

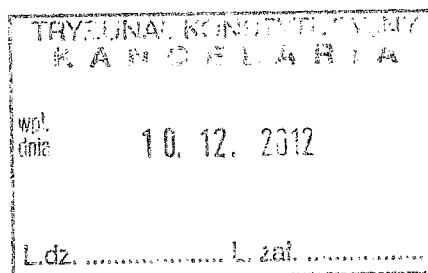


SEJM  
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, dnia 10 grudnia 2012 r.

Sygn. akt P 24/12

BAS-WPTK-1166/12



**Trybunał Konstytucyjny**

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 27 pkt 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 5 grudnia 2011 r. (sygn. akt P 24/12), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 89 ust. 16 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 ze zm.) w zakresie, w jakim nakazuje stosować stawkę akcyzy na olej opałowy określoną w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, jeżeli sprzedawca wyrobów akcyzowych nie przekazał miesięcznego zestawienia oświadczeń, o którym mowa w art. 89 ust. 14-15 ustawy o podatku akcyzowym, **jest zgodny z art. 2 i nie jest niezgodny z art. 31 ust. 3 Konstytucji.**

## Uzasadnienie

### **I. Stan faktyczny sprawy**

Postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym zostało zainicjowane pytaniem prawnym Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (dalej: pytający sąd) z 5 grudnia 2011 r. (dalej: pytanie prawne).

Pytający sąd rozpatruje skargę R  
spółka jawna w K (dalej: spółka)  
na decyzję Dyrektora Izby Celnej w W z maja 2011 r. (Nr  
) . Przywołaną decyzją Dyrektor Izby Celnej w W  
utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Celnego z lutego  
2011 r. (Nr ) określającą spółce zobowiązanie  
w podatku akcyzowym za miesiące od marca do grudnia 2009 r.

Spółka prowadzi handel wyrobami ropopochodnymi na stacji paliw. W trakcie prowadzonego postępowania podatkowego w zakresie obrotu paliwami, tj. olejem opałowym stwierdzono, że spółka – mimo obowiązku składania właściwemu miejscowo naczelnikowi Urzędu Celnego do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców oleju opałowego o jego wykorzystaniu na cele opałowe – takich oświadczeń nie składała, w związku z czym organ pierwszej instancji określił spółce zobowiązanie w podatku akcyzowym za okres od marca do grudnia 2009 r. z tytułu niezachowania określonych przez ustawodawcę warunków uprawniających do zastosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego przy sprzedaży wyrobów akcyzowych w postaci oleju opałowego.

### **II. Analiza formalnoprawna**

1. Zdaniem pytającego sądu, art. 89 ust. 16 w związku z art. 89 ust. 14 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 ze zm.; dalej: u.p.a.) w zakresie, w jakim warunkuje zastosowanie stawki akcyzy na wyroby energetyczne – olej opałowy – określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1

ustawy o podatku akcyzowym od spełnienia warunku z przepisu art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym, jest niezgodny z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Zgodnie z art. 193 Konstytucji i art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.; dalej: ustawa o TK), każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na to pytanie zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem. Wskazane przepisy konstytuują trzy przesłanki (podmiotową, przedmiotową i funkcjonalną), których łączne spełnienie jest niezbędne do rozpoznania pytania prawnego przez Trybunał Konstytucyjny. Przesłanka podmiotowa tworzy wymóg, aby z pytaniem prawnym wystąpił sąd, rozumiany jako organ sprawujący – obok trybunałów – władzę sądowniczą (art. 10 ust. 2 *in fine* Konstytucji; zob. uwagi na temat rozumienia pojęcia sąd w świetle art. 193 Konstytucji, np.: M. Wiącek, *Pytanie prawne sądu do Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2011, s. 61 i n.). Przesłanka przedmiotowa nakazuje, aby przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego w postępowaniu inicjowanym pytaniem prawnym była wyłącznie ocena zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą. Wreszcie przesłanka funkcjonalna zakłada, że wystąpienie z pytaniem prawnym jest uzasadnione tylko wówczas, gdy od odpowiedzi na nie zależy rozstrzygnięcie konkretnej sprawy toczącej się przed sądem (zob. np. postanowienia TK z: 29 marca 2000 r., sygn. akt P 13/99; 10 października 2000 r., sygn. akt P 10/00; 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt P 16/03; 6 lutego 2007 r., sygn. akt P 33/06).

2. Nie ulega wątpliwości, że w przedmiotowej sprawie spełnione zostały dwie pierwsze ze wskazanych przesłanek. Jeśli zaś chodzi o przesłankę funkcjonalną, warto nadmienić, że wpływa ona nie tylko na dopuszczalność pytania prawnego, ale również wyznacza granice kontroli Trybunału Konstytucyjnego, ograniczając zakres zaskarżenia do przepisów, które w realiach sprawy toczącej się przed pytającym sądem, mogą zostać zastosowane i zarazem wpłynąć na rozstrzygnięcie.

W tym kontekście wypada odnieść się do sposobu sformułowania przez pytający sąd zakresu zaskarżenia. Mianowicie Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu wskazuje na art. 89 ust. 16 w zw. z art. 89 ust. 14 u.p.a. W ocenie Sejmu w przedmiotowej sprawie nie zachodzi konieczność ujmowania wskazanych

przepisów w tzw. relacji związkowej. Sprawa zawisła przed pytającym sądem stanowi konsekwencję skargi na decyzję Dyrektora Izby Celnej z maja 2011 r. utrzymującej w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Celnego z lutego 2011 r. Należy wskazać, że organ I instancji określił stronie zobowiązanie w podatku akcyzowym za okres od marca do grudnia 2009 r. z tytułu niezachowania określonych przez ustawodawcę warunków uprawniających do zastosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego przy sprzedaży wyrobów akcyzowych w postaci oleju opałowego. Tym samym podstawą wydania zaskarżonej decyzji był art. 89 ust. 16 u.p.a.

Ponadto należy dodać, że „związkowe” powoływanie art. 89 ust. 14 u.p.a. jest zbędne z uwagi na zakres zaskarżenia art. 89 ust. 16 u.p.a., ograniczony do jego stosowania w przypadku niedopełnienia obowiązków wynikających z art. 89 ust. 14 u.p.a.

Na marginesie warto również odnotować, że sam pytający sąd stwierdza, że: „Wątpliwości, tak w zakresie prawidłowej legislacji wpisanej w zasadę demokratycznego państwa prawa, jak i postulatu proporcjonalności, wzbudza przepis art. 89 ust. 16 ustawy [o podatku akcyzowym – uwaga własna]” – pytanie prawne, s.6.

Wobec powyższego należy uznać, że właściwym przedmiotem kontroli w przedmiotowej sprawie jest wyłącznie art. 89 ust. 16 u.p.a.

3. Trzeba także odnieść się do art. 2 Konstytucji wskazanego przez pytający sąd jako wzorzec kontroli. W uzasadnieniu pytania prawnego wskazuje się, że art. 2 Konstytucji stanowi w przedmiotowej sprawie źródło zasady „demokratycznego państwa prawnego” (pytanie prawne, s. 7, 9), jak również, że kwestionowana regulacja budzi wątpliwości „w zakresie prawidłowej legislacji wpisanej w zasadę demokratycznego państwa prawnego” (pytanie prawne, s. 6). W ocenie Sejmu zarzuty pytającego sądu należy powiązać z zasadą proporcjonalności wywodzoną z art. 2 Konstytucji, która stanowi właściwy wzorzec dla zbadania argumentów odnoszących się do stosowania sankcji (sankcyjnej stawki podatkowej) w stosunku do osób, które nie dopełniają obowiązków o charakterze instrumentalnym (terminowe złożenie miesięcznego zestawienia oświadczeń), z jednoczesnym wyłączeniem możliwości uchylenia się od negatywnych konsekwencji takich działań – „bez umożliwienia mu [podmiotowi w stosunku do którego stosuje się wyższą stawkę

podatku akcyzowego, w wyniku niezłożenia w terminie miesięcznego zestawienia oświadczeń – uwaga własna] prawa do podjęcia i przeprowadzenia (...) działania mającego na celu uwolnienie się od zastosowania sankcji (...)” – pytanie prawne, s. 9.

W tym miejscu wypada również odnotować, że sam pytający sąd stwierdza, że zasada proporcjonalności wyrażona w art. 31 ust. 3 Konstytucji „jest elementem składowym zasady państwa prawnego” (pytanie prawne, s. 10).

4. W ocenie Sejmu doprecyzowania wymaga również ujęcie zakresu zaskarżenia art. 89 ust. 16 u.p.a. Pytający sąd zmierza do wykazania niezgodności art. 89 ust. 16 u.p.a. z Konstytucją „w zakresie, w jakim warunkuje zastosowanie stawki akcyzy na wyroby energetyczne – olej opałowy – określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym od spełnienia warunku z przepisu art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym”. Literalne odczytanie powyższego prowadzi do wniosków sprzecznych z intencjami pytającego sądu. Wypada bowiem zauważyć, że zastosowanie stawki akcyzy określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 u.p.a. wiąże się z niespełnieniem warunku, o którym mowa w art. 89 ust. 14 u.p.a. Warto odnotować, że również w uzasadnieniu pytania prawnego pytający sąd prezentuje swoje zarzuty odmiennie niż uczynił to w jego *petitum*. Jak zauważył: „Zdaniem Sądu, przepis art. 89 ust. 16 w zw. z art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym, w zakresie w jakim nakazuje stosowanie określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 tej ustawy stawki akcyzy w przypadku, gdy podatnik nie sporządzi i nie przekaze do właściwego naczelnika urzędu celnego zestawienia oświadczeń nabywców oleju opałowego o jego przeznaczeniu na cele opałowe, a więc uchybi obowiązkowi przewidzianemu w art. 89 ust. 14 ustawy, narusza postanowienia wynikające z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP” (pytanie prawne, s. 15).

Wobec powyższego Sejm zbada zgodność art. 89 ust. 16 u.p.a. w zakresie, w jakim nakazuje stosować stawkę akcyzy na olej opałowy określoną w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, jeżeli sprzedawca wyrobów akcyzowych nie przekazał miesięcznego zestawienia oświadczeń, o którym mowa w art. 89 ust. 14-15 ustawy o podatku akcyzowym z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

### III. Przedmiot zaskarżenia

1. Artykuł 89 ust. 16 u.p.a. stanowi: „W przypadku niespełnienia warunków określonych w ust. 5-15 stosuje się stawkę akcyzy określoną w ust. 4 pkt 1”. Warunki określone w art. 89 ust. 5-15 u.p.a. odnoszą się do obrotu wyrobami akcyzowymi określonymi w art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i 15 u.p.a., a zatem: olejów napędowych przeznaczonych do celów opałowych o kodach CN od 2710 19 41 do 2710 19 49, zabarwionych na czerwono i oznaczonych znacznikiem zgodnie z przepisami szczególnymi (pkt 9); olejów opałowych o kodach CN od 2710 19 51 do 2710 19 69: a) z których 30% lub więcej objętościowo destyluje przy 350°C lub których gęstość w temperaturze 15°C jest niższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny, zabarwionych na czerwono i oznaczonych znacznikiem zgodnie z przepisami szczególnymi b) pozostałych, niepodlegających obowiązkowi barwienia i znakowania na podstawie przepisów szczególnych (pkt 10); pozostałych paliw opałowych, w przypadku, których gęstość w temperaturze 15°C jest: niższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny, równa lub wyższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny, a także paliw gazowych (pkt 15).

Natomiast zgodnie z art. 89 ust. 14 u.p.a.: „Sprzedawca wyrobów akcyzowych określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15 sporządza i przekazuje do właściwego naczelnika urzędu celnego, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży, miesięczne zestawienie oświadczeń, o których mowa w ust. 5; oryginały oświadczeń powinny być przechowywane przez sprzedawcę przez okres 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym zostały sporządzone, i udostępniane w celu kontroli”.

Z kolei, jak stanowi art. 89 ust. 15 u.p.a.: „Miesięczne zestawienie oświadczeń powinno zawierać:

- 1) w przypadku sprzedawcy, o którym mowa w ust. 14:
  - a) imię i nazwisko albo nazwę oraz adres siedziby lub zamieszkania podmiotu przekazującego zestawienie,
  - b) ilość i rodzaj oraz przeznaczenie wyrobów, których dotyczy oświadczenie,
  - c) datę złożenia oświadczenia,
  - d) datę i miejsce sporządzenia zestawienia oraz czytelny podpis osoby sporządzającej zestawienie,

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

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

g) w przypadku oświadczeń, o których mowa w:

- ust. 5 pkt 1 - imię i nazwisko albo nazwę oraz adres siedziby lub miejsca zamieszkania, a także NIP, numer PESEL lub REGON składającego oświadczenie,

- ust. 5 pkt 2 - imię i nazwisko, adres miejsca zamieszkania oraz numer PESEL składającego oświadczenie;

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

Artykuł 89 ust. 16 u.p.a. nakazuje, w przypadku niespełnienia warunków określonych w art. 89 ust. 5-15 u.p.a., stosowanie stawki akcyzy określonej w art. 89 ust 4 pkt 1 u.p.a., zgodnie z którym w przypadku „użycia wyrobów, o których mowa w ust. 1 pkt 9, 10 i 15, do napędu silników spalinowych, użycia ich, gdy nie spełniają warunków określonych w szczególnych przepisach w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, a także ich posiadania w zbiorniku podłączonym do odmierzacza paliw lub sprzedaży z takiego zbiornika, stosuje się odpowiednio stawkę 1.822,00 zł/1000 litrów, a w przypadku gdy ich gęstość w temperaturze 15°C jest równa lub wyższa od 890 kilogramów/metr sześcienny – 2.047,00 zł/1000 kilogramów”. Artykuł 89 ust. 16 u.p.a. nakazuje zatem stosowanie wyższej stawki akcyzy, albowiem zgodnie z art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i 15 stawki podatkowe wynoszą odpowiednio: 232,00 zł/1000 litrów (pkt 9), 232,00 zł/1000 litrów (pkt 10 lit. a) i 64,00 zł/1000 kilogramów (pkt 10 lit. b), 232,00 zł/1000 litrów (pkt 15 lit. a tiret pierwsze), 64,00 zł/1000 kilogramów (pkt 15 lit. a tiret drugie) oraz 1,28 zł/gigadzul (pkt 15 lit. b).

2. Na marginesie należy dodać, że instytucja miesięcznego zestawienia oświadczeń była przewidziana w poprzednio obowiązujących przepisach. Obowiązek przekazywania zestawienia wyrażał § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.).

#### IV. Zarzuty pytającego sądu

Pytający sąd podnosi, że art. 89 ust. 16 u.p.a. w zakresie, w jakim warunkuje zastosowanie stawki akcyzy na wyroby energetyczne – olej opałowy – określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym od spełnienia warunku z przepisu art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym jest niezgodny z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Jak zauważa Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu: „Wątpliwości, tak w zakresie prawidłowej legislacji wpisanej w zasadę demokratycznego państwa prawa, jak i postulatu proporcjonalności, wzbudza przepis art. 89 ust. 16 ustawy [o podatku akcyzowym – uwaga własna], w którym ustawodawca, w przypadku niespełnienia warunków przewidzianych w art. 89 ust. 5 – 15 ustawy, nakazuje stosować stawkę akcyzy określoną w ust. 4 pkt 1 tego przepisu [art. 89 u.p.a. – uwaga własna] (...) Wysokość tej stawki, wiążącej się z naruszeniem określonych przepisami warunków zastosowania stawki podstawowej (znacznie niższej), wskazuje na jej niewątpliwie sankcyjny charakter, przy czym na zastosowanie sankcji nie mają wpływu przyczyny niezłożenia zestawienia oświadczeń czy też opóźnienia w złożeniu wymaganego zestawienia, co wynika wprost z kategorycznego brzmienia art. 89 ust. 16 ustawy” (pytanie prawne, s. 6-7).

Pytający sąd analizuje również charakter miesięcznego zestawienia oświadczeń. Jego zdaniem: „[A]rt. 89 ust. 16 ustawy [o podatku akcyzowym – uwaga własna] nakazując stosowanie podwyższonej stawki akcyzy w przypadku m.in. niezłożenia w terminie miesięcznego zestawienia oświadczeń, które w praktyce polega na spisaniu danych z posiadanych przez sprzedawcę oświadczeń od nabywców, jest dokumentem o charakterze wtórnym, sporządzanym przez podatnika (zbywcę wyrobów energetycznych) na podstawie dokumentów źródłowych, a więc dokumentem o charakterze formalnym, umożliwiającym bieżącą kontrolę obrotu wyrobami energetycznymi” (pytanie prawne, s. 8).

Odnośnie do naruszenia art. 2 Konstytucji, pytający sąd wywodzi: „Klauzula demokratycznego państwa prawnego (...) stoi w sprzeczności ze stanowieniem przepisów, w szczególności nakładających na obywatela sankcje bez umożliwienia mu prawa do podjęcia i przeprowadzenia, (...), działania mającego na celu uwolnienie się od zastosowania sankcji (z przepisu art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym), a więc wykazania, że prawidłowo wykonał obowiązki nałożone na niego



przepisem art. 89 ust. 5-10 ustawy [o podatku akcyzowym – uwaga własna]” – pytanie prawne, s.9.

Jeśli zaś chodzi o naruszenie art. 31 ust. 3 Konstytucji w uzasadnieniu pytania prawnego wskazuje się, że: „[K]ategoryczne pozbawienie podatnika prawa do skorzystania z obniżonej stawki podatku akcyzowego od [sic! – uwaga własna] terminowego złożenia zestawienia oświadczeń nabywców o przeznaczeniu zakupionego oleju opałowego, w sytuacji gdy podatnik posiada źródłowe dokumenty potwierdzające tę okoliczność, pochodzące od nabywców, niewątpliwie stanowi naruszenie zasady proporcjonalności – proporcji między interesem Skarbu Państwa a interesem podatnika, bowiem regulacja ta nie jest właściwa dla osiągnięcia zamierzonego celu (nakaz przydatności) ani też niezbędna dla ochrony i realizacji interesu publicznego (nakaz niezbędności, konieczności), który realizują składane oświadczenia nabywców oleju opałowego, natomiast efekty tego rozwiązania normatywnego naruszają proporcje co do zakresu ciężaru nakładanego na podatnika (...) – pytanie prawne, s. 14-15.

Pytający sąd wskazuje ponadto na obowiązek przestrzegania zasady proporcjonalności w działaniach Unii Europejskiej, wynikający z art. 5 ust. 4 Traktatu o Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864 ze zm.), odnosząc go do stosowania (wykonywania) Dyrektywy Rady 2008/118/WE w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz. U. UE L z dnia 14 stycznia 2009 r.). W tym miejscu należy odnotować, że niniejsza dyrektywa została wdrożona do polskiego systemu prawnego m.in. przez ustawę z dnia 22 lipca 2010 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2010 r. Nr 151, poz. 1013).

## **V. Wzorce kontroli**

1. Artykuł 2 Konstytucji stanowi: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”.

Zarzut pytającego sądu, odnoszący się do niezgodności art. 89 ust. 16 u.p.a. z art. 2 Konstytucji, znajduje – w ocenie Sejmu – swoje źródło w wywodzonej z klauzuli demokratycznego państwa prawnego zasadzie proporcjonalności. Pytający sąd podnosi naruszenie zasady proporcjonalności poprzez stosowanie sankcji podatkowej, stanowiącej instrument prawny, który „nie jest adekwatny do

zamierzonego celu w przypadku, gdy uchybienie odnosi się wyłącznie do obowiązku o charakterze instrumentalnym (...).”

Zasada proporcjonalności w orzecznictwie „przedkonstytucyjnym” była wyprowadzana z klauzuli „państwa prawnego”. W orzeczeniu pełnego składu Trybunału Konstytucyjnego z 31 stycznia 1996 r. (sygn. akt K 9/95) stwierdzono, że: „Zasada proporcjonalności jest elementem składowym zasady państwa prawnego. Państwo prawne opiera się na założeniu racjonalności prawodawcy, a warunkiem koniecznym realizacji tego założenia jest przestrzeganie proporcjonalności w procesie stanowienia prawa. Racjonalny prawodawca stanowi prawo sprawiedliwe, stąd w zasadzie sprawiedliwości należy też upatrywać podstaw obowiązującego prawa. Zdaniem TK z zasady tej wypływa, po pierwsze, przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana, po drugie, nakaz kształtowania danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych skutków, i po trzecie, wymóg zachowania proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami względnie niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli. (...). Zasada proporcjonalności w ujęciu szerokim szczególnie naciska na adekwatność celu i środka użytego do jego osiągnięcia. Z powyższego wynika, iż jeżeli cel regulacji prawnej można osiągnąć przy pomocy dwóch środków, przy czym jeden z nich w większym stopniu pogarsza sytuację prawną podmiotu, to należy wybrać ten drugi” (por. także orzeczenia TK z: 26 czerwca 1995 r., sygn. akt K 11/94; 17 października 1995 r., sygn. akt K 10/95; 23 października 1996 r., sygn. akt K 1/96 oraz orzeczenie pełnego składu TK z 20 listopada 1996 r., sygn. akt K 27/95 i wypowiedzi doktryny z tamtego okresu, w szczególności S. Wronkowskiej, teże [w:] *Polskie dyskusje o państwie prawa*, red. S. Wronkowska, Warszawa 1995, s. 74).

W obecnym stanie prawnym zasadę proporcjonalności wyprowadza się jednak przede wszystkim z art. 31 ust. 3 Konstytucji. W wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 12 stycznia 1999 r. (sygn. akt P 2/98) stwierdzono, że: „W ocenie Trybunału Konstytucyjnego 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 NSA – uwaga własna] przepis ustawy zasadniczej, a mianowicie art. 31 ust. 3. Wobec jego obowiązującego 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”. Należy jednak podkreślić, że treść i znaczenie zasady proporcjonalności pozostają niezmiennie, jak bowiem zauważył w cytowanym wyżej wyroku Trybunał Konstytucyjny: „Kształt obowiązujących unormowań konstytucyjnych w pełni uzasadnia odwołanie się do wcześniej formułowanych w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego tez dotyczących interpretacji i zastosowania zasady proporcjonalności” (wyrok TK z 12 stycznia 1998 r., sygn. akt P 2/98; por. także J. Zakolska, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008, s. 32 i n.; należy przy tym zauważyć, że w judykaturze sądów administracyjnych nadal zasada proporcjonalności wiązana jest z art. 2 Konstytucji lub z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji – zob. np. uchwała 7 sędziów NSA z 30 października 2007 r., sygn. akt II GPS 2/07; wyrok NSA z 16 grudnia 2009 r., sygn. akt I FSK 1172/08; wyrok NSA z 11 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 267/09).

W orzecznictwie sądu konstytucyjnego dotyczącym zasady proporcjonalności nie budzi wątpliwości, że: „Z jednej strony stawia ona przed prawodawcą każdorazowo wymóg stwierdzenia rzeczywistej potrzeby dokonania w danym stanie faktycznym ingerencji w zakres prawa bądź wolności jednostki. Z drugiej zaś winna ona być rozumiana jako wymóg stosowania takich środków prawnych, które będą skuteczne, a więc rzeczywiście służące realizacji zamierzonych przez prawodawcę celów. Ponadto chodzi tu o środki niezbędne, w tym sensie, że chronić będą określone wartości w sposób, bądź w stopniu, który nie mógłby być osiągnięty przy zastosowaniu innych środków. Niezbędność to również skorzystanie ze środków jak najmniej uciążliwych dla podmiotów, których prawa lub wolności ulegną ograniczeniu. Ingerencja w sferę statusu jednostki musi więc pozostawać w racjonalnej i odpowiedniej proporcji do celów, których ochrona uzasadnia dokonane ograniczenie. (...) «Konieczność», którą wyraża art. 31 ust. 3 Konstytucji mieści więc w sobie postulat niezbędności, przydatności i proporcjonalności *sensu stricto* wprowadzanych ograniczeń. Nie ulega wątpliwości, iż spełnienie powyższych postulatów wymaga bliższej analizy w każdym konkretnym przypadku ograniczania prawa lub wolności, w szczególności przez skonfrontowanie wartości i dóbr chronionych daną regulacją z tymi, które w jej efekcie podlegają ograniczeniu, jak

również przez ocenę metody realizacji ograniczenia. Niezależnie jednak od tego Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, iż ocena spełnienia poszczególnych kryteriów składających się na zasadę zakazu nadmiernej (nieproporcjonalnej) ingerencji wymaga pewnego zrelatywizowania stosownie do charakteru poszczególnych praw i wolności jednostki. Surowsze standardy oceny przykładać należy do regulacji praw i wolności osobistych i politycznych niż do praw ekonomicznych i socjalnych” (wyrok TK z 12 stycznia 1999 r., sygn. akt P 2/98; por. także wyroki TK z: 11 maja 1999 r., sygn. akt K 13/98; 28 czerwca 2000 r., sygn. akt K 34/99 i 24 marca 2003 r., sygn. akt P 14/01).

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 nacisk kładzie 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”.

Z kolei w wyroku z 30 listopada 2004 r. (sygn. akt SK 31/04) Trybunał wskazał, że: „[U]stawodawcy przysługuje swoboda polityczna określania sankcji za naruszenie prawa. Tam, gdzie przepisy nakładają na osoby fizyczne lub prawne obowiązki, winien się również znaleźć przepis określający konsekwencję niespełnienia obowiązku. Brak stosownej sankcji powoduje, iż przepis staje się martwy, a niespełnianie obowiązku nagminne. (...) Art. 83 Konstytucji nakłada na każdego obywatela przestrzegania prawa Rzeczypospolitej Polskiej. Można zatem przyjąć, że w granicach zakreślonych przez Konstytucję ustawodawcy przysługuje swoboda określenia sankcji związanych z niedopełnieniem obowiązku (...). Swoboda

ustawodawcy nie jest jednak nieograniczona. Konstytucja wymaga od ustawodawcy poszanowania podstawowych zasad polskiego systemu konstytucyjnego na czele z zasadą państwa prawnego, jak również praw i wolności jednostki. Ustawodawca określając sankcję za naruszenie prawa w szczególności musi respektować zasadę równości (...), jak również zasadę proporcjonalności własnego wkroczenia. Nie może więc stosować sankcji oczywiście nieadekwatnych lub nieracjonalnych albo też niewspółmiernie dolegliwych”.

Należy jednak pamiętać, że pomiędzy zasadą proporcjonalności wywiedzioną z art. 2 Konstytucji i zasadą proporcjonalności określoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji występuje istotna różnica. W tym pierwszym przypadku jest ona oceniana bez nawiązania do wkroczenia w podmiotowe prawo konstytucyjne, co jest niezbędne przy zasadzie proporcjonalności, o której mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji (zob. wyrok TK z 13 marca 2007 r., sygn. akt K 8/07). Dla zilustrowania powyższej tezy można przytoczyć orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego w sprawach o sygn. akt P 7/08 i P 3/06. W pierwszej z nich pytające sądy wyraziły pogląd, że: „[C]hociaż z ochrony życia i zdrowia nie sposób zrezygnować, to ochronę tę w sposób wystarczający zapewniłby powrót do kwalifikacji czynu określonego w art. 178a § 2 k.k. jako wykroczenia. Dlatego też art. 178a § 2 k.k. (...) wykracza poza względy konieczności w państwie demokratycznym, co w konsekwencji powoduje, że przepis ten narusza zasadę proporcjonalności wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji”. Analizując powyższy zarzut, Trybunał podkreślił, że: „Brak wskazania przepisu konstytucyjnego, który statuuje prawo lub wolność podlegającą ograniczeniu przez kwestionowaną regulację ustawową powoduje, że art. 31 ust. 3 Konstytucji jest nieadekwatnym wzorcem kontroli” (wyrok TK z 7 kwietnia 2009 r., sygn. akt P 7/08). W drugiej ze spraw Trybunał stwierdził, że w świetle art. 31 ust. 3 Konstytucji penalizacja znieważenia funkcjonariusza publicznego lub osoby do pomocy mu przybranej dokonanego niepublicznie lub publicznie, lecz nie podczas pełnienia czynności służbowych stanowi nieproporcjonalne ograniczenie wolności wyrażania poglądów gwarantowanej w art. 54 ust. 1 Konstytucji (wyrok TK z 11 października 2006 r., sygn. akt P 3/06).

2. Należy zauważyć, że w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny zajmował się także problematyką charakteru i stosowania sankcji administracyjnych. W wyroku z 14 października 2009 r. (sygn. akt Kp 4/09), wskazując, że

dopuszczalność stosowania sankcji administracyjnych nie budzi co do zasady wątpliwości ani w doktrynie, ani w orzecznictwie, stwierdził: „Ustawodawca, przyjmując odpowiedzialność administracyjną, ma na celu usprawnienie procesu wymierzania kary w stosunku do deliktów cechujących się stosunkowo niewielkim ładunkiem dezaprobaty w społeczeństwie. Proces stosowania kary jest wówczas odformalizowany, ponieważ subsumcja stanu faktycznego sprowadza się do ustalenia, czy określone działanie wyczerpało znamiona wskazane w ustawie. Stąd też «oderwanie» winy od deliktu ułatwia stosowanie prawa”. Porównując sankcje administracyjne z karnymi, Trybunał wskazał, że: „Powszechnie przyjmuje się, że istotą sankcji karnych jest represja, natomiast kar administracyjnych – profilaktyka i prewencja. Nie oznacza to oczywiście, że dane typy sankcji powinny spełniać tylko i wyłącznie te funkcje. To właśnie spełnianie wspomnianych funkcji przesądza jednakże o tym, czy dana sankcja jest ze swej istoty karna, czy administracyjna. Kara administracyjna nie jest zatem, w myśl wskazanej koncepcji, odpłatą za popełniony czyn, lecz stanowi jedynie środek przymusu służący zapewnieniu realizacji wykonawczo-zarządzających zadań administracji”.

Z kolei w wyroku z 15 stycznia 2007 r. (sygn. akt P 19/06) Trybunał Konstytucyjny skonstatował: „W prawie administracyjnym sankcja odgrywa bardzo ważną rolę, gdyż przez zapowiedź negatywnych konsekwencji, jakie nastąpią w wypadku naruszenia obowiązków wynikających z dyrektyw administracyjnych, zapewnia ich poszanowanie i efektywne urzeczywistnienie. Dzięki temu normy sankcjonujące motywują adresatów norm sankcjonowanych do postaw legalistycznych. W doktrynie tej gałęzi prawa uważa się, że aby akty administracyjne były skuteczne, powinny być wyposażone w sankcje. Organ administracyjny musi posiadać środki do realizacji swej woli, w postaci przymusu administracyjnego, w przeciwnym bowiem razie efektywne administrowanie nie byłoby możliwe (...)”.

## **VI. Analiza merytoryczna**

1. W pierwszej kolejności należy odnieść się do zarzutu niezgodności art. 89 ust. 16 u.p.a. z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Zgodnie ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego: „Brak wskazania przepisu konstytucyjnego, który statuuje prawo lub wolność podlegającą ograniczeniu przez kwestionowaną regulację ustawową powoduje, że art. 31 ust. 3 Konstytucji jest nieadekwatnym wzorcem kontroli” (wyrok

TK z 7 kwietnia 2009 r., sygn. akt P 7/08). Pytający sąd nie wskazał jakie konstytucyjnie gwarantowane prawo lub wolność zostało w sposób nieproporcjonalny ograniczone przez art. 86 ust. 16 u.p.a., zauważając, że: „[P]rzepis art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym (...) zdaniem Sądu orzekającego narusza także zasadę proporcjonalności wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji, która jest elementem składowym zasady państwa prawnego” (pytanie prawne, s. 10), jak również: „[K]ategoryczne pozbawienie podatnika prawa do skorzystania z obniżonej stawki podatku akcyzowego od [sic! – uwaga własna] terminowego złożenia zestawienia oświadczeń nabywców o przeznaczeniu zakupionego oleju opałowego, w sytuacji gdy podatnik posiada źródłowe dokumenty potwierdzające tę okoliczność (...) niewątpliwie stanowi naruszenie zasady proporcjonalności – proporcji między interesem Skarbu Państwa a interesem podatnika, bowiem regulacja ta nie jest przydatna do osiągnięcia zamierzonego celu (...), ani też niezbędna dla ochrony i realizacji interesu publicznego (pytanie prawne, s. 14-15). W ocenie Sejmu nie można uznać, że wskazanie przez pytający sąd na „interes podatnika” stanowi jednoznaczne, wymagane w kontekście treści art. 31 ust. 3 Konstytucji, określenie prawa lub wolności.

Wobec powyższego, kierując się dotychczasową linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego, należy uznać, że art. 89 ust. 16 u.p.a. w zakresie, w jakim nakazuje stosować stawkę akcyzy na olej opałowy określoną w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, jeżeli sprzedawca wyrobów akcyzowych nie przekazał miesięcznego zestawienia oświadczeń, o którym mowa w art. 89 ust. 14-15 ustawy o podatku akcyzowym, **nie jest niezgodny** z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

2. W świetle zarzutów pytającego sądu ocena naruszenia zasady proporcjonalności wywodzonej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) odnosi się do ewentualnego przekroczenia przez ustawodawcę zakresu swobody co do intensywności represji uchwalanych przez niego regulacji. Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 marca 2007 r. (sygn. akt K 8/07): „Zarzut braku proporcjonalności może bowiem opierać się także na naruszeniu tylko art. 2 Konstytucji (zarzut nierzetelnego, niezrozumiale intensywnego działania ustawodawcy, korzystającego ze swej swobody regulacyjnej) (...)”.

3. W pierwszej kolejności należy w sposób ogólny zaprezentować instytucję zestawienia oświadczeń przewidzianą w art. 89 ust. 14 u.p.a.

W uzasadnieniu projektu ustawy o podatku akcyzowym wskazano, że przepisy przewidujące obowiązek sporządzania i odbierania oświadczeń oraz ich zestawienia „wprowadzono w celu zapewnienia właściwej kontroli w zakresie obrotu wyrobami energetycznymi korzystającymi z preferencyjnych stawek akcyzy ze względu na przeznaczenie do celów opałowych. Na sprzedawców, importerów i podmioty dokonujące nabycia wewnątrzwspólnotowego olejów przeznaczonych do celów opałowych nałożono szczególne obowiązki w zakresie oświadczeń o przeznaczeniu wyrobów uprawniającym do zastosowania obniżonych stawek akcyzy. Szczegółowo określono zakres danych, jakie powinny zawierać oświadczenia i miesięczne zestawienie tych oświadczeń, tryb ich uzyskiwania od nabywców, tryb i terminy składania organom podatkowym oraz terminy przechowywania kopii tych oświadczeń” (uzasadnienie projektu ustawy o podatku akcyzowym, druk sejmowy nr 1083/VI kad.).

Z kolei, jak wskazano w odpowiedzi na interpelację poselską nr 21316/VI kad.: „Zestawienia oświadczeń są jedynym źródłem informacji przekazywanych przez dystrybutorów paliw opałowych do urzędów celnych, umożliwiającym wstępną analizę zawartych w nich danych bez potrzeby wszczynania uciążliwych dla przedsiębiorcy kontroli podatkowych. (...) Konstrukcja prawna dotycząca oświadczeń i ich zestawień ma prawno-podatkowe i społeczne znaczenie zarówno dla sprzedawcy, jak i dla nabywcy paliw opałowych. Celem tej regulacji, co warto podkreślić, jest umożliwienie nabywania oleju opałowego bez znacznych obciążeń podatkowych osobom, które faktycznie korzystają z tego wyrobu zgodnie z jego przeznaczeniem. Natomiast konsekwencją niezgodnego z przeznaczeniem wykorzystania oleju, gdy nie zostaną spełnione przewidziane w ustawie warunki tej sprzedaży, jest zastosowanie stawki akcyzy zgodnie z art. 89 ust. 16 ustawy. Zamiarem ustawodawcy było ograniczenie procederu uszczuplania należności budżetu państwa z tytułu podatku akcyzowego w związku ze sprzedażą i wykorzystaniem oleju opałowego niezgodnie z jego przeznaczeniem, zatem rygoryzm warunków stosowania stawek akcyzy do sprzedaży oleju opałowego, w tym również regulacji art. 89 ust. 16 ustawy, jest w pełni uzasadniony” (*Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na interpelację nr 21316, odpowiedź dostępna na stronie internetowej Sejmu*).



4. Instytucja miesięcznego zestawienia oświadczeń (zarówno jej cel, jak i skutki niedopełnienia określonych obowiązków) była wielokrotnie analizowana w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Jeśli chodzi o *ratio* funkcjonowania miesięcznego zestawienia oświadczeń wskazuje się, że: „istotą zestawienia jest to, aby sprzedawca był w posiadaniu ww. oświadczeń [oświadczeń nabywcy, że nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych lub będą sprzedane z przeznaczeniem do celów opałowych sporządzanych na podstawie art. 89 ust. 5 pkt 1 i 2 u.p.a. – uwaga własna] na dzień jego sporządzenia, zaś celem tego obowiązku, który spoczywa z woli ustawodawcy na sprzedawcy, jest umożliwienie sprawnej kontroli użycia przez nabywców paliw opałowych” (wyrok WSA w Gdańsku z 9 września 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 602/12; por. wyroki WSA w Gdańsku z: 18 września 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 601/12; 12 czerwca 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 279/12; 12 czerwca 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 280/12; 12 czerwca 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 281/12; 11 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 943/11; 7 września 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 478/11). Wskazuje się ponadto, że: „[N]ieżłożenie we właściwym czasie organowi celnemu zestawienia oświadczeń uniemożliwia organowi bieżącą weryfikację prawidłowości wykorzystania wyrobu akcyzowego, a wykonywanie kontroli po czasie, kiedy olej został zużyty, jest niecelowe. Podkreślić zatem trzeba, że instrumentem umożliwiającym kontrolę nad sposobem wykorzystania oleju opałowego jest właśnie regulacja związana z obowiązkiem uzyskiwania przez sprzedawców od swoich kontrahentów oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego i przekazywanie zestawienia oświadczeń do właściwego naczelnika urzędu celnego (...) – wyrok WSA w Opolu z 16 listopada 2011 r. (por. wyroki WSA w Opolu z: 19 października 2011 r., sygn. akt I SA/Op 329/11; 19 października 2011 r., sygn. akt I SA/Op 333/11). Jako główne uzasadnienie dla wprowadzenia rygorystycznych warunków obrotu wyrobami akcyzowymi wskazuje się zapobieganie „powszechnie znanej fali oszustw polegających na używaniu olejów opałowych do celów napędowych” (wyrok WSA w Gdańsku z 15 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 513/11).

W dalszej kolejności należy zaprezentować poglądy dotyczące charakteru zestawienia oświadczeń oraz jego porównania z charakterem samego oświadczenia (że nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych lub będą sprzedane z przeznaczeniem do celów opałowych). W orzecznictwie sądów administracyjnych

prezentowane jest jednolite stanowisko, że zestawienie oświadczeń ma – w przeciwieństwie do samych oświadczeń – charakter formalnoprawny. Jak – przykładowo – zauważył WSA w Gdańsku: „Oczywiste jest (...) to, że zestawienie miesięczne określone w art. 89 ust. 15 u.p.a jest dokumentem o charakterze formalnoprawnym, wtórnym w stosunku do oświadczeń składanych przez nabywców i jest sporządzane przez sprzedawcę, na podstawie dokumentów o charakterze materialnoprawnym, jakim są oświadczenia nabywców o przeznaczeniu oleju opałowego na cele ogrzewcze” (wyrok WSA w Gdańsku z 15 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 513/11).

Określenie charakteru zestawienia oświadczeń wpływa na ocenę uchybień w jego sporządzaniu i przedstawianiu. W ocenie Sejmu na aprobatę zasługuje pogląd (prezentowany np. w wyroku WSA w Gdańsku z 9 września 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 602/12), że ustawodawca zrównał w art. 89 ust. 16 u.p.a. uchybienia w przedstawianiu zestawienia oświadczeń (a więc w odniesieniu do instytucji o charakterze formalnoprawnym) z uchybieniami w treści i odbiorze samych oświadczeń. Innymi słowy: „[U]stawodawca w czytelny i nie wymagający przeprowadzenia żadnej wykładni [sposób – uwaga własna] wskazuje w art. 89 ust. 16 u.p.a., że naruszenie chociażby jednego z oznaczonych enumeratywnie warunków przez podatnika podatku akcyzowego, zarówno w dacie sprzedaży wyrobów akcyzowych jak i w dacie zaprezentowania zestawienia oświadczeń nabywców oleju opałowego – pozbawia tego podatnika możliwości korzystania z przywileju podatkowego jakim jest stosowanie preferencyjnej stawki podatku akcyzowego. Sąd nie podziela tym samym poglądu prezentowanego między innymi przez Szymona Pakulskiego w: Komentarz. Akcyza. 2010. (Wyd. LEX, str. 636), że w sytuacji gdy uchybienie ma charakter *stricte* formalny i na podstawie innych danych podatnik jest w stanie udowodnić, że paliwo opałowe zostało użyte do celów opałowych, zgodnie z celem uprawniającym do stosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego, to w takiej sytuacji uchybienie takie nie powinno być interpretowane tak rygorystycznie. Sąd wskazuje, że w polskim systemie sądownictwa administracyjnego nie jest możliwe przeprowadzenie nie tylko wykładni prawotwórczej ale również wykładni *contra legem*, która niweczyłaby sens omawianej regulacji (wyrok WSA w Gdańsku z 17 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 887/11; por. wyroki WSA w Gdańsku z: 17 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 888/11; 17 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 889/11). Analogiczne stanowisko zajął

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z 30 czerwca 2011 r.: „Jednym z warunków zastosowania niższej stawki jest uzyskanie przez sprzedawcę oleju opałowego od jego nabywców stosownych oświadczeń, że olej ten będzie przeznaczony do celów opałowych (art. 89 ust. 5). W art. 89 zostało również określone, jakie elementy powinny zawierać oświadczenia, w jaki sposób winne być przechowywane oraz przez jaki okres. Kolejnym warunkiem jest obowiązek sprzedawcy sporządzania i przekazywania do właściwego naczelnika urzędu celnego, w terminie do 25-go dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży, miesięczne zestawienie oświadczeń (art. 89 ust. 14). Istotne jest, że powyższe warunki zastosowania preferencyjnej stawki akcyzy muszą być spełnione łącznie – nie wystarczy jedynie pozyskiwać stosowne oświadczenia i archiwizować je zgodnie z ustawowymi wytycznymi. Przepis art. 89 ust. 16 u.p.a. nie budzi wątpliwości interpretacyjnych dla odtworzenia normy prawnej poza regułami wykładni językowej, że niespełnienie każdego z warunków określonych w art. 89 ust. 5-15 u.p.a odbiera podatnikowi możliwość skorzystania z niższej stawki podatku” (wyrok WSA we Wrocławiu z 30 czerwca 2011 r., sygn. akt I SAWr 566/11; por. wyroki WSA we Wrocławiu z 30 czerwca 2011 r., sygn. akt I SAWr 567/11; 30 czerwca 2011 r., sygn. akt I SAWr 568/11).

W tym miejscu wypada zauważyć, że wypowiedając się w przedmiocie zrównania wagi obowiązków wynikających z art. 89 u.p.a. sądy administracyjne oceniały również stopień dolegliwości obowiązku przedstawienia zestawienia oświadczeń. Jak zauważył Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach: „Trudno (...) uznać, że sporządzenie i przedłożenie zestawienia oświadczeń w terminie jest obowiązkiem ciężkim do zrealizowania, obłożonym nadmiernym sformalizowaniem, skoro w tym samym czasie podatnik zobowiązany jest do złożenia deklaracji podatkowej. Zresztą sam skarżący nie wskazuje problemów związanych z odczytaniem wymogu ustawowego i jego zrealizowania, wręcz przeciwnie, stwierdza podczas całego postępowania, iż termin został, choć nieznacznie, ale przekroczony” (wyrok WSA w Gliwicach z 18 maja 2012 r., sygn. akt III SA/GL 1564/11; por. wyroki WSA we Wrocławiu z: 30 czerwca 2011 r., I SAWr 566/11; z 30 czerwca 2011 r., sygn. akt I SAWr 567/11; 30 czerwca 2011 r., sygn. akt I SAWr 568/11).

Przechodząc do charakteru stawek podatkowych przewidzianych w ustawie o podatku akcyzowym, należy wskazać, że przeważającym stanowiskiem judykatury

jest pogląd o preferencyjnym charakterze stawek przewidzianych w art. 89 ust. 9, 10 i 15 u.p.a., co rzutuje na ocenę stawki stosowanej w przypadku uchybienia wymogom formalnym określonym w art. 89 ust 5-15 u.p.a.

Jak wskazuje Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu: „[S]tawka akcyzy dla oleju napędowego nie ma charakteru stawki sankcyjnej, lecz przewidzianej przez ustawodawcę stawki w przypadku niespełnienia warunków do skorzystania ze stawki niższej” (wyrok WSA w Opolu z 19 października 2011 r., sygn. akt I SA/Op 329/11).

Z kolei jak zauważył Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku: „W ocenie Sądu w niniejszym składzie, wszelkie przepisy dotyczące ulg, zwolnień i preferencji podatkowych, należy wyklądać ściśle. Interpretacja rozszerzająca jest w takim wypadku nieuprawniona. Tym samym nie można, jak chce skarżący określać hierarchii warunków niezbędnych dla skorzystania z preferencji podatkowych i jedne z warunków uznawać za istotne, a inne pominąć. Wobec czego nie można przyjąć argumentacji, że opóźnienie w przekazaniu miesięcznego zestawienia oświadczeń nie może być powodem zastosowania wyższej stawki akcyzy. Ustawodawca jednoznacznie bowiem wymienił warunki określone w art. 89 ust. 5-15 u.p.a. jako równorzędnie istotne dla uzyskania prawa do preferencyjnej stawki akcyzy. W orzecznictwie sądowoadministracyjnym prezentowany jest pogląd, że preferencje podatkowe mają charakter warunkowy, a odpowiedzialność za ich spełnienie ponosi podatnik, który z tych preferencji korzysta (por. wyrok NSA z dnia 19 marca 2008 r. sygn. akt I FSK 498/07, LEX nr 465799; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 21 stycznia 2010 r. sygn. akt I SA/Rz 884/09, LEX nr 554050). Na marginesie dodać należy, że ustawodawca ma prawo określać warunki, których spełnienie jest konieczne dla skorzystania z ulg i zwolnień podatkowych, jak i określenie skutków nie dochowania tych warunków przez podatnika, co sprowadza się w zasadzie do niemożności skorzystania z preferencji podatkowej przez takiego podatnika. W ocenie Sądu taka konstrukcja ulgi podatkowej nie narusza zasady proporcjonalności (...) I chociaż utrata prawa do zastosowania przez podatnika preferencyjnej stawki podatkowej stanowi pewnego rodzaju dolegliwość, to nie można uznać jej za sankcję, gdyż podatnik nie wypełniał swojego obowiązku a jedynie starał się nieskutecznie skorzystać z przysługującego mu prawa (wyrok WSA w Gdańsku z 9 września 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 602/12; por. wyroki WSA w Gdańsku z: 18 września 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 601/12; 12 czerwca 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 279/12; 12 czerwca 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 280/12; 12 czerwca 2012 r., sygn. akt I SA/Gd

281/12; 11 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 943/11; 7 września 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 478/11).

Podobnie wskazuje Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu: „Nie można podzielić argumentacji skarżącej o konieczności potraktowania wymogu gromadzenia oświadczeń od nabywców (art. 89 ust. 5 u.p.a.) oraz sporządzania i przekazywania organowi zestawienia tych oświadczeń (art. 89 ust. 14 u.p.a.), jako mającego znaczenie jedynie formalne, które nie może skutkować zastosowaniem «sankcyjnej» stawki podatku akcyzowego. Po pierwsze wskazać należy, że stawka akcyzy dla oleju napędowego nie ma charakteru stawki sankcyjnej, lecz przewidzianej przez ustawodawcę stawki w przypadku niespełnienia warunków do skorzystania ze stawki niższej. Po drugie, twierdzenie, że braki w oświadczeniach uzyskanych od nabywców, braki w miesięcznych zestawieniach, ich niezłożenie lub też złożenie po terminie muszą być oceniane wyłącznie w aspekcie realizacji podstawowego warunku, tzn. przeznaczenia oleju, nie wytrzymuje krytyki w obliczu jednoznacznej treści art. 89 ust. 16 u.p.a. (...) Natomiast niezłożenie we właściwym czasie organowi celnemu zestawienia oświadczeń uniemożliwia organowi bieżącą weryfikację prawidłowości wykorzystania wyrobu akcyzowego, a wykonywanie kontroli po czasie, kiedy olej został zużyty, jest niecelowe” (wyrok WSA w Opolu z 16 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Op 326/11; por. wyroki WSA w Opolu z: 19 października 2011 r., sygn. akt I SA/Op 329/11; 19 października 2011 r., sygn. akt I SA/Op 333/11).

Dla porządku wypada jednak wskazać, że w orzecznictwie sądów administracyjnych można spotkać również argumenty korespondujące z zarzutami pytającego sądu. Jak zauważa Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu: „Zestawienia oświadczeń, a tym bardziej termin ich przedstawienia organowi podatkowemu nie kształtuje stawki akcyzy, gdyż zestawienie sporządzone jest po dokonaniu sprzedaży oleju opałowego i po odebraniu od nabywcy stosownego oświadczenia. Uwzględniając cel wprowadzenia obowiązku sporządzania miesięcznych zestawień oświadczeń i określenia terminu ich przedstawienia organowi podatkowemu, trudno przyjąć, aby racjonalny ustawodawca z opóźnieniem złożenia zestawienia oświadczeń łączył skutek w postaci wymiaru akcyzy według stawki stosowanej w przypadku niezachowania przez sprzedawcę przy sprzedaży warunku pobrania oświadczenia od nabywcy o przeznaczeniu oleju opałowego” (wyrok WSA we Wrocławiu z 21 listopada 2011 r., sygn. akt 1007/11). Podobnie

argumentuje Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie: „[A]rt. 89 ust. 16 u.p.a należy interpretować w ten sposób, że chodzi o takie naruszenie warunków określonych w art. 89 ust. 5-15 u.p.a., iż podatnik dokonał ich sprzedaży bez spełnienia przesłanek wynikających z przepisów o charakterze materialnoprawnym, jeżeli ich sprzedaż odbyła się bez zachowania warunków uprawniających do zastosowania tej stawki akcyzy, bez uzyskania oświadczeń, o których mowa w art. 89 ust. 5 i 6 u.p.a, przesądzających o przeznaczeniu oleju na cele ogrzewcze. (...) W związku z tym opóźnienie w przekazaniu miesięcznego zestawienia oświadczeń nie może być powodem zastosowania wyższej stawki akcyzy” (wyrok WSA w Olsztynie z 3 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/OI 555/11). Z kolei Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie, odnosząc się do przekazania zestawienia niepełnego, wywiódł, że: „Przy prawidłowej wykładni językowej art. 89 ust. 16 ustawy akcyzowej same zestawienia oświadczeń ani nie dają podatnikowi prawa do stosowania niższej stawki akcyzy, ani tego prawa podatnika nie pozbawiają. (...) Tak, jak same zestawienia oświadczeń nie dają podatnikowi prawa do stosowania niższej stawki, tak same wady zestawień w zakresie kompletności czy przenoszenia treści oświadczeń nie pozbawiają podatnika prawa do stosowania niższej stawki akcyzy. W tym stanie prawnym zestawienia oświadczeń są dokumentem wtórnym, nie źródłowym i należy je postrzegać wyłącznie jako informację dla organu podatkowego o dokonanych czynnościach, które podatnik opodatkował niższą stawką akcyzy” (wyrok WSA w Lublinie z 2 grudnia 2011 r., sygn. akt I SA/Lu 526/11).

Wypada również odnotować te z wypowiedzi sądów administracyjnych, które dotyczą konstytucyjności omawianej regulacji. W pierwszej kolejności można wskazać na wypowiedź Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku, który stwierdza wprost, że nie podziela wątpliwości pytającego sądu w niniejszej (sygn. akt P 24/12) sprawie (zob. wyroki WSA w Gdańsku z: 18 września 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 601/12; 9 września 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 602/12). Podobnie wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu, który rozpoznawał sprawę postępowania podatkowego wszczętego wskutek spóźnionego złożenia zestawienia oświadczeń – jak zauważył: „W rozpoznawanej sprawie Sąd nie miał wątpliwości co do konstytucyjności zastosowanych przepisów” (wyrok WSA w Opolu z 16 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Op 326/11). Z kolei Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku wyraził pogląd, że: „Trudno czynić zarzut, że budowanie

unormowań chroniących budżet państwa przed stratami spowodowanymi przez podmioty prowadzące operacje gospodarcze w sposób odbiegający od zasady transparentności jest sprzeczne z zasadami określonymi w Konstytucji RP” (wyrok WSA w Gdańsku z 17 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 887/11; por. wyrok WSA w Gdańsku z 8 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Gd 469/10).

5. Problematyka zasady proporcjonalności w kontekście władztwa podatkowego państwa była przedmiotem licznych orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego.

Jak wskazał Trybunał w wyroku z 26 maja 2009 r.: „[Z] art. 84 Konstytucji wynika swoboda przysługująca ustawodawcy w kształtowaniu i realizowaniu polityki podatkowej, w wyborze pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych. Nie oznacza to oczywiście pełnej dowolności ustawodawcy, gdyż wymaga poszanowania innych norm, zasad i wartości konstytucyjnych. Jednak w przypadku zachowania takich wymogów to ustawodawca, znając realia gospodarcze i społeczne, decyduje o konkretnych konstrukcjach podatkowych” (sygn. akt P 58/07; por. też wyrok TK z 25 października 2004 r., sygn. akt SK 33/03). W konsekwencji: „Trybunał Konstytucyjny dostrzega w pełni wagę wszelkich działań, zarówno o charakterze prewencyjnym jak represyjnym, mających na celu zapewnienie przestrzegania prawa podatkowego i należytego wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych wobec państwa. Oczywiście jednak jest, że w państwie prawnym działania te muszą odpowiadać pewnym standardom, a przede wszystkim uwzględniać również założenie ochrony praw i uzasadnione interesy podatników. Musi być zatem zachowana proporcja pomiędzy rygoryzmem regulacji prawopodatkowej oraz uprawnieniami podatników, w szczególności w sferze proceduralnej” (wyrok TK z 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt K 24/03). W cytowanym powyżej orzeczeniu Trybunał podzielił również pogląd, że: „[R]egulacja prawna powinna odpowiadać założeniu nienakładania na podatników powinności dokonania aktów staranności nadmiernie uciążliwych i nie pozostających w odpowiedniej proporcji do korzyści, które wiążą się z ich dokonaniem. Powinności takie mogą bowiem znajdować również swoje uzasadnienie z punktu widzenia sprawności działania organów podatkowych, która również jest wartością konstytucyjną wymienioną we wstępie do Konstytucji (tzw. preambule), ale musi to być współmierne do stopnia realizacji tego celu i nie może być dla podatników

nadmiernie uciążliwe. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego zasada proporcjonalności wiąże ustawodawcę nie tylko wtedy, gdy ustanawia on ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności lub praw, ale i wtedy, gdy nakłada obowiązki na obywateli lub na inne podmioty znajdujące się pod jego władzą. Ustawodawca postępuje w zgodzie z zasadą proporcjonalności, gdy spośród możliwych środków działania wybiera możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być one zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż to jest niezbędne wobec założonego i usprawiedliwionego konstytucyjnie celu” (*ibidem*).

6. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego odnaleźć można także wypowiedzi, które nie wiążą się bezpośrednio z obowiązkami ustanowionymi w ustawie o podatku akcyzowym, jednakże dotyczą nakazów ewidencyjnych przewidzianych w przepisach o podatku od towarów i usług (co *mutatis mutandis* można odnieść do zestawień oświadczeń wskazanych w u.p.a. i związanej z ich prawidłowym przedstawianiem utraty prawa do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku akcyzowego).

W wyroku z 30 listopada 2004 r. Trybunał wskazał, że: „Dodatkowy obowiązek podatkowy (sankcja) powstający w związku z uchybieniem powinności ewidencyjnej dotyczy sytuacji, gdy podatnik uchybił swej powinności polegającej na regularnym składaniu rzetelnej deklaracji podatkowej VAT-7. Podstawowym celem tej powinności jest zapewnienie równości i powszechności podatku (art. 32 w związku z art. 84 Konstytucji). Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest zatem obligatoryjną sankcją administracyjną za złożenie nierzetelnej deklaracji podatkowej. Zastosowanie sankcji jest zaś koniecznym następstwem naruszenia przez podatnika określonych przez ustawę obowiązków ewidencyjnych. Nie bez znaczenia jest fakt, że samo funkcjonowanie podatku od towarów i usług jest oparte na fundamencie samoobliczenia i «sprawności ewidencyjnej» podatników. Każde zatem zakłócenie tej sprawności, nawet gdy nie prowadzi do realnego uszczuplenia należności podatkowych państwa, stanowi przeszkodę w sprawnym funkcjonowaniu tego podatku. Odpowiedzialność podatnika ma charakter obiektywny, gdyż art. 27 nie operuje pojęciem «winy» czy «nieuczciwości», ale pojęciem «nierzetelności». Każde więc, choćby przypadkowe i nieumyślne naruszenie obowiązków ewidencyjnych określone w hipotezie zaskarżonego art. 27 ust. 6 jest zagrożone sankcją. (...) Mając



na uwadze charakter odpowiedzialności za uchybienie obowiązkowi ewidencyjnemu, zakwestionowanej normie zarzutu nieadekwatności nie można postawić. Obowiązek ten ma charakter formalny, a sama rzetelność dokumentacyjna jest wartością wymagającą ochrony z przyczyn uzasadnionych. Sankcja nie ma więc także charakteru nieracjonalnego. Pozostaje ocena współmierności (dolegliwości) sankcji. (...) Trybunał Konstytucyjny dostrzega negatywne skutki automatyzmu działania przepisów sankcjonujących uchybienia ewidencyjne i dotkliwość ich działania w wypadku, gdy podstawą wymiaru podatku dodatkowego jest kwotowo wysoka podstawa. Zarazem jednak Trybunał Konstytucyjny zdaje sobie sprawę z wad systemu przewidującego indywidualne, uznaniowe miarkowanie sankcji podatkowych. (...) Optymalizacja przepisów prawnych nie jest tożsama z kontrolą konstytucyjności. Szczególnie wstrzemięźliwie należy podchodzić do wypadków, gdy zarzut naruszenia proporcjonalności nie przedstawia się w sposób oczywisty, zaś dotyczy norm, które zostały już uchylone” (sygn. akt SK 31/04).

Na odnotowanie zasługują również uwagi poczynione przez Trybunał w sprawie o sygn. akt SK 23/07. W świetle przepisów, o których orzekał sąd konstytucyjny, dla opodatkowania oleju opałowego stawką właściwą dla oleju napędowego wystarczające było stwierdzenie sprzedaży oleju opałowego za pomocą odmierzacza paliw ciekłych (por. obecny art. 89 ust. 4 pkt 1 u.p.a.). Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „[P]odtrzymuje wyrażony w dotychczasowym orzecznictwie pogląd, że ustawodawca może swobodnie decydować o ulgach i zwolnieniach podatkowych, ponieważ o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne (zob. wyrok z 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47). Z tej perspektywy ingerencja ustawodawcy nie może być uznana za arbitralną i nieproporcjonalną, gdyż dobro chronione, jakim jest rzetelność obrotu, pozostaje oczywiście wyższe aniżeli dobro poświęcane, a więc wykluczenie możliwości dokonywania sprzedaży oleju opałowego za pomocą odmierzacza bez utraty prawa do ulgi podatkowej” (wyrok TK z 17 listopada 2010 r., sygn. akt SK 23/07). W cytowanym orzeczeniu Trybunał podzielił również pogląd, że: „[N]astępstwem swobody ustawodawcy w kształtowaniu prawa daninowego, chronionej zasadą podziału władz, jest ograniczenie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego polegające na tym, że 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” (K. Działocha, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. III, Warszawa 2003, komentarz do art. 84, s. 3).

8. Należy zatem ustalić, czy regulacja przewidziana w art. 89 ust. 16 u.p.a. narusza wyrażoną w Konstytucji zasadę proporcjonalności. Jak się wydaje, dla oceny powyższej kwestii nie jest niezbędne jednoznaczne określenie, czy w przedmiotowej sprawie ustawodawca przewidział sankcję podatkową polegającą na zastosowaniu wyższej stawki (tak m.in. L. Etel, P. Pietrasz, *Uwagi w przedmiocie konstytucyjności art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym*, „Przegląd podatkowy” 2011, nr 10, s. 33, wskazując odnośnie do stawek przewidzianych w art. 89 ust. 4 pkt 1 u.p.a., że: „Ze względu na wysokość są to stawki niewątpliwie sankcyjne związane z naruszeniem warunków stosowania «podstawowych» stawek akcyzy, mających zastosowanie do wyrobów energetycznych przeznaczonych na cele opałowe”), czy też uzależnił stosowanie preferencyjnej stawki podatkowej od spełnienia określonych warunków formalnych (co w przypadku ich niewypełnienia powoduje zastosowanie innej stawki). Jak już wskazano, w orzecznictwie sądów administracyjnych dominuje pogląd o preferencyjnym charakterze stawek podatkowych przewidzianych w art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i 15 u.p.a. Podobnie w doktrynie prawa stawkę tę określa się jako „obniżoną” (zob. A. Jędruszczak, K. Urbaniak, *Podatek akcyzowy. Komentarz i przykłady obliczeń*, Warszawa 2010, s. 159) lub „preferencyjną” (zob. M. Kałka, U. Ksieniewicz, *Podatek akcyzowy. Komentarz 2011*, Wrocław 2011, s. 467; należy jednak zauważyć, że autorki wskazują sankcyjny charakter stawek przewidzianych w art. 89 ust. 4 u.p.a.). W ocenie Sejmu, kwalifikacje te nie wpływają ważąco na ocenę konstytucyjności zaskarżonych regulacji, albowiem kontroli zgodności z wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadą proporcjonalności może podlegać zarówno przepis nakazujący stosowanie nadmiernie represyjnej sankcji podatkowej, jak również przewidziane przez przepisy prawa warunki uprawniające do korzystania z preferencyjnych stawek podatkowych.

10. Rekapituluując powyższe rozważania, należy podkreślić, że stosowanie przepisów ustawy o podatku akcyzowym, w zakresie sporządzania i przekazywania

miesięcznego zestawienia oświadczeń, może rodzić w praktyce problemy interpretacyjne (przykładem powyższej sytuacji mogą być pojawiające się rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych). Jednakże, w kontekście zarzutów pytającego sądu, trzeba zaakcentować następujące uwagi.

Po pierwsze, ustawodawca uregulował przedmiotową materię w sposób precyzyjny i niedopuszczający wyjątków. W ustawie o podatku akcyzowym wyraźnie wyrażono obowiązek terminowego przekazywania zestawienia oświadczeń.

Po drugie, obowiązujące regulacje prawne, nie nakładają na sprzedawcę wyrobów akcyzowych nadmiernie uciążliwych obowiązków. Jest on zobowiązany do dbałości o poprawność i terminowe przekazywanie zestawienia oświadczeń. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w cytowanym wyroku z 27 kwietnia 2004 r. (sygn. akt K 24/03): „[R]egulacja prawna powinna odpowiadać założeniu nienakładania na podatników powinności dokonania aktów staranności nadmiernie uciążliwych i nie pozostających w odpowiedniej proporcji do korzyści, które wiążą się z ich dokonaniem”. Powyższy standard został w przedmiotowej sprawie dochowany przez ustawodawcę, wobec powyższego należy uznać, że efekty regulacji przewidującej obowiązek terminowego przekazywania zestawienia oświadczeń „pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych na obywatela lub inny podmiot prawny” (wyrok TK z 16 lipca 2009 r., sygn. akt Kp 4/08).

Po trzecie, obrót wyrobami akcyzowymi jest – w ocenie Sejmu – działalnością o szczególnym znaczeniu, istotną z punktu widzenia finansów państwa. Podmioty profesjonalnie zajmujące się obrotem tymi wyrobami są zatem zobowiązane do szczególnej staranności. Innymi słowy: „Zestawienia oświadczeń są jedynym źródłem informacji przekazywanych przez dystrybutorów paliw opałowych do urzędów celnych, umożliwiającym wstępną analizę zawartych w nich danych bez potrzeby wszczynania uciążliwych dla przedsiębiorcy kontroli podatkowych (...) Sprzedawca, zdając sobie sprawę z obowiązujących regulacji opodatkowania akcyzą sprzedaży oleju opałowego, powinien dochować należytej ostrożności, jakiej wymagać trzeba w prowadzeniu każdej działalności gospodarczej, zwłaszcza kiedy możliwość zastosowania preferencyjnej stawki akcyzy uzależniona jest od spełnienia określonych wymagań. (...) Pamiętać przy tym należy, iż stosownie do art. 31 ust. 3 Konstytucji RP ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanowione tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne. Wprowadzona w przepisach ustawy przedmiotowa regulacja oraz skutki prawne

nieprzestrzegania jej stanowią niezbędny środek zabezpieczający dochody budżetu państwa z tytułu akcyzy” (*Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na interpelację nr 21316*, odpowiedź dostępna na stronie internetowej Sejmu). W tym miejscu wypada przypomnieć, że również pytający sąd dostrzega, że zestawienie oświadczeń jest dokumentem „umożliwiającym bieżącą kontrolę obrotu wyrobami energetycznymi” (pytanie prawne, s. 8).

Po czwarte, należy podkreślić preferencyjny charakter stawki podatkowej, której stosowanie uzależnione jest od spełnienia wymogów formalnych. Podnoszone przez pytający sąd zarzuty nie uzasadniają uznania kwestionowanych przepisów za naruszające zasadę proporcjonalności. Jak bowiem zauważył Trybunał Konstytucyjny: „[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). Wypada również przypomnieć, że „ustawodawca może swobodnie decydować o ulgach i zwolnieniach podatkowych, ponieważ o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne” (wyrok TK z 17 listopada 2010 r., sygn. akt SK 23/07).

Po piąte, należy wskazać, że 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 warunków formalnych dokumentacji oraz związanych z nią obowiązków

w obrocie wyrobami akcyzowymi (bezpośrednio wskazanych w ustawie o podatku akcyzowym i w świetle zarzutów pytającego sądu niebędących nadmiernie uciążliwymi dla sprzedawcy), od których spełnienia uzależnia dopuszczalność stosowania niższej stawki podatku akcyzowego. Wymaga przypomnienia, że jak zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyroku dotyczącym deklaracji VAT: „Każde zatem 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 sporządzenia i przekazania zestawienia oświadczeń oraz konsekwencje związane z jego uchybieniami stanowią przejaw szczególnej wagi, jaką należy przyznać „ewidencjonowaniu” obrotu wyrobami akcyzowymi.

Wymaga również przypomnienia, 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 orzecznictwem 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). Ponadto jak zauważył sąd konstytucyjny: „Optymalizacja przepisów prawnych nie jest tożsama z kontrolą konstytucyjności” (wyrok TK z 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04).

14. Wobec powyższego należy uznać, że art. 89 ust. 16 u.p.a. w zakresie wskazanym w *petitum* stanowiska Sejmu, **jest zgodny** z art. 2 Konstytucji.

MARSZAŁEK SEJMU

Ewa Kościuszko