (podaniem prawdziwych danych w oświadczeniu), od którego zależy uzyskanie przez sprzedawcę zwolnienia od podatku akcyzowego, a na które sprzedający nie ma wpływu.

Nie przesądza to jednak o niezgodności zaskarżonej regulacji z Konstytucją.

Zauważyć należy, 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 (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103 oraz wskazane tam orzecznictwo). Kwestia politycznej lub ekonomicznej zasadności (celowości) przyjętych w tym zakresie rozwiązań pozostaje w zasadzie poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr

1/A/2002, poz. 6). Ustawodawca nie ma przy tym konstytucyjnego obowiązku wprowadzania regulacji dotyczącej ulg i zwolnień podatkowych. Ustawodawca może swobodnie decydować o ulgach i zwolnieniach podatkowych, ponieważ o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47). Wydaje się, że w zakresie dotyczącym wprowadzenia w akcie wykonawczym regulacji zawierających rozwinięcie unormowań ustawowych dotyczących zwolnień i ulg podatkowych, normodawcy również przysługuje pewna swoboda regulacyjna, oczywiście o ile przyjęte rozwiązania mieszczą się w granicach upoważnienia ustawowego i nie naruszają konstytucyjnych zasad, w oparciu o które zostały sformułowane formalne i materialne ograniczenia dotyczące przepisów podatkowych.

Oceniając zasadność zarzutów dotyczących przepisów z § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. wskazać należy, że zwolnienie z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym (podobnie, jak obniżenie stawek akcyzy) 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.

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 z obniżenia w rozporządzeniu z 2002 r. stawek podatku akcyzowego na olej opałowy (§ 2) oraz wprowadzenia zwolnienia ze zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym m.in. podatników będących sprzedawcami oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe (§ 12 ust. 1 pkt 1), w wyniku czego ceny sprzedaży tego oleju były znacznie niższe niż ceny sprzedaży oleju napędowego

i innych paliw silnikowych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 września 2010 r., sygn. P 94/08, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67).

Rozwiązaniem służącym kontroli faktycznego wykorzystania oleju opałowego sprzedawanego z przeznaczeniem na cele opałowe było wprowadzenie wspomnianego już obowiązku oznaczenia tego wyrobu nieusuwalnym znacznikiem i zabarwieniem barwnikiem na czerwono (§ 4 rozporządzenia z 2002 r.) oraz wymogu uzyskiwania od nabywców oleju oświadczeń o jego przeznaczeniu (§ 6 ust. 1 - 3 rozporządzenia z 2002 r.).

Analiza zaskarżonej regulacji wskazuje, że jej celem 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. Ponownie podkreślić należy, że dane zawarte w oświadczeniu, o którym mowa w § 6 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z 2002 r., umożliwiły organom podatkowym skuteczną kontrolę faktycznego sposobu wykorzystania oleju opałowego, a tym samym weryfikację zasadności zwolnienia z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym. W razie niespełnienia warunku, o którym mowa w § 6 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z 2002 r., sprzedawca musiał bowiem uiścić podatek akcyzowy w wysokości takiej, jak przy sprzedaży olejów silnikowych. Kwestionowana regulacja, wyłączając możliwość zastosowania zwolnienia podatkowego, miała na celu doprowadzenie do prawidłowej realizacji obowiązku podatkowego.

Przyjęte rozwiązanie wydaje się być przy tym potwierdzone przez logiczny i znajdujący potwierdzenie w zasadach doświadczenia życiowego związek między rzetelnością danych zawartych w oświadczeniach o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe, a uzasadnionym

korzystaniem przez podatników ze zwolnień podatkowych przy obrocie olejami opałowymi.

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

Zwolnienie z podatku akcyzowego przy sprzedaży oleju na cele opałowe miało charakter rozwiązania o charakterze preferencyjnym, dopuszczalnym jedynie pod określonymi warunkami. Niespełnienie tych warunków powodowało utratę owych preferencji i obowiązek zapłaty podatku akcyzowego na ogólnych zasadach przewidzianych w ustawie, tj. przy zastosowaniu podwyższonych stawek podatkowych, przewidzianych dla olejów przeznaczonych na cele napędowe.

Przyjęta w kwestionowanych przepisach konstrukcja prowadząca do opodatkowania oleju opałowego, w sytuacji niespełnienia warunków określonych w § 6 ust. 1-3 rozporządzenia z 2002 r., pełniła funkcję restytutywną oraz prewencyjną. Nie są w niej kreowane żadne specjalne (właściwe tylko dla przewidzianej w niej sytuacji) stawki podatkowe ani też dodatkowe zobowiązania podatkowe - wykraczające poza uregulowania ustawowe. Wynikający z kwestionowanej regulacji nakaz uiszczenia podatku akcyzowego nie jest więc sankcją, lecz 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.

Utrata prawa do zastosowania zwolnienia podatkowego z uwagi na niezachowanie warunków do jego zastosowania i związany z tym ustawowy

obowiązek uiszczenia podatku akcyzowego nie ma więc charakteru sankcji podatkowej.

Skutek podatkowy zastosowania kwestionowanej regulacji należy zatem rozpatrywać w kategoriach utraty możliwości skorzystania z dobrodziejstwa zwolnienia podatkowego, nie zaś nałożenia sankcji podatkowej.

Przyjęte w kwestionowanej regulacji rozwiązanie nie może być zatem uznane za nieracjonalną, arbitralną i nieproporcjonalną ingerencję w prawa majątkowe podatnika, gdyż dobro chronione, jakim jest rzetelność obrotu olejami opałowymi pozostaje dobrem oczywiście wyższym, aniżeli dobro poświęcane, a więc możliwość zwolnienia podatkowego przy sprzedaży oleju opałowego bez zachowania wymogu uzyskania oświadczenia o przeznaczeniu tego oleju na cele opałowe zawierającego prawdziwe dane dotyczące nabywcy.

Jeśli chodzi o kwestię obciążenia, w sytuacji przewidzianej w § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., obowiązkiem zapłaty podatku akcyzowego od oleju opałowego jego sprzedawcy, pomimo iż to nabywca uzyskał korzyść majątkową nabywając olej opałowy po niższej cenie zauważyć należy, że odpowiedzialność podatkowa sprzedawcy w istocie jest związana z przyjętymi w ustawie rozwiązaniami dotyczącymi konstrukcji podatku akcyzowego i podmiotów zobowiązanych do jego uiszczenia.

Podatek akcyzowy dotyczy opodatkowania poszczególnych towarów i usług, tj. takich, które zostały zaliczone do wyrobów akcyzowych. Podatek akcyzowy jest nakładany na wystawcę lub sprzedawcę, a następnie jest przez nich przerzucany na konsumenta w drodze podwyższenia ceny sprzedawanych towarów lub usług. Polega na mechanizmie przerzucania ciężaru tej daniny na nabywcę finalnego towaru, co powoduje, że osoba wskazana odpowiednim przepisem jako podatnik i uiszczająca go na rzecz Skarbu Państwa nie ponosi ekonomicznie jego ciężaru (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13). Podatek akcyzowy zakłada pewnego rodzaju odpowiedzialność podatkową „łańcucha”

podmiotów, która to konstrukcja podatku jest niewątpliwie korzystna dla budżetu państwa.

Zgodnie z art. 35 ust. 1 u.p.t.u.p.a., obowiązek podatkowy w zakresie akcyzy, z zastrzeżeniem art. 37 ust. 7, ciążył na:

- 1) producencie wyrobów akcyzowych,
- 2) importerze wyrobów akcyzowych,
- 3) sprzedawcy wyrobów akcyzowych,
- 4) podmiocie świadczącym usługi w zakresie wyrobów akcyzowych,
- 5) nabywcy wyrobów akcyzowych, od których nie pobrano podatku akcyzowego lub pobrano w kwocie niższej niż należna,
- 6) podmiocie posiadającym importowany wyrób akcyzowy, od którego nie pobrano podatku akcyzowego lub pobrano w kwocie niższej niż należna,
- 7) podmiocie, u którego stwierdzono nadmierne ubytki lub zawinione niedobory wyrobów akcyzowych, wymienionych w załączniku nr 6 poz. 13-15 i 17,
- 8) podmiocie zużywającym spirytus własnej produkcji lub nabyty po cenach niezawierających najwyższej stawki podatku akcyzowego.

Redakcja przepisu 35 ust. 1 u.p.t.u.p.a. wskazuje, że celem ustawodawcy nie było obciążenie podatkiem akcyzowym podmiotów w kolejności w nim wymienionej, lecz zobowiązanie każdego z tych podmiotów w tym samym stopniu do zapłaty tego podatku, przy zachowaniu zasady, że podatek akcyzowy jest podatkiem jednofazowym. Nie oznacza to jednak dowolności organów podatkowych w dochodzeniu zapłaty podatku akcyzowego od wymienionych w tym przepisie podmiotów. Organ podatkowy, w razie stwierdzenia, że podatek akcyzowy nie został zapłacony na poszczególnych fazach obrotu wyrobem akcyzowym, powinien dochodzić tej należności budżetowej od tego podatnika, co do którego wiadomym mu bezspornie, że nie wykonał ciążącego na nim obowiązku podatkowego w akcyzie w najwcześniejszej z faz tegoż obrotu. Przepis art. 35 ust. 1 u.p.t.u.p.a. nie wprowadza solidarnej

odpowiedzialności wymienionych w nim podatników z tytułu niedobranego podatku akcyzowego, co pozwalałoby organowi podatkowemu, jako wierzycielowi, dochodzić tej należności w dowolnej kolejności od każdego z tych podmiotów (*vide* – wyroki NSA z dnia: 1 października 2009 r., sygn. I FSK 900/08, LEX nr 537060 i 14 kwietnia 2010 r., sygn. I GSK 769/09, LEX nr 594596).

System opodatkowania podatkiem akcyzowym zakłada 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).

Wymienienie wśród podmiotów, na których ciążył obowiązek podatkowy w zakresie akcyzy, zarówno producentów wyrobów akcyzowych jak i sprzedawców wyrobów akcyzowych a także nabywców wyrobów akcyzowych, z zastrzeżeniem w przypadku tej ostatniej grupy podatników, że dotyczy to wyrobów akcyzowych, od których nie pobrano podatku akcyzowego lub pobrano w kwocie niższej niż należna, wskazuje na zamiar ustawodawcy, którym było zapewnienie możliwości jak najszerszego i skutecznego pobierania tej daniny publicznej. Ustawodawca, wprowadzając w art. 35 ust. 1 u.p.t.u.p.a. obowiązek podatkowy w zakresie akcyzy m.in. w stosunku do sprzedawców wyrobów akcyzowych, nie wykluczał, w przeciwieństwie do nabywców wyrobów akcyzowych, sytuacji naruszenia zasady jednofazowości tej daniny publicznej, pozostawiając rozstrzygnięcie tej kwestii fakultatywnym aktom wykonawczym ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Zgodnie z art. 38 ust. 2 pkt 2a tej ustawy, minister ten w drodze rozporządzenia mógł zwolnić niektóre grupy podatników z obowiązku podatkowego, których obciążenie mogłoby prowadzić m.in. do podwójnego opodatkowania wyrobu

podatkiem akcyzowym i uczynił to w rozporządzeniach: z dnia 19 grudnia 2001r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 148, poz. 1655) oraz z 2002 r. w odniesieniu do sprzedawców wyrobów akcyzowych, z wyjątkami wynikającymi odpowiednio, z § 14 ust. 1 i § 12 ust. 1 tychże rozporządzeń. Nie oznacza to jednak, że sprzedawcy wyrobów akcyzowych, do których odnosiły się te wyjątki, byli podatnikami podatku akcyzowego w dalszej kolejności, po producencie wyrobów akcyzowych lub ich importerze (*vide* – wyroki NSA z dnia: 18 października 2007 r., sygn. I FSK 1363/06, LEX nr 368109 oraz 31 maja 2010 r., sygn. I GSK 760/09, LEX nr 585928).

Jak już wskazano, art. 35 ust. 1 pkt 5 i 6 u.p.t.u.p.a. nakładał obowiązek podatkowy również na nabywców wyrobów akcyzowych, przy czym powstanie tego obowiązku uzależnione było od zaistnienia konkretnej sytuacji faktycznej, tj. niepobrania podatku akcyzowego (lub pobrania go w wysokości niższej niż należna) we wcześniejszym etapie obrotu. Dla podatników nabywających olej opałowy obowiązek podatkowy w zakresie akcyzy powstawał z dniem nabycia i przeznaczenia ich następnie na cele inne niż opałowe, a jeżeli dnia tego nie można ustalić - z dniem stwierdzenia przez upoważniony organ, że posiadane wyroby nie są przeznaczone na cele opałowe. Obowiązek ten dla sprzedawców oleju opałowego powstawał z chwilą sprzedaży tego oleju na cele inne niż opałowe (art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. a u.p.t.u.p.a.).

Z regulacji ustawowych wynika zatem obowiązek podatkowy w akcyzie, ciążący na sprzedawcy oleju opałowego, gdyż powstał on we wcześniejszej fazie obrotu tymże paliwem.

Dodać należy, że nałożenie na sprzedawcę obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym, w przypadku sprzedaży oleju opałowego z przeznaczeniem na inne cele niż opałowy, następowało na podstawie przepisu ustawy. Kwestia ta zostanie omówiona w dalszej części niniejszego stanowiska.

W odniesieniu do zarzutu, że obowiązkiem podatkowym powinni być obciążeni nabywcy oleju opałowego (korzystający z niższej ceny z racji

zwolnienia nabytego oleju z akcyzy) zauważyć należy, że prowadziłoby to do podwójnego opodatkowania wyrobów akcyzowych. Ponownie przy tym podkreślić należy, że przepisy u.p.t.u.p.a. nie statuują odpowiedzialności podatkowej nabywców i sprzedawców wyrobów akcyzowych na zasadzie odpowiedzialności solidarnej lub zastępczej.

Podnieść ponadto należy, że, przy przyjętej w ustawie konstrukcji podatku akcyzowego, podmiot nabywający olej opałowy od producenta ponosi ciężar akcyzy (wliczony w cenę), jednakże odsprzedając olej kolejnemu nabywcy przenosi na niego tenże podatek wliczając go w cenę sprzedaży. Nie dochodzi zatem do poniesienia dwukrotnie ciężaru podatku akcyzowego przez sprzedawcę oleju opałowego.

Nie można też uznać, że kwestionowana regulacja uniemożliwiła podatnikom realizację prawa do zwolnienia podatkowego, nadając temu uprawnieniu charakter pozorny – naruszając w ten sposób konstytucyjną zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

W art. 35a u.p.t.u.p.a. upoważniono sprzedawcę do żądania dokumentu tożsamości od nabywcy oleju przeznaczonego na cele opałowe. Zgodnie z tym przepisem, sprzedawca wyrobów akcyzowych wymienionych w poz. 1, 13, 14, 19 i 21 załącznika nr 6 do ustawy, mógł żądać od nabywcy okazania dowodu tożsamości lub innego dokumentu identyfikującego nabywcę, w przypadku gdy przepisy nakładają na nabywcę obowiązek złożenia oświadczenia o przeznaczeniu tych wyrobów. Sprzedawca oleju opałowego zbywanego z przeznaczeniem na cele opałowe (korzystający z tego tytułu ze zwolnienia podatkowego) był zatem ustawowo upoważniony do żądania od nabywcy okazania stosownego dokumentu identyfikującego nabywcę, a tym samym skontrolowania – w tym zakresie – prawdziwości danych podanych przez nabywcę w oświadczeniu, o którym mowa w § 6 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z 2002 r.

Kwestia skuteczności rozwiązania przewidzianego w art. 35a u.p.t.u.p.a. dla zapewnienia sprzedawcom olejów opałowych realnej możliwości kontroli rzetelności danych podawanych w oświadczeniu przez nabywcę oleju opałowego – wykracza poza zakres kontroli w niniejszej sprawie. Przepis art. 35a u.p.t.u.p.a. nie jest bowiem przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie, na co wskazuje *petitum* i uzasadnienie skargi konstytucyjnej. Równocześnie zaś w kompetencji Trybunału Konstytucyjnego nie mieści się kontrolowanie trafności i celowości rozwiązań przyjętych przez ustawodawcę. Do kompetencji ustawodawcy należy bowiem stanowienie prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym oraz przyjmowanie takich rozwiązań prawnych, które w jego ocenie będą najlepiej służyły realizacji tych celów. Brak jest podstaw do uznania niezgodności z Konstytucją poszczególnych rozwiązań dotyczących prawa daninowego, gdy ustawodawca wybrał jeden z możliwych wariantów uregulowania danej kwestii podatkowej, nawet w razie wątpliwości czy wybrał wariant lepszy (*vide* – W.Sokolewicz [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz.* pod. red. L. Garlickiego, tom III, Warszawa 2003 r., uwagi do art. 84, s. 3).

Niezależnie od powyższego zauważyć należy, że w sprawie, na tle której została skierowana skarga konstytucyjna, w toku postępowania podatkowego organy podatkowe obu instancji ustaliły m.in., że pracownicy Skarżącej nie sprawdzali dowodów tożsamości nabywców oleju opałowego, a tym samym Skarżąca nie korzystała z uprawnień, o których mowa w art. 35a u.p.t.u.p.a.

Ustalenia dotyczące tej okoliczności zostały uznane w powołanych orzeczeniach WSA w W z dnia stycznia i stycznia 2007 r., jak i w wyroku NSA z dnia kwietnia 2011 r., który stanowi podstawę rozpatrywanej skargi konstytucyjnej.

Dodatkowo wskazać należy, że przy sprzedaży oleju opałowego korzystanie przez sprzedawców ze zwolnienia z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym – nie miało charakteru obligatoryjnego.

Jak zasadnie podniósł Minister Finansów w piśmie skierowanym do Trybunału Konstytucyjnego, sprzedawcy oleju opałowego mieli autonomię w wyborze, czy sprzedawać tenże olej z zastosowaniem zwolnienia podatkowego (a więc po niższej cenie), co wiązało się z obowiązkiem uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabytego oleju na cele opałowe i koniecznością weryfikowania jego danych w trybie przewidzianym w art. 35a u.p.t.u.p.a., czy też sprzedawać olej opałowy z zastosowaniem stawek akcyzy jak dla oleju napędowego.

W tym pierwszym przypadku sprzedawca musiał liczyć się z ewentualnymi konsekwencjami podatkowymi (obowiązkiem zapłaty podatku akcyzowego od sprzedanego oleju opałowego) w razie niezłożenia oświadczenia czy też nieprawdziwości danych zawartych w oświadczeniu, lecz uzyskiwał większe korzyści ekonomiczne.

W drugim przypadku sprzedawca musiał liczyć się z uzyskaniem mniejszych korzyści ekonomicznych, lecz równocześnie mógł odzyskać podatek akcyzowy, jaki uiszczył przy zakupie oleju opałowego w jego cenie. Zgodnie bowiem z § 14 ust. 2 rozporządzenia z 2002 r., podatnicy sprzedający wyroby określone w § 4 i 5 tegoż rozporządzenia na cele inne niż opałowe mogli obniżyć należny podatek akcyzowy o podatek akcyzowy zawarty w cenie ich zakupu.

Podnieść też należy, że w prawie podatkowym elementy obiektywne (przedmiotowe) dominują nad stroną subiektywną (podmiotową) np. dobrą wiarą lub zawinieniem. Obowiązek podatkowy ciąży bowiem na podatnikach niezależnie od ich wiedzy i przekonania (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257). Przepis art. 35 ust. 1 u.p.t.u.p.a. nie uzależniał zaś odpowiedzialności podatkowej podmiotów w nim wskazanych od dobrej lub złej wiary (*vide* – wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2010 r., sygn. I GSK 769/09, LEX nr 594596). 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 wprowadzony w błąd przez nierzetelnego kontrahenta. Zauważyć należy, że na prowadzącym działalność gospodarczą ciąży ryzyko doboru kontrahentów. Ryzyko nierzetelności, wadliwości czy też fikcyjności oświadczeń składanych przez nabywców oleju opałowego, przeznaczeniu go na cele opałowe, obciążały sprzedającego, który we wszystkich wątpliwych przypadkach mógł odmówić sprzedaży oleju z zastosowaniem preferencyjnych stawek podatkowych.

Kwestionowane przepisy nie stanowiły dla podatników prowadzących sprzedaż olejów opałowych „pułapki” prawnej i nie uniemożliwiały im przewidywania skutków podatkowych niespełnienia warunku, od którego uzależnione było skorzystanie przez nich ze zwolnienia z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym. Przepisy te nie kreowały także możliwości nadużywania przez organy państwowe swojej pozycji wobec podatników. Nie można także uznać, że zaskarżona regulacja kreowała rozwiązania niesłużące realizacji zamierzonych przez normodawcę celów, które były nadmiernie uciążliwe dla podatników i nie pozostawały w odpowiedniej proporcji do korzyści wynikających z ich wprowadzenia.

W świetle powyżej przedstawionej argumentacji uznać należy, że § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 1 stycznia 2004 r., jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji .

W odniesieniu do regulacji z § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. w związku art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz z art. 38 ust. 2 pkt 2 a i ust. 3 u.p.t.u.p.a., istota podniesionego przez

Skarżącą zarzutu dotyczy niekonstytucyjnego ograniczenia prawa własności w akcie o charakterze podustawowym, do wydania którego brak było upoważnienia w ustawie.

W kontekście tego zarzutu zauważyć należy, że 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, *op.cit.*, uwagi do art. 217, s. 31 i 35).

Na podstawie art. 37 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u.p.a., Minister Finansów został upoważniony do zwolnienia, w drodze rozporządzenia, niektórych wyrobów od akcyzy oraz określenia warunków stosowania tych zwolnień. W art. 37 ust. 4 u.p.t.u.p.a. zostały zaś zawarte wytyczne do określenia w akcie wykonawczym ulg podatkowych.

Przepis art. 38 ust. 2 pkt 2a u.p.t.u.p.a. zawierał zaś upoważnienie do zwolnienia niektórych grup podatników z obowiązku podatkowego. W przepisie tym wskazano, że zwolnienie to dotyczy podatników, których obciążenie podatkiem akcyzowym mogłoby prowadzić do podwójnego opodatkowania wyrobów podatkiem akcyzowym lub zagrażałoby ich interesom lub interesowi publicznemu. W art. 38 ust. 3 u.p.t.u.p.a. zawarte zostały zaś wytyczne, jakimi powinien być kierować się Minister Finansów, wydając rozporządzenie dotyczące zwolnienia niektórych grup podatników z obowiązku podatkowego.

Podnieść przy tym należy, że pewna ogólność sformułowań z art. 37 ust. 4 i art. 38 ust. 3 u.p.t.u.p.a. musi być rozpatrywana z uwzględnieniem okoliczności, że założenia ustawy budżetowej (również w zakresie dochodów z tytułu podatków pośrednich), wymienione w tymże przepisie jako jeden z kierunków działania Ministrów Finansów, determinowane są przez treść

ustawy budżetowej, a ta z kolei zależy od sytuacji gospodarczej i finansowej państwa.

Zapewnienie płynności wpływów budżetowych uzależnione jest od obiektywnych uwarunkowań i procesów gospodarczych oraz finansowych. Wymienione determinanty, w pewnym zakresie zawężyły *in concreto*, swobodę Ministra Finansów przy kształtowaniu treści rozporządzenia i częściowo pomniejszały następstwa pewnej ogólności wytycznych zawartych w art. 37 ust. 4 i art. 38 ust. 3 u.p.t.u.p.a.

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 ich uregulowania w akcie wykonawczym (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 1 września 1998 r., sygn. U 1/98, OTK ZU nr 5/A/1998, poz. 63; 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., s. 86).

Delegacje ustawowe z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2 a i ust. 3 u.p.t.u.p.a. nie przekazują do regulacji w akcie podustawowym materii zastrzeżonej dla ustawy, w szczególności dotyczącej istotnych elementów stosunku podatkowego. Wskazany jest w nich organ upoważniony do wydania

rozporządzenia, zakres spraw przekazanych do uregulowania w tymże akcie oraz wytyczne dotyczące jego treści. Są one zatem zgodne z art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Przepisy § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 rozporządzenia z 2002 r. mieszczą się w zakresie upoważnienia ustawowego z art. 38 ust. 2 pkt 2 a i ust. 3 oraz art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 u.p.t.u.p.a. i nie wkraczają w materię zastrzeżoną do wyłączności ustawy.

Wprowadzając, w rozporządzeniu z 2002 r., obowiązek uzyskania przez podatników sprzedających olej opałowy od nabywców tegoż oleju, oświadczenia o jego przeznaczeniu na cele opałowe i określając niezbędne dane, które powinny być zawarte w takim oświadczeniu (§ 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2) oraz uzależniając zwolnienie od obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym od wypełnienia tego obowiązku (§ 6 ust. 5 i § 5 pkt 1), Minister Finansów działał w granicach upoważnienia ustawowego z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2 a i ust. 3 u.p.t.u.p.a.

Kwestionowane przepisy rozporządzenia z 2002 r. uwzględniały specyfikę obrotu olejami opałowymi, w tym w szczególności wysokie stawki opodatkowania oleju napędowego i wynikające stąd bardzo duże różnice w cenach oleju opałowego i oleju napędowego oraz związaną z tym konieczność przeciwdziałania zjawisku wykorzystywania oleju opałowego do celów innych niż opałowe (głównie do celów napędowych). W tym zakresie rozporządzenie było zgodne ze wskazówkami zawartymi w art. 37 ust. 4 pkt 4 oraz art. 38 ust. 3 pkt 1 u.p.t.u.p.a.

Stworzenie w kwestionowanej regulacji mechanizmu umożliwiającego kontrolę prawidłowości korzystania przez podatników ze zwolnień podatkowych oraz obniżenia 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 założenia ustawy budżetowej, w szczególności dotyczące zapewnienia określonych dochodów z tytułu podatku akcyzowego i związanej z tym płynności wpływów budżetowych, tj. mieściło się w wytycznych z art. 37 ust. 4 pkt 1 i art. 38 ust. 3 pkt 3 u.p.t.u.p.a.

Wprowadzenie w § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. zwolnienia sprzedawców wyrobów akcyzowych (w tym oleju opałowego) od obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym, z wyjątkiem podmiotów sprzedających te wyroby na cele inne niż opałowe, miało na celu uniknięcie możliwości wystąpienia podwójnego opodatkowania akcyzą tych samych wyrobów akcyzowych. Uwzględniono także interes obywateli wykorzystujących olej opałowy na cele opałowe, jako że skorzystanie przez sprzedawcę ze zwolnienia podatkowego w podatku akcyzowym skutkowało możliwością zakupu przeznaczonych na ten cel olejów po zdecydowanie niższej cenie (z uwagi na wysokie stawki podatku akcyzowego przy sprzedaży olejów przeznaczonych na cele napędowe).

Przewidziane w kwestionowanej regulacji rozwiązanie pozwalające, jak już wskazano, na kontrolę prawidłowości korzystania przez podatników ze zwolnienia z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym, a tym samym zapobieganie bezpodstawnemu korzystaniu z tegoż zwolnienia, służyło przy tym interesowi publicznemu, rozumianemu jako zapewnienie równowagi budżetowej i należytego stanu finansów publicznych.

W prawie podatkowym wiodący charakter ma zasada sprawiedliwości podatkowej, wyrażająca się m.in. powszechnością i równością opodatkowania. Zwolnienia podatkowe nie stanowią uznanego przez ustawodawcę 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 poszczególnych konstrukcji prawno-podatkowych.

Ustawodawca nie ma konstytucyjnego obowiązku wprowadzania regulacji dotyczącej ulg i zwolnień podatkowych. 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, *op.cit.*).

Podkreślić ponownie należy, że w art. 38 ust. 2 pkt 2 a u.p.t.u.p.a. ustawodawca upoważnił Ministra Finansów do zwolnienia, w drodze rozporządzenia, z obowiązku podatkowego niektórych grup podatników, których obciążenie podatkiem akcyzowym powodowałoby podwójne obciążenie ich tym podatkiem, zagrażałoby ich interesowi lub interesowi publicznemu.

W zakresie tego upoważnienia ustawowego mieści się zatem kwestionowana regulacja, która wyłącza możliwość skorzystania ze zwolnienia podatkowego przez podmioty, co do których nie zostały spełnione określone w ustawie warunki zwolnienia podatkowego, tj. nie doszło do podwójnego opodatkowania wyrobu podatkiem akcyzowym, obciążenie tym podatkiem nie narusza ani interesu danej grupy podatników ani też interesu publicznego (zwolnienie podatkowe jest zaś sprzeczne z interesem publicznym).

Niezasadny jest także zarzut, że regulacja zawarta w przepisach § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. stanowi niedopuszczalną konstytucyjnie ingerencję w prawo własności, nakładając na podatnika obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym aktem podstawowym.

W tym kontekście zaważyć należy, że, zgodnie z art. 34 ust. 1 u.p.t.u.p.a., opodatkowaniu podatkiem akcyzowym (akcyzie) podlegały czynności określone w art. 2 tej ustawy, dotyczące wyrobów akcyzowych wymienionych

w załączniku nr 6 do tej ustawy. Na podstawie art. 2 ust.1 u.p.t.u.p.a. opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlegała sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W powoływanym już art. 35 ust. 1 u.p.t.u.p.a. ustawodawca określił podmioty, na które nałożony zostały obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym, wśród nich sprzedawców wyrobów akcyzowych (pkt 3).

Zgodnie z art. 6 ust. 1 tej ustawy, obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym zasadniczo powstawał z chwilą wydania (dostarczenia), przekazania, zamiany, darowizny towaru.

Na podstawie art. 35 ust. 6 pkt 1 u.p.t.u.p.a., obowiązek podatkowy w zakresie akcyzy, w przypadku olejów opałowych oraz olejów napędowych, jeżeli sprzedaż dotyczyła oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczonego na cele inne niż opałowe, powstawał:

- a) dla podatników sprzedających te wyroby, z chwilą tej sprzedaży na cele inne niż opałowe,
- b) dla podatników sprzedających te wyroby na stacjach paliw przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych - z dniem stwierdzenia posiadania wyrobów na cele inne niż opałowe,
- c) dla podatników nabywających te wyroby - z dniem nabycia tych wyrobów i przeznaczenia ich następnie na cele inne niż opałowe, a jeżeli tego dnia nie można ustalić - z dniem stwierdzenia przez upoważniony organ, że posiadane wyroby nie są przeznaczone na cele opałowe.

Zdarzeniem, z którym ustawa wiązała powstanie obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym była więc sprzedaż wyrobów akcyzowych (*vide* – wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2011 r., sygn. I FSK 1456/10, LEX nr 951763). Przepis art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. a u.p.t.u.p.a. określał moment powstania tego obowiązku dla sprzedawców oleju opałowego na cele inne niż opałowe.

W świetle przedstawionych regulacji u.p.t.u.p.a., należy zatem dojść do wniosku, że obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym został nałożony na

sprzedawcę oleju opałowego sprzedającego ten olej na cele inne niż opałowe, przez ustawę.

Zwolnienie podatkowe oznacza wyłączenie spod opodatkowania określonej kategorii stanów faktycznych bądź prawnych, mimo, że mieszczą się one w zakresie przedmiotowo – podmiotowym opodatkowania. Podmiot objęty zwolnieniem pozostaje jednak podatnikiem. Aby zwolnienie mogło mieć zastosowanie, musi bowiem istnieć obowiązek podatkowy (*vide* – A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2010 r., s. 125).

Przepis § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. zwalniał więc z obowiązku podatkowego wynikającego z ustawy, a nie z rozporządzenia. Kwestionowane przepisy rozporządzenia z 2002 r. prowadzą do pozbawienia podatnika prawa do zwolnienia z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym, lecz nie są podstawą prawną nałożenia na niego nowego obowiązku podatkowego. W razie utraty prawa do zwolnienia podatkowego na sprzedawcy ciąży obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym, którego źródłem jest ustawa. Wynikająca z zaskarżonych przepisów rozporządzenia z 2002 r. ingerencja w majątek podatnika nie ma zatem charakteru niedopuszczalnego konstytucyjnie ograniczenia jego prawa własności, gdyż powoduje jedynie konieczność wywiązania się przez niego z obowiązku wynikającego z ustawy.

Dodać należy, że kwestionowana regulacja służy usprawiedliwionym celom konstytucyjnym, tj. realizacji obowiązku podatkowego w sytuacji, gdy brak jest przesłanek do zwolnienia z tegoż obowiązku.

Kwestionowane przepisy nie nakładają obowiązku podatkowego, który nie byłby określony w ustawie. Nie są dotknięte wadliwością w postaci uchybienia w sposobie nałożenia podatku. Nie zostały wydane z przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego. Zaskarżona regulacja nie prowadzi również

do ukształtowania obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym w taki sposób, że stałby się on instrumentem konfiskaty mienia.

Reasumując, kwestionowana regulacja nie stanowi niedopuszczalnego konstytucyjnie ograniczenia prawa własności i innych praw majątkowych.

W świetle powyższego zasadne jest uznanie, że kwestionowane przepisy § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 u.p.t.u.p.a. są zgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 217 i w związku z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Z tych względów, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Przewodniczącego
Prokuratora Generalnego
Prokuratury Krajowej