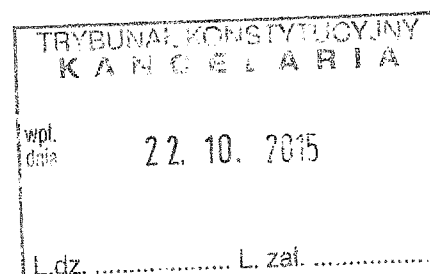




SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt SK 7/15
BAS-WPTK-660/15

Warszawa, dnia 22 października 2015 r.



Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 52 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) w związku z art. 134 pkt 3 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1064), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie połączonych skarg konstytucyjnych:

B sp. j. z 28 lutego
2014 r. (sygn. akt SK 7/15), T

sp. z o.o. z 11 lutego 2014 r. (sygn. akt SK 8/15), M
C z 25 listopada 2013 r. (sygn. akt: SK 10/15, SK 11/15, SK 12/15),
rozpoznawanych łącznie pod wspólną sygnaturą SK 7/15, jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.) w zakresie, w jakim dotyczy przyjęcia przez sprzedawcę niekompletnych i nieumożliwiających identyfikacji rzeczywistego nabywcy oświadczeń o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe, **jest zgodny** z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji i art. 22 w związku z art. 20 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji oraz **nie jest niezgodny** z art. 64 ust. 1 w związku z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji.

Ponadto wnoszę o **umorzenie postępowania** w pozostałym zakresie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym w związku z art. 134 pkt 3 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Reżim prawny postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym

W pierwszej kolejności wypada poczynić uwagę w odniesieniu do reżimu prawnego postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w niniejszej sprawie. Otóż 30 sierpnia 2015 r. weszła w życie ustawa z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1064; dalej: ustawa o TK z 2015 r.), której art. 138 uchylił ustawę z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.; dalej: ustawa o TK z 1997 r.). Jednakże – w myśl art. 134 pkt 3 ustawy o TK z 2015 r. – w sprawach wszczętych i niezakończonych przed wejściem w życie tej ustawy, w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym stosuje się przepisy dotychczasowe, jeżeli zachodzą przesłanki umorzenia postępowania. Warto przy tym zauważyć, że ze względu na niepodzielność postępowania, tj. konieczność oparcia go na jednolitym reżimie prawnym, przywołany przepis znajduje zastosowanie zarówno wtedy, gdy umorzeniu podlega postępowanie w całości, jak i wówczas, gdy przesłanki umorzenia odnoszą się tylko do części zakresu zaskarżenia.

Niniejsza sprawa została zainicjowana skargą konstytucyjną spółki
B spółka
jawna z 28 lutego 2014 r. (do której następnie dołączono kolejne skargi konstytucyjne w celu ich łącznego rozpoznania, o czym niżej). Sejm został powiadomiony o wszczęciu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w tej sprawie pismem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z 20 marca 2015 r. Na dzień wejścia w życie ustawy o TK z 2015 r. sprawa była zatem wszczęta, ale niezakończona. Ponieważ w sprawie zachodzi przesłanka umorzenia postępowania, to w postępowaniu tym powinny być stosowane przepisy dotychczasowe, tj. przepisy ustawy o TK z 1997 r.

II. Treść skarg konstytucyjnych

1. W dniu 23 marca 2015 r. do Kancelarii Sejmu wpłynęło zawiadomienie Prezesa Trybunału Konstytucyjnego o wszczęciu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie skargi konstytucyjnej

B spółka jawna (dalej: skarżąca B.) z 28 lutego 2014 r. (sygn. akt SK 7/15). Prezes Trybunału Konstytucyjnego, pismem z 27 marca 2015 r., poinformował Sejm o wszczęciu postępowania przed TK w sprawie skargi T

sp. z o.o. (dalej: skarżąca T.) z 11 lutego 2014 r. (sygn. akt 8/15). Z kolei pismem z 2 kwietnia 2015 r. zawiadomił Sejm o zainicjowaniu postępowania przed TK trzema skargami M C (dalej: skarżąca M.C.) z 25 listopada 2013 r. (sygn. akt: SK 10/15, SK 11/15, SK 12/15). Wszystkie wymienione skargi z uwagi na tożsamość przedmiotową zostały przekazane do łącznego rozpatrzenia pod wspólną sygnaturą akt SK 7/15.

2. Skarżąca B. zakwestionowała zgodność art. 2 w związku z art. 1 lit. b ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341; dalej: ustawa zmieniająca) z art. 2, art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Na wypadek nieuwzględnienia przez Trybunał Konstytucyjny powyższego zarzutu skarżąca wniosła o stwierdzenie niezgodności: 1) art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.; dalej: u.p.a.) „rozumianego w ten sposób, że ustawowe pojęcie «użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem» (olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować jako nie odebranie w momencie sprzedaży (olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe) oświadczenia, o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego [...] lub odebranie «oświadczenia» nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym oraz, że występujące w tym przepisie pojęcie «użycie» (olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować jako sprzedaż (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe” z art. 2, art. 7,

art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji; 2) art. 65 u.p.a. „obowiązujący do dnia 23 sierpnia 2005 r.” w związku z § 2, w związku z § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.; dalej: rozporządzenie MF) „rozumiane w ten sposób, iż tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniają sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku, brak zaś któregokolwiek elementu tego oświadczenia skutkuje zastosowaniem stawki określonej w § 3 ust. 3 rozporządzenia [MF – uwaga własna] z art. 2, art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 2 i art. 217 Konstytucji”.

Skarżąca B. wystąpiła ze skargą konstytucyjną na tle następującego stanu faktycznego. W okresie od października 2005 r. do stycznia 2006 r. funkcjonariusze Urzędu Celnego przeprowadzili u skarżącej kontrolę prawidłowości obrotu wyrobami akcyzowymi od stycznia 2005 r. do października 2005 r. W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami Naczelnik Urzędu Celnego postanowieniem z września 2006 r. wszczął z urzędu postępowanie podatkowe mające na celu określenie stronie skarżącej kwoty należnego podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży oleju opałowego za okres objęty kontrolą.

Decyzją z grudnia 2006 r. Naczelnik Urzędu Celnego określił wysokość zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży oleju opałowego na cele inne niż opałowe w łącznej wysokości zł.

W wyniku rozpoznania odwołania Dyrektor Izby Celnej uchylił w całości decyzję organu I instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia.

Po ponownym rozpatrzeniu sprawy Naczelnik Urzędu Celnego wydał decyzję, w której określił wysokość zobowiązania w podatku akcyzowym za sprzedaż oleju opałowego na inne cele niż opałowe za poszczególne miesiące od stycznia do października 2005 r. w łącznej wysokości zł (decyzja Naczelnika Urzędu Celnego w S z lipca 2010 r., sygn. akt).

Rozpoznając odwołanie skarżącej od powyższej decyzji, Dyrektor Izby Celnej w G utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji (decyzja Dyrektora Izby Celnej w G z listopada 2010 r., sygn. akt).

W ocenie organu odwoławczego sprzedawca oleju opałowego może zastosować

zwolnienie z podatku akcyzowego tylko wówczas, gdy sprzedaje prawidłowo oznaczony olej opałowy na cele grzewcze. Sprzedaż ta musi być udokumentowana oświadczeniami przez kupujących olej, złożonymi w formie określonej w § 4 ust. 2 rozporządzenia MF.

Wyrokiem z marca 2011 r. (sygn. akt) Wojewódzki Sąd Administracyjny w G oddalił skargę na decyzję Dyrektora Izby Celnej w G
Judykat ten zaskarżono skargą kasacyjną, oddaloną wyrokiem NSA z października 2013 r. (sygn. akt).

3. Skarżąca T. wniosła o zbadanie zgodności:

1) § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia MF w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i ust. 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1 i ust. 2 u.p.a., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 23 sierpnia 2005 r.;

2) § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia MF w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i ust. 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, ust. 1a pkt 1 i ust. 2 u.p.a., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 14 września 2005 r.;

3) § 4 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 rozporządzenia MF w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i ust. 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, ust. 1a pkt 1 i ust. 2 u.p.a., w brzmieniu obowiązującym od 15 września 2005 r. do 28 lutego 2009 r.

„w zakresie, w jakim przepisy te stanowią, że sprzedawca oleju opałowego, który posiada oświadczenie nabywcy, które nie umożliwia identyfikacji tego nabywcy (niezgodne z rzeczywistością, zawierające dane fikcyjne), jest zobowiązany zapłacić podatek akcyzowy obliczony według stawki podwyższonej (1180 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu w okresie do 14 września 2005 roku, 2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu w okresie od 15 września 2005 roku)” – z następującymi wzorcami:

1) „art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji RP – ze względu na to, że stanowią one ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności cechującą się nadmiernym fiskalizmem, ponieważ nakładają one na podatnika podatek akcyzowy o charakterze sankcyjnym z powodu nierzetelności (bezprawnego działania) jego kontrahenta”;

2) „art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP – ze względu na to, że ustanawiają one instrumentalne obowiązki podatkowe uchybiające

zasadzie proporcjonalności w ograniczeniu konstytucyjnie chronionego prawa własności”;

3) „art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP – ze względu na to, że stanowią one ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności na podstawie regulacji podatkowej uchylającej zasadzie poprawnej legislacji, będącej składową zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego”.

Skarżąca T. wystąpiła ze skargą konstytucyjną w związku z następującym stanem faktycznym.

Naczelnik Urzędu Celnego w O przeprowadził w spółce kontrolę podatkową w zakresie wywiązywania się przez kontrolowaną w okresie od stycznia do grudnia 2005 r. z obowiązków podatkowych w podatku akcyzowym przy zużyciu i sprzedaży oleju opałowego oraz oleju napędowego. Spółka sprzedawała olej opałowy z przeznaczeniem na cele grzewcze, zarówno osobom prawnym i jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej, jak też osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą i nieprowadzącym tego rodzaju działalności. Organ ustalił, iż w 2005 r. w przypadkach nabywcami były podmioty prowadzące działalność gospodarczą, natomiast w przypadkach nabywcami były osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej.

Naczelnik Urzędu Celnego w O trzema decyzjami z września 2010 r. określił wysokość zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym, odpowiednio: za lipiec 2005 r. w kwocie zł, za sierpień 2005 r. w kwocie zł i za wrzesień 2005 r. w kwocie zł (sygn. akt: ; ;).

Po rozpatrzeniu odwołań Dyrektor Izby Celnej w O utrzymał w mocy rozstrzygnięcie organu I instancji o wymiarze podatku za lipiec 2005 r., natomiast uchylił w całości decyzje tego organu obejmujące sierpień i wrzesień 2005 r. oraz określił wysokość podatku akcyzowego za sierpień 2005 r. w kwocie zł i za wrzesień 2005 r. w kwocie zł (decyzje Dyrektora Izby Celnej w O z grudnia 2010 r., sygn. akt: ,).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w O wyrokiem z marca 2011 r. (sygn. akt) oddalił skargi skarżącej T. na decyzje Dyrektora Izby

Celnej w O Skarżąca wystąpiła następnie ze skargą kasacyjną do NSA, oddaloną wyrokiem z września 2013 r. (sygn. akt).

4. W pierwszej ze złożonych skarg (sygn. akt SK 10/12) skarżąca M.C. wnosi o stwierdzenie niezgodności:

1) § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia MF w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2004 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 279, poz. 2763; dalej: rozporządzenie zmieniające z 22 grudnia 2004 r.), obowiązującym od 1 stycznia 2005 r. do 15 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1 i ust. 2 u.o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 24 sierpnia 2005 r. z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji;

2) § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia MF, w brzmieniu nadanym rozporządzeniem zmieniającym z 22 grudnia 2004 r., obowiązującym od 1 stycznia 2005 r. do 15 września 2005 r., z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Skarga została złożona w związku z następującym stanem faktycznym. Decyzją z czerwca 2011 r. Dyrektor Izby Celnej w W (sygn. akt) rozpoznał odwołanie skarżącej od decyzji Naczelnika Urzędu Celnego w W z października 2010 r. (sygn. akt) określającej wysokość zobowiązania w podatku akcyzowym za miesiące od stycznia do grudnia 2005 r. oraz odwołanie skarżącej od decyzji Naczelnika Urzędu Celnego w W z kwietnia 2011 r. zmieniającej decyzję z października 2010 r. w części dotyczącej wysokości zobowiązania w podatku akcyzowym za miesiące od lutego do czerwca 2005 r. oraz za sierpień 2005 r. Dyrektor Izby Celnej w W nie uwzględnił odwołań skarżącej i utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję w części dotyczącej miesięcy od lutego do czerwca 2005 r. oraz uchylił ją w części dotyczącej sierpnia 2005 r., określając kwotę zobowiązania za ten miesiąc.

Od powyższej decyzji Dyrektora Izby Celnej w W skarżąca wywiodła skargę, oddaloną wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W z września 2011 r. (sygn. akt). Skarżąca wystąpiła następnie ze skargą kasacyjną, oddaloną wyrokiem NSA z kwietnia 2013 r. (sygn. akt).

5. W drugiej ze złożonych skarg (sygn. akt SK 11/15) skarżąca M.C. wystąpiła o stwierdzenie niezgodności: 1) § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia MF w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 września 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 177, poz. 1473; dalej: rozporządzenie zmieniające z 13 września 2005 r.) w związku z art. 65 ust. 1, ust. 1a i ust. 2 u.o.p. w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 1 marca 2009 r. z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji;

2) § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia MF, w brzmieniu nadanym rozporządzeniem zmieniającym z 22 grudnia 2004 r. z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Skarga została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego. Decyzją z marca 2011 r. (sygn. akt) Dyrektor Izby Celnej w W rozpoznał odwołanie skarżącej od decyzji Naczelnika Urzędu Celnego w W z października 2010 r. (sygn. akt

) określającej wysokość zobowiązania w podatku akcyzowym za miesiące od stycznia do grudnia 2005 r. Dyrektor Izby Celnej w W nie uwzględnił odwołania skarżącej i utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję w części dotyczącej września 2005 r. oraz uchylił ją w części dotyczącej: stycznia, lipca, października, listopada, grudnia 2005 r., określając kwotę zobowiązania za te miesiące.

Wyrokiem z sierpnia 2011 r. (sygn. akt) WSA w W oddalił skargę na powyższą decyzję. Wywiedziona przez skarżącą skarga kasacyjna również została oddalona (wyrok NSA z kwietnia 2013 r., sygn. akt).

6. W trzeciej ze złożonych skarg (sygn. akt SK 12/15) skarżąca M.C. wniosła o stwierdzenie niezgodności:

1) § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia MF w brzmieniu obowiązującym od 1 marca 2004 r. do 15 września 2005 r. w związku z art. 65 ust. 1 i ust. 2 u.p.a. w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 24 sierpnia 2005 r. z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji;

2) § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia MF, w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 15 września 2005 r. z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w następujących okolicznościach faktycznych. Decyzją z sierpnia 2009 r. (sygn. akt) Naczelnik Urzędu Celnego w W określił skarżącą zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym za grudzień 2004 r. Podstawą ustalenia kwoty podatku było stwierdzenie, że dane personalne podane w oświadczeniach nabywców o opałowym przeznaczeniu oleju pobieranych przez skarżącą (jako sprzedawcę oleju opałowego) nie mają odzwierciedlenia w rzeczywistości. Ponadto część oświadczeń zawierała inne braki formalne. Zdaniem organu posiadanie oświadczeń niepełnych lub nieprawdziwych było równoznaczne z ich brakiem i nie uprawniało skarżącą do stosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego.

Powyższą decyzję utrzymano w mocy decyzją Dyrektora Izby Celnej w W z grudnia 2010 r. (sygn. akt).

Skarżącą wniosła następnie skargę do WSA w W , oddaloną wyrokiem z kwietnia 2011 r. (sygn. akt). Wywiedziona przez nią skarga kasacyjna została oddalona wyrokiem NSA z kwietnia 2013 r. (sygn. akt).

III. Analiza formalnoprawna

1. Na wstępie należy zauważyć, że zgodnie z art. 27 pkt 1 ustawy o TK z 1997 r., Sejm jest uczestnikiem postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym wyłącznie jako „organ, który wydał akt objęty wnioskiem lub skargą konstytucyjną”. Ocena zgodności z Konstytucją przywołanych przez skarżącą przepisów rozporządzenia MF wykracza zatem poza pozycję procesową Sejmu i nie mieści się w ramach niniejszego stanowiska.

2. Kontrola konstytucyjności zaskarżonych przepisów w niniejszych sprawach została wszczęta w wyniku wniesienia skarg konstytucyjnych, będących sformalizowanym środkiem ochrony konstytucyjnych praw lub wolności. Ten tryb postępowania charakteryzuje się pewnymi szczególnymi cechami, na które

wielokrotnie wskazywał w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, podstawową przesłanką skorzystania ze skargi konstytucyjnej jest zakwestionowanie takich przepisów, które wykazują podwójną kwalifikację. Prowadząc do naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego, muszą jednocześnie być podstawą ostatecznego orzeczenia sądu lub organu administracji publicznej, wydanego w indywidualnej sprawie skarżącego. Zasadnicze znaczenie ma wymaganie, aby na podstawie kwestionowanego w skardze przepisu zapadło ostateczne orzeczenie naruszające konstytucyjne wolności lub prawa skarżącego. Przedmiot skargi konstytucyjnej został określony w samej Konstytucji; może nim być jedynie konstytucyjność podstawy prawnej ostatecznego orzeczenia przez sąd lub organ administracji publicznej o konstytucyjnych prawach, wolnościach lub obowiązkach skarżącego. W odróżnieniu od wniosków kierowanych przez podmioty wyliczone w art. 191 ust. 1 pkt 1-5 Konstytucji, skarga nie jest środkiem uruchamiania tzw. kontroli abstrakcyjnej, a więc realizowanej w oderwaniu od płaszczyzny stosowania kwestionowanych przepisów. W konsekwencji skarżący może uczynić przedmiotem zaskarżenia wyłącznie przepisy zastosowane w jego sprawie, które legły u podstaw ostatecznego jej rozstrzygnięcia przez sąd lub organ administracji publicznej. Warunek ten spełniony jest wówczas, gdy kwestionowany w skardze akt normatywny determinuje w sensie normatywnym treść orzeczenia przyjętego za podstawę skargi w tym jego aspekcie, w którym skarżący upatruje naruszenia przysługujących mu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym (por. np. postanowienia TK z: 22 lutego 2001 r., sygn. akt Ts 193/00; 2 kwietnia 2003 r., sygn. akt Ts 193/02; 6 lipca 2005 r., sygn. akt SK 27/04). Ustalenie spełnienia tego warunku wymaga sięgnięcia do sprawy, na tle której zapadło orzeczenie, i skonfrontowania podstawy prawnej orzeczenia z przedmiotem zaskarżenia. Wykonanie tych czynności umożliwia art. 47 ust. 2 ustawy o TK z 1997 r., w myśl którego: „Do skargi należy załączyć wyrok, decyzję lub rozstrzygnięcie, [...], wydane na podstawie zakwestionowanego aktu normatywnego”.

3. W pierwszej kolejności należy odnieść się do dopuszczalności zakwestionowania w skardze konstytucyjnej przepisów ustawy zmieniającej. Jak bowiem wspomniano, skarżąca B. kwestionuje konstytucyjność art. 2 w związku z art. 1b ustawy zmieniającej. W ocenie Sejmu nie ulega wątpliwości, że wymienione

przepisy nie były podstawą ostatecznych rozstrzygnięć zapadłych w sprawie skarżącej. Przesądza o tym nie tylko ich brak w określeniu podstaw prawnych działania organów orzekających w sprawie skarżącej B., ale przede wszystkim sam charakter ustawy zmieniającej. Z dniem wejścia w życie ustawy zmieniającej dodany przez nią art. 65 ust. 1a u.p.a. stał się częścią ustawy o podatku akcyzowym, na podstawie której orzekały organy w postępowaniu wobec skarżącej spółki.

Wobec powyższego Sejm wnosi o **umorzenie postępowania** w części dotyczącej badania ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z 1997 r.

Należy odnotować, że z treści skargi konstytucyjnej wniesionej przez skarżącą B. zdaje się wynikać, iż podniesione przez nią zarzuty uchybienia wymogom procesu prawotwórczego powiązано wyłącznie z przepisami ustawy zmieniającej.

Mając jednak na uwadze, że zakres kontroli Trybunału Konstytucyjnego w stosunku do ustaw (art. 42 ustawy o TK z 1997 r.) rozciąga się nie tylko na badanie zgodności treści przepisów ustawy z Konstytucją, lecz także dochowanie trybu ich uchwalania (zob. np. wyrok TK z 24 czerwca 1998 r., sygn. akt K 3/98), Sejm odniesie się również do tych zrzutów skarg, które dotyczą kryterium formalnego kontroli zaskarżonego przepisu.

4. Jeżeli idzie o przepisy ustawy o podatku akcyzowym, należy wyodrębnić te z nich, których zaskarżenie spełnia wymogi formalne postępowania przed Trybunałem inicjowanego w drodze skargi konstytucyjnej. Należy zatem zauważyć, że zarzuty skarżących wiążą się ze stosowaniem wyższej niż preferencyjna stawki podatkowej w przypadku niewywiązania się należycie z dokumentowania obrotu za pomocą oświadczeń nabywców.

W okresie od 1 grudnia 2004 r. (sprawa SK 12/15 dotyczy bowiem decyzji za grudzień 2004 r.) do 23 sierpnia 2005 r. obowiązywały przepisy u.p.a., które przewidywały w art. 65 ust. 1 stawkę akcyzy na oleje opałowe wysokości 2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu. Ponadto na mocy art. 65 ust. 2 u.p.a. Minister Finansów został uprawniony do obniżenia stawki akcyzy określonej w ust. 1 tego przepisu oraz do zróżnicowania jej w zależności od rodzaju wyrobu, a także określenia warunków jej stosowania.

W rozporządzeniu MF przewidziano zatem preferencyjną stawkę dla olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, jednak skorzystanie z niej obwarowano

spełnieniem wymogu odebrania od nabywców oświadczenia o przeznaczeniu tego oleju. Zgodnie z § 4 ust. 5 rozporządzenia MF w przypadku niezłożenia wymienionych oświadczeń przepisy § 3 ust. 3 rozporządzenia MF stosowało się odpowiednio, co oznaczało opodatkowanie olejów opałowych stawką właściwą dla olejów napędowych. Zgodnie z jednolitą linią orzeczniczą sądów administracyjnych za niezłożenie oświadczenia uznawano także odebranie oświadczenia wadliwego, niespełniającego kryteriów określonych w § 4 ust. 1 rozporządzenia MF. Jak wynika z powyższego, w stanach faktycznych odpowiadających tym, które leżą u podstaw skarg konstytucyjnych, opodatkowanie stawką wyższą niż preferencyjna odbywało się na podstawie rozporządzenia MF. W tym stanie rzeczy podstawą rozstrzygnięć zapadłych wobec skarżących nie był art. 65 ust. 1 u.p.a. w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2004 r.

Zdaniem Sejmu nie można również uznać, że podstawę rozstrzygnięć w sprawach skarżących stanowił art. 65 ust. 2 u.p.a. w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2005 r., który zawierał upoważnienie do wydania przez Ministra Finansów aktu wykonawczego do ustawy i jako taki nie mógł być podstawą indywidualnych rozstrzygnięć w sprawach skarżących.

Powyższe nakazuje wnieść o **umorzenie postępowania** w zakresie dotyczącym badania art. 65 ust. 1 i ust. 2 u.p.a. w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2005 r. – na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z 1997 r.

W dniu 24 sierpnia 2005 r. weszły w życie zmiany w u.p.a. wprowadzone ustawą zmieniającą. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 65 ust. 1 u.p.a.: „Stawka akcyzy na paliwa silnikowe wynosi 2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu, na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 233 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu, na ciężkie oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 60 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu, a na gaz płynny i metan używany do napędu pojazdów samochodowych 700 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu”. Z kolei na podstawie dodanego ust. 1a: „W przypadku użycia olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe, które nie spełniają warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem, a także sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, stawka akcyzy wynosi: 1) dla olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe – 2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu; 2) dla ciężkich olejów opałowych

przeznaczonych na cele opałowe – 1.800 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu”. Brzmienie art. 65 ust. 2 u.p.a. nie uległo zmianie.

Jak wynika z powyższego, również art. 65 ust. 1 u.p.a. w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. nie mógł być podstawą rozstrzygnięć dotyczących stawki podatku akcyzowego w przypadku uchybienia obowiązkom dokumentacyjnym związanym z oświadczeniami nabywców o przeznaczeniu oleju.

Przepisem tym był natomiast art. 65 ust. 1a u.p.a. Potwierdza to treść decyzji Naczelnika Urzędu Celnego w S z lipca 2010 r. wydanej wobec skarżącej B.: „[W] niniejszej sprawie zastosowanie ma § 6 ust. 5 [winno być: § 4 ust. 5 – uwaga własna] rozporządzenia Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004 r. [...] natomiast od dnia 24 sierpnia 2005 r. zastosowanie ma art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym”.

Wobec powyższego należy wnieść o **umorzenie postępowania** w zakresie obejmującym badanie art. 65 ust. 1 i ust. 2 w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. – na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z 1997 r.

Ponadto w skardze konstytucyjnej skarżącej T. zakwestionowano konstytucyjność art. 4 ust. 1 pkt 3, art. 4 ust. 2 pkt 10, art. 4 ust. 4, art. 4 ust. 5 i art. 11 ust. 1 u.p.a. W ocenie Sejmu przywołanie tych przepisów przez skarżącą miało na celu możliwie pełne zrekonstruowanie podstaw zapadłych wobec niej rozstrzygnięć. Przyjęta argumentacja kierowana jest jednak bezpośrednio pod adresem przepisów przewidujących obowiązek opodatkowania stawką wyższą niż preferencyjna w wypadku uchybienia obowiązkom dokumentacyjnym. Przekonuje o tym już sam przyjęty sposób zaskarżenia. Skarżąca T. upatruje niekonstytucyjności przepisów wskazanych w *petitum* swojej skargi w zakresie, w jakim stanowią, że sprzedawca oleju opałowego, posiadający oświadczenie nabywcy, które nie umożliwia identyfikacji tego nabywcy (niezgodne z rzeczywistością, zawierające dane fikcyjne), jest zobowiązany zapłacić podatek akcyzowy obliczony według stawki podwyższonej. Niewątpliwie przepisem takim jest art. 65 ust. 1a u.p.a., a nie pozostałe wymienione wyżej.

W orzecznictwie Trybunału ugruntował się pogląd, że „prawidłowe wykonanie przez skarżącego obowiązku przedstawienia, jakie konstytucyjne prawa lub wolności (i w jaki sposób) zostały naruszone przez przepisy stanowiące przedmiot wnoszonej skargi konstytucyjnej, polegać musi nie tylko na wskazaniu (numerycznym) postanowień Konstytucji i zasad z nich wyprowadzanych, z którymi – zdaniem

skarżącego – niezgodne są kwestionowane przepisy, ale również na precyzyjnym przedstawieniu treści prawa lub wolności, wywodzonych z tych postanowień, a naruszonych przez ustawodawcę. Powinna temu towarzyszyć szczegółowa i precyzyjna argumentacja, uprawdopodobniająca stawiane zarzuty” (postanowienie TK z 6 grudnia 2012 r., sygn. akt Ts 187/11; por. postanowienia TK z: 28 lutego 2007 r., sygn. akt SK 78/06; 2 lutego 2012 r., sygn. akt SK 14/09).

Braki w uzasadnieniu pisma inicjującego kontrolę konstytucyjności winny natomiast skutkować umorzeniem (w odpowiedniej części) postępowania: „Dopuszczenie do merytorycznego rozpatrzenia sprawy w tym zakresie oznaczałoby przerzucenie ciężaru dowodu na sąd konstytucyjny, co z kolei pozostawałoby w sprzeczności z – nawet szeroko rozumianą – zasadą skargowości, na której oparte jest postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym” (wyrok TK z 8 września 2005 r., sygn. akt P 17/04; zob. także postanowienie TK z 26 maja 2015 r., sygn. akt SK 6/13).

Należy zatem uznać, że skarga konstytucyjna pozbawiona jest odrębnego uzasadnienia zarzutów niekonstytucyjności art. 4 ust. 1 pkt 3, art. 4 ust. 2 pkt 10, art. 4 ust. 4, art. 4 ust. 5 i art. 11 ust. 1 u.p.a., do których Sejm mógłby się odnieść. Powyższe nakazuje wnieść o **umorzenie postępowania** w części obejmującej badanie wskazanych wyżej przepisów u.p.a.

Reasumując, Sejm przedstawi stanowisko odnoszące się do konstytucyjności art. 65 ust. 1a u.p.a.

5. Wymaga zauważenia, że art. 65 ust. 1a u.p.a. jest przepisem, który utracił moc obowiązującą z dniem wejścia w życie ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 752 ze zm.).

Zdaniem Sejmu, w niniejszym przypadku nie mamy do czynienia z utratą mocy obowiązującej uchylonych formalnie przepisów, rozumianą jako brak możliwości zastosowania danej regulacji. Przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej, zachowuje bowiem moc obowiązującą – w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK z 1997 r. – dopóty, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym ma miejsce dopiero

wówczas, gdy dany przepis nie może być stosowany do żadnej sytuacji faktycznej (zob. np. wyrok TK z 31 stycznia 2001 r., sygn. akt P 4/99).

Umorzenie postępowania w niniejszej sprawie z powodu utraty mocy zaskarżonego przepisu byłoby niedopuszczalne także z uwagi na unormowanie art. 39 ust. 3 ustawy o TK z 1997 r., w świetle którego art. 39 ust. 1 pkt 3 nie stosuje się, jeżeli wydanie orzeczenia o akcie normatywnym, który utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia, jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Trybunał w wyroku z 21 maja 2001 r. (sygn. akt SK 15/00) wskazał, że związek ten zachodzi wówczas, gdy spełnione są trzy przesłanki:

- po pierwsze, przepis będący przedmiotem oceny zawiera treści normatywne odnoszące się do sfery praw i wolności konstytucyjnie chronionych;

- po drugie, nie istnieje żaden alternatywny instrument prawny (poza ewentualnym uznaniem przepisu za niekonstytucyjny), który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej ukształtowanej definitywnie, zanim ów przepis utracił moc obowiązującą;

- po trzecie, ewentualna eliminacja danego przepisu z systemu prawnego stanowić będzie skuteczny środek przywrócenia ochrony praw naruszonych obowiązywaniem kwestionowanej regulacji prawnej.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, że w niniejszej sprawie zostały spełnione przesłanki wyłączające umorzenie postępowania na mocy art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK z 1997 r. Na podstawie art. 65 ust. 1a u.p.a. zostały bowiem wydane decyzje, które – dopóki nie zostaną wyeliminowane z obrotu prawnego w odpowiednim trybie i przez właściwy organ – mają wpływ na sytuację prawną ich adresata, co z kolei oznacza potencjalne naruszenie jego praw konstytucyjnych.

6. W odniesieniu do wskazanych w skargach podstaw kontroli konstytucyjności należy wskazać następujące kwestie.

Po pierwsze, zgodnie z art. 79 Konstytucji skarga konstytucyjna przysługuje w wypadku ostatecznego rozstrzygnięcia o prawach, wolnościach lub obowiązkach określonych w Konstytucji. Postanowienia ustawy zasadniczej, które nie wyrażają praw, wolności lub obowiązków konstytucyjnych, nie mogą zatem stanowić wzorca kontroli w postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną.

Po drugie, jak wspomniano wyżej, na skarżącym ciąży procesowy obowiązek należytego uzasadnienia stawianych zarzutów oraz miarodajnego w tym względzie powiązania podstaw kontroli z przepisami stanowiącymi przedmiot zaskarżenia.

Wobec powyższego należy zauważyć, że skarżąca B. domaga się kontroli art. 65 ust. 1a u.p.a. z art. 2, art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji. Skarżąca B., mając świadomość ograniczonego katalogu przepisów Konstytucji, jakie można powołać jako podstawy kontroli w skardze konstytucyjnej, doprecyzowała w uzasadnieniu swojej skargi, że „w zakresie naruszenia [...] praw podmiotowych wynikających z Konstytucji wskazuje w szczególności jako wzorzec badania”: art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 64, art. 2 Konstytucji („z którego wynika między innymi prawo do bezpieczeństwa prawnego oraz co do zasady zakaz wprowadzania przepisów podatkowych zwiększających obciążenia podatkowe bez zachowania jakiegokolwiek [sic!] *vacatio legis*”).

Wymienione wyżej wzorce zostały ponadto ujęte przez skarżącą w tzw. relacji związkowej z art. 32 Konstytucji (art. 21 ust. 1, art. 64, art. 2 Konstytucji) oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji (art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 64, art. 2 Konstytucji).

Gdy idzie o skarżącą T., to w pkt 2 i 3 *petitum* swojej skargi wnosi o kontrolę art. 65 ust. 1 pkt 1 u.p.a. (ujętego – jak się wydaje – w relacji związkowej z przepisami rozporządzenia MF) z „art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji” (pkt 2 *petitum*) oraz „art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 87 i art. 217 Konstytucji”.

Natomiast skarżąca M.C. kwestionuje zgodność art. 65 ust. 1a u.p.a. (ujętego związkowo z przepisami rozporządzenia MF) z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji.

Z powyższych wzorców kontroli należy zatem wyodrębnić te, które dotyczą konstytucyjnych praw (wolności) lub obowiązków, a ponadto ich naruszenie zostało uzasadnione w odniesieniu do art. 65 ust. 1a u.p.a.

W pierwszej kolejności wypada zatem zauważyć, że skargi z oczywistych powodów nie zawierają uzasadnienia naruszenia przez kwestionowany przepis art. 87, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji. Pierwszy z tych przepisów zawiera katalog źródeł powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej, drugi określa warunki wydawania rozporządzeń, trzeci natomiast – ogólnie rzecz ujmując – statuuje zasadę wyłączności ustawowej w sprawach podatkowych. Z kolei wskazany

przez skarżącą B. art. 21 ust. 1 Konstytucji wyraża zasadę ustrojową („Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia”) odnoszącą się do ochrony prawa podmiotowego wyrażonego w art. 64 Konstytucji. Jeżeli idzie o art. 84 Konstytucji (wyrażający konstytucyjny obowiązek daninowy), należy uznać, że skarżąca B. nie uzasadniła należycie zarzutu jego naruszenia.

Kolejny problem natury formalnej dotyczy art. 47 i art. 51 Konstytucji przywołanych w skardze skarżącej B jako wzorce kontroli (skarga, s. 45). Skarżąca wiąże zarzut naruszenia powyższych praw i wolności konstytucyjnych z sytuacją prawną nabywcy oleju opałowego (obowiązek ujawniania informacji o swojej osobie). W tym miejscu należy przypomnieć, że skarga konstytucyjna nie ma charakteru *actio popularis*, a w związku z tym nie można za jej pomocą dochodzić ochrony praw i wolności innych podmiotów, jak również nie można występować w imieniu innych osób, nawet gdy wyrażają one na to zgodę. Z art. 79 Konstytucji jednoznacznie wynika, iż w skardze konstytucyjnej skarżący może zarzucać jedynie naruszenie przysługujących mu konstytucyjnych wolności lub praw. W takim stanie rzeczy określony powyżej zarzut nie może być przedmiotem rozpoznania przez TK.

Wyraźnie rysują się zatem dwie grupy wzorców kontroli odnoszących się bezpośrednio do konstytucyjnych praw i wolności (art. 20, art. 22 Konstytucji – wolność działalności gospodarczej; art. 64 Konstytucji – prawo własności) oraz wzorzec z art. 84 Konstytucji, wyrażającego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych określonych w ustawie. Bardziej rzecz precyzując, można zauważyć, że przyjęte podstawy kontroli pozwalają na rozdzielenie zarzutów odnoszących się do uchybienia zasadzie proporcjonalności oraz zasadzie równości. Jednocześnie ze względu na wyraźne wskazanie na osobne prawa (wolności) konstytucyjne w skardze skarżącej B. oraz wspomniane zarzuty naruszenia zasady równości, Sejm dostrzega potrzebę dokonania przez Trybunał następującej korekty wzorców kontroli.

W odniesieniu do uchybienia zasadzie proporcjonalności należy odnieść się do zarzutów naruszenia art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji oraz art. 22 w związku z art. 20 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji.

Z kolei zarzut naruszenia zasady równości należy odnieść do art. 64 ust. 1 w związku z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji. W art. 64 ust. 2 Konstytucji mowa bowiem o równej ochronie prawnej własności i innych praw majątkowych, co nie jest

przedmiotem zarzutu podniesionego w skardze skarżącej B., z kolei ust. 3 omawianego przepisu dotyczy ograniczeń w korzystaniu z prawa własności.

W odniesieniu do pozostałych wskazanych podstaw kontroli należy natomiast wnieść o **umorzenie postępowania** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z 1997 r., ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

7. Trzeba również zwrócić uwagę, że skarżące zajmowały się sprzedażą olejów opałowych. Stawkę podatku akcyzowego od tego wyrobu reguluje wyłącznie art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. Natomiast w art. 65 ust. 1a pkt 2 uregulowano stawkę podatku akcyzowego od ciężkich olejów opałowych. Przedmiotem zaskarżenia w niniejszej sprawie winien być zatem jedynie art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a.

Powyższe nakazuje wnieść o **umorzenie postępowania** w części obejmującej badanie art. 65 ust. 1a pkt 2 u.p.a. na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z 1997 r.

8. Dwie z trzech skarg, w których zakwestionowano art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a., operują zakresowym ujęciem zaskarżenia wynikającym z przyjętej przez organy orzekające wykładni tego przepisu.

Skarżąca B. żąda kontroli tego przepisu rozumianego w ten sposób, że „ustawowe pojęcie «użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem» (olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować jako nie odebranie w momencie sprzedaży (olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe) oświadczenia, o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego [...] lub odebranie «oświadczenia» nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym oraz, że występujące w tym przepisie pojęcie «użycie» (olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować jako sprzedaż (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe)”.

Z kolei skarżąca T. wnosi o stwierdzenie niekonstytucyjności art. 65 ust. 1 pkt 1a u.p.a. „w zakresie, w jakim przepisy te stanowią, że sprzedawca oleju opałowego posiadający oświadczenie nabywcy, które nie umożliwia identyfikacji tego nabywcy (niezgodne z rzeczywistością, zawierające dane fikcyjne), jest zobowiązany zapłacić podatek akcyzowy obliczony według stawki podwyższonej (1180 zł od 1000

litrów gotowego wyrobu w okresie do 14 września 2005 roku, 2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu w okresie od 15 września 2005 roku)".

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że skarżąca T. wskazuje, iż zastosowanie stawki wynikającej z art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. nastąpiło w jej przypadku dopiero po 15 września 2005 r. Natomiast skarżąca B. zarzuca ingerencję tego przepisu w jej prawa konstytucyjne już od jego wejścia w życie. Powyższa rozbieżność wynika z momentu znowelizowania rozporządzenia MF rozporządzeniem zmieniającym z 13 września 2015 r. To od momentu jego wejścia w życie z rozporządzenia MF zniknęła norma nakazująca stosowanie stawki 1180 zł od 1000 litrów w wypadku uchybienia obowiązkowi ewidencyjnemu. W okresie od 24 sierpnia 2005 r. do 15 września 2005 r. funkcjonowały zatem równoległe przepisy u.p.a. oraz rozporządzenia MF przewidujące odmienne (odpowiednio 1180 i 2000 zł/1000 l) stawki podatku akcyzowego. Jak wynika z treści decyzji zapadłych w sprawie skarżącej B., organy przyjęły, iż stawkę określona w u.p.a. stosuje się od momentu wejścia w życie art. 65 ust. 1a pkt 1 tej ustawy. Skarżąca T. wskazuje natomiast, że „nowo dodanemu art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy nadano treść zbliżoną do § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. [MF – uwaga własna]. Ponieważ jednak ten ostatni przepis został uchylony rozporządzeniem zmieniającym dopiero w kilka tygodni później jako podwyższona (sankcyjna) stosowana była nadal wynikająca z niego stawka 1180 zł/1000 litrów”. Należy zatem przyjąć, że z uwagi na stan faktyczny, który stał się kanwą skargi skarżącej B., niezasadne jest ujęcie art. 65 ust. 1a u.p.a. wskazujące na stosowanie stawki w nim przewidzianej dopiero od 15 września 2005 r.

Należy także odwołać się do charakteru uchybień stwierdzonych przez właściwe organy w odbieraniu stosownych oświadczeń przez skarżące. Pozwoli to bowiem na odczytanie realnego zakresu, w jakim zaskarżone przepisy znalazły zastosowanie w sprawach leżących u podstaw skarg konstytucyjnych.

Odnośnie do skarżącej B. należy zatem zauważyć, że w postępowaniu przed organem I instancji ustalono, iż większość z badanych oświadczeń nie spełnia minimalnych wymogów wynikających z rozporządzenia MF: „Przedmiotowe oświadczenia posiadają braki w postaci niepełnych danych adresowych, braku numeru NIP lub PESEL, braku typu/rodzaju urządzenia grzewczego, a także braku miejsca lub daty wystawienia oświadczenia”. Co istotne, organ I instancji podkreślił, że „przy literalnym stosowaniu przepisów prawa należało zakwestionować

oświadczenia z brakami, co w konsekwencji powinno skutkować uznaniem takiej sprzedaży za sprzedaż na cele inne niż opałowe”. Mimo to „Naczelnik Urzędu Celnego w S , każdorazowo próbował potwierdzić, czy rzeczywiście dochodziło do sprzedaży oleju opałowego na cele grzewcze”. Ostatecznie organ I instancji przyjął jako podstawę opodatkowania „ilość oleju opałowego sprzedanego według niekompletnych oświadczeń wystawionych na osoby, które nie figurowały w ewidencji poszczególnych Urzędów Skarbowych – w tej sytuacji stwierdzono, że takie osoby nie istnieją w związku z czym takie oświadczenia są nieprawdziwe [...] Ponadto do podstawy opodatkowania przyjęto także ilość litrów oleju opałowego, którego sprzedaż udokumentowano oświadczeniami zawierającymi braki w swej treści, a w wyniku przeprowadzonej weryfikacji stwierdzono, iż zostały sfałszowane, co następnie zostało potwierdzone w trakcie śledztwa prowadzonego przez prokuraturę. [...] W pozostałych wypadkach, to jest gdy oświadczenia posiadały w swej treści wszystkie dane wymagane przez rozporządzenie i nie zostały uznane za sfałszowane, gdy posiadane dane pozwoliły na ustalenie osoby dokonującej zakupu oraz w sytuacji, gdy nie stwierdzono fałszerstwa oświadczeń sprzedaży oleju opałowego Naczelnik Urzędu Celnego w S uznał, iż na podstawie tych oświadczeń Strona mogła zastosować obniżoną stawkę podatku akcyzowego”. Ponadto w przypadku, gdy wezwania wracały z adnotacją Poczty Polskiej: „adresat nieobecny, adresat wyprowadził się” lub „nie podjęto w terminie”, również uznano takie oświadczenia na dowód tego, co przedstawiają, i nie wliczono ich do postawy opodatkowania (decyzja Naczelnika Urzędu Celnego w S z lipca 2010 r., sygn. akt).

Mimo że przywoływane niżej przepisy u.p.a. nie są badane przez Sejm w niniejszym piśmie, warto na marginesie odnotować, że wobec powyższego trudno byłoby podzielić zasadność postawionego przez skarżącą B. zarzutu wobec art. 65 u.p.a. w związku z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia MF (pkt 3 *petitum* skargi) „rozumianych w ten sposób, iż tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniają sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku, brak zaś któregośkolwiek elementu tego oświadczenia skutkuje zastosowaniem stawki określonej w § 3 ust. 3 rozporządzenia [MF – uwaga własna]”. Tak postawiony zarzut nie koresponduje ze stanem faktycznym sprawy i rzeczywistym zakresem zastosowania kwestionowanych przepisów. Jak bowiem

wspomniano, organ nie kwestionował przedmiotowych oświadczeń wyłącznie ze względu na ich wadliwość formalną.

W przypadku skarżącej T.: „Organ stwierdził, że żadne z 3.428 oświadczeń przyjętych od nabywców będących osobami fizycznymi nie prowadzącymi działalności gospodarczej, nie spełniało kompletu obligatoryjnych warunków wymaganych przepisami prawa. Oświadczenia zawierały wady polegające na braku w ich treści pełnego zestawu obowiązkowych danych takich jak: ilość nabywanego oleju opałowego, numer PESEL lub NIP, adres zamieszkania nabywcy lub miejsca gdzie znajdują się urządzenia grzewcze, jeżeli jest ono inne niż adres zamieszkania nabywcy, ilości posiadanych urządzeń grzewczych lub ich rodzaju i typu, daty i miejsca wystawienia oświadczenia, lub podpisu składającego oświadczenie. W trakcie kontroli wystąpiono z prośbą o potwierdzenie zakupów oraz wskazanie finalnego przeznaczenia zakupionego oleju, przesłuchano w charakterze świadków na tę okoliczność łącznie osób wymienionych jako nabywcy w oświadczeniach pozostających w dyspozycji Spółki. Spośród osób, które złożyły zeznania lub nadesłały pisemne informacje znaczna grupa nabywców zaprzeczyła dokonywaniu jakichkolwiek zakupów oleju opałowego w kontrolowanej Spółce lub zakwestionowała fakt nabycia oleju w ilościach wynikających z treści okazanych oświadczeń o przeznaczeniu na cele opałowe wyrobów akcyzowych stanowiących przedmiot transakcji. [...] Organ uznał, że w efekcie analizy materiału dowodowego związanego z okresem lipca, sierpnia i września 2005 r., negatywny wynik weryfikacji wiarygodności dokumentów transakcyjnych nie ograniczył się wyłącznie do odpowiednio , i oświadczeń zawierających ewidentnie nieprawdziwe dane osobowe nabywców. Realia transakcji poświadczonych , i (w zależności od miesiąca) innymi oświadczeniami, zawierającymi co prawda dane osobowe rzeczywiście istniejących osób, podważone zostały zeznaniami świadków podważającymi wiarygodność zakupów przypisanych im osobiście lub członkom ich rodzin” (wyrok WSA w O z marca 2011 r., sygn. akt).

Również i w sprawie skarżącej T. chodzi zatem o przypadki oświadczeń, które choć niepoprawne pod względem formalnym, są także wadliwe materialnie. Jak przytacza skarżąca, organ I instancji zakwestionował oświadczenia, „co do których osoby wskazane w nich jako nabywcy zaprzeczyły faktowi zakupu oleju opałowego (a tym samym autentyczności podpisu złożonego pod oświadczeniem)”, oraz takie,

„które wskazywały jako nabywców osoby, których nie dało się zidentyfikować przy pomocy ewidencji prowadzonych przez organy administracji”.

W przypadku skarżącej M.C. w realiach jej drugiej ze skarg (sygn. akt SK 11/12; tylko tam bowiem zakwestionowano art. 65 ust. 1a u.p.a.) „zakwestionowano wyłącznie te oświadczenia, co do których ponad wszelką wątpliwość wykazano, że są one nierzetelne lub nieweryfikowalne, a oprócz tego wadliwe formalnie, gdyż nie zawierają pełnych, wymaganych prawem (§ 4 ust. 2 rozporządzenia MF) i określonych jako niezbędne minimum danych głównie numeru NIP lub nr PESEL nabywcy, albo obu tych numerów łącznie” (decyzja Dyrektora Izby Celnej w W z marca 2011 r., sygn. akt

). W dalszej części cytowanej decyzji organ II instancji stwierdza, że strona „nie miała wypracowanych żadnych procedur, które mogłyby uchronić ją przed procederem fałszowania lub podawania nieprawdziwych danych osobowych przez kupujących olej opałowy. Strona realizując transakcje sprzedaży oleju opałowego w zasadzie ograniczała się jedynie do zbierania oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego”.

Sejm nie kwestionuje natomiast ustalenia w drodze wykładni przyjętej przez organy orzekające w sprawach skarżących treści normatywnej zakwestionowanego przepisu, polegającej na przyjęciu, że art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. znajduje zastosowanie również do sprzedaży (*verba legis* „użycie”) olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, w przypadku gdy odebrane oświadczenia nie pozwalają na identyfikację nabywców oleju opałowego. Treść orzeczeń wydanych w sprawie skarżących oraz wskazane przez nie judykaty potwierdzające stałość i powszechność wykładni nie dają podstaw do podważenia dopuszczalności kontroli art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. przez Trybunał.

Mając na uwadze różne ujęcie zakresu zaskarżenia przez poszczególne skarżące, Sejm odniesie się do konstytucyjności zaskarżonego przepisu w zakresie, w jakim dotyczy przyjęcia przez sprzedawcę niekompletnych i niemożliwiających identyfikacji rzeczywistego nabywcy oświadczeń o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe.

IV. Wzorce kontroli

1. Zgodnie z art. 20 Konstytucji: „Społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej”. Natomiast art. 22 ustawy zasadniczej stanowi: „Ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny”.

Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny: „Artykuł 22 Konstytucji pełni dwojaką funkcję. Z jednej strony traktować go należy jako wyrażenie zasady ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej (i w tym zakresie stanowi on konkretyzację ogólniejszych zasad, wyrażonych w art. 20), z drugiej strony – może on stanowić podstawę do konstruowania prawa podmiotowego, przysługującego każdemu, kto podejmuje działalność gospodarczą. [...] Niezależnie jednak od uzasadnienia merytorycznego, wszelkie ograniczenia wolności działalności gospodarczej mogą następować „tylko w drodze ustawy”. Formuła użyta w art. 22 jest w tym zakresie niemal identyczna z ogólną formułą z art. 31 ust. 3, a całkowicie identyczna z formułą z art. 64 ust. 3. Pozwala to przyjąć, że znaczenie prawne i skutki tych uregulowań w znacznej mierze mogą się pokrywać” (wyrok TK z 10 kwietnia 2001 r., sygn. akt U 7/00; w judykaturze sądu konstytucyjnego zdaje się przy tym przeważać pogląd, że podstawą owego prawa podmiotowego winny być ujmowane łącznie art. 20 i art. 22 Konstytucji – zob. np. wyroki TK z: 29 kwietnia 2003 r., sygn. akt SK 24/02; 14 czerwca 2004 r., sygn. akt SK 21/03; 27 lipca 2004 r., sygn. akt SK 9/03; 19 stycznia 2010 r., sygn. akt SK 35/08 wraz z przywołanym tam piśmiennictwem; odmiennie w wyroku z 13 stycznia 2004 r., sygn. akt SK 10/03, w którym Trybunał wyraził pogląd, że „art. 20 nie może stanowić wzorca kontroli w przypadku skarg konstytucyjnych, gdyż przepis ten wyraża podstawowe zasady ustroju gospodarczego RP, a nie prawo podmiotowe”).

Z użycia w art. 20 i art. 22 Konstytucji wyrażenia „wolność działalności gospodarczej” wynika, że chodzi o działalność jednostek (osób fizycznych) oraz instytucji „niepaństwowych” (czy też – szerzej rzecz ujmując – niepublicznych), które mają prawo samodzielnego decydowania o udziale w życiu gospodarczym, zakresie i formach tego udziału, w tym możliwie swobodnego podejmowania różnych działań faktycznych i prawnych, mieszczących się w ramach prowadzenia działalności

gospodarczej. Chodzi tu więc o osoby fizyczne i inne podmioty, które korzystają z praw i wolności przysługujących człowiekowi i obywatelowi (zob. wyrok TK z 7 maja 2001 r., sygn. akt K 19/00).

Gdy chodzi o ograniczenia w zakresie korzystania z wolności działalności gospodarczej, w doktrynie zauważono, że art. 22 Konstytucji – posługując się pojęciem ważnego interesu publicznego – upoważnia do wykorzystania takich kryteriów, jak m.in. konieczność ochrony ważnego dla interesu państwa sektora gospodarki, a także wprowadzenie zasad uczciwego obrotu gospodarczego (J. Ciapała, *Konstytucyjna wolność działalności gospodarczej w Rzeczypospolitej Polskiej*, Szczecin 2009, s. 374). Zarazem odnotowuje się, że „Konstytucja nie precyzuje tego, jaki interes publiczny jest na tyle ważny, by jego pojawienie się uzasadniło to ograniczenie; odsyła w tym względzie do oceny i decyzji ustawodawcy” (P. Winczorek, *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku*, Warszawa 2008, s. 62).

2. Artykuł 64 Konstytucji obejmuje zakresem trzy zasadnicze zagadnienia: sformułowanie gwarancji prawa własności i innych praw majątkowych („Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia” – ust. 1), ustanowienie zasady „równej dla wszystkich” ochrony tych praw („Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej” – ust. 2) oraz wskazanie przesłanek dopuszczalnego ograniczania prawa własności („Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności” – ust. 3).

Jak wskazuje się w doktrynie prawa, art. 64 Konstytucji wyraża przede wszystkim prawo podmiotowe, jednak należy go rozumieć również jako refleks ogólnej zasady ustrojowej, jaką jest uznanie własności prywatnej za jedną z podstawowych wartości, wokół których zbudowany jest porządek prawny i społeczny Rzeczypospolitej. Ponadto z art. 64 Konstytucji wynika uznanie ochrony własności (i innych praw majątkowych) za element obiektywnego porządku prawnego, co zobowiązuje organy władzy publicznej do ustanowienia dokładnych reguł prawnoinstytucjonalnych funkcjonowania stosunków majątkowych – zob. L. Garlicki [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. III, Warszawa 2003, komentarz do art. 64, s. 5-6. Z Konstytucji wynika prawo do wolności majątkowej, mające charakter publicznego prawa podmiotowego

i rozumiane jako prawo jednostki do pozyskiwania i korzystania z dóbr świata zewnętrznego mających wartość ekonomiczną, do zatrzymywania ich dla siebie albo dysponowania na rzecz innych, a także do pozostawiania swoim następcom, zgodnie ze swoją wolą i własnym interesem (zob. *ibidem*, s. 7).

Z kolei z art. 64 ust. 2 Konstytucji wynika, że ochrona prawna własności, innych praw majątkowych i prawa dziedziczenia ma być równa dla wszystkich. Przyjmuje się, że powyższe postanowienie stanowi jedno ze szczególnych odniesień zasady równości – z tego względu art. 64 ust. 2 Konstytucji powinien być interpretowany i stosowany w bliskim związku z art. 32 ustawy zasadniczej. Należy podkreślić, że omawiany przepis dotyczy równej „ochrony prawnej” i nie ma zastosowania do innych aspektów kształtowania i korzystania z tych praw; do owych aspektów odnoszą się natomiast ogólne konsekwencje art. 32 Konstytucji (zob. *ibidem*, s. 16).

W realiach przedmiotowej sprawy szczególne znaczenie mają te komponenty art. 64 Konstytucji, z którymi wiąże się możliwość ograniczania oraz zakaz naruszania istoty prawa własności. Ramy dopuszczalnych ograniczeń prawa własności wyznacza art. 64 ust. 3 Konstytucji, którego postanowienia nakładają się na ogólne uregulowanie art. 31 ust. 3 Konstytucji. Jak zauważa L. Garlicki: „Nie może to jednak dawać podstawy do traktowania art. 64 ust. 3 jako *lex specialis* i wyłączania stosowania art. 31 ust. 3 do ochrony prawa własności [...]. Każde ograniczenie prawa własności podlega zatem łącznej ocenie na tle art. 64 ust. 3 oraz art. 31 ust. 3” (zob. *ibidem*, s. 18).

W swoim dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wypowiadał się wielokrotnie w przedmiocie istoty prawa własności oraz dopuszczalności ograniczeń w korzystaniu z tego prawa. Jak zauważył w – wydanym w pełnym składzie – wyroku z 12 stycznia 2000 r. (sygn. akt P 11/98): „[O]kreślenie «istoty» prawa własności musi nawiązywać do podstawowych składników tego prawa, tak jak ukształtowały się one w historii jego rozwoju. Obejmują one w szczególności możliwość korzystania z przedmiotu własności oraz pobierania pożytków. Możliwości te mogą być poddawane różnego rodzaju ograniczeniom przez ustawodawcę, a ograniczenia te są dopuszczalne, jeżeli czynią zadość wymaganiom określonym w art. 31 ust. 3 zd. 1 konstytucji. Jeżeli jednak zakres ograniczeń prawa własności przybierze taki rozmiar, że niwecząc podstawowe składniki prawa własności, wydrąży je z rzeczywistej treści i przekształci w pozór tego prawa, to naruszona

zostanie podstawowa treść («istota») prawa własności, a to jest konstytucyjnie niedopuszczalne. Ocena każdego konkretnego unormowania ingerującego w prawo własności musi być przy tym dokonywana na tle wszystkich ograniczeń już istniejących. Dla ustalenia, czy zachowana została «istota» prawa własności konieczna jest bowiem analiza sumy ustanowionych prawem ograniczeń”. Jednocześnie, w tym samym judykacie, Trybunał potwierdził wyrażony w swym wcześniejszym orzecznictwie ogólny pogląd, że „prawo własności, choć stanowi najpełniejsze z praw majątkowych, nie może być jednak traktowane jako *ius infinitum* i może podlegać ograniczeniom. Tym samym, także ochrona własności nie może mieć charakteru absolutnego”.

W judykaturze sądu konstytucyjnego wskazuje się, że obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji (zob. wyroki TK z: 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00; 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02; 22 maja 2007 r., sygn. akt SK 36/06; 13 października 2008 r., sygn. akt K 16/07; 6 stycznia 2009 r., sygn. akt SK 22/06; 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09; 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12; postanowienia TK z: 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10; 5 czerwca 2013 r., sygn. akt SK 25/128).

Skarżące nie kwestionują samego nałożenia podatku, a jedynie ukształtowanie warunków, jakie muszą zostać spełnione, aby skorzystać ze zwolnienia z obowiązku podatkowego albo z preferencyjnej (ulgowej) stawki opodatkowania odnoszącej się do oleju opałowego, zamiast zapłaty podatku w wysokości wyznaczonej dla analogicznego oleju służącego do celów napędowych. Takie oznaczenie przedmiotu zaskarżenia sprawia, że w świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału (zob. wyroki TK z: 27 lipca 2004 r., sygn. akt SK 9/03; 25 października 2004 r., sygn. akt SK 33/03; 22 maja 2007 r., sygn. akt SK 36/06) art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji należy uznać za adekwatne wzorce kontroli.

3. W myśl art. 31 ust. 3 Konstytucji: „Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności

publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw”.

Analiza orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wskazuje, że zasada proporcjonalności określa dopuszczalny zakres ograniczeń korzystania z konstytucyjnych praw i wolności, wymagając ustalenia, czy kwestionowana norma spełnia trzy wymagania: przydatności, konieczności i proporcjonalności w ścisłym znaczeniu tego słowa. Ustanowione ograniczenia spełniają wymóg proporcjonalności, jeżeli wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków (zasada przydatności), jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana (zasada konieczności), a jej efekty pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela (zasada proporcjonalności w znaczeniu ścisłym; zob. np. wyroki TK z: 11 kwietnia 2000 r., sygn. akt K 15/98; 11 kwietnia 2006 r., sygn. akt SK 57/04). Przesłanka proporcjonalności w znaczeniu ścisłym oznacza dla ustawodawcy obowiązek wyboru najmniej dolegliwego środka realizacji określonego interesu (wartości) podlegającego konstytucyjnej ochronie. Ocena, czy przesłanki te zostały spełnione, wymaga zatem w każdym konkretnym przypadku skonfrontowania wartości i dóbr chronionych daną regulacją z tymi, które w jej efekcie podlegają ograniczeniu.

4. Artykuł 32 Konstytucji („Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne” – ust. 1; „Nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiegokolwiek przyczyny” – ust. 2) nakłada na prawodawcę obowiązek równego traktowania podmiotów podobnych. Wszystkie podmioty prawa, charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą relewantną, powinny być traktowane równo (tak samo), bez zróżnicowań, zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących (po raz pierwszy powyższe ujęcie zostało wyrażone przez Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z 9 marca 1988 r., sygn. akt U 7/87). Cechą wspólną decydującą o podobieństwie danej grupy podmiotów może być zarówno cecha faktyczna, jak i prawna, a ustalenia jej istnienia dokonuje się z uwzględnieniem treści i celu przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma (por. np. orzeczenie TK z 3 września 1996 r., sygn. akt K 10/96). Wymóg równego traktowania podmiotów podobnych oznacza zarazem akceptację różnicowania sytuacji prawnej podmiotów, które nie odznaczają się

wspólną cechą – „Równe traktowanie przez prawo tych samych podmiotów oznacza z reguły różne traktowanie tych samych podmiotów pod innym względem” (wyrok TK z 23 listopada 2010 r., sygn. akt K 5/10).

5. Zgodnie z art. 2 Konstytucji: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”.

Zgodnie z utrwaloną linią orzeczniczą Trybunału Konstytucyjnego, art. 2 Konstytucji i wyrażona w nim generalna klauzula demokratycznego państwa prawnego „stanowi swego rodzaju zbiorcze wyrażenie szeregu reguł i zasad, które wprowadzić nie zostały *expressis verbis* ujęte w pisany tekście konstytucji, ale w sposób immanentny wynikają z aksjologii oraz z istoty demokratycznego państwa prawnego. Owe reguły i zasady miały najróżniejszy charakter, odnosząc się zarówno do prawa materialnego jak i do tzw. zasad przyzwoitej legislacji (np. zakaz stanowienia przepisów z mocą wsteczną, nakaz zachowania «odpowiedniej» *vacatio legis*, nakaz poszanowania praw słusznie nabytych), a ogólną podstawą było uznanie, że demokratyczne państwo prawne wymaga poszanowania zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa” (wyrok TK z 16 czerwca 1999 r., sygn. akt P 4/98; zob. też np. wyroki TK z: 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97; 10 kwietnia 2006 r., sygn. akt SK 30/04).

Z zasady tej wyprowadza się zakaz zastawiania przez przepisy prawne pułapek, formułowania obietnic bez pokrycia bądź nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania, a tym samym stwarzania organom państwowym możliwości i zachęty nadużywania władzy względem obywateli (zob. L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2014, s. 64). W wyroku z 8 stycznia 2013 r. (sygn. akt K 18/10) Trybunał stwierdził w kontekście niniejszej zasady, że ustawodawca nie może tworzyć konstrukcji normatywnych, które są niewykonalne, stanowią złudzenie prawa i w konsekwencji dają jedynie pozór ochrony interesów jednostki.

Jedną z zasad wyprowadzanych z art. 2 Konstytucji jest zasada określoności przepisów prawa, zwana też zasadą określoności regulacji prawnych (zob. np. wyroki TK z: 4 listopada 2003 r., sygn. akt SK 30/02; 10 listopada 2004 r., sygn. akt Kp 1/04; 2 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 19/06; 12 czerwca 2008 r., sygn. akt K 50/05; 30 września 2008 r., sygn. akt K 44/07; postanowienie TK z 14 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 24/05; B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*,

Warszawa 2009, komentarz do art. 2, nb. 9; W. Sokolewicz [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. V, Warszawa 2007, komentarz do art. 2, s. 48 i n.). Wymaga ona, aby „przepisy prawne były formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny” (wyrok TK z 7 listopada 2006 r., sygn. akt SK 42/05; zob. też wyroki TK z: 11 stycznia 2000 r., sygn. akt K 7/99; 12 czerwca 2008 r., sygn. akt K 50/05; 14 lutego 2012 r., sygn. akt P 20/10; W. Sokolewicz [w:] *Konstytucja...*, komentarz do art. 2, s. 49). Jak wskazuje Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 21 marca 2001 r. (sygn. akt K 24/00): „Z tak ujętej zasady określoności wynika, że każdy przepis prawny winien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego – dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów. Wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych nie budzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwalała na wyegzekwowanie” (zob. też wyrok TK z 12 czerwca 2008 r., sygn. akt K 50/05; W. Sokolewicz [w:] *Konstytucja...*, komentarz do art. 2, s. 48).

Gdy idzie o nakaz wprowadzenia „odpowiedniej” *vacatio legis*, w orzecznictwie Trybunału wskazuje się, że adresat normy musi mieć zapewniony czas na przystosowanie się do zmienionej sytuacji prawnej i na podjęcie odpowiednich decyzji co do dalszego postępowania (zob. np. wyroki TK z: 15 grudnia 1997 r., sygn. akt K 13/97; 4 stycznia 2000 r., sygn. akt K 18/99; 10 grudnia 2002 r., sygn. akt K 27/02).

Jak wskazuje sam Trybunał Konstytucyjny: „w przypadku prawa daninowego należy wymagać dłuższego okresu dostosowawczego [niż 14 dni – uwaga własna]” (wyrok TK z 15 lutego 2005 r., sygn. akt K 48/04). Stanowisko to Trybunał Konstytucyjny uzasadnia następująco: „ustawodawca musi kształtować nowe regulacje podatkowe z uwzględnieniem faktu, że podatnik – zakładając stabilność wcześniejszych przepisów – zaplanował pewne posunięcia ekonomiczne, a różne jego interesy znajdować się mogą w toku. Nie można oczywiście przypisywać ochronie tych interesów charakteru absolutnego, bo zmienność prawa jest elementem, z którym muszą się liczyć obywatele. W każdym jednak razie w sytuacjach, gdy przepisy prawa wyznaczały pewien horyzont czasowy dla

zaplanowania i przeprowadzenia określonego przedsięwzięcia finansowego czy gospodarczego, nie można zmieniać takich «reguł gry» przed upływem okresu czy terminu, który przewidział sam ustawodawca. Skoro bowiem, w zaufaniu do obowiązującego prawa, zostało już rozpoczęte określone przedsięwzięcie, a prawo przewidywało, iż będzie się ono realizować w pewnym okresie czasu, to – wyjąwszy sytuacje szczególne – obywatel powinien mieć pewność, że będzie mógł ten okres czasu bezpiecznie wykorzystać. Rozpoczęcie przedsięwzięcia finansowego czy gospodarczego wiąże się z reguły z dokonaniem pierwszych nakładów, a nagła zmiana ram prawnych takiego przedsięwzięcia może narazić obywatela na poważne straty” (wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97).

Podkreślenia wymaga stwierdzenie, że wymóg ustanawiania odpowiedniej *vacatio legis* ma charakter gwarancyjny dla jednostek; jest też jednym z warunków dopuszczalności ingerencji ustawodawcy w prawa nabyte (zob. wyrok TK z 4 stycznia 2000 r., sygn. akt K 18/99). Tym samym społeczny sens instytucji *vacatio legis* polega na tym, żeby zapewnić obywatelom nie tylko czas na zaznajomienie się z nowymi przepisami prawnymi, lecz przede wszystkim na dostosowanie się do wymagań, które niosą ze sobą nowe regulacje.

W ocenie Sejmu, podnoszone przez skarżącą B. uchybienie proceduralne (o czym dalej) należy odnieść (w świetle podstaw kontroli wskazanych przez skarżącą) do zawartości normatywnej art. 2 Konstytucji.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, iż obowiązek dochowania konstytucyjnych warunków procesu ustawodawczego spoczywa na organach powołanych do stanowienia prawa zarówno na mocy art. 2 Konstytucji (zob. np. wydany w pełnym składzie wyrok TK z 16 lipca 2009 r., sygn. akt Kp 4/08 oraz – także pełnoskładowy – wyrok TK z 20 lipca 2011 r., sygn. akt K 9/11, w którym stwierdzono, że „zaskarżona ustawa jest niezgodna z art. 2 Konstytucji – zasadą demokratycznego państwa prawnego z uwagi na naruszenie zasad rzetelnego procesu ustawodawczego [...]”), jak i art. 7 Konstytucji („Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa”).

Należy dostrzec, że Trybunał Konstytucyjny wypracował w swoim orzecznictwie *modus procedendi* w odniesieniu do zarzutów wadliwości procesu legislacyjnego, w szczególności gdy mają się one wiązać z niedostatkami dialogu społecznego. Jak zauważył w wydanym w pełnym składzie wyroku z 13 lipca 2011 r. (sygn. akt K 10/09): „Trybunał Konstytucyjny, badając zarzut naruszenia procedury

prawodawczej, na tle konkretnej sprawy dokonuje analizy procesu legislacyjnego, biorąc pod uwagę usytuowanie w systemie źródeł prawa aktu normatywnego, w którym statuowane są uprawnienia konsultacyjne, materię, której dotyczy obowiązek konsultacyjny, etap prac legislacyjnych, na którym zaniechano konsultacji, kumulowanie i częstotliwość naruszeń, faktyczny udział organów opiniodawczych w postępowaniu legislacyjnym (zob. wyroki TK z: 24 czerwca 1998 r., sygn. K 3/98; 28 listopada 2007 r., sygn. K 39/07; 16 lipca 2009 r., sygn. Kp 4/08, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 112; 14 października 2009 r., sygn. Kp 4/09).

Z jednej strony należy więc wyróżnić regulacje dotyczące istotnych elementów procedury prawodawczej, np. zgłoszenie poprawki w takim momencie procedury, że nie zostanie ona objęta stadium co najmniej dwóch czytań (zob. np. wyrok TK z 24 marca 2004 r., sygn. K 37/03, OTK ZU nr 3/A/2004, poz. 21) czy też niepoddanie tekstu obowiązkowym, wynikającym z Konstytucji, konsultacjom (zob. wyrok TK z 28 listopada 2007 r., sygn. K 39/07). Z drugiej strony istnieją regulacje o mniejszym ciężarze gatunkowym. Naruszenie istotnych elementów procedury prawodawczej stanowi podstawę do stwierdzenia niekonstytucyjności badanego aktu normatywnego; natomiast naruszenie regulacji dotyczących spraw mniej istotnych dla procesu legislacyjnego nie może stanowić takiej podstawy (zob. wyrok TK z 16 lipca 2009 r., sygn. Kp 4/08)”.

Ponadto w wyroku – wydanym w pełnym składzie – z 6 lipca 2009 r. (sygn. akt Kp 4/08) Trybunał wskazał, że: „Podczas dokonywania oceny wagi naruszeń norm prawnych regulujących procedurę prawodawczą istotne znaczenie może mieć też częstotliwość tych naruszeń i okoliczności towarzyszące powstaniu naruszenia – np. działanie wbrew poważnym, znanym ostrzeżeniom o niekonstytucyjności proponowanego rozwiązania, działanie mające na celu pozbawienie części parlamentarzystów możliwości uczestniczenia w konkretnej debacie itd. Nagminność i powtarzalność naruszeń norm regulujących procedurę prawodawczą może stanowić jedną z przesłanek zakwalifikowania danego naruszenia jako istotnego punktu widzenia kontroli konstytucyjności prawa i uzasadniającego stwierdzenie niekonstytucyjności badanego aktu normatywnego”.

Z kolei odnośnie do wywodzonej z art. 2 zasady proporcjonalności trzeba zwrócić uwagę, że stwierdzono, że „analiza obowiązujących przepisów konstytucyjnych prowadzi do wniosku, iż zasadę proporcjonalności statuuje w sposób w pełni samodzielny i całościowy inny [niż art. 2, na który powoływał się

w tej sprawie jeden z uczestników postępowania – uwaga własna] przepis ustawy zasadniczej, a mianowicie art. 31 ust. 3. Wobec jego obowiązywania nie ma już potrzeby sięgania do niewątpliwie pojemnej, a przez to mieszczącej w sobie wiele odrębnych unormowań konstytucyjnych, zasady państwa prawnego. Nie oznacza to oczywiście całkowitego zerwania aksjologicznych i funkcjonalnych więzi między zasadą proporcjonalności a wywodzonymi z idei państwa prawnego zasadami [...], jak również z wymienionymi w art. 2 *in fine* Konstytucji zasadami sprawiedliwości społecznej” (wyrok TK z 12 stycznia 1999 r., sygn. akt P 2/98).

W wydanym w pełnym składzie wyroku z 16 lipca 2009 r. (sygn. akt Kp 4/08) Trybunał Konstytucyjny stwierdził: „Wywiedziona z art. 2 Konstytucji zasada proporcjonalności szczególnie naciska na adekwatność celu legislacyjnego i środka użytego do jego osiągnięcia. To znaczy, że spośród możliwych (i zarazem legalnych) środków oddziaływania należałoby wybrać środki skuteczne dla osiągnięcia celów założonych, a zarazem najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu. Rozpatrując zgodność zakwestionowanej regulacji z zasadą proporcjonalności (z art. 2 Konstytucji) należy zbadać trzy istotne zagadnienia: 1) czy ta regulacja jest niezbędna dla ochrony i realizacji interesu publicznego, z którym jest związana, 2) czy jest efektywna, umożliwiając osiągnięcie zamierzonych celów, 3) czy jej efekty pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych na obywatela lub inny podmiot prawny. Innymi słowy: Zasada proporcjonalności, wywodzona z samej logiki pojęcia «państwa prawa» stanowi [...], że działanie nakierowane na osiągnięcie obranego celu powinny być do tego celu odpowiednie (wyrok WSA w Warszawie z 26 listopada 2009 r., sygn. akt V SA/Wa 1624/09)”.

Jak wspomniano wyżej Trybunał Konstytucyjny dopuszcza kontrolę przepisów prawa podatkowego w świetle zasady proporcjonalności wywodzonej z art. 31 ust. 3 Konstytucji, gdy idzie o ukształtowanie warunków korzystania ze zwolnienia z obowiązku podatkowego albo z preferencyjnej (ulgowej) stawki podatkowej (zob. np. wyrok TK z 12 lutego 2015 r., sygn. akt SK 14/12). Z uwagi na treść zarzutów podnoszonych przez skarżące, podstawowego źródła zasady proporcjonalności należy zatem poszukiwać w odnoszącym się do ograniczeń korzystaniu z konstytucyjnych praw i wolności art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej (a także, w zakresie ingerencji w prawo własności, w art. 64 ust. 3 Konstytucji).

Wobec powyższego powołanie się przez skarżącą T. na art. 2 Konstytucji jako na źródło zasady proporcjonalności (wobec wyrażanego w orzecznictwie Trybunału ograniczonego zakresu kontroli przepisów konkretyzujących obowiązki podatkowy z punktu widzenia art. 31 ust. 3 Konstytucji – zob. np. wyroki TK z: 7 lipca 2009 r., sygn. akt SK 49/06; 19 czerwca 2012 r., sygn. akt P 41/10) należy uznać za dopełniające podstawowy w tym zakresie zarzut naruszenia art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

V. Zarzuty skarżących

Skarżąca B. podnosi wobec art. 65 ust. 1a u.p.a. następujące zarzuty.

Po pierwsze, wskazuje na uchybienia o charakterze proceduralnym związane ze sposobem przyjęcia art. 65 ust. 1a u.p.a., a mianowicie naruszenie nakazu stosowania odpowiedniej *vacatio legis* – ustawa zmieniająca weszła bowiem w życie z dniem jej ogłoszenia. Skarżąca wiąże powyższy zarzut z zasadami wynikającymi z art. 2 Konstytucji, takimi jak zasady pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Ponadto podnosi, że przyjęcie zakwestionowanego przepisu nastąpiło z uchybieniem trybowi ustawodawczego, bowiem dodano go w poprawce senackiej, której istota – zdaniem skarżącej – wyklucza przyjęcie rozwiązań nieobjętych ustawą uchwaloną przez Sejm.

Po drugie, skarżąca B. zarzuca naruszenie przez art. 65 ust. 1a u.p.a. zasady prawidłowej legislacji (w aspekcie zasady określoności przepisów prawa). W ocenie skarżącej sposób stosowania tego przepisu przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne nie koreluje z jego brzmieniem – „art. 65 ust. 1a u.p.a. nie odwołuje się w jakikolwiek sposób do braku oświadczenia stwierdzającego, iż dane wyroby są przeznaczone na cele opałowe [...] sformułowanie «niespełnienie warunków określonych w odrębnych przepisach» odnosi się wyłącznie do olejów opałowych oraz olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe, czyli do wyrobów akcyzowych, ich parametrów cech itp. Warunek ten nie dotyczy natomiast w żadnej mierze okoliczności związanych z dokonywaniem obrotu tymi wyrobami, w tym także dokumentowania obrotu”.

Po trzecie, skarżąca B. upatruje w art. 65 ust. 1a u.p.a. naruszenia konstytucyjnej zasady równości – „Nierówne traktowanie pośredników-sprzedawców i nabywców końcowych polega na tym, że nabywca końcowy opodatkowany jest wg

wyższej stawki podatku akcyzowego w przypadku użycia oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem, zaś pośrednik-sprzedawca opodatkowany jest wg wyższej stawki akcyzy zarówno w przypadku użycia oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem jak i w przypadku niespełnienia dodatkowych warunków, których rzetelne wypełnienie zależy w znacznej mierze od uczciwości nabywcy końcowego. Sprzedawca-pośrednik musi dla skorzystania ze stawki niższej odebrać dodatkowo od nabywcy końcowego oświadczenie określonej treści i przechowywać je do czasu przedawnienia zobowiązania podatkowego [...] Nabywca końcowy nie ponosi żadnej odpowiedzialności za złożenie nieprawdziwego oświadczenia natomiast sprzedawca-pośrednik ponosi odpowiedzialność podatkową (wyższa stawka podatku akcyzowego [...]) jeżeli oświadczenie to będzie nieprawidłowe pod względem formalnym jak również prawidłowe pod względem formalnym, ale nieprawidłowe pod względem materialnym”.

Po czwarte, skarżąca B. wskazuje, że art. 65 ust. 1a u.p.a. (odczytywany w powiązaniu z przepisami odnoszącymi się do konieczności uzyskiwania oświadczeń od nabywców oleju opałowego) nakłada na przedsiębiorcę nieproporcjonalne i często niewykonalne obowiązki, których niedochowanie powoduje obciążenie transakcji kilkakrotnie większą stawką podatkową, „nawet jeżeli (i co może być bezsporne) olej został wykorzystany na cele opałowe”. Powyższe stanowi nieproporcjonalną ingerencję w konstytucyjną wolność działalności gospodarczej oraz prawo własności.

Podobnie w odniesieniu do naruszenia art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji argumentuje skarżąca T., zdaniem której: „W przypadku skarżącej stawka sankcyjna została zastosowana z tego powodu, że oświadczenia nabywcy oleju opałowego zawierały dane fikcyjne [...] To jednak takie dane zawarli w oświadczeniach kontrahenci spółki. Dlatego to oni powinni odpowiadać za nierzetelność złożonego oświadczenia. To co [...] przesądza o nadmiernej represywności kwestionowanej regulacji sankcyjnej, to w pierwszym rzędzie fakt, że została zastosowana wobec sprzedawcy oleju opałowego, a nie wobec podmiotu, który dopuścił się nieprawidłowości – nabywcy”. Kwestionowana regulacja nie spełnia ponadto wymogów, jakie nakłada na ustawodawcę zasada proporcjonalności, a zatem „nie prowadzi do osiągnięcia [...] celu należytej kontroli nad poprawnością rozliczeń podatkowych. Oparte są bowiem na upraszczającym rzeczywistość przesądzeniu (fikcji prawnej), że nierzetelność danych zawartych w oświadczeniu (tego rodzaju, że

uniemożliwia ona identyfikację nabywcy) jest równoznaczna z [...] «użyciem oleju niezgodnie z przeznaczeniem» (art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym) [...]; kwestionowana regulacja nie jest konieczna dla osiągnięcia celu, któremu ma służyć. Dostępne są bowiem rozwiązania alternatywne, które są dla podatników mniej dolegliwe. [...] obowiązki instrumentalne wprowadzone zaskarżoną regulacją nie spełniają przesłanki proporcjonalności *sensu stricto*”.

Skarżąca T. podnosi ponadto zarzut uchybienia przez zaskarżony przepis zasadzie prawidłowej legislacji, treściowo zbieżny z wątpliwościami wyrażonymi przez skarżącą B. Dodaje, że zaskarżone przepisy nie przewidują obowiązku merytorycznej weryfikacji oświadczenia przez sprzedawcę ani nie określają zakresu wymaganych czynności weryfikacyjnych prawdziwości oświadczenia.

W stosunku do powyższych uwag argumentacja przedstawiona przez skarżącą M.C. nie stanowi *novum*.

VI. Przedmiot kontroli

Zgodnie z art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a.: „W przypadku użycia olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe, które nie spełniają warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem, a także sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, stawka akcyzy wynosi: 1) dla olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe – 2 000 zł od 1 000 litrów gotowego wyrobu [...]”.

VII. Analiza merytoryczna

1. W tym miejscu wypada zwięźle zaprezentować zasady opodatkowania sprzedaży olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe obowiązujące w dniu wejścia w życie art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a.

Zgodnie z rozporządzeniem MF w brzmieniu obowiązującym do 14 września 2005 r., podatnik sprzedający oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe (opisane w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia MF) był obowiązany do uzyskania oświadczenia nabywcy, iż nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe. W takim wypadku stawka podatku akcyzowego wynosiła 233 zł/1000 l. Zgodnie

z (§ 4 ust. 5 rozporządzenia MF, w przypadku niezłożenia oświadczeń stosowano odpowiednio § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia MF, który stanowił, że: „Jeżeli wyroby, wymienione w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia [...], nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 30 maja 2005 r. w sprawie znakowania i barwienia paliw silnikowych oraz olejów opałowych dla celów kontroli obrotu (Dz. U. Nr 96, poz. 815), lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w tym rozporządzeniu, stosuje się dla wyrobów wymienionych: [...] w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia – stawki akcyzy określone w poz. 1 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia”. Stawka akcyzy stosowana na podstawie § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia MF wynosiła 1180 zł/1000 l.

Po wejściu w życie zaskarżonego przepisu zmianie uległa również treść rozporządzenia MF (rozporządzenie zmieniające z 13 września 2005 r.). Z punktu widzenia niniejszej sprawy podstawowe znaczenie mają dwie okoliczności. Pierwsza dotyczy uchylecia opisanego wyżej § 3 ust. 3 rozporządzenia MF, zaś druga dotyczy zmiany brzmienia § 4 ust. 5 rozporządzenia MF, który przestał odsyłać do § 3 ust. 3 w wypadku niezłożenia oświadczeń przez nabywców, precyzując w to miejsce warunki formalne nowej instytucji (funkcjonującej obok dotychczasowych oświadczeń), tj. miesięcznego zestawienia oświadczeń.

Ponadto w rozporządzeniu MF w brzmieniu obowiązującym od 15 września 2005 r. obniżono preferencyjną stawkę podatku akcyzowego przewidzianą w art. 65 ust. 1 u.p.a. – z 233 do 232 zł na 1000 l gotowego wyrobu.

Co istotne, po wejściu w życie rozporządzenia zmieniającego z 13 września 2005 r. podatnik sprzedający oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe w dalszym ciągu był obowiązany do odbierania stosownych oświadczeń. Zmiany wprowadzone rozporządzeniem zmieniającym z 13 września 2005 r. należy zatem uznać za dostosowujące do art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a.

Jak wynika z powyższego, przed wejściem w życie zaskarżonego przepisu funkcjonował czytelny system opodatkowania sprzedaży olejami opałowymi przeznaczonymi na cele opałowe. Mianowicie zastosowanie stawek podatku akcyzowego zarezerwowanego dla tego rodzaju wyrobów było uzależnione od odebrania oświadczeń nabywców o opałowym celu przeznaczenia nabywanych olejów. Obok stawki preferencyjnej uregulowanej w rozporządzeniu MF, stosowanej wobec olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, funkcjonowała stawka

określona w § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia MF, stosowana w przypadku uchybienia omawianym obowiązkom ewidencyjnym. Stawki te wyłączały stosowanie stawki podstawowej na oleje opałowe (bez dookreślenia ich sformułowaniem „przeznaczone na cele opałowe”) przewidzianej w art. 65 ust. 1 u.o.p., która wynosiła 2000 zł/1000 l.

Ustawa zmieniająca wprowadziła w tym zakresie następujące zmiany. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 65 ust. 1 u.o.p.: „Stawka akcyzy [...] wynosi [...] na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 233 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu [...]”. Jak widać, ustawodawca unormował w tym przepisie wysokość stawki podatku akcyzowego od olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe. W ocenie Sejmu nie ulega zatem wątpliwości, że dla zastosowania tej stawki niezbędne było spełnienie tych samych warunków ewidencyjnych przewidzianych w rozporządzeniu MF, tj. uzyskania oświadczenia o opałowym przeznaczeniu nabywanych wyrobów. Wymaga podkreślenia, że ustawodawca konsekwentnie rozróżnił „olej opałowy” od „oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe”. Stawka podatku akcyzowego wynikająca z art. 65 ust. 1 u.p.a. w brzmieniu ustalonym ustawą zmieniającą dotyczyła tylko tej drugiej kategorii. Innymi słowy, mogła znaleźć zastosowanie tylko wobec wyrobów, których przeznaczenie zostało potwierdzone przez nabywcę w stosownym oświadczeniu.

Na tym tle ujawnia się cel art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. Przepis ten wprowadził bowiem drugą, konkurencyjną stawkę podatkową dla olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe w wysokości 2000 zł/1000 l gotowego wyrobu. Jednocześnie ustawodawca wskazał, kiedy wymieniona stawka znajduje zastosowanie: „W przypadku użycia olejów opałowych [...] przeznaczonych na cele opałowe, które nie spełniają warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem, a także sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych”.

2. Sejm nie podziela poglądu skarżących, iż sprzedaż olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe z uchybieniem obowiązkom ewidencyjnym nie może zostać uznana za wypełnienie hipotezy art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a.

Treść tego przepisu, w tym zwrot „nie spełniają warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem, a także sprzedaży

ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych”, nie pozostawiała wątpliwości co do wskazania przez ustawodawcę tylko przykładowych przepisów, niewyłączających innych regulacji dotyczących np. warunków obrotu olejami ujętych w § 4 rozporządzenia MF.

W ocenie Sejmu nie można uznać, że wykładnia zaskarżonego prezentowana w orzecznictwie sądów administracyjnych jest dowolna. Stanowisko prezentowane w judykaturze znajduje bowiem oparcie w treści u.p.a., a ponadto oddaje cel i funkcje przyjętego modelu opodatkowania podatkiem akcyzowym. Jak bowiem zauważył NSA: „[Z]godnie z art. 4 ust. 2 pkt 10 u.p.a. za sprzedaż wyrobów akcyzowych na terytorium kraju uważa się również zużycie wyrobów akcyzowych niezgodne z ich przeznaczeniem w przypadku, gdy do wyrobów tych zastosowano zwolnienie lub obniżenie stawki akcyzy. W literaturze wskazuje się, że za zużycie wyrobów akcyzowych niezgodnie z ich przeznaczeniem uważane jest niewykonanie przez sprzedawcę czynności natury administracyjnobiurowej [...] Zużycie zatem przez sprzedawcę oleju opałowego niezgodnie z jego przeznaczeniem polega na niedochowaniu przez niego warunków uprawniających go do zastosowania stawki preferencyjnej. Wobec tego sprzedaż oleju opałowego bez uzyskania od kupującego zupełnego i kompletnego oświadczenia pod kątem przesłanek zawartych w § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, stanowi jego użycie niezgodnie z przeznaczeniem. Należy zauważyć, że w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego ugruntowany już jest pogląd, że brak udokumentowania sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe jest równoznaczny z brakiem możliwości uznania, że olej użyty został zgodnie z przeznaczeniem, co jest równoznaczne z użyciem w innym celu niż opałowy [...]. Na marginesie trzeba podkreślić, że skoro opodatkowanie według niskiej stawki akcyzy ustawodawca uzależnił od «przeznaczenia na cele opałowe», to nie sposób przyjąć, że uchylenie preferencyjnego opodatkowania (i zastosowanie opodatkowania według stawki wyższej), ustawodawca chciał powiązać jedynie z jakąś wybraną formą przeznaczenia oleju opałowego na inne cele (której zresztą nie wskazał). [...] Nieusprawiedliwione jest też twierdzenie autora skargi kasacyjnej, że «odrębnymi przepisami» w rozumieniu przepisu art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. nie są przepisy rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego. W rozumieniu analizowanej normy prawnej odrębnymi przepisami są zarówno przepisy tego rozporządzenia jak i rozporządzenia w sprawie znakowania i barwienia paliw

silnikowych oraz olejów opałowych dla celów kontroli obrotu. Potwierdza to literalne brzmienie przepisu art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. [...] Użyte w tym przepisie określenie «w szczególności» wskazuje na nie zamknięty charakter przepisów odrębnych [...] Także twierdzenie autora skargi kasacyjnej, że w przypadku naruszenia warunków stosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego (232 zł) określonych § 4 rozporządzenia, skutkujące niemożnością stosowania tej stawki, zastosowanie ma stawka podatku określona w art. 65 ust. 1 u.p.a., należy uznać za nieuprawnione. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego wprowadzenie z dniem 15 września 2005 r. do rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego obniżonej o 1 zł – preferencyjnej stawki podatku akcyzowego od olejów opałowych (232 zł) spowodowało, że w stosunku do olejów opałowych obowiązuje obecnie jedynie tylko ta stawka podatkowa. Oznacza to, że nie wchodzi ogóle w grę alternatywa polegająca na możliwości skorzystania ze stawki podstawowej 233 zł na oleje opałowe i w związku z tym uwolnienia się od konieczności gromadzenia przewidzianych w rozporządzeniu w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego. W konkluzji należy przyjąć, że obecnie obowiązują dwie stawki na oleje opałowe: obniżona w wysokości 232 zł na 1000 l wyrobu gotowego, której zastosowanie wiąże się z koniecznością gromadzenia oświadczeń o przeznaczeniu na cele opałowe i stawka sankcyjna przewidziana w art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a.» (wyrok NSA z 7 grudnia 2011 r., sygn. akt I GSK 703/10 wraz z przywołanym tam orzecznictwem).

Trzeba raz jeszcze podkreślić, że treść zaskarżonego przepisu nie miała wpływu na funkcjonowanie zastanego modelu preferencji podatkowej dla olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, uzależnionej od pobierania oświadczeń nabywców. Podmioty dokonujące sprzedaży wyrobów akcyzowych nie mogły zatem oczekiwać, że obowiązek uzyskania stosownego oświadczenia przestanie być (z uwagi na nieprecyzyjne brzmienie art. 65 ust. 1a u.p.a.) zabezpieczony sankcją w postaci utraty prawa do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku akcyzowego. Powyższy pogląd znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądowym: „Tak więc według rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, zastosowanie stawki obniżonej wymagało spełnienia warunków określonych w tym rozporządzeniu, m.in. gromadzenia oświadczeń nabywców oleju opałowego o przeznaczeniu tego oleju na cele opałowe. Ponadto rozporządzenie w brzmieniu obowiązującym do 14 września 2005 r. określało w wyżej przytoczonym w § 3 ust. 3

stawkę sankcyjną, która miała zastosowanie wówczas, gdy oleje opałowe zostały przeznaczone na inne cele niż opałowe. Porównując treść przepisu rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego zawierającego wskazaną wyżej sankcję oraz art. 65 ust. 1a u.p.a., należy uznać, że przepisy te pokrywają się zakresowo, a więc stawka sankcyjna przewidziana do tej pory w rozporządzeniu, została przeniesiona do ustawy. Oznacza to, że w zmienionym stanie prawnym, w razie wprowadzenia obniżonej stawki podatku akcyzowego na oleje opałowe i niemożności wylegitymowania się oświadczeniem o przeznaczeniu oleju na cele opałowe, ma zastosowanie stawka sankcyjna przewidziana w art. 65 ust. 1a u.p.a. [...]” (*ibidem*).

Mając zatem na uwadze preferencyjny charakter stawki podatkowej, której stosowanie uzależnione jest od spełnienia wymogów formalnych, wypada przypomnieć, że: „[Z] Konstytucji nie wynika obowiązek przyjmowania przez ustawodawcę, w dziedzinie ciężarów i świadczeń publicznych, wyłącznie rozwiązań korzystnych dla podatników. Nie wynika też z niej obowiązek, by ustawodawca – rozstrzygając wątpliwości wynikające ze stosowania niejasnych przepisów – musiał działać zawsze na korzyść podatników. Ustawodawca waży bowiem potrzeby państwa i społeczeństwa oraz obowiązki, nakładane na organy państwa Konstytucją i ustawami i stosownie do skali owych potrzeb, zgodnie z wolą polityczną, zadbać musi o środki na ich sfinansowanie. W zasadzie każdy podatek jest – w pewnym sensie – niekorzystny dla podatnika, pomniejsza bowiem jego zyski, w zamian za rzeczywiste, zakładane albo deklarowane korzyści ze sprawnego funkcjonowania państwa i jego organów. Jeżeli jednak regulacje podatkowe nie godzą w konstytucyjne wymogi dotyczące przyzwoitej legislacji, ani nie łamią innych postanowień ustawy zasadniczej, to z samego faktu niekorzystności regulacji dla jej adresatów nie sposób wysnuwać wniosku o niekonstytucyjności regulacji” (wyrok TK z 19 lipca 2007 r., sygn. akt K 11/06).

Należy w tym miejscu także przypomnieć, że w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, iż „zarzut nieokreśloności można postawić tylko wtedy, kiedy stosując podstawowe metody wykładni, nie można stwierdzić, jakie jest znaczenie przepisu. [...] Jeżeli [...] poszczególne metody wykładni, stosowane w trakcie orzekania, dają możliwość jednoznacznej interpretacji danego przepisu, to nie ma podstaw do formułowania wątpliwości konstytucyjnych” (postanowienie TK z 2 lutego 2012 r., sygn. akt SK 14/09). Zgłaszane wątpliwości interpretacyjne muszą

mieć ponadto kwalifikowany charakter, „co ma miejsce, jeżeli: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych [...] bądź 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii” (wyrok TK z 5 czerwca 2014 r., sygn. akt K 35/11 wraz z przywołanym tam orzecnictwem).

Wobec powyższego, Sejm nie podziela zarzutu, jakoby art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. naruszał zasadę prawidłowej legislacji wywodzoną z art. 2 Konstytucji.

3. Oceniając zaskarżony przepis z perspektywy nakazu stosowania odpowiedniej *vacatio legis*, należy podkreślić następujące okoliczności. Pierwotny projekt ustawy zmieniającej (nieprzewidujący dodania art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a.) został wniesiony do łaski marszałkowskiej 3 czerwca 2005 r. jako komisyjny projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (druk sejmowy nr 4142/IV kad.). W projekcie przewidywano ustawowe określenie stawki podatku akcyzowego w przypadku olejów opałowych (233 zł/1000 l). Wystąpienie z inicjatywą ustawodawczą stanowiło odpowiedź na rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 maja 2005 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 96, poz. 814; dalej: rozporządzenie zmieniające z 30 maja 2005 r.). W akcie tym, najogólniej rzecz ujmując, przewidywano zrównanie stawek akcyzy od olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe ze stawkami dla olejów napędowych oraz uchylenie § 4 rozporządzenia MF regulującego sprzedaż tego oleju obwarowaną uzyskaniem oświadczenia o przeznaczeniu wyrobu. Zrównanie stawek zdezaktualizowałoby bowiem konieczność uzyskiwania oświadczeń niezbędnych do stosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego.

Działania projektodawcy zmierzały zatem do utrzymania dotychczasowego poziomu opodatkowania olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe. Jeszcze przed przyjęciem ustawy przez Sejm posłowie otrzymali zapewnienie Ministra Finansów o rezygnacji z pomysłu zrównania stawek akcyzy i uchylenia rozporządzenia zmieniającego z 30 maja 2005 r. jeszcze przed jego wejściem w życie. Tak też się stało na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia

15 czerwca 2005 r. w sprawie uchylenia rozporządzenia zmieniającego rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 106, poz. 897). Po uchwaleniu ustawy przez Sejm Senat zaproponował m.in. dodanie art. 65 ust. 1a u.p.a. jako „warunkującego stosowanie preferencyjnych stawek opodatkowania olejów i olejów napędowych używanych do celów opałowych”. Ponadto Senat zaproponował zmianę uchwalonej przez Sejm *vacatio legis* („z dniem ogłoszenia”) i wprowadzenie 30-dniowego okresu przejściowego pomiędzy ogłoszeniem a wejściem w życie ustawy zmieniającej.

Należy odnotować, że rozpatrująca poprawki Senatu Komisja Finansów Publicznych (projektodawca) rekomendowała przyjęcie obu opisanych poprawek, a zatem również wydłużenie okresu *vacatio legis*. Ostatecznie jednak poprawka Senatu dotycząca brzmienia art. 3 ustawy zmieniającej, dotyczącego momentu jej wejścia w życie, została odrzucona.

Odnosząc się do problemu konstytucyjności kwestionowanej ustawy w perspektywie nakazu uregulowania odpowiedniej *vacatio legis*, należy uznać, że w świetle zrelacjonowanego przebiegu ustawodawczego przyjęte rozwiązanie nie było niezbędne. W momencie procedowania nad poprawkami senackimi rozporządzenie zmieniające z 30 maja 2005 r. nie obowiązywało (zostało uchylone z dniem 16 czerwca 2005 r., a więc przed wejściem w życie). Zdezaktualizowały się bezpośrednio przyczyny, jakie legły u podstaw inicjatywy ustawodawczej zmierzającej do zmiany ustawy o podatku akcyzowym.

Mając powyższe na uwadze, należy jednak rozstrzygnąć, czy istotnie sposób wprowadzenia do systemu prawa kwestionowanej regulacji narusza prawa skarżącego.

Dla przypomnienia warto odnotować, że stawka wynikająca z art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. (zastosowana w sprawie skarżącej B. od momentu wejścia w życie zaskarżonego przepisu) jest wyższa aniżeli wcześniej stosowana, wynikająca z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia MF.

Trzeba jednak podkreślić, że zmiany wynikające z wejścia w życie ustawy zmieniającej nie wymagały jakichkolwiek działań adaptacyjnych ze strony skarżącej B. Artykuł 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. był bowiem stosowany za te same uchybienia ewidencyjne, co przepisy rozporządzenia MF przewidujące wyższą niż preferencyjna stawkę podatku akcyzowego. Uwzględniając zatem profesjonalny charakter działalności skarżącej, należy podkreślić, że poniesienie negatywnych konsekwencji

wynikających z zastosowania art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. było uzależnione od działań (zaniechań) samej skarżącej. Innymi słowy, korzystanie z preferencyjnej stawki podatku akcyzowego zgodnie z warunkami opisanymi w rozporządzeniu MF nie narażało skarżącej na zastosowanie stawki podatku akcyzowego przewidzianej w zaskarżonym przepisie.

Reasumując, skarżąca B. nie musiała dostosować się do nowej rzeczywistości normatywnej, bowiem zaskarżony przepis nie nałożył na nią żadnych nowych obowiązków (zob. wyrok TK z 2 grudnia 2014 r., sygn. akt P 29/13). Ponadto mogła uniknąć zastosowania art. 65 ust. 1a pkt 1 u.o.p., wykazując się starannością przy obrocie olejami na cele opałowe. W ocenie Sejmu powyższe okoliczności przemawiają przeciwko uznaniu, że w wyniku uchwalenia kwestionowanego przepisu z mocą obowiązującą od dnia ogłoszenia doszło do naruszenia konstytucyjnie chronionych praw skarżącej.

4. Przed zmianami dokonany ustawą zmieniającą ustawa o podatku akcyzowym przewidywała stawkę akcyzy na oleje opałowe w wysokości 2000 zł/1000 l gotowego wyrobu (art. 65 ust. 1 u.p.a.) oraz upoważniała ministra właściwego do spraw finansów publicznych do jej obniżenia i określenia warunków stosowania. Inicjatywie ustawodawczej ujawnionej w druku sejmowym nr 4124/IV kad. przyświecał zamiar ustawodawcy, aby uregulować na poziomie ustawowym stawkę podatku akcyzowego od oleju przeznaczonego na cele opałowe (w wysokości 233 zł/1000 l). W projekcie ustawy zaproponowano następujące brzmienie art. 65 ust. 1 u.p.a.: „Stawka akcyzy na paliwa silnikowe wynosi 2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu, w przypadku olejów opałowych 233 zł od 1000 litrów, a gazu płynnego i metanu używanego do napędu 700 zł od 1000 kg gotowego wyrobu”, wyraźnie wskazując w uzasadnieniu, że: „Projektowana nowelizacja ustawy o podatku akcyzowym jest bezpośrednią reakcją na propozycje Ministerstwa Finansów, zawarte w Rozporządzeniu z dnia 30 maja 2005 roku, zakładające drastyczny wzrost stawek akcyzy na olej opałowy i gaz płynny, służący do ogrzewania mieszkań”.

Poprawki zaproponowane przez Senat dotyczyły m.in. zmiany brzmienia ust. 1 (wyrazy „w przypadku olejów opałowych 233 zł od 1000 litrów” zastąpiono wyrazami „na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 233 od 1000 litrów gotowego

wyrobu, na ciężkie oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 60 zł od 1000 kilogramów gotowego wyrobu”) oraz dodania kwestionowanego przepisu.

Zmiana brzmienia ust. 1 polegała zatem na – nierелеwantnym w warunkach niniejszego postępowania – wyodrębnieniu kategorii ciężkich olejów opałowych oraz doprecyzowaniu, że chodzi o oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe, co było intencją projektodawców ujawnioną w projekcie ustawy zmieniającej.

Zmiana normatywna dokonana przez Sejm miała zatem na celu zagwarantowanie pewności stawki akcyzy oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe przez określenie jej w ustawie. Jednocześnie brak podstaw do przyjęcia, że projektowane zmiany zmierzały do usunięcia z ustawy o podatku akcyzowym podstawowej stawki podatku akcyzowego (2000 zł/1000 l), która nie znajdowała zastosowania w przypadku nabywania olejów opałowych na cele opałowe.

W tym właśnie kontekście należy, zdaniem Sejmu, rozpatrywać dodanie przez Senat ust. 1a do art. 65 u.p.a., w którym zawarto stawkę akcyzy identyczną z zapisaną w zmienianym art. 65 ust. 1 tej ustawy. Poprawka senacka stanowiła zatem, z jednej strony, instrument zapewniający stosowanie stawki preferencyjnej określonej w ust. 1, z drugiej zaś, przywracała podstawową stawkę podatku akcyzowego od olejów opałowych. Ujmując rzecz prościej, można stwierdzić, że przed wejściem w życie ustawy zmieniającej podstawowa stawka była wskazana w art. 65 ust. 1 u.p.a., preferencyjna wynikała natomiast z rozporządzenia MF (które dodatkowo obniżało wskazaną w ustawie stawkę podatku w sytuacji niespełnienia warunków korzystania ze stawki preferencyjnej z 2000 zł na 1180 zł/1000 l). Po zmianie ustawy o podatku akcyzowym wysokość stawki preferencyjnej została określona w ustawie (art. 65 ust. 1 u.p.a.), a stawkę podstawową (wyższą) pomieszczono w art. 65 ust. 1a u.p.a., wskazując na sytuacje, w których ma być ona stosowana.

Mając na uwadze powyższe, Sejm nie podziela zarzutu o naruszenie dopuszczalnego zakresu poprawki senackiej. Była ona bowiem bezpośrednio związana z uregulowaniem przyjętym przez Sejm w art. 65 ust. 1 u.p.a. Ponadto stanowiła logiczną konsekwencję wcześniejszego brzmienia tego przepisu, przywracając niejako te jego elementy, których uchylenie nie było intencją Sejmu.

Pomimo formalnego wyodrębnienia ust. 1a, jako jednostki redakcyjnej, której nie zawierała ustawa uchwalona przez Sejm, poprawka senacka w istocie dotyczyła zagadnień związanych z treścią przepisu objętego nowelizacją, tj. art. 65 ust. 1 u.p.a.

Zmian dokonanych przez Senat nie można zatem uznać za niedopuszczalne obejście wymogów procesu prawotwórczego w zakresie inicjatywy ustawodawczej. Skoro bowiem ustawodawca już wcześniej uregulował stawkę podatku akcyzowego na oleje opałowe na poziomie 2000 zł/1000 l, dopuszczając do jej obniżenia w akcie wykonawczym, to poprawka Senatu – uzupełniająca przyjęte Sejm brzmienie art. 65 ust. 1 u.p.a. o treści normatywne pomieszczone w nim przed przyjętymi zmianami – nie może zostać uznana za nieobjętą przedmiotem uregulowania zawartego w ustawie uchwalonej przez Sejm.

Wobec powyższego podniesiony przez skarżącą B. zarzut naruszenia trybu ustawodawczego jest niezasadny.

5. W dalszej kolejności należy rozważyć stopień proporcjonalności ingerencji ustawodawcy w konstytucyjne prawa skarżących.

Instytucja oświadczeń stosowana w obrocie wyrobami opodatkowanymi podatkiem akcyzowym była już przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego.

W wyroku z 7 września 2010 r. (sygn. akt P 94/08) sąd konstytucyjny zauważył: „Charakteryzując ogólnie *ratio* przepisów rozporządzeń dotyczących stawek podatkowych od oleju opałowego, należy zauważyć, że miały one na celu obniżenie stawek akcyzy dla oleju opałowego, w porównaniu ze stawkami akcyzy dla olejów silnikowych. Prawodawca wprowadził równocześnie mechanizm kontroli tego, czy olej jest rzeczywiście przeznaczony na cele opałowe, a nie inne – w szczególności jako paliwo napędowe do pojazdów mechanicznych. Możliwość powstania takiej sytuacji wiązała się właśnie z obniżeniem w kwestionowanych rozporządzeniach stawek akcyzy oleju opałowego, w wyniku czego ceny sprzedaży tego oleju były znacznie niższe niż ceny sprzedaży oleju napędowego i innych paliw silnikowych. Takim rozwiązaniem kontrolnym oprócz barwienia oleju było wprowadzenie wymagania składania przez nabywców oleju oświadczeń o jego przeznaczeniu. W razie braku prawidłowo sporządzonego oświadczenia przepisy rozporządzeń przewidywały zastosowanie podwyższonych stawek akcyzy. Przedmiotem pytania prawnego sądu jest właśnie zgodność z Konstytucją mechanizmu prawnego określania owych podwyższonych stawek akcyzy”.

Odnosnie zaś do charakteru stawki podatku akcyzowego stosowanej w obrocie ewidencjonowanym za pomocą oświadczeń Trybunał stwierdził: „Preferencyjne stawki podatku akcyzowego na wyroby wykorzystywane do celów

opałowych znajdują oczywiste uzasadnienie społeczne. Podatek akcyzowy, będąc podatkiem konsumpcyjnym, jest doliczany przez producenta lub importera do ceny produktu i w ostatecznym rozrachunku obciąża jego nabywcę, najczęściej konsumenta. Stąd też prawodawca zdecydował o wprowadzeniu niższej stawki akcyzy dla olejów zużywanych na cele grzewcze, aby uniknąć zbytniego obciążania tym podatkiem gospodarstw domowych (zob. wyrok TK z 11 lutego 2014 r., sygn. P 24/12, OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9). Ponieważ jednak oleje opałowe, ze względu na swoje cechy fizyczne, mogą być wykorzystane także do celów napędowych, które nie uzasadniają zwolnień ani obniżenia stawki podatku akcyzowego, prawodawca przewidział mechanizm służący przeciwdziałaniu nadużyciom podczas sprzedaży olejów opałowych. Zastosowanie ulgi w zakresie podatku akcyzowego na oleje opałowe zostało uzależnione od spełnienia przez sprzedawcę tych wyrobów energetycznych warunków określonych m.in. w § 6 ust. 1-2 rozporządzenia z 2002 r., a mianowicie odebrania od nabywcy w określonej formie i treści oświadczenia o przeznaczeniu oleju do celów opałowych” (wyrok TK z 12 lutego 2015 r., sygn. akt SK 14/12).

Powyższe ustalenia, zdaniem Sejmu, są aktualne również na gruncie niniejszego postępowania.

6. Przed przystąpieniem do bardziej szczegółowych rozważań niezbędne jest również odnotowanie, że w wyroku z 12 lutego 2015 r. (sygn. akt SK 14/12) Trybunał orzekł, iż § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., oraz z § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269 ze zm.) w zakresie, w jakim dotyczy przypadków nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe zawierającego nieprawdziwe dane, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Jak ustalił sąd konstytucyjny we wskazanym judykacie: „W orzeczeniach wydanych w stanie faktycznym będącym tłem niniejszej sprawy na równi z «niezłożeniem oświadczeń» potraktowane zostały oświadczenia spełniające wymogi formalne określone w § 6 ust. 2 rozporządzenia z 2002 r., które jednak zawierały nieprawdziwe dane (wskazane w oświadczeniach osoby nie figurowały w ewidencji ludności ani w ewidencji podatników, podane w oświadczeniach adresy

nie istniały, nikt nie był zameldowany pod wskazanymi adresami bądź przesłuchiwane przez organ podatkowy osoby, które zamieszkiwały pod wskazanymi adresami nie znały rzekomych nabywców ani nie zlecały tym osobom zakupu oleju opałowego, nie podpisywały oświadczeń, czy też nie posiadały urządzeń grzewczych określonych w oświadczeniach) [...] Po dokonaniu analizy orzecznictwa sądów administracyjnych odnoszącego się do sposobu stosowania § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., Trybunał doszedł do wniosku, że zakwestionowane przez skarżącą spółkę rozumienie tego przepisu w judykaturze sądownoadministracyjnej jest utrwalone i dominujące. W istocie bowiem zawierające nieprawdziwe dane oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego, które jednocześnie spełnia wszystkie wymogi co do formy i treści, jest utożsamiane z brakiem takiego oświadczenia, a przez to wiąże się z koniecznością zastosowania podwyższonej stawki podatku akcyzowego wyznaczonej dla oleju napędowego”.

Odnosząc się do konstytucyjności zaskarżonych w omawianym postępowaniu przepisów, Trybunał podkreślił, że „w świetle utrwalonej wykładni § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. przyjętej w orzecznictwie sądów administracyjnych i organów podatkowych (zakwestionowanej przez skarżącą spółkę), spełnieniem wspomnianego warunku jest wyłącznie dysponowanie oświadczeniem zawierającym prawdziwe dane. Innymi słowy, przyjęcie oświadczenia spełniającego wymogi co do formy i koniecznych elementów treści niekoniecznie oznacza możliwość skorzystania z preferencyjnej stawki podatkowej lub zwolnienia z podatku akcyzowego. Jeżeli bowiem okaże się, że treść takiego oświadczenia nie odpowiada rzeczywistości, to podatnik będący sprzedawcą oleju opałowego zostanie obciążony podatkiem obliczonym według podwyższonej stawki określonej dla oleju napędowego. Nastąpi to niezależnie od tego, czy sprzedawca świadomie przyjął nieprawdziwe oświadczenie o przeznaczeniu oleju, czy też nie miał żadnego wpływu na niezgodność z prawdą zawartych w nim danych (np. dane nabywcy były nieprawdziwe, ponieważ posługiwał się sfałszowanym dowodem tożsamości lub innym dokumentem identyfikującym). [...] Zastosowanie stawki akcyzy określonej dla sprzedaży olejów napędowych ma charakter warunkowy i jest powiązane z dokonaniem sprzedaży oleju opałowego bez dochowania wymaganych warunków zastosowania preferencyjnej stawki opodatkowania lub zwolnienia podatkowego. Niespełnienie przez zbywcę oleju opałowego warunków koniecznych ze względu na preferencyjny cel wykorzystania oleju opałowego powoduje, że zmienia się przedmiot

opodatkowania – podatek akcyzowy obciąża w tym przypadku sprzedaż wyrobów akcyzowych w postaci olejów napędowych. Wysoka stawka podatku wyznaczona dla tego typu wyrobów pełni określoną funkcję. Rygoryzm warunków zastosowania preferencji podatkowych w zakresie sprzedaży oleju opałowego ma na celu ograniczenie procederu uszczuplania należności budżetu państwa w związku ze sprzedażą lub wykorzystaniem oleju opałowego niezgodnie z jego przeznaczeniem. Przy tym należy przyjąć, że prawodawca ma pełne prawo określać warunki, których spełnienie jest konieczne do skorzystania z ulg lub zwolnień podatkowych, a także wskazywać skutki niedochowania tych warunków przez podatnika, sprowadzające się najczęściej do utraty możliwości skorzystania z preferencji podatkowych [...]. Swoboda decyzji prawodawcy w zakresie ulg i zwolnień podatkowych wynika stąd, że o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne [...].

Powyższa swoboda prawodawcy nie uprawnia go jednak do ustanawiania warunków, które są niemożliwe do spełnienia przez podatnika. Wówczas bowiem dochodzi w szczególności do naruszenia zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady zakazu nieproporcjonalnej ingerencji w prawa majątkowe podatnika, co wiąże się z koniecznością uiszczenia przez niego podatku w zwiększonej wysokości spowodowanej niemożnością skorzystania z preferencji podatkowych. Należy jednak podkreślić, że ta niemożność wynika z zaistnienia okoliczności, na które podatnik nie ma żadnego wpływu.

Zdaniem Trybunału, w taki sposób należy ocenić unormowanie, w którego świetle zawierające nieprawdziwe dane oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego (spełniające wymogi formalne) jest utożsamiane z brakiem takiego oświadczenia, a przez to z niespełnieniem warunku skorzystania przez sprzedawcę z ulgi lub zwolnienia w zakresie podatku akcyzowego i wiąże się z koniecznością zapłaty podatku według stawki przewidzianej dla oleju napędowego. Jednocześnie Trybunał pragnie podkreślić, że niespełnienie powyższego warunku musi być konsekwencją niemożności jego zrealizowania przez podatnika sprzedającego olej opałowy, wynikającej z braku wpływu tego podatnika na to, że nabywca złożył fałszywe oświadczenie, i z niewiedzy sprzedającego o tym fakcie. Innymi słowy, konstytucyjnie niedopuszczalne jest obciążenie podatnika koniecznością poniesienia zwiększonych obciążeń podatkowych w sytuacji, gdy nieświadomie przyjął on oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego zawierające nieprawdziwe dane. Nie

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

7. W ocenie Sejmu uwagi zaprezentowane w wyroku Trybunału Konstytucyjnego wydanym w sprawie o sygn. akt SK 14/12 nie przystają w pełni do realiów niniejszego postępowania.

Po pierwsze, wyrok Trybunału odnosił się do oświadczeń, które zawierając nieprawdziwe dane, spełniają jednak wymogi formalne.

Po drugie, sąd konstytucyjny podkreślił, że niespełnienie obowiązku odebrania prawidłowo wypełnionych oświadczeń tylko wtedy nie może prowadzić do utraty prawa do preferencyjnej stawki podatkowej, gdy jest konsekwencją niemożności jego zrealizowania przez podatnika. Należy wnosić, że ciężar dowodu co do tej okoliczności obciąża podatnika, który w razie potrzeby powinien wykazać, iż w toku ewidencjonowania obrotu dołożył wymaganej staranności.

Jak wynika z treści decyzji administracyjnych wydanych w sprawach leżących u podstaw niniejszego postępowania, transakcje, w odniesieniu do których stwierdzono niedopuszczalność zastosowania stawki preferencyjnej, były dokumentowane oświadczeniami niespełniającymi wymogów formalnych określonych w rozporządzeniu MF. Mimo to organy prowadzące postępowania zmierzały w ich toku do uzupełnienia i weryfikacji oświadczeń, nie poprzestając na stwierdzeniu nienależytego wywiązania się przez skarżących z obowiązku ewidencyjnego.

Wątpliwości budzi twierdzenie, że skarżące nie miały możliwości należytego wywiązania się z obowiązku odebrania prawidłowo wypełnionych oświadczeń. Należy zauważyć, że skarżąca T. podnosiła, iż nie miała instrumentów niezbędnych do weryfikowania poprawności danych umieszczanych w oświadczeniach. W tym kontekście WSA w O , powołując się na ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 1182 ze zm.), stwierdził, że

skarżąca miała prawo żądać od nabywców okazania dowodu osobistego w celu ustalenia danych osobowych.

Należy przy tym odnotować, że Trybunał odniósł się już wcześniej do analogicznej skargi skarżącej T. Mianowicie postanowieniem z 30 lipca 2014 r. (sygn. akt Ts 37/14) odmówił nadania dalszego biegu skardze skarżącej T. z 11 lutego 2014 r. na § 4 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 rozporządzenia MF w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i ust. 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, ust. 1a pkt 1 i ust. 2 u.p.a. (powyższe rozstrzygnięcie utrzymano w mocy postanowieniem TK z 31 lipca 2015 r., sygn. akt Ts 37/14; omawiana sprawa dotyczyła transakcji dokumentowanych oświadczeniami w październiku, listopadzie i grudniu 2005 r.). Jak stwierdził sąd konstytucyjny: „W kontekście przepisów prawa podatkowego będących przedmiotem analizowanej skargi konstytucyjnej oczywiste jest, że wymogi te obligują sprzedawcę oleju opałowego (chcącego skorzystać z preferencyjnej stawki opodatkowania) do dochowania należytej staranności w celu zapewnienia prawdziwości danych widniejących w przyjmowanych oświadczeniach. To w pełni uzasadniałoby żądanie, by kupujący wylegitymował się dokumentem potwierdzającym wiarygodność danych zawartych w złożonym przez niego oświadczeniu. Należy bowiem podkreślić, że w przypadku sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe autentyczność danych identyfikujących nabywcę jest zasadniczym elementem postępowania mającego zabezpieczyć wykonanie zobowiązania podatkowego w wysokości określonej zgodnie z przepisami prawa podatkowego. [...] Trybunał stwierdza, że analizowana skarga konstytucyjna jest próbą skorygowania zaniedbań, do których skarżąca doprowadziła w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Wątpliwości Trybunału nie budzi bowiem to, że źródłem (i przyczyną) ingerencji w prawo własności spółki – którego ochrony domaga się skarżąca – było niedochowanie należytej staranności przy zabezpieczeniu żywotnych interesów przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą, a nie treść przepisów kwestionowanych w skardze konstytucyjnej” (postanowienie TK z 30 lipca 2014 r., sygn. akt Ts 37/14).

Rozwijając powyższe, Trybunał podkreślił, że: „[T]o sprzedawcy ponoszą ryzyko ekonomiczne uzyskania nierzetelnych lub niekompletnych oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego na cele grzewcze. Tym samym nie można zgodzić się z tezą spółki, jakoby brak należytej staranności w uzyskaniu prawidłowych oświadczeń (np. w drodze legitymowania nabywców oleju opałowego) – jako

obowiązek niewynikający z przepisów ustawy podatkowej czy rozporządzenia – nie mógł przesądzać o tym, że spółka w sposób niewystarczający zadbała o własne interesy” (*ibidem*).

Trybunał stwierdził ponadto, iż: „Zgodnie z rozstrzygnięciami NSA sprzedawca ma możliwość uzyskania i sprawdzenia danych zawartych w oświadczeniach na podstawie art. 3 ust. 2 i art. 23 ust. 1 pkt 1-3 i 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych [...]. Wykładni przepisów ww. ustawy w kontekście możliwości żądania przez sprzedawcę oleju opałowego danych osobowych nabywcy dokonał NSA w wyroku z 22 lutego 2011 r. (sygn. akt I GSK 47/10), w którym stwierdził, że «obowiązkiem podatnika – sprzedawcy sprzedającego olej opałowy z preferencyjną stawką podatku akcyzowego jest dołączenie oświadczenia zawierającego dane osobowe nabywcy do kopii dokumentu sprzedaży. Aby wywiązać się z tego obowiązku, sprzedawca musi zebrać i przechować dane osobowe nabywcy, i jest to dopuszczalne w świetle nowego brzmienia ustawy o ochronie danych osobowych. Skoro sprzedający ma prawo i obowiązek zbierać i przechowywać dane osobowe nabywcy zawarte w oświadczeniach, to oczywiście ma też prawo, a nawet obowiązek ustalenia, czy dane podane w oświadczeniu są rzeczywiście danymi osobowymi nabywcy. W tym stanie rzeczy sprzedający powinien – przez żądanie okazania stosownego dokumentu – zweryfikować rzetelność oświadczenia. Legitymowanie się dowodem osobistym w celu potwierdzenia prawdziwości danych osobowych jest dozwolonym przez prawo sposobem wykazania danych osobowych i temu celowi służy omawiany dokument. Sprzedawca, powołując się na swój prawny obowiązek gromadzenia danych osobowych, mógł żądać okazania dokumentu umożliwiającego ich weryfikację. Zdaniem NSA nabywca oczywiście nie musiał okazywać dokumentu potwierdzającego tożsamość ani też nie musiał ujawniać swoich danych osobowych, jednak skoro nie chciał tego czynić, musiał zrezygnować ze skorzystania z preferencyjnej stawki akcyzy od oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe. [...] skorzystanie ze stawki preferencyjnej nie jest obowiązkowe i decyzja zawsze należy do nabywcy»” (*ibidem*).

Przyjmując zatem, że sposób dokonywania transakcji przez skarżącą T. w okresie objętym skargą rozpoznawaną w niniejszym postępowaniu nie odbiegał od ustalonego przez Trybunał w postępowaniu o sygn. akt Ts 37/14 (a na to wskazuje treść stosownych decyzji i orzeczeń sądów administracyjnych wydanych

w sprawie skarżącej), nie można uznać, iż mamy do czynienia z tożsamością zarzutów przedstawionych w niniejszym postępowaniu oraz w postępowaniu przed Trybunałem w sprawie o sygn. akt SK 14/12.

Należy zauważyć, że podobnie rysuje się zachowanie skarżącej M.C., w odniesieniu do której ustalono, że „nie miała wypracowanych żadnych procedur, które mogłyby uchronić ją przed procederem fałszowania lub podawania nieprawdziwych danych osobowych przez kupujących olej opałowy. Strona realizując transakcje sprzedaży oleju opałowego w zasadzie ograniczała się jedynie do zbierania oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego” (decyzja Dyrektora Izby Celnej w W z marca 2011 r., sygn. akt).

Natomiast odnośnie do skarżącej B. należy wspomnieć, że jak wynika z decyzji Naczelnika Urzędu Celnego w S z lipca 2010 r., organ ten poinformował Prokuraturę Rejonową w C o podejrzeniu popełnienia przestępstwa polegającego na fałszowaniu oświadczeń nabywców oleju opałowego. Postanowieniem z kwietnia 2010 r. (sygn. akt) prokurator Prokuratury Okręgowej w S umorzył śledztwo w sprawie poświadczenia nieprawdy oraz fałszowania oświadczeń nabywców oleju opałowego w firmie skarżącej B. z uwagi na niewykrycie sprawców przestępstwa.

Niezależnie od powyższego, w decyzji organu II instancji podkreślono, że „ponad wszelką wątpliwość ustalono, iż sprzedaż oleju opałowego przez Stronę [skarżącą B. – uwaga własna] dokonywana była z naruszeniem przepisów prawa [...] Strona nie dołożyła należytej staranności przy odbieraniu od nabywców oleju opałowego oświadczeń o ich przeznaczeniu na cele opałowe. Skoro zatem podatnik nie wypełnił warunków dla zastosowania preferencji podatkowej (posiadał niepełne, niekompletne nierzetelne oświadczenia), bezsprzecznym jest iż nie mogły znaleźć zastosowania przepisy rozporządzenia [...] w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego. Podanie w oświadczeniu niepełnych informacji tj. niespełnienie wymogów formalnych określonych w przepisach prawa stanowiło dla sprzedawcy podstawę do odmowy sprzedaży po cenie zawierającej stawkę akcyzy właściwą dla olejów przeznaczonych na cele opałowe”.

Jak wynika z powyższego, brak jednoznacznych podstaw do przyjęcia, że w sprawach, na kanwie których wywiedziono skargi konstytucyjne, sprzedawcy olejów opałowych nie mogli uniknąć przyjęcia wadliwych oświadczeń. Nie można

zatem stwierdzić, że w postępowaniu kontrolnym dopuszczalność stosowania stawki preferencyjnej została zakwestionowana wobec podmiotów, które dochowały należytej staranności w ewidencjonowaniu obrotu.

8. W dalszej kolejności należy zaprezentować argumenty przemawiające za dopuszczalnością zaskarżonego uregulowania.

Ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym oraz ma względną swobodę w dziedzinie kształtowania dochodów i wydatków państwa. Dysponuje zatem również swobodą kształtowania obowiązków podatkowych obywateli i innych podmiotów. Wymaga podkreślenia, że ustawodawca nie ma przy tym konstytucyjnego obowiązku wprowadzania regulacji dotyczącej ulg i zwolnień podatkowych, może natomiast o nich swobodnie przesądzać, ponieważ o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne (zob. wyrok TK z 9 maja 2005 r., sygn. akt SK 14/04).

Innymi słowy, następstwem swobody ustawodawcy w kształtowaniu prawa daninowego, chronionej zasadą podziału władz, jest ograniczenie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego polegające na tym, że co do zasady nie jest on uprawniony do oceny celowości poszczególnych rozwiązań podatkowych przyjętych przez ustawodawcę. Ingerencja Trybunału Konstytucyjnego możliwa jest tylko wtedy, gdy unormowania ustawowe godzą w sposób oczywisty w inne normy, zasady lub wartości konstytucyjne; nie ma w każdym razie podstaw do ingerencji, gdy ustawodawca wybrał jeden z możliwych wariantów uregulowania danej kwestii, nawet w razie wątpliwości, czy wybrał wariant najlepszy (zob. wyrok TK z 17 listopada 2010 r., sygn. akt K 23/07; A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 78-79).

Zastosowanie wyższej niż preferencyjna stawki podatkowej podatku akcyzowego w przypadku przewidzianym w art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. nie ma charakteru sankcji podatkowej. Wynikający z kwestionowanej regulacji nakaz uiszczenia podatku akcyzowego nie jest sankcją, lecz środkiem zapewniającym prawidłowość obrotu olejami opałowymi i zrekompensowanie ewentualnych strat budżetu państwa, które mogłyby powstać w wyniku naruszenia zasad obrotu olejami opałowymi lub też w związku z tymi naruszeniami. Skutek podatkowy zastosowania kwestionowanej regulacji należy zatem rozpatrywać w kategoriach utraty możliwości

skorzystania z dobrodziejstwa przewidzianego przez ustawodawcę nie zaś nałożenia sankcji podatkowej.

Wymaga przy tym podkreślenia, że korzystanie ze stawki preferencyjnej podczas sprzedaży oleju opałowego przez skarżące nie miało charakteru obligatoryjnego. Skarżące miały wybór, czy sprzedawać ten olej z zastosowaniem stawki preferencyjnej (po niższej cenie), co wiązało się z obowiązkiem uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabytego oleju na cele opałowe i koniecznością weryfikowania jego danych. Sprzedawca musiał liczyć się z ewentualnymi konsekwencjami podatkowymi w razie niezłożenia przez nabywcę oświadczenia czy też nieprawdziwości danych zawartych w oświadczeniu (uzyskiwał większe korzyści ekonomiczne) i był zobowiązany do należytego ewidencjonowania dokonywanych transakcji.

Pomieszczony w rozporządzeniu MF zbiór wymaganych elementów oświadczenia ma charakter taksatywny i nie dopuszcza wyjątków. W ocenie Sejmu odebranie poprawnego formalnie oświadczenia na podstawie dokumentu poświadczającego tożsamość nabywcy nie jest obowiązkiem nadmiernie uciążliwym. Jak wskazano wyżej, w systemie prawa istniały ponadto instrumenty pozwalające na weryfikację danych podawanych przez nabywcę w oświadczeniu. Nie sposób zatem uznać, by określenie przez prawo niekorzystnych dla podatnika skutków uchybienia obowiązkowi ewidencjonowania obrotu stanowiło nieproporcjonalną ingerencję w konstytucyjną swobodę działalności gospodarczej.

Trzeba mieć przy tym na uwadze, że obrót wyrobami akcyzowymi jest – w ocenie Sejmu – działalnością o szczególnym znaczeniu z punktu widzenia finansów państwa. Przeciwdziałanie nieprawidłowościom fiskalnym w tej sferze stanowi ważny interes publiczny. Podmioty profesjonalnie zajmujące się obrotem wspomnianymi wyrobami są zatem zobowiązane do szczególnej staranności.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego dostrzegane były również inne wartości, które można odnieść do realiów przedmiotowej sprawy, takie jak „rzetelność dokumentacyjna” (wyrok TK z 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04) czy „rzetelność obrotu” (wyrok TK z 17 listopada 2010 r., sygn. akt SK 23/07). Ustawodawca ma zatem prawo do określenia skutków uchybienia wymogom rzetelnego rejestrowania obrotu, od których spełnienia uzależnia dopuszczalność stosowania niższej stawki podatku akcyzowego. Wymaga przypomnienia, że jak zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyroku dotyczącym deklaracji VAT: „Każde [...]

zakłócenie tej sprawności [ewidencyjnej – uwaga własna], nawet gdy nie prowadzi do realnego uszczuplenia należności podatkowych państwa, stanowi przeszkodę w sprawnym funkcjonowaniu tego podatku” (wyrok TK z 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04). W ocenie Sejmu, pomimo różnic zachodzących pomiędzy podatkiem od towarów i usług a podatkiem akcyzowym, można wskazać na podobieństwa w zakresie obowiązku ewidencyjnego. Powyższe prowadzi do wniosku, że obowiązek uzyskania oświadczeń oraz konsekwencje związane z uchybieniami w tym obszarze stanowią przejaw szczególnej wagi, jaką należy przyznać ewidencjonowaniu obrotu wyrobami akcyzowymi. Doniosłe znaczenie zwalczania procederu polegającego na uszczuplaniu należności państwa z tytułu podatku akcyzowego uzasadnia, w przekonaniu Sejmu, obciążenie podatnika majątkowymi konsekwencjami niedochowania staranności wymaganej przez prawo przy rejestrowaniu transakcji tego rodzaju. Nie można więc uznać, by zakwestionowany przepis ustanawiał nadmierną (nieproporcjonalną), a przez to niedopuszczalną konstytucyjnie ingerencję w interesy majątkowe skarżących.

Warto również przypomnieć, że przy ocenie naruszenia przez przepisy prawa zasady proporcjonalności surowsze standardy dotyczą regulacji odnoszących się do praw i wolności osobistych i politycznych aniżeli do praw ekonomicznych i socjalnych (por. wyrok TK z 12 stycznia 1999 r., sygn. akt K 13/98).

Wreszcie, zgodnie z orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego, dla stwierdzenia niekonstytucyjności przepisów prawa podatkowego wymagana jest „oczywistość” naruszenia bądź to zasady proporcjonalności (wyrok TK z 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04), bądź to innych norm, zasad lub wartości konstytucyjnych (wyrok TK z 17 listopada 2010 r., sygn. akt SK 23/07).

Wobec powyższego Sejm wnosi o uznanie, że art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. w zakresie, w jakim dotyczy przyjęcia przez sprzedawcę niekompletnych i nieumożliwiających identyfikacji rzeczywistego nabywcy oświadczeń o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe, **jest zgodny** z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji i art. 22 w związku z art. 20 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji.

9. Jeżeli idzie o naruszenie konstytucyjnej zasady równości zarzucane przez skarżącą B., Sejm nie widzi podstaw do skonfrontowania kwestionowanego przepisu z art. 64 ust. 1 w związku z art. 32 Konstytucji. Zaskarżony przepis nie dotyczy

bowiem zasad podmiotowych opodatkowania podatkiem akcyzowym, a jedynie wyznacza stawkę podatku w wypadku zaistnienia okoliczności w nim wymienionych.

Argumentacja skarżącej B. w tym zakresie dotyczy – jak się wydaje – samego obowiązku uzyskiwania przez sprzedawców oświadczeń nabywców o opałowym przeznaczeniu oleju oraz konsekwencji związanych z uchybieniem temu obowiązkowi. Sejm odniósł się do tak ujętego zarzutu już we wcześniejszej części niniejszego stanowiska.

Tym samym zasadny jest wniosek o uznanie, że art. 65 ust. 1a pkt 1 w zakresie wskazanym w *petitum* niniejszego stanowiska **nie jest niezgodny** z art. 64 ust. 1 w związku z art. 32 Konstytucji.

MARSZAŁEK SEJMU



Małgorzata Kidawa-Błońska