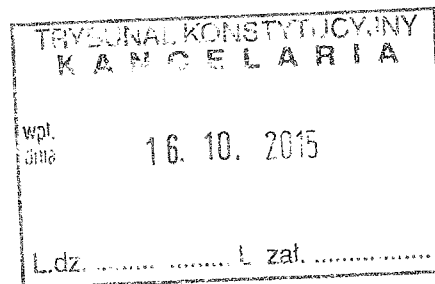




Warszawa, dnia 16 października 2015 r.

PG VIII TK 40/15

SK 7/15



TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku z połączonymi skargami konstytucyjnymi:

I.

T. spółka z o.o.

z siedzibą w E. o stwierdzenie, że:

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

3) przepisy § 4 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 rozporządzenia wymienionego w pkt 1 w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i ust. 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, ust. 1a pkt 1 i ust. 2 ustawy, o której mowa w pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od dnia 15 września 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r. - „w zakresie, w jakim przepisy te stanowią, że sprzedawca oleju opałowego posiadający oświadczenie nabywcy, które nie umożliwia identyfikacji tego nabywcy (niezgodne z rzeczywistością, zawierające dane fikcyjne), jest zobowiązany zapłacić podatek akcyzowy obliczony według stawki podwyższonej (1180 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu w okresie do 14 września 2005 r., 2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu w okresie od 15 września 2005 r.)”, są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84, art. 217 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;

II.

B. z siedzibą w C. o stwierdzenie,

że:

- 1) art. 2 w związku z art. 1b ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341), wprowadzającym w ustawie z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 i Nr 68, poz. 623) art. 65 ust. 1a pkt 1, jest niezgodny z art. 2, art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. 2004 r. Nr 29, poz. 257 ze zm.), wprowadzony ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341), rozumiany w ten sposób, że ustawowe pojęcie „użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem” (olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować jako nieodebranie w

momencie sprzedaży (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) „oświadczenia”, o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), lub odebranie „oświadczenia” nieprawidłowego pod względem formalnym bądź materialnym oraz że występujące w zaskarżonym przepisie pojęcie „użycie” (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować również jako sprzedaż (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe), jest niezgodny z art. 2, art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP;

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

III. M C. o stwierdzenie, że:

- 1) § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87,

poz. 825 ze zm.), w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2004 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 279, poz. 2763), obowiązującym od dnia 1 stycznia 2005 r. do dnia 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji RP;

- 2) § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2004 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 279, poz. 2763), obowiązującym od dnia 1 stycznia 2005 r. do dnia 14 września 2005 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP ;
- 3) § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 września 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 177, poz. 1473), w związku z art. 65 ust. 1, ust. 1a i ust. 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 1 marca 2009 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji RP;
- 4) § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek

podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2004 r. zmieniającym rozporządzenie sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 279, poz. 2763), jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP;

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

6) § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 15 września 2005 r., a także obowiązującym od dnia 1 stycznia 2005 r. do dnia 14 września 2005 r. - jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP

– na podstawie art. 56 pkt 5 w zw. z art. 82 ust. 2 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. z 2015 r., poz. 1064) –

przedstawiam następujące stanowisko:

1) przepisy § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.),

- w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2004 r., w zakresie, w jakim dotyczą przypadków nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego olej opałowy oświadczenia o przeznaczeniu oleju na cele opałowe, zawierającego nieprawdziwe dane, są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP w związku z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) przepisy § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia, o którym mowa w pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od dnia 15 września do dnia 19 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1 i ust. 1a ustawy wymienionej w pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., w zakresie, w jakim dotyczą przypadków nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego olej opałowy oświadczenia o nabyciu oleju na cele opałowe, zawierającego nieprawdziwe dane, są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP w związku z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP;
- 3) przepisy § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia, o którym mowa w pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od dnia 20 września 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., w związku z art. 65 ust. 1 i ust. 1a ustawy wymienionej w pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., w zakresie, w jakim dotyczą przypadków nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego olej opałowy oświadczenia o nabyciu oleju na cele opałowe, zawierającego

- nieprawdziwe dane, są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP w związku z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP;
- 4) przepisy § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia, o którym mowa w pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ustawy wymienionej w pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r., są zgodne z art. 64 w związku z art. 2 Konstytucji RP, w zakresie wyrażonej w nim zasady przyzwoitej legislacji, oraz w związku z art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 32, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP;
- 5) przepisy § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia, o którym mowa w pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od dnia 15 września do dnia 19 września 2005 r., w związku z art. 65 ustawy wymienionej w pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., są zgodne z art. 64 w związku z art. 2 Konstytucji RP, w zakresie wyrażonej w nim zasady przyzwoitej legislacji, oraz w związku z art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 32, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP;
- 6) przepisy § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia, o którym mowa w pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od dnia 20 września 2005 r. do 28 dnia lutego 2009 r., w związku z art. 65 ustawy wymienionej w pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., jest zgodny z art. 64 w związku z art. 2 Konstytucji RP, w zakresie wyrażonej w nim zasady przyzwoitej legislacji, oraz w związku z art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 32, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP;

- 7) art. 65 ust. 1a ustawy wymienionej w pkt 1 jest zgodny z art. 64 Konstytucji RP w związku z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą przyzwoitej legislacji oraz w związku z art. 21 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP;
- 8) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 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. z 2015 r., poz. 1064) – wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

UZASADNIENIE

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

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

ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, ust. 1a pkt 1 i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 14 września 2005 r.;

- § 4 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r. w zw. z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i ust. 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, ust. 1a pkt 1 i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 15 września 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r.

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

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

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

- art. 2 w zw. z art. 1b ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341; dalej: ustawa zmieniająca);

- art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, wprowadzonego ustawą zmieniającą, rozumianego w ten sposób, że ustawowe pojęcie "użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem" (olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować jako nieodebranie w momencie sprzedaży (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) „oświadczenia”, o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., lub odebranie „oświadczenia” nieprawidłowego pod względem formalnym bądź materialnym oraz że występujące w zaskarżonym przepisie pojęcie „użycie” (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować również jako sprzedaż (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) [*petitum* skargi konstytucyjnej nr 2];
- art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym do dnia 23 sierpnia 2005 r., w związku z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia z 2004 r., rozumianym w ten sposób, iż tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniają sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku, brak zaś któregośkolwiek elementu tego oświadczenia skutkuje zastosowaniem stawki określonej w § 3 ust. 3 wymienionego rozporządzenia.

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

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

W skardze konstytucyjnej nr 3 zakwestionowała konstytucyjność:

- przepisów § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2004 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 279, poz. 2763; dalej: rozporządzenie zmieniające z dnia 22 grudnia 2004 r.), obowiązującym od dnia 1 stycznia 2005 r. do dnia 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r. - jako niezgodnych z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji;
- § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu nadanym rozporządzeniem zmieniającym z dnia 22 grudnia 2004 r., obowiązującym od dnia 1 stycznia 2005 r. do dnia 14 września 2005 r. - jako niezgodnych z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

W skardze konstytucyjnej nr 4 Skarżąca III zakwestionowała konstytucyjność przepisów:

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

grudnia 2004 r. - jako niezgodnych z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Na marginesie zauważyć wypada, że Skarżąca III określiła w *petitum* skargi konstytucyjnej nr 3 i 4, rozporządzenie zmieniające z 22 grudnia 2004 r. jako *rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 stycznia 2005 r.* Z podanego w skargach konstytucyjnych Skarżącej III adresu publikacyjnego tegoż aktu prawnego wynika jednak, że chodzi o rozporządzenie zmieniające z 22 grudnia 2004 r.

W skardze konstytucyjnej nr 5 Skarżąca III zakwestionowała konstytucyjność przepisów:

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

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

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

decyzję Dyrektora Izby Celnej w W. z dnia marca 2011 r. w przedmiocie określenia podatku akcyzowego za styczeń i lipiec oraz okres od września do grudnia 2005 r.;

- wyrok NSA z dnia kwietnia 2013 r. oddalający skargę kasacyjną od wyroku WSA w W. z dnia kwietnia 2011 r., utrzymującego w mocy decyzję Dyrektora Izby Celnej w W. z dnia grudnia 2010 r. w przedmiocie określenia podatku akcyzowego za grudzień 2004 r.

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

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

W skardze konstytucyjnej nr 2, uzasadniając zarzut niezgodności z Konstytucją przepisów art. 65 ustawy o podatku akcyzowym w zw. z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu

obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r., Skarżąca II podniosła m.in., że są one rozumiane w ten sposób, iż tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniają sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku. Brak zaś któregokolwiek elementu tego oświadczenia skutkuje zastosowaniem stawki określonej w § 3 ust. 3 wymienionego rozporządzenia.

Skarżąca II, kwestionując wskazaną wykładnię wymienionych przepisów, przyjętą przez NSA w wyroku z dnia października 2013 r. (tj. w ostatecznym orzeczeniu w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji rozstrzygającym o Jej konstytucyjnych prawach i wolnościach), podniosła, iż skutek w postaci utraty prawa do obniżenia stawki podatku akcyzowego powinny wywołać jedynie braki w oświadczeniach, o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., dotyczących przeznaczenia oleju opałowego na cele opałowe, uniemożliwiające identyfikację nabywcy oleju opałowego. Chodzi zatem o brak tych elementów, których zamieszczenie w oświadczeniu - w zamierzeniu prawodawcy - miało umożliwić kontrolę zasadności skorzystania z obniżonej stawki podatku akcyzowego (przyznanej preferencji) przez nabywcę oleju opałowego. Zdaniem Skarżącej II, wymienione oświadczenie spełnia swoją rolę, jeżeli na podstawie danych w nim zawartych organ ustalił nabywcę, a sama transakcja i użycie oleju zostały potwierdzone. Ocena uprawnienia do zastosowania preferencji podatkowej w podatku akcyzowym nie może być zaś oparta na samej tylko analizie formalnej poprawności oświadczeń.

Uzasadniając zarzut niekonstytucyjności art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, Skarżąca II podniosła m.in., że w wydanym w Jej sprawie wyroku z dnia października 2013 r. NSA, powołując się na jednolitą linię orzecniczą, przyjął, iż przepis ten należy rozumieć w ten sposób, że ustawowe pojęcie „użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem” (*olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe*) należy interpretować jako *nieodebranie w momencie sprzedaży (olejów opałowych lub olejów napędowych*

przeznaczonych na cele opałowe) „oświadczenia”, o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004 r. (...) lub odebranie „oświadczenia” nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym oraz że występujące w tym przepisie pojęcie „użycie” (olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować również jako „sprzedaż” (olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe).

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

Skarżąca II zwróciła ponadto uwagę, że, zgodnie z art. 2 w zw. z art. 1 pkt b ustawy zmieniającej, przepis art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym został wprowadzony bez żadnego *vacatio legis*, co rażąco narusza wywodzone z art. 2 Konstytucji standardy demokratycznego państwa prawa. Poprawka dotycząca wprowadzenia w ustawie o podatku akcyzowym przepisu art. 65 ust. 1a została zaś zgłoszona w toku prac nad projektem ustawy zmieniającej w Senacie, w sytuacji gdy kwestia ta nie była *wcześniej przedmiotem procedowania w trzech czytaniach tego projektu w Sejmie* (uzasadnienie skargi

konstytucyjnej nr 2, str. 19) - co stanowić ma *rażące naruszenie legislacyjne* poprzez przekształcenie poprawki w inicjatywę ustawodawczą, a w związku z tym konieczność rozważenia, czy nie został naruszony przepis art. 118 ust. 1 Konstytucji.

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

Według Skarżącej II, niezgodność zaskarżonej regulacji z wywodzonymi z art. 2 Konstytucji zasadami poprawnej legislacji (w tym wprowadzenia odpowiedniej *vacatio legis*), zaufania do państwa i prawa oraz zasadą sprawiedliwości społecznej, spowodowała także naruszenie, przysługującego Skarżącej, prawa podmiotowego wynikającego z art. 20 i art. 22 Konstytucji - tj. konstytucyjnego prawa do wolności prowadzenia działalności gospodarczej. Jeżeli art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym jest w sposób rażąco wieloznaczny oraz dodatkowo stosowany przez sądy poprzez interpretowanie wszystkich niejasności na niekorzyść obywatela (podatnika), to taki przepis prawa narusza zasadę wolności gospodarczej. Kwestionowane przepisy, naruszając wymienione zasady wynikające z art. 2 Konstytucji, powodują naruszenie konstytucyjnego prawa Skarżącej do własności, równej ochrony tego prawa oraz nieograniczania go w sposób mogący naruszyć jego istotę, tj. naruszenie art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji. Zdaniem Skarżącej II, kwestionowana regulacja prowadzi ma przy tym do faktycznej konfiskaty mienia.

W ocenie Skarżącej II, kwestionowana regulacja naruszać ma też art. 32 ust. 1 Konstytucji, gdyż prowadzi do sytuacji, w której podatnicy charakteryzujący się wspólną cechą istotną – tj. przywilejem korzystania z

niższej stawki podatku akcyzowego w odniesieniu do oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe – traktowani są w sposób odmienny w zależności od tego, na jakim etapie obrotu olejem opałowym występują, tzn. czy są pośrednikami – sprzedawcami czy nabywcami końcowymi.

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

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

Skarżąca II zwróciła też uwagę, że przepisy rozporządzenia z 2004 r., dotyczące składania oświadczeń wiążących się z ujawnianiem danych osobowych, są niezgodne z art. 92 ust. 1 Konstytucji, gdyż wykraczają poza zakres delegacji ustawowej. Ponadto *art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym pozwalał jedynie regulować sprawy związane z obniżaniem podatku akcyzowego, a nie wprowadzać dodatkowe warunki materialno-prawne dla stosowania stawki o której mowa w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym. Takie przekroczenie uprawnień wynikających z delegacji ustawowej narusza art. 92 Konstytucji.*

Ponadto jako sprzeczne z Konstytucją uznać należy dokonywanie wykładni przepisu ustawy podatkowej nakładającej na podatnika 9-krotnie większą stawkę przez pryzmat rozporządzenia i to w szczególności jeżeli rozporządzenie to dotyczy miało obniżania stawek podatkowych. Taka konstrukcja przepisów i dokonywana ich wykładnia jest sprzeczna z art. 84 i art. 217 Konstytucji ponieważ wszystkie istotne elementy podatku powinny być umieszczone w ustawie a nie w rozrządzeniu (uzasadnienie skargi konstytucyjnej nr 2, str. 46).

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

Jej zdaniem, przepis art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym w kwestionowanym rozumieniu prowadzi do sytuacji, w której utrata nawet prawidłowych pod względem formalnym i materialnym oświadczeń (w wyniku np. pożaru, kradzieży, zalania i.t.p.) powoduje powstanie obowiązku podatkowego po stronie sprzedawcy, który nie może żadnymi innymi dowodami dowodzić okoliczności złożenia takich oświadczeń. W tym kontekście po raz kolejny wskazano, że kwestionowane przepisy rozporządzenia z 2004 r. zostały wydane z przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego. Podkreślono przy tym bezsporność tego naruszenia, bo „oświadczenie”, o którym mowa w rozporządzeniu, nie może być dodatkową przesłanką materialnoprawną dla skorzystania ze stawki ustawowej przewidzianej w art. 65 ust. 1 (233 zł), a co najwyżej może być taką przesłanką dla skorzystania ze stawki przyjętej w rozporządzeniu (232 zł). Nałożenie obowiązku składania „oświadczeń” nie może (...) pod pozorem ochrony interesów państwa nakładać na przedsiębiorcę nieproporcjonalne i często niewykonalne obowiązki, których brak powoduje obciążenie transakcji kilkakrotnie większą stawką podatkową, nawet jeżeli

w rzeczywistości (...) olej został zużyty na cele opałowe (uzasadnienie skargi konstytucyjnej nr 2, str. 55 – 56).

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

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

1, ust. 2 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r.

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

Skarga konstytucyjna nr 3 obejmuje zatem również przepisy rozporządzenia z 2004 r. kwestionowane w skardze konstytucyjnej nr 5. Określony w skardze konstytucyjnej nr 3 zakres ich obowiązywania mieści się bowiem w zakresie czasowym obowiązywania przepisów określonych jako przedmiot kontroli w skardze konstytucyjnej nr 5. Zauważyć ponadto trzeba, że w obydwu tych skargach konstytucyjnych podnoszone są takie same zarzuty. We wszystkich skargach konstytucyjnych Skarżącej III przytaczane jest takie samo uzasadnienie podniesionych w nich zarzutów.

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

W niniejszej sprawie, przed przystąpieniem do merytorycznej oceny zasadności zarzutów podniesionych w skargach konstytucyjnych, konieczne jest rozważenie kwestii formalnych dotyczących dopuszczalności oraz zakresu rozpoznania tej sprawy przez Trybunał Konstytucyjny.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się bowiem, że na każdym etapie postępowania Trybunał jest obowiązany do badania dopuszczalności skargi konstytucyjnej i kontrolowania, czy nie zachodzi ujemna

przesłanka wydania orzeczenia, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem postępowania (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 6 lipca 2004 r., sygn. SK 47/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 74; 14 listopada 2007 r., sygn. SK 53/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 139; 10 listopada 2009 r., sygn. SK 45/08, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 155; 14 grudnia 2011 r., sygn. SK 29/09, OTK ZU nr 10/A/2011, poz. 130; 28 lutego 2012 r., sygn. SK 32/10, OTK ZU nr 2/A/2012).

W kontekście niniejszej sprawy zauważyć trzeba, że ustawa o Trybunale Konstytucyjnym z dnia 25 czerwca 2015 r. z dniem 30 sierpnia 2015 r. uchyliła ustawę z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.; dalej: ustawa z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym). Zgodnie z art. 134 pkt 3 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym, w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawach wszczętych i niezakończonych przed wejściem w życie ustawy, jeżeli zachodzą przesłanki umorzenia postępowania, stosuje się przepisy dotychczasowe.

W niniejszej sprawie postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym zostało wszczęte przed dniem 30 sierpnia 2015 r.

Do przesłanek umorzenia tegoż postępowania będą więc miały zastosowanie przepisy ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym.

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

Podnieść w związku z tym trzeba, że przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej, zachowuje moc obowiązującą w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym dopóty, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania

prawa (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 31 stycznia 2001 r., sygn. P. 4/99, OTK ZU Nr 1/2001, poz. 5 oraz 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU Nr 8/2001, poz. 257).

Utrata mocy obowiązującej przepisów jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym występuje bowiem dopiero wówczas, gdy dane przepisy nie mogą być stosowane do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej.

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

W zakresie zatem, w jakim kwestionowane w niniejszej sprawie przepisy stanowią podstawę prawną rozstrzygnięć dotyczących podatku akcyzowego za okres od grudnia 2004 r. do grudnia 2005 r. – zachowują moc obowiązującą w rozumieniu art. 39 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r.

W niniejszej sprawie umorzenie postępowania z powodu uchylenia zaskarżonych przepisów i zastąpienia ich nowymi byłoby niedopuszczalne także z uwagi na unormowanie art. 39 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym w zw. z art. 134 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym. Konieczność merytorycznego rozpatrzenia niniejszej sprawy uzasadnia bowiem podnoszony przez Skarżące potencjalny związek między kwestionowanymi regulacjami oraz ochroną ich praw i wolności konstytucyjnych.

Skarga konstytucyjna stanowi nadzwyczajny środek ochrony konstytucyjnych praw i wolności, a jej wniesienie uwarunkowane zostało

spełnieniem wymogów wynikających z art. 79 ust. 1 Konstytucji, sprecyzowanych w ustawie z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. z 2015 r., poz. 1064; dalej: ustawa z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym), która weszła w życie z dniem 30 sierpnia 2015 r.

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Skarżący może uczynić przedmiotem zaskarżenia wyłącznie przepisy zastosowane w jego sprawie, które legły u podstaw ostatecznego jej rozstrzygnięcia przez sąd lub organ administracji publicznej. Warunek ten spełniony jest wówczas, gdy kwestionowany w skardze akt normatywny determinuje, w sensie normatywnym, treść orzeczenia przyjętego za podstawę skargi w tym jego aspekcie, w którym skarżący upatruje naruszenia przysługujących mu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 kwietnia 2003 r., sygn. Ts 193/02, OTK ZU nr 2/B/2003, poz. 145; 13 listopada 2007 r., sygn. SK 40/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 137; 28 lutego 2012 r., sygn. SK 32/10, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 21; 18 czerwca 2013 r., sygn. SK 1/12, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 75).

W myśl art. 47 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, skarga konstytucyjna powinna ponadto odpowiadać wymaganiom dotyczącym pisma procesowego, a ponadto powinna zawierać: dokładne określenie ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją (pkt 1), wskazanie,

jakie konstytucyjne wolności lub prawa i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone (pkt 2), a także uzasadnienie skargi, z podaniem dokładnego opisu stanu faktycznego (pkt 3).

Sformułowanie zarzutu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym oznacza sprecyzowanie przez skarżącego krytyki, nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest niezgodna z normą wyższego rzędu. Istotę zarzutu stanowi zindywidualizowanie relacji między poddanym kontroli aktem normatywnym a wzorcem wskazanym przez skarżącego. Indywidualizacja ta polega na uzasadnieniu twierdzenia, że konkretny akt normatywny jest niezgodny z tym wzorcem (*vide* – Z. Czeszejko – Sochacki, L. Garlicki, J. Trzeciński, *Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym*, Warszawa 1999 r., str. 113 – 114). Uzasadnienie zarzutu naruszenia praw i wolności musi polegać na sformułowaniu takich argumentów, które przemawiają na rzecz niezgodności zachodzącej pomiędzy normami wynikającymi z kwestionowanych przepisów a normami konstytucyjnymi, które stanowią określone prawa lub wolności przysługujące skarżącemu. *Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące (...), lecz zawsze muszą być argumentami «nadającymi się» do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny* (wyrok Trybunał Konstytucyjnego z dnia 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78).

Oceniając przesłanki formalne dopuszczenia do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny skargi konstytucyjnej nr 2, zauważyć trzeba, że wskazane w pkt 1 jej *petitum* jako przedmiot kontroli przepisy art. 2 w zw. z art. 1b ustawy zmieniającej nie stanowią podstawy powołanego już wyroku NSA z dnia 19 października 2013 r. oddalającego skargę kasacyjną od wyroku WSA w G. z dnia 13 marca 2013 r. i stanowiącego ostateczne orzeczenie rozstrzygające o konstytucyjnych prawach Skarżącej II.

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

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

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

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

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

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej nr 2 przytoczono co prawda argumentację dotyczącą zarzutu naruszenia przez kwestionowane przepisy prawa do prywatności i ochrony miru domowego oraz prawa do nieujawniania danych osobowych, tj. wzorców z art. 47 i art. 51 Konstytucji, ale w odniesieniu do nabywców oleju opałowego.

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

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

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

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

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

... Nie może być w tym przedmiocie uznane za wystarczające stwierdzenie, że, zgodnie z artykułem 2 ust. 4 lit. b dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. - dyrektywa ta nie ma zastosowania do (...) produktów energetycznych wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania (...). Tak więc w przypadku wykorzystania oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem (nie na cele opałowe) olej ten może podlegać opodatkowaniu akcyzą w świetle ww. dyrektywy tylko wtedy, gdy zostanie wykorzystany na cele napędowe (uzasadnienie skargi konstytucyjnej nr 2, str. 22).

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

W procedurze kontroli norm ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa – co do zasady – na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 września 2008 r., sygn. U 5/08, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 122 i 12 stycznia 2012 r., sygn. Kp 10/09, OTK ZU nr 1/A/2012, poz. 4). Obowiązkiem skarżącego jest wykazanie bezpośredniego i konkretnego naruszenia jego konstytucyjnych praw, przy czym nie może się to sprowadzać do

przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68; 28 lipca 2014 r., sygn. Ts 73/11, OTK ZU nr 4/B/2014, poz. 293). Zgodnie zaś z art. 66 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, Trybunał, orzekając, jest związany granicami skargi konstytucyjnej. Konsekwencją tej zasady jest zarówno niemożność samodzielnego określania przez Trybunał Konstytucyjny przedmiotu kontroli, jak i zastępowania skarżącego w obowiązku określenia sposobu naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności przez kwestionowane w skardze przepisy oraz wskazania wzorca kontroli konstytucyjnej (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 maja 2007 r., sygn. SK 98/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 56 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 lutego 2006 r., sygn. P 22/05, OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 16; 20 grudnia 2007 r., sygn. P 39/06, OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 161; 18 lutego 2014 r., sygn. P 41/12, OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 21).

W związku z tym uznać trzeba, że skarga konstytucyjna nr 2, w zakresie dotyczącym zarzutów naruszenia przez przepisy art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym (pkt 2 *petitum*) oraz art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym do dnia 23 sierpnia 2005 r., w zw. z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia z 2004 r. (pkt 3 *petitum*) wzorców z art. 9, art. 91 oraz art. 47 i art. 51 ust. 1 Konstytucji, nie spełnia przesłanek formalnych, określonych w art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym.

Postępowanie w części dotyczącej skargi konstytucyjnej nr 2 podlega zatem umorzeniu w zakresie zarzutów naruszenia przez art. 2 w zw. z art. 1b ustawy zmieniającej wzorców z art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1, art. 217 Konstytucji (pkt 1 *petitum*) oraz naruszenia przez przepisy art. 65 ust. 1a

pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym (pkt 2 *petitum*) i art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym do dnia 23 sierpnia 2005 r. (pkt 3 *petitum*) w zw. z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia z 2004 r. wzorców z art. 9, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 87 oraz art. 91 Konstytucji - na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym w zw. z art. 134 pkt 3 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

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

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

Przepis art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia wejścia w życie tej ustawy, tj. od 1 marca 2004 r., do dnia 23 sierpnia 2005 r. stanowił:

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

2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, obniżać stawki akcyzy określone w ust. 1 oraz różnicować je w zależności od rodzaju wyrobu, a także określać warunki ich stosowania, uwzględniając:

1) przebieg realizacji budżetu;

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

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

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

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

3. Jeżeli wyroby, wymienione w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia i w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia, nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 29 marca 2004 r. w sprawie znakowania i barwienia paliw silnikowych przeznaczonych na cele opałowe oraz olejów opałowych (Dz. U. Nr 53, poz. 527), lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w tym rozporządzeniu, stosuje się dla wyrobów wymienionych:

- 1) *w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia - stawki akcyzy określone w poz. 1 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia;*

2) w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia - stawki akcyzy określone w poz. 1 pkt 3 lit. a załącznika nr 2 do rozporządzenia.

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

1. Stawki akcyzy określone w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia i w poz. 1 pkt 3 lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia stosuje się dla olejów opałowych, z których 30 % lub więcej objętościowo destyluje w 350 °C oraz których gęstość w temperaturze 15 °C jest niższa od 890 kg/m³, w przypadku gdy dotyczą oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczonego na cele opałowe.

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

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

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

§ 4. 1. Podatnik sprzedający wyroby wymienione w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia lub w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia jest obowiązany w przypadku tej sprzedaży:

1) osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej oraz osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą - do uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów,

uprawnającym do stosowania stawek wymienionych w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia; oświadczenie może być złożone w wystawianej fakturze VAT, a jeżeli jest składane odrębnie, powinno zawierać dane dotyczące nabywcy, datę złożenia tego oświadczenia oraz powinno być dołączone do kopii faktury VAT;

- 2) osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej - do uzyskania od nabywcy oświadczenia stwierdzającego, iż nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe; oświadczenie to powinno być dołączone do kopii paragonu lub kopii innego dokumentu sprzedaży wystawionego nabywcy, a w przypadku braku takiej możliwości sprzedawca jest obowiązany wpisać na oświadczeniu numer i datę wystawienia dokumentu, potwierdzającą tę sprzedaż.*

2. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, powinno zawierać co najmniej:

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

3. Importer i podmiot dokonujący nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów określonych w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia składa właściwemu naczelnikowi urzędu celnego, a w przypadku importu - przyjmującemu zgłoszenie celne w procedurze dopuszczenia do obrotu, oświadczenie, że przywożone wyroby zostaną przeznaczone na cele opałowe lub będą odprzedane z przeznaczeniem na cele opałowe.

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

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

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

W świetle przedstawionego stanu prawnego, w okresie od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r., zgodnie z treścią cytowanego art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, stawka akcyzy na paliwa silnikowe wynosiła 2 000 zł od 1 000 l. gotowego wyrobu.

Stawka na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe została zaś obniżona rozporządzeniem z 2004 r. i – stosownie do cytowanej treści § 3 ust. 1 i ust. 2, według stawek określonych w załączniku nr 1 do tego rozporządzenia – wynosiła 233 zł za 1 000 l.

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

Stawki akcyzy w poz. 1 w pkt 3 w lit. a załącznika nr 2 określone zostały dla olejów napędowych w wysokości 1,141 zł/1000 l., w tym dla olejów o zawartości siarki powyżej 0,005 do 0,035% włącznie – w wysokości 1.063 00 zł/1000 l., zaś o zawartości do 0,005% włącznie – 1.014 00 zł/1000 l.

Stawki akcyzy w poz. 1 w pkt 5 załącznika nr 1 określone są dla olejów napędowych (PKWiU 23.20.15) oraz olejów średnich pozostałych gdzie indziej niesklasyfikowanych (PKWiU 23.20.16) – w wysokości 1.141/1000 l, w tym dla olejów o zawartości siarki powyżej 0,005% do 0,035% – w wysokości 1.063 zł, zaś o zawartości do 0,005% włącznie – 1.014 zł/1000 l.

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

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

W przypadku niezachowania warunku określonego w § 4 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r. podatnik tracił prawo do zastosowanej wobec niego obniżonej stawki podatku akcyzowego i obowiązany był zapłacić podatek akcyzowy od sprzedaży w wysokości takiej, jak przy sprzedaży olejów napędowych (§ 4 ust. 5 w zw. § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004r.).

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

a) art. 65 ust. 1 otrzymał brzmienie:

1. Stawka akcyzy na paliwa silnikowe wynosi 2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu, na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 233 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu, na ciężkie oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 60 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu, a na gaz płynny i metan używany do napędu pojazdów samochodowych 700 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu;

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

1a. W przypadku użycia olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe, które nie spełniają warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem, a także sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, stawka akcyzy wynosi:

- 1) dla olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe - 2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu;*
- 2) dla ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe - 1.800 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu.*

Zasadnicza zmiana wprowadzona ustawą zmieniającą polegała na tym, że stawka podatku akcyzowego od oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe została określona bezpośrednio w ustawie – w wysokości 233 zł od 1 000 litrów gotowego wyrobu. Wysokość tej stawki została wprost związana ze zużyciem oleju opałowego na cele opałowe.

Dodać trzeba, że również w stanie prawnym od dnia 24 sierpnia do dnia 14 września 2005 r. sprzedawca oleju opałowego, zgodnie z § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., był obowiązany uzyskać od nabywcy oleju opałowego oświadczenia o przeznaczeniu oleju. Zastosowanie miał również cytowany § 4 ust. 5 tegoż rozporządzenia.

Rozporządzeniem zmieniającym z dnia 13 września 2015 r., które weszło w życie z dniem 15 września 2005 r., wprowadzono kolejne zmiany w rozporządzeniu z 2004 r.

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

W § 4 w ust. 1:

- zdanie wstępne otrzymało brzmienie:

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

– pkt 1 otrzymał brzmienie:

1) osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej oraz osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą - do uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów, uprawniającym do stosowania stawek wymienionych w poz. 2 załącznika nr 1 do rozporządzenia; oświadczenie może być złożone w wystawianej fakturze VAT, a jeżeli jest składane odrębnie, powinno zawierać dane dotyczące nabywcy, datę złożenia tego oświadczenia oraz powinno być dołączone do kopii faktury VAT; .

Zmieniono także brzmienie § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r., w następstwie czego od dnia 15 września 2005 r. przestało obowiązywać wcześniejsze uregulowanie przewidujące zastosowanie podwyższonej stawki podatku akcyzowego wobec podatnika, który nie zachował warunku określonego w § 4 ust. 1 pkt 1 i 2 tego rozporządzenia.

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

Dodać trzeba, że w wyniku zmiany brzmienia przepisu § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. oraz pozycji 2 załącznika do tego rozporządzenia, obniżono stawkę podatku akcyzowego na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe, z których 30 % lub więcej objętościowo destyluje w 350 °C oraz których gęstość w temperaturze 15 °C jest niższa od 890 kg/m³, w przypadku gdy oleje te są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem - z kwoty 233 do kwoty 232 zł za 1000 l.

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

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

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

W kontekście niniejszej sprawy zauważyć też wypada, że rozporządzenie zmieniające z dnia 22 grudnia 2004 r., powołane w petitum skarg konstytucyjnych nr 3, 4 i 5, dotyczyło zmiany brzmienia przepisów § 2, § 6 i § 7 rozporządzenia z 2004 r.

Nie zmieniało zatem brzmienia przepisów rozporządzenia z 2004 r. wskazanych w skardze konstytucyjnej nr 3 jako przedmiot kontroli.

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

Z uwagi na wskazane zmiany regulacji dotyczących stawek opodatkowania podatkiem akcyzowym obrotu olejami opałowymi i napędowymi przeznaczonymi na cele opałowe wskazane wydaje się określenie czasowego obowiązywania przepisów będących przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie.

W oparciu o *petitum* oraz uzasadnienia skarg konstytucyjnych należy uznać, że przedmiotem kontroli są przepisy:

- art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2004 r. oraz w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r. (z dniem 1 marca 2009 r. ustawa o podatku akcyzowym przestała obowiązywać);

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

- § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., w zw. z art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r. (wskazana konfiguracja przepisów wynika z okoliczności, iż po wejściu w życie – z dniem 24 sierpnia 2005 r. – omawianych wcześniej zmian ustawy o podatku akcyzowym, do dnia 14 września 2005 r. obowiązywały nadal wskazane przepisy rozporządzenia z 2004 r. w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r.);

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

- § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 20 września 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., w zw. z art. 65 ustawy o

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

Oceniając podniesiony w skardze konstytucyjnej nr 1 zarzut niezgodności zaskarżonych tam regulacji z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji i wyrażoną w nim zasadą przyzwoitej legislacji oraz w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, zauważyć należy, że w tym zakresie przytoczona w uzasadnieniu argumentacja w znacznej części dotyczy oceny prawidłowości wykładni kwestionowanych przepisów przyjętej w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Z argumentacji przytoczonej w uzasadnieniu wynika, że kwestionowane przepisy powinny zostać uznane za niekonstytucyjne, gdyż w wyniku utrwalonej, trwałej i powszechnej wykładni są one rozumiane w ten sposób, 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 - co ma być niezgodne z zasadą przyzwoitej legislacji. Skarżąca I podniosła m.in., iż wskazana treść normatywna została wywiedziona z kwestionowanej regulacji *przy pomocy instrumentarium wykraczającego poza dyrektywy wykładni językowej. (...). Regulacja ta w swoim językowym wyrazie (...) nie wskazuje, że wadliwość oświadczenia powoduje jakiegokolwiek negatywne skutki podatkowe* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej nr 1, str. 24).

W skardze konstytucyjnej nr 2, w odniesieniu do zarzutów niezgodności regulacji kwestionowanych w pkt 2 i 3 jej *petitum* z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą przyzwoitej legislacji w zakresie naruszenia wynikającego z niej nakazu dostatecznej określoności przepisów prawa, zauważyć należy, że przytoczona przez Skarżącą II na poparcie tych zarzutów argumentacja także w znacznej mierze związana jest z oceną prawidłowości wykładni zaskarżonych przepisów przyjętej w praktyce organów podatkowych i w orzecznictwie sądów administracyjnych, w szczególności zaś w wydanym w sprawie tej Skarżącej,

przytaczanym wcześniej, wyroku NSA z dnia października 2013 r. (*vide* - uzasadnienie skargi konstytucyjnej nr 2, str. 11, 13, 21, 27, 56).

W skargach konstytucyjnych nr 1 i 2 przytaczane są jednak także argumenty uzasadniające zarzuty niedookreśloności, wieloznaczności i nieprzejrzystości kwestionowanych przepisów w stopniu naruszającym standardy konstytucyjne dotyczące dyrektywy dostatecznej określoności przepisów.

Niezależnie od nasuwających się wątpliwości wydaje się zatem, że uznać można za dopuszczalne rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny skarg konstytucyjnych nr 1 i 2 w przedstawionym zakresie.

W kontekście niniejszej sprawy podkreślić trzeba, że z *petitum* i uzasadnienia skargi konstytucyjnej nr 1 wynika, że naruszenie nakazu dostatecznej określoności zaskarżonych przepisów jest przyczyną ich niezgodności z wzorcami z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Z *petitum* i uzasadnienia skargi konstytucyjnej nr 2 także wynika, że naruszenie wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady przyzwoitej legislacji przez przepisy wymienione w pkt 2 i 3 jej *petitum* jest źródłem naruszenia wzorców kontroli z art. 64 w zw. z art. 21 ust. 1, art. 20, art. 22, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Należy przy tym zwrócić uwagę, że - jak już wcześniej wskazano - w skardze konstytucyjnej nr 2 podnoszone były zarzuty niezgodności kwestionowanych przepisów z zasadą przyzwoitej legislacji poprzez naruszenie wynikającej z niej dyrektywy dostatecznej określoności przepisów prawa, zaś w odniesieniu do art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym – dodatkowo niezachowania przy jego wprowadzeniu *vacatio legis*.

Stwierdzić trzeba, że przepisy kwestionowane w skardze konstytucyjnej nr 1 oraz w pkt 2 i 3 *petitum* skargi konstytucyjnej nr 2 spełniają konstytucyjne standardy dostatecznej określoności przepisów prawa.

Przypomnieć trzeba, że zasada ta wymaga, aby przepisy były formułowane w sposób precyzyjny, jasny, komunikatywny oraz poprawny pod

względem językowym. Wymóg jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu powinna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. W wypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych, wynikające z zasady poprawnej legislacji, ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 października 2001 r., sygn. K. 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217; 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90; 28 października 2009 r., sygn. Kp 3/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 138; 4 listopada 2010 r., sygn. K 19/06, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 96; 3 marca 2011 r., sygn. K 23/09, OTK ZU nr 2/A/2011, poz. 8).

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

konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych, 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii.

Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, *op. cit.*, dla stwierdzenia niezgodności z Konstytucją nie wystarcza jednak tylko i wyłącznie abstrakcyjne stwierdzenie faktu występowania niejasności lub rozbieżności interpretacyjnych. Nie w każdym przypadku nieprecyzyjne brzmienie lub niejednoznaczna treść przepisu uzasadniają bowiem tak daleko idącą ingerencję w system prawny, jaką jest wyeliminowanie z niego tego przepisu w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Do wyjątków należą bowiem sytuacje, gdy dany przepis jest w takim stopniu wadliwy, że w żaden sposób i przy przyjęciu różnych metod wykładni nie daje się interpretować w sposób racjonalny i zgodny z Konstytucją. (...) niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejedności w stosowaniu prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające. Z reguły niejasność przepisu powodująca jego niekonstytucyjność musi mieć charakter «kwalifikowany», przez wystąpienie określonych dodatkowych okoliczności z nią związanych, które nie mają miejsca w każdym przypadku wątpliwości co do rozumienia określonego przepisu. Dlatego tylko daleko idące, istotne rozbieżności interpretacyjne albo już występujące w praktyce, albo - jak to ma miejsce w przypadku kontroli prewencyjnej – takie, których z bardzo wysokim prawdopodobieństwem można się spodziewać w przyszłości, mogą być podstawą stwierdzenia niezgodności

z Konstytucją określonego przepisu prawa. Ponadto skutki tych rozbieżności muszą być istotne dla adresatów i wynikać z niejednolitego stosowania lub niepewności co do sposobu stosowania.

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

W związku z tym zauważyć trzeba, że przepisy kwestionowane w skargach konstytucyjnych nr 1 i nr 2 (pkt 2 i 3 jej *petitum*) zasadniczo nie budzą wątpliwości interpretacyjnych w orzecznictwie sądów administracyjnych.

W orzecznictwie - w stanie prawnym obowiązującym w okresie, którego dotyczą wszystkie skargi konstytucyjne w niniejszej sprawie - utrwalona jest i dominująca wykładnia kwestionowanych przepisów, zgodnie z którą oświadczenie nabywcy oleju opałowego, o którym mowa w § 4 rozporządzenia z 2004 r., zawierające nieprawdziwe dane jest traktowane jako niezłożenie

oświadczenia. Posiadanie przez sprzedawców olejów opałowych nieprawdziwych oświadczeń uznaje się zatem za okoliczność równoznaczną z ich brakiem, prowadzącą w oczywisty sposób do pozbawienia podatnika prawa do skorzystania z preferencyjnej stawki podatkowej oraz nałożenia na niego obowiązku uiszczenia podatku akcyzowego w wysokości ustalonej na podstawie stawek akcyzy dla olejów napędowych.

W orzecznictwie przyjmuje się też, że sprzedaż oleju opałowego bez uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu tego oleju na cele opałowe jest równoznaczną z użyciem oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem w rozumieniu § 4 ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. oraz art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym.

Uzasadniając wskazane stanowisko, wskazywano m.in., że niedopuszczalne jest uznanie, iż dokument jest oświadczeniem, o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., gdy nie zawiera obligatoryjnych składników treściowych przewidzianych w § 4 ust. 2 tegoż rozporządzenia. Drugi z wymienionych przepisów uzupełnia bowiem normatywną treść pierwszego z nich, określając warunki formalne, jakim winno odpowiadać oświadczenie nabywcy, by jego dołączenie do dokumentu sprzedaży mogło dawać podstawę do obniżenia stawki akcyzy do właściwej dla oleju opałowego. Podkreślano, że w przepisie § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym do dnia 14 września 2005 r., mowa jest o oświadczeniach określonych w ust. 1 i 2 tegoż paragrafu, tj. o treści zawierającej określone tam dane. Opierając się na brzmieniu powołanych przepisów, wskazać należy, że nie chodzi o jakiegokolwiek oświadczenia nabywców oleju, ale o oświadczenia, o których mowa w § 4 ust. 1-3 rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r., zatem o oświadczenia odpowiadające wymogom prawa zarówno pod względem formalnym, jak i materialnym. Rzetelne wypełnienie przez sprzedawcę obowiązku, o którym mowa w powołanym przepisie, umożliwia organom podatkowym stwierdzenie, czy olej nabyty na cele opałowe został faktycznie wykorzystany zgodnie z jego

przeznaczeniem. Z tej przyczyny przyjęcie przez sprzedawcę oświadczeń zawierających nieprawdziwe dane nabywcy, w stopniu uniemożliwiającym ich weryfikację, obala wynikające z oświadczeń domniemanie użycia oleju opałowego na cele opałowe, a to z kolei powoduje zastosowanie stawki akcyzy określonej w art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. (wcześniej w § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r.). Podatnikiem tego podatku jest w opisanej sytuacji sprzedawca oleju opałowego. O sprzedaży oleju na cele opałowe lub inne decyduje ujawniony przy zbyciu zamiar nabywcy przeznaczenia oleju opałowego na te cele. Oświadczenie nabywcy, o którym mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., zawiera w sobie elementy domniemania faktycznego, że nabyty wyrób zostanie przeznaczony na cele opałowe, stanowiąc formę wyrażenia zamiaru przeznaczenia oleju na te cele. Nie istnieje natomiast obowiązek składania oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego na inne cele. W związku z tym brak wymaganego oświadczenia traktowany jest jako równoznaczny z przeznaczeniem oleju opałowego na inne cele (*vide* - wyroki NSA z dnia: 25 kwietnia 2007 r. sygn. I FSK 719/06; 1 kwietnia 2008 r., sygn. I FSK 1483/07; 20 kwietnia 2010 r., sygn. I GSK 778/09; 21 września 2010 r. sygn. akt 243/10; 13 października 2010 r. sygn. akt I GSK 1065/09; 20 października 2010 r. sygn. akt I GSK 1026/09; 26 listopada 2010 r., sygn. I GSK 906/10 r.; 2 grudnia 2010 r. sygn. akt I FSK 807/10; 3 lutego 2011 r., sygn. I FSK 1458/10; 26 maja 2011 r., sygn. I GSK 293/10; 22 czerwca 2011 r., sygn. I GSK 301/10; 24 lipca 2014 r., sygn. I GSK 80/13; 12 marca 2015 r., sygn. I GSK 453/13 - Centralna Baza Orzecznictwa Sądów Administracyjnych).

Przyjęta w orzecznictwie sądowoadministracyjnym jednolita interpretacja przepisów kwestionowanych w skardze konstytucyjnej nr 1 oraz w pkt 2 i 3 *petitum* skargi konstytucyjnej nr 2 wskazuje, że nie zostały one skonstruowane w sposób wadliwy w takim stopniu, że wywołują daleko idące, istotne rozbieżności interpretacyjne występujące w praktyce. W szczególności brak jest podstaw do przyjęcia, że wątpliwości te mają charakter kwalifikowany, gdyż nie

jest możliwe ich rozstrzygnięcie na podstawie reguł wykładni przyjętych w polskiej kulturze prawnej bądź zastosowanie tychże reguł nie pozwala na ich wyeliminowanie bez podejmowania przez organy podatkowe i sądy administracyjne rozstrzygnięć w istocie dowolnych, arbitralnych.

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

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

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

Jak już podniesiono w niniejszym stanowisku, przepis art. 2 ustawy zmieniającej, zgodnie z którym weszła ona w życie z dniem ogłoszenia, nie stanowi podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia o konstytucyjnych prawach Skarżącej II, w związku z którym została wniesiona skarga konstytucyjna nr 2.

Podkreślić też trzeba, że unormowanie zawarte w art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym nie stanowiło nowego uregulowania, dotychczas

nieistniejącego w obowiązującym stanie prawnym. Regulacja taka przewidziana bowiem była w omawianych wcześniej przepisach rozporządzenia z 2004 r. Wprowadzenie art. 65 ust. 1a ustawy podatkowej miało przy tym na celu głównie uregulowanie w ustawie materii dotychczas unormowanych w akcie podustawowym.

Nie można przy tym przyjąć, że podatek akcyzowy, ustalony na podstawie niepreferencyjnej stawki podatkowej, w sytuacjach przewidzianych w kwestionowanych przepisach, jest instrumentem służącym do konfiskaty mienia podatnika.

Przyjęta w kwestionowanych przepisach konstrukcja, mająca zastosowanie w przypadku niespełnienia warunków dotyczących oświadczeń złożonych przez nabywców oleju opałowego o jego przeznaczenia na cele opałowe, pełniła funkcję restytutywną oraz prewencyjną. Nie są w niej kreowane żadne specjalne (właściwe tylko dla przewidzianej w niej sytuacji) stawki podatkowe ani też dodatkowe zobowiązania podatkowe - wykraczające poza uregulowania ustawowe. Wynikający z kwestionowanej regulacji nakaz uiszczenia podatku akcyzowego nie jest więc sankcją, lecz środkiem skierowanym na zapewnienie prawidłowości obrotu olejami opałowymi i zrekompensowanie ewentualnych strat budżetu państwa, które mogłyby powstać w wyniku naruszenia zasad obrotu olejami opałowymi lub też w związku z tymi naruszeniami. Skutek podatkowy zastosowania kwestionowanej regulacji należy zatem rozpatrywać w kategoriach utraty możliwości skorzystania z dobrodziejstwa ulgi podatkowej, nie zaś nałożenia sankcji podatkowej.

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

Decyzja organu administracji skarbowej, nakładająca na sprzedawcę oleju obowiązek uiszczenia podatku akcyzowego według wyższej stawki, ma więc na celu, w wypadku dokonania sprzedaży oleju z naruszeniem warunków określonych w § 4 rozporządzenia z 2004 r. i art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym, doprowadzenie do prawidłowej realizacji należnego zobowiązania podatkowego. W nauce prawa finansowego przyjmuje się, że tego rodzaju dolegliwość ma charakter tzw. sankcji pozornej (*vide* – P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, s. 47, w: *Toruński Rocznik Podatkowy 2010*, publikacja elektroniczna Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, www.trp.umk.pl).

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

Odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 32 w zw. z art. 64 ust. 2 Konstytucji przez regulację kwestionowaną w skardze konstytucyjnej nr 2, powołać się należy na przytaczany już wyrok NSA w sprawie I GSK 179/13, w uzasadnieniu którego Sąd stwierdził m.in. że *oświadczenie, o którym mowa w § 4 rozporządzenia z 2004 r., zawiera w sobie elementy domniemania faktycznego, że nabyty wyrób zostanie przeznaczony na cele opałowe. Ustalenie, że nabywca oleju opałowego faktycznie przeznaczył go na inne cele niż opałowe nie będzie miało (przy zachowaniu przy sprzedaży warunków określonych w rozporządzeniu) znaczenia prawnego dla sprzedającego olej opałowy na cele opałowe. W takiej sytuacji podatnikiem będzie nabywca oleju opałowego, który wbrew deklaracji zawartej w oświadczeniu zużył wyrób na inne cele niż opałowe (zob. art. 4 ust. 2 pkt 10 i art. 6 ust. 3 u.p.a.)*.

Dodać należy, że w orzecznictwie wskazuje się, iż prawidłowe wywiązanie się z tego obowiązku uwalnia sprzedającego od odpowiedzialności podatkowej za rzeczywiste wykorzystanie oleju opałowego na cele inne niż

opałowe (*vide* - wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2010 r., sygn. I GSK 856/09, LEX nr 744874). Oceniając uprawnienie sprzedawcy do zastosowania stawki preferencyjnej, organ bada więc spełnienie warunku w postaci uzyskania wymaganego prawem oświadczenia, nie musi natomiast badać, na co został zużyty olej, bowiem, co do zasady, niezgodne z oświadczeniem wykorzystanie oleju opałowego nie obciąża zbywcy odpowiedzialnością podatkową (*vide* – wyrok NSA z dnia 3 grudnia 2010 r., sygn. I GSK 751/09, LEX nr 744874).

W świetle przepisów obowiązujących w okresie, którego dotyczą skargi konstytucyjne w niniejszej sprawie, nabywca oleju opałowego obowiązany był więc do zapłacenia podatku akcyzowego z zastosowaniem niepreferencyjnych stawek podatkowych w sytuacji, gdy zużył go na cele inne niż opałowe. Sprzedawca, który wypełnił wymogi formalne i merytoryczne dotyczące uzyskania od tego podatnika oświadczenia przewidzianego w § 4 rozporządzenia z 2004 r., nie ponosił natomiast takiej odpowiedzialności podatkowej.

Kwestionowane przepisy nie różnicowały więc sytuacji sprzedawcy i nabywcy oleju opałowego w zakresie obowiązku podatkowego z naruszeniem zasady równości – każdy z tych podmiotów ponosił odpowiedzialność podatkową za własne zachowania.

Jeśli chodzi o podnoszone w skardze konstytucyjnej nr 1 i 2 zarzuty błędnej wykładni zaskarżonych przepisów, dokonanej w praktyce orzeczniczej, podnieść trzeba, że Trybunał Konstytucyjny nie jest powołany do ustalania powszechnie obowiązującej wykładni ustaw. Trybunał nie kontroluje też prawidłowości wykładni przepisów dokonywanej przez sądy lub inne organy stosujące prawo. *Wykładnia przepisów należy bowiem do sądów jako organów powołanych do stosowania prawa poprzez ustalenie w sposób wiążący, że określona sytuacja faktyczna jest objęta hipotezą miarodajnej normy prawnej. Trybunał Konstytucyjny powołany jest zaś do kontroli zgodności aktów niższego rzędu z aktami hierarchicznie wyższymi* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90). Trybunał

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

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

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

- art. 65 ust. 1 i ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 23 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r.;

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

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

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

- § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 20 września 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., w zw. z art. 65 ust. 1,

ust. 1a i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r.

Odnosząc się do podniesionego w skardze konstytucyjnej nr 1 zarzutu naruszenia wzorców z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji przez kwestionowane przepisy z uwagi na ich nadmierny fiskalizm oraz nieproporcjonalną ingerencję w prawo własności podatnika, zauważyć trzeba, że istotnie prowadzą one do pozbawienia podatnika prawa do skorzystania z obniżonej stawki podatku akcyzowego.

Przewidziany w zaskarżonych przepisach mechanizm pozbawienia sprzedawcy oleju opałowego prawa do zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej i obciążenia go podatkiem akcyzowym z zastosowaniem stawki podatkowej jak dla olejów napędowych - zasadniczo, sam w sobie - nie stanowi niedopuszczalnej konstytucyjnie ingerencji w prawo własności. Nie cechuje go nadmierny fiskalizm i nie jest przejawem nadmiernej, nieproporcjonalnej ingerencji w prawo własności podatnika, w stosunku do którego ma zastosowanie.

Zauważyć należy, że ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym oraz ma względną swobodę w dziedzinie kształtowania dochodów i wydatków państwa. Ma zatem, wynikającą z zasady podziału władz (art. 10 Konstytucji), swobodę w kształtowaniu obowiązków podatkowych obywateli i innych podmiotów. Jest to konsekwencją uznania nakładania podatków za kluczowy instrument kształtowania polityki państwa. Swoboda przysługująca ustawodawcy rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza gdy chodzi o ich znoszenie lub ograniczanie. Ustawodawca nie ma przy tym konstytucyjnego obowiązku wprowadzania regulacji dotyczącej ulg i zwolnień podatkowych. Zróznicowanie podatkowe dotyczące sprzedaży oleju związane z podziałem na olej napędowy i opałowy jest oparte na kryterium relewantnym z punktu widzenia społecznego i gospodarczego, a ustawodawca

może w tym wypadku swobodnie decydować o ulgach i zwolnieniach podatkowych, ponieważ o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47; 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103; 11 lutego 2014 r., sygn. P 24/12, OTK ZU nr 9/A/2014, poz. 9). Kwestia politycznej lub ekonomicznej zasadności (celowości) rozwiązań dotyczących przyjętych ulg i zwolnień podatkowych pozostaje w zasadzie poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6 i 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47).

Podnieść należy, że obniżenie stawek podatku akcyzowego i – w konsekwencji – obniżenie cen sprzedaży oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe w założeniu podyktowane było względami społecznymi, tj. obniżeniem kosztów ogrzewania przy użyciu olejów opałowych. Zastosowanie obniżonej stawki podatkowej – na co zwracano już uwagę – miało więc charakter preferencyjny, uzależniony od zużycia oleju opałowego na cele opałowe.

Prawodawca wprowadził równocześnie mechanizm kontroli tego, czy olej jest rzeczywiście przeznaczony na cele opałowe, a nie inne. W szczególności, czy faktycznie nie jest wykorzystywany jako paliwo napędowe do pojazdów mechanicznych. Możliwość powstania takiej sytuacji wynikała ze wskazanego obniżenia w rozporządzeniu z 2004 r. stawek podatku akcyzowego na olej opałowy, w wyniku czego ceny sprzedaży tego oleju były znacznie niższe niż ceny sprzedaży oleju napędowego i innych paliw silnikowych.

Rozwiązaniem służącym kontroli faktycznego wykorzystania oleju opałowego sprzedawanego z przeznaczeniem na cele opałowe było wprowadzenie m.in. kwestionowanego wymogu uzyskiwania od nabywców oleju oświadczeń o jego przeznaczeniu na cele opałowe (§ 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r.). Przeznaczenie oleju uzasadniające zastosowanie

stawki podatku akcyzowego niższej, niż stawki dla oleju zużywanego na cele napędowe, dokumentować miały więc oświadczenia nabywców, do których pozyskiwania zobowiązany był przy każdej tego rodzaju transakcji sprzedający olej podatnik korzystający ze stawki obniżonej. Niespełnienie tego warunku powodowało utratę owych preferencji i obowiązek zapłaty podatku akcyzowego na ogólnych zasadach przewidzianych w ustawie, tj. przy zastosowaniu zwykłych stawek podatkowych, przewidzianych dla olejów przeznaczonych na cele napędowe.

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

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

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

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

- 1) osoba, której dane dotyczą, wyrazi na to zgodę, chyba że chodzi o usunięcie dotyczących jej danych;*
- 2) jest to niezbędne dla zrealizowania uprawnienia lub spełnienia obowiązku wynikającego z przepisu prawa;*

- 3) *jest to konieczne do realizacji umowy, gdy osoba, której dane dotyczą, jest jej stroną lub gdy jest to niezbędne do podjęcia działań przed zawarciem umowy na żądanie osoby, której dane dotyczą;*
- 4) *jest niezbędne do wykonania określonych prawem zadań realizowanych dla dobra publicznego;*
- 5) *jest to niezbędne dla wypełnienia prawnie usprawiedliwionych celów realizowanych przez administratorów danych albo odbiorców danych, a przetwarzanie nie narusza praw i wolności osoby, której dane dotyczą.*

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

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

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

Zgodnie z ustawą o ewidencji ludności i dowodach osobistych (Dz. U. z 2006 r. Nr 139, poz. 993 ze zm.), dowód osobisty ma formę spersonalizowanej karty identyfikacyjnej i jest dokumentem stwierdzającym tożsamość osoby. Legitymowanie się dowodem osobistym w celu potwierdzenia prawdziwości danych osobowych jest dozwolonym przez prawo sposobem wykazania danych osobowych.

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

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

Jeżeli osoba kupująca zostaje poinformowana przez sprzedającego o konieczności złożenia oświadczenia, w którym dobrowolnie ujawnia ona swoje dane osobowe, gdyż jest to konieczne do realizacji umowy i spełnienia przez sprzedającego obowiązku wynikającego z przepisu prawa, to w przypadku zakupu oleju opałowego na cele opałowe z zastosowaniem preferencyjnej stawki podatku akcyzowego i wyrażenia woli złożenia takiego oświadczenia przez kupującego nabywca oleju opałowego tym samym zgadza się na przetwarzanie swoich danych osobowych w zakresie zbierania, utrwalania i przechowywania tychże danych. W przeciwnym przypadku, a więc braku zgody kupującego na złożenie oświadczenia, transakcja może również dojść do skutku, ale z zastosowaniem podstawowej stawki podatku akcyzowego (*vide* - wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 15 października 2009 r., sygn. I SA/Wr 947/09, LEX nr 532443).

Dodatkowo wskazać należy, że przy sprzedaży oleju opałowego korzystanie przez sprzedawców z obniżonych stawek podatku akcyzowego nie miało charakteru obligatoryjnego.

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

Celem wprowadzenia omawianego mechanizmu opodatkowania podatkiem akcyzowym sprzedaży oleju opałowego było, z punktu widzenia sprzedawcy, pozbawienie ekonomicznego sensu wszelkich działań polegających na zbywaniu oleju opałowego z przeznaczeniem do jego późniejszego wykorzystania w celach innych niż opałowe. Zaskarżona regulacja miała zatem znaczenie prewencyjne, mając niejako *czynić z góry* nieopłacalnymi próby uzyskania nieopodatkowanych korzyści majątkowych w następstwie wykorzystywania oleju opałowego (zdecydowanie tańszego) do celów napędowych. Ponownie podkreślić należy, że dane zawarte w oświadczeniu, o którym mowa w § 4 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r., umożliwiały organom podatkowym skuteczną kontrolę faktycznego sposobu wykorzystania oleju opałowego, a tym samym weryfikację zasadności zastosowania obniżonych stawek podatkowych w podatku akcyzowym.

Kwestionowana regulacja, wyłączając możliwość zastosowania obniżonej stawki podatkowej, miała zatem na celu doprowadzenie do prawidłowej realizacji obowiązku podatkowego.

Zaskarżone w skardze konstytucyjnej rozwiązanie - co do zasady - nie może być zatem uznane za nieracjonalną, arbitralną i nieproporcjonalną ingerencję w prawa majątkowe podatnika, gdyż dobro chronione, jakim jest rzetelność obrotu olejami opałowymi, pozostaje dobrem oczywiście wyższym, aniżeli dobro poświęcane, a więc możliwość obniżenia podatku akcyzowego od sprzedaży oleju opałowego, bez zachowania wymogu uzyskania oświadczenia o

przeznaczeniu tego oleju na cele opałowe zawierającego prawdziwe dane dotyczące nabywcy.

Ocena konstytucyjności tegoż rozwiązania kształtuje się natomiast odmiennie w sytuacji, w której sprzedawca oleju opałowego - pomimo spełnienia wymogu uzyskania stosownego oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe oraz sprawdzenia w dostępny dla niego sposób zawartych w nim danych - nie ma świadomości, że złożone przez nabywcę oświadczenia zawierają nieprawdziwe dane - w sytuacji zatem, gdy nabywca w sposób świadomy wprowadził sprzedawcę w błąd.

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

Przepisy, których dotyczył cytowany wyrok stanowiły:

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

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

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

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

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

W uzasadnieniu omawianego wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził, po dokonaniu analizy orzecznictwa sądów administracyjnych odnoszącego się do sposobu stosowania § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., że 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.

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

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że swoboda prawodawcy w dziedzinie prawa daninowego *nie uprawnia go jednak do ustanawiania warunków, które są niemożliwe do spełnienia przez podatnika. Wówczas bowiem dochodzi w szczególności do naruszenia zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady zakazu nieproporcjonalnej ingerencji w prawa majątkowe podatnika, co wiąże się z koniecznością uiszczenia przez niego podatku w zwiększonej wysokości spowodowanej niemożnością skorzystania z preferencji podatkowych. Należy jednak podkreślić, że ta niemożność wynika z zaistnienia okoliczności, na które podatnik nie ma żadnego wpływu. W ocenie Trybunału, w taki sposób należy ocenić regulację, w której 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. Trybunał podkreślił przy tym, że niespełnienie wymienionego warunku musi być konsekwencją niemożności jego zrealizowania przez podatnika sprzedającego olej opałowy, wynikającej z braku wpływu tego podatnika na to, że nabywca złożył fałszywe oświadczenie, i z niewiedzy sprzedającego o tym fakcie. Innymi słowy, konstytucyjnie niedopuszczalne jest obciążenie podatnika koniecznością poniesienia zwiększonych obciążeń podatkowych w sytuacji, gdy nieświadomie przyjął on oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego zawierające nieprawdziwe dane. Nie budzi przy tym wątpliwości, że potwierdzeniem braku świadomości mogą być ustalenia dokonane przez sąd karny w prawomocnym wyroku skazującym osoby odpowiedzialne za wprowadzenie w błąd sprzedającego olej opałowy. Taka okoliczność wystąpiła w przypadku skarżącej spółki, która z tytułu sprzedaży oleju opałowego została obciążona podatkiem akcyzowym od oleju napędowego wskutek nieprawdziwości danych zawartych w oświadczeniach, złożonych przez nabywców popełniających czyny przestępcze*

(taka kwalifikacja ich działania została potwierdzona prawomocnymi wyrokami skazującymi).

Trybunał stwierdził, że, w świetle art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji, podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji składania fałszywych oświadczeń przez osoby trzecie - nabywców oleju opałowego, w przypadku gdy nie miał świadomości, że przyjmuje oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego zawierające nieprawdziwe dane.

Warunek skorzystania z preferencyjnej stawki podatkowej lub zwolnienia podatkowego miałyby bowiem wówczas cechy niemożliwego do spełnienia, a więc godziłyby w zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji) oraz zasadę proporcjonalności ograniczeń praw majątkowych jednostki (art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji).

Trybunał Konstytucyjny powołał się m.in. na pogląd wyrażony w uzasadnieniu wyroku Trybunał Konstytucyjnego z 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03 (OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33): *[j]eżeli określona osoba zachowała się w sposób zgodny z ustawą podatkową, nie można obciążać jej skutkami działań lub zaniechań innych osób, na które nie miała ona wpływu. Jeżeli formułuje się pewne uprawnienia w postaci tzw. praw warunkowych, to nie można wprowadzać takich warunków, które nie zależą w żaden sposób od zachowania podatnika oraz nie ma on prawnych możliwości ustalenia, czy warunki te są spełnione (...). Takie unormowanie naruszałoby wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadę państwa prawnego, w szczególności zaś zasadę ochrony zaufania do państwa i prawa.*

Argumentacja przytoczona w uzasadnieniu omawianego wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie SK 14/12 ma odpowiednie zastosowanie przy ocenie zgodności kwestionowanych w skardze konstytucyjnej nr 1 przepisów w zakresie, w jakim dotyczą przypadków nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe, zawierającego nieprawdziwe dane.

Jak wcześniej wskazano, w orzecznictwie sądownoadministracyjnym ukształtowała się trwała i dominująca wykładnia przepisów § 4 ust. 1 pkt 1 i ust. 2, ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. w zw. z art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r., jak i wymienionych przepisów rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., od dnia 15 do dnia 19 września 2005 r. i od dnia 20 września 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r. w zw. z art. 65 wymienionej ustawy, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r.

Po raz kolejny przypomnieć trzeba, że, zgodnie z tą wykładnią, uzyskanie przez sprzedawcę oleju opałowego oświadczenia nabywcy oleju opałowego, o którym mowa w § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r., zawierającego nieprawdziwe dane, traktowane jest jako niezłożenie oświadczenia skutkujące pozbawieniem sprzedawcy prawa do skorzystania z preferencyjnej stawki podatkowej oraz nałożeniem na niego obowiązku uiszczenia podatku akcyzowego w wysokości ustalonej na podstawie stawek akcyzy dla olejów napędowych. Warto w tym miejscu dodać, że w orzecznictwie sądownoadministracyjnym prezentowany jest pogląd o materialnoprawnym charakterze obowiązku uzyskiwania prawidłowych oświadczeń nabywcy oleju przeznaczonego na cele opałowe. Jednocześnie większość sądów administracyjnych, orzekających w tym przedmiocie, uznaje, że oświadczenia te muszą zawierać wszystkie elementy wymienione w rozporządzeniu z 2004 r., ważność tych elementów jest równorzędna, a przy tym nie jest możliwa konwalidacja ewentualnych braków tych dokumentów w trakcie postępowania podatkowego. Tylko poprawne formalnie i rzetelne oświadczenie nabywcy upoważnia sprzedawcę do zastosowania preferencyjnej stawki akcyzy, a ewentualne braki nie mogą być uzupełniane w postępowaniu podatkowym (*vide* – wyrok NSA z dnia 20 lutego 2011 r., sygn. akt I GSK 47/10, Centralna Baza

Orzecznictwa Sądów Administracyjnych i podane tam wcześniejsze wyroki NSA).

W świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie SK 14/12, także w niniejszej sprawie kwestionowana norma prawna wyinterpretowana z przepisów kwestionowanych w skardze konstytucyjnej nr 1 jest niedopuszczalną konstytucyjnie ingerencją w prawa majątkowe podatnika. Unormowanie, zgodnie z którym oświadczenie złożone sprzedawcy oleju opałowego przez jego nabywcę, spełniające wymogi formalne i równocześnie zawierające nieprawdziwe dane, utożsamiane jest z brakiem tegoż oświadczenia, a tym samym z niespełnieniem przez sprzedawcę warunku do zastosowania wobec niego preferencyjnej stawki podatkowej, skutkującym nałożeniem na niego obowiązku zapłaty podatku akcyzowego w wysokości ustalonej na podstawie stawek podatkowych dla olejów napędowych - narusza zakaz nieproporcjonalnej ingerencji w prawa majątkowe podatnika oraz narusza zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa - w przypadku, gdy przyjął on takie oświadczenia nieświadomie.

Podkreślić trzeba, że dotyczy to jedynie sytuacji, w której niespełnienie przez sprzedawcę oleju opałowego warunku uzyskania od jego nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe zawierającego prawdziwe (zgodne ze stanem rzeczywistym) dane wynika z okoliczności niezależnych od sprzedawcy. Innymi słowy, gdy podatnik ten nie wiedział, że oświadczenie złożone przez nabywcę oleju opałowego jest nieprawdziwe i nie miał wpływu na tę okoliczność.

Niekonstytucyjność kwestionowanej regulacji nie dotyczy zatem sytuacji, w której sprzedawca nie uzyskał od nabywcy stosownego oświadczenia albo nie skorzystał z przysługujących mu uprawnień do zweryfikowania prawdziwości danych zawartych w oświadczeniu.

W świetle przytoczonej argumentacji, za zasadne należy uznać także, podniesione w skargach konstytucyjnych nr 3 (pkt 2 *petitum*), nr 4 (pkt 2 *petitum*)

oraz nr 5 (pkt 2 *petitum*), zarzuty niekonstytucyjności przepisów § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., w zakresie, w jakim dotyczą przypadków nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego olej opałowy od nabywcy oleju oświadczenia o przeznaczeniu tegoż oleju na cele opałowe, zawierającego nieprawdziwe dane, z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

W związku z powyższym uznać trzeba, że przepisy § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., w zw. z art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2004 r., jak i wymienione przepisy rozporządzenia z 2004 r. w brzmieniu obowiązującym od dnia 15 do 19 września 2005 r. oraz w brzmieniu obowiązującym od dnia 20 września 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., w zw. z art. 65 ust. 1 i ust. 1a wymienionej ustawy, w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., w zakresie, w jakim dotyczą przypadków nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego olej oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe, zawierającego nieprawdziwe dane, są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 i wyrażoną w nim zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Brak jest natomiast podstaw do uznania zasadności podniesionych w skardze konstytucyjnej nr 1, skardze konstytucyjnej nr 2 oraz skargach konstytucyjnych nr 3 i nr 5 zarzutów niezgodności kwestionowanych w nich przepisów rozporządzenia z 2004 r. z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji – z uwagi na rzekome wydanie zakwestionowanych regulacji z przekroczeniem upoważnienia, zawartego w art. 65 ust. 2 ustawy

o podatku akcyzowym, oraz unormowanie w nich, jako przepisach podustawowych, regulacji zastrzeżonych konstytucyjnie dla ustawy.

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

Przyjęcie zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego oznacza, że przypadki, w których w ustawach podatkowych zamieszczone są upoważnienia do wydawania aktów podustawowych, zdeterminowane są przede wszystkim brzmieniem art. 217 Konstytucji, w dalszej zaś dopiero kolejności wymaganiami zawartymi w art. 92 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 20 czerwca 2002 r., sygn. K 33/01, OTK ZU

nr 4/A/2002, poz. 44 i 21 czerwca 2004 r., sygn. SK 22/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 59).

Podstawowe akty prawne mogą przy tym zawierać jedynie takie uregulowania, które stanowią dopełnienie regulacji, zastrzeżonej do materii ustawowej, pod warunkiem, że spełniają wymagania określone w art. 92 ust. 1 Konstytucji (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 1 września 1998 r., sygn. U. 1/98, OTK ZU nr 5/1998, poz. 65; 9 lutego 1999 r., sygn. U. 4/98 OTK ZU nr 1/1999, poz. 4; 6 marca 2002 r. sygn. P. 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13; 11 grudnia 2007 r., sygn. U 6/06, OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 156). Ustawa może upoważnić organy wykonawcze m.in. do szczegółowego określenia ulg podatkowych. Nie wyklucza się zatem, w zakresie przyznawania ulg i umorzeń, możliwości ich sprecyzowania w rozporządzeniu (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 listopada 1999 r., sygn. K. 28/98, OTK ZU nr 7/1999, poz. 156 oraz 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33). W kontekście rozpatrywanych zarzutów zauważyć należy, że w zakresie dotyczącym wprowadzenia w akcie wykonawczym regulacji, zawierających rozwinięcie unormowań ustawowych dotyczących zwolnień i ulg podatkowych, normodawcy również przysługuje pewna swoboda regulacyjna, oczywiście o ile przyjęte rozwiązania mieszczą się w granicach upoważnienia ustawowego i nie naruszają konstytucyjnych zasad, w oparciu o które zostały sformułowane formalne i materialne ograniczenia dotyczące przepisów podatkowych. Zarówno w przypadku określenia kategorii podmiotów zwolnionych od podatku, jak i uszczegółowienia (detalizacji) w rozporządzeniu zasad przyznawania ulg podatkowych określonych obowiązkowo w ustawie ustawodawca ma szeroką swobodę działania, przy poszanowaniu ogólnych zasad konstytucyjnych (*vide* - W. Sokolewicz, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*. pod. red. L. Garlickiego, t. IV, Warszawa 2005 r., uwagi do art. 217, str. 31 i 35).

Wyłącznieść regulacji ustawowej w zakresie prawa daninowego jest rozumiana szeroko, ale nie dosłownie. Możliwe jest tworzenie w ustawach –

w dopuszczalnym w art. 217 Konstytucji zakresie – upoważnień ustawowych umożliwiających regulowanie określonych zagadnień w rozporządzeniu. Ustawa może upoważnić organy wykonawcze do szczegółowego określenia ulg i umorzeń podatkowych. Jest to dopuszczalne pod warunkiem, że ustawa określi ogólne zasady w tym zakresie i udzieli wystarczająco precyzyjnych wskazówek co do sposobu uregulowania tej materii w akcie wykonawczym (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 1 września 1998 r., sygn. U. 1/98, OTK ZU nr 5/A/1998, poz. 63; 20 czerwca 2002 r., sygn. K 33/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 44 i 7 września 2010 r., sygn. P 94/08, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67). Konstytucja nie formułuje w istocie zasady zupełności ustawowej w dziedzinie prawa podatkowego, ale zasadę wyłączności ustawy dla normowania istotnych elementów stosunku podatkowego (*vide* – *Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zagadnień związanych z procesem legislacyjnym*, Opracowanie Biura Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2012 r., str. 86).

W prawie podatkowym wiodący charakter ma zasada sprawiedliwości podatkowej, wyrażająca się m.in. powszechnością i równością opodatkowania. Ulgi podatkowe nie stanowią zaś uznanego przez ustrojodawcę standardu prawnego, lecz są ustawowym wyjątkiem od zasady powszechności i równości obowiązków podatkowych. Ustawodawca ma zatem znaczną swobodę w określaniu w ustawie stanów faktycznych stanowiących podstawę opodatkowania lub podstawę ulgi podatkowej oraz generalnie znaczną swobodę w kształtowaniu w tym zakresie poszczególnych konstrukcji prawno-podatkowych. Ustawodawca nie ma konstytucyjnego obowiązku wprowadzania regulacji dotyczącej ulg i zwolnień podatkowych. Nie wyklucza się więc możliwości rozwinięcia unormowania ustawowego w rozporządzeniu, ale tylko wydanym na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania, a ponadto zawierającego wytyczne co do treści

rozporządzenia (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103).

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

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

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

Wprowadzając, w rozporządzeniu z 2004 r., obowiązek uzyskania przez podatników sprzedających olej opałowy od nabywców tegoż oleju oświadczenia o przeznaczeniu oleju na cele opałowe i określając niezbędne dane, które powinny być zawarte w takim oświadczeniu (§ 4 ust. 1 pkt 2 i ust. 2), oraz uzależniając zwolnienie od obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym od wypełnienia tego obowiązku (§ 4 ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 – w stanie prawnym obowiązującym

do dnia 14 września 2005 r.), Minister Finansów działał więc w granicach upoważnienia ustawowego z art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym. Tym bardziej nie doszło do naruszenia granic delegacji ustawowej w stanie prawnym obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r., kiedy to regulacje dotyczące podwyższonych stawek podatkowych zostały przeniesione z rozporządzenia do ustawy o podatku akcyzowym (art. 65 ust. 1a).

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

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

przeznaczonych na cele napędowe). Kwestionowane przepisy realizowały więc także wytyczne zawarte w art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym.

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

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

Jeśli chodzi o kwestię obciążenia obowiązkiem zapłaty podatku akcyzowego w pełnej wysokości (bez zastosowania preferencyjnych stawek podatkowych), w sytuacji przewidzianej w § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. (w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r.) oraz art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, zauważyć należy, że odpowiedzialność podatkowa sprzedawcy w istocie związana była z przyjętymi w ustawie o podatku akcyzowym rozwiązaniami dotyczącymi konstrukcji podatku akcyzowego i podmiotów zobowiązanych do jego uiszczenia.

Podatek akcyzowy dotyczy opodatkowania poszczególnych towarów i usług, tj. takich, które zostały zaliczone do wyrobów akcyzowych. Podatek akcyzowy jest nakładany na wystawcę lub sprzedawcę, a następnie jest przez nich

przerzucany na konsumenta w drodze podwyższenia ceny sprzedawanych towarów lub usług. Polega zatem na mechanizmie przerzucania ciężaru tej daniny na nabywcę finalnego towaru, co powoduje, że osoba wskazana odpowiednim przepisem jako podatnik i uiszczająca go na rzecz Skarbu Państwa nie ponosi ekonomicznie jego ciężaru (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r., sygn. P. 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13). Podatek akcyzowy zakłada pewnego rodzaju odpowiedzialność podatkową *łańcucha* podmiotów, która to konstrukcja podatku jest niewątpliwie korzystna dla budżetu państwa.

W stanie prawnym obowiązującym w okresie, którego dotyczą skargi konstytucyjne w niniejszej sprawie, przepis art. 11 ustawy o podatku akcyzowym stanowił:

Art. 11. 1. Podatnikami akcyzy są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują czynności podlegających opodatkowaniu, zwane dalej "podatnikami".

2. Podatnikami są również podmioty:

- 1) nabywające lub posiadające wyroby akcyzowe, jeżeli od wyrobów tych nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości;*
- 2) u których powstają nadmierne ubytki lub niedobory wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, o których mowa w art. 5 ust. 1;*
- 3) będące zleceniobiorcami usług polegających na wytwarzaniu wyrobów akcyzowych w ramach umowy o dzieło lub innej umowy.*

Przepis ten definiuje podatnika podatku akcyzowego poprzez określenie zakresu czynności podlegających opodatkowaniu. Podmioty, uznawane za podatników akcyzy w świetle ustawy o podatku akcyzowym, nie muszą spełniać warunków natury podmiotowej. Aby uzyskać taki status Każdy, kto wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, staje się podatnikiem tegoż podatku.

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

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

W myśl zaś ust. 2 pkt 10 tegoż artykułu, *za sprzedaż wyrobów akcyzowych na terytorium kraju uważa się również zużycie wyrobów akcyzowych niezgodne z ich przeznaczeniem, w przypadku gdy do wyrobów tych zastosowano zwolnienie lub obniżono stawki akcyzy.*

Przepisy art. 4 ust 3 - 5 stanowią:

Art. 4.(...)

3. Opodatkowaniu akcyzą podlega także nabycie lub posiadanie przez podatnika wyrobów akcyzowych, jeżeli od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości.

4. Czynności, o których mowa w ust. 1-3, podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.

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

Z redakcji przepisu art. 4 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym nie wynika przy tym kolejność podmiotów zobowiązanych do zapłacenia akcyzy, co oznacza, że każdy z wymienionych w tych przepisach podmiotów - producent, importer, sprzedawca, nabywca - zobowiązany jest w tym samym stopniu do zapłaty podatku. Z uwagi na to, że cechą konstrukcyjną tego podatku jest jego jednofazowość, dopiero wykazanie, iż podatek akcyzowy został już zapłacony,

zwalnia z obowiązku jego zapłaty nabywcę lub posiadacza wyrobu. Istotne zatem staje się ustalenie, czy podatek od danego wyrobu akcyzowego został zapłacony na poprzednim etapie obrotu. Uzyskanie statusu podatnika uzależnione jest bowiem od faktu zaistnienia zdarzenia skutkującego postaniem obowiązku podatkowego, tj. dokonania, w warunkach określonych ustawą, czynności opodatkowanej. Są nimi również takie czynności, które zostały wykonane bez zachowania warunków oraz form określonych przepisami prawa. Ustawa o podatku akcyzowym z 2004 r., określając szeroko obowiązek podatkowy, a także - w art. 11 ust. 1 i 2 - podatników tego podatku, w żadnym przepisie nie wskazuje, od którego z nich w pierwszym rzędzie należy żądać zapłaty podatku, gdy na żadnym szczeblu obrotu wyrobem akcyzowym podatek nie został uiszczony (*vide* - wyroki NSA z dnia: dnia 19 kwietnia 2012 r., sygn. akt I GSK 160/11, LEX nr 1218805; 12 maja 2012 r., sygn. akt I GSK 955/10, LEX nr 1080796; 14 marca 2013 r., sygn. akt I GSK 1344/11, LEX nr 1339547; 21 kwietnia 2014 r., sygn. I GSK 601/12, LEX nr 1487728).

Zgodnie z art. 2 pkt 3 ustawy o podatku akcyzowym, oleje opałowe są wyrobem akcyzowym zharmonizowanym.

Obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym powstaje - co do zasady - z dniem wykonania czynności podlegających opodatkowaniu. W sytuacji jednak, gdy czynności te zostały wykonane z naruszeniem warunków oraz form określonych przepisami prawa, obowiązek podatkowy powstaje z dniem dokonania tych czynności, a jeżeli dnia tego nie można określić - z dniem, w którym uprawniony podmiot stwierdził dokonanie takiej czynności (art. 6 ust. 1 i 3 ustawy o podatku akcyzowym).

Jak już wskazano, art. 4 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym nakładał obowiązek podatkowy również na nabywców wyrobów akcyzowych, przy czym powstanie tego obowiązku uzależnione było od zaistnienia konkretnej sytuacji faktycznej, tj. od wyrobów tych nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości

Dla podatników nabywających olej opałowy obowiązek podatkowy w zakresie akcyzy powstawał z dniem nabycia i przeznaczenia ich następnie na cele inne niż opałowe, a jeżeli dnia tego nie można ustalić - z dniem stwierdzenia przez upoważniony organ, że posiadane wyroby nie są przeznaczone na cele opałowe. Obowiązek ten dla sprzedawców oleju opałowego powstawał z chwilą sprzedaży tego oleju na cele inne niż opałowe.

Obowiązek uiszczenia podatku akcyzowego od sprzedaży oleju opałowego wynika zatem z regulacji ustawowych dotyczących konstrukcji tegoż podatku.

Wymienienie wśród podmiotów, na których ciążył obowiązek podatkowy w zakresie akcyzy, nabywców wyrobów akcyzowych, z zastrzeżeniem - w przypadku tej ostatniej grupy podatników - że dotyczy to wyrobów akcyzowych, od których nie pobrano podatku akcyzowego lub pobrano go w kwocie niższej niż należna, wskazuje na zamiar ustawodawcy, którym było zapewnienie możliwości jak najszerszego i skutecznego pobierania tej daniny publicznej.

Nie oznacza to jednak dowolności organów podatkowych w dochodzeniu zapłaty podatku akcyzowego od wymienionych w tym przepisie podmiotów. Organ podatkowy, w razie stwierdzenia, że podatek akcyzowy nie został zapłacony na poszczególnych fazach obrotu wyrobem akcyzowym, powinien dochodzić tej należności budżetowej od tego podatnika, co do którego wiadomo bezspornie, że nie wykonał ciążącego na nim obowiązku podatkowego w akcyzie w najwcześniejszej z faz tegoż obrotu. Przepis art. 11 ustawy o podatku akcyzowym nie wprowadza bowiem solidarnej odpowiedzialności wymienionych w nim podatników z tytułu nieuiszczonego podatku akcyzowego, co pozwalałoby organowi podatkowemu, jako wierzycielowi, dochodzić tej należności w dowolnej kolejności od każdego z tych podmiotów.

W myśl zaskarżonych przepisów, niedochowanie przez sprzedawcę obowiązku uzyskania oświadczenia od nabywcy oleju opałowego oznaczało

w konsekwencji zastosowanie stawki podatku akcyzowego, o której mowa w § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. (w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r.) bądź w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym (w stanie prawnym obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r.).

Dochodziło wówczas do zmiany przedmiotu opodatkowania akcyzą. Podatnikiem stawał się sprzedawca, a przedmiotem opodatkowania – sprzedaż wyrobów akcyzowych bez dochowania warunków uprawniających do zastosowania preferencyjnej stawki akcyzy. Pociągało to za sobą także zmianę stawki samej akcyzy z preferencyjnej (i niższej), czy wręcz ulgowej, na stosunkowo wysoką. Powyższa zmiana przedmiotu opodatkowania, a także stawki akcyzy, odpowiadała jednak ogólnym regułom zawartym w art. 4 i art. 11 ustawy o podatku akcyzowym.

Zauważyć ponadto trzeba, że w stanie prawnym obowiązującym od dnia 15 września 2005 r., przy sprzedaży olejów opałowych na cele opałowe ma zastosowanie preferencyjna stawka podatkowa w wysokości 232 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu, wprowadzona rozporządzeniem z dnia 13 września 2005 r., jeżeli zostały spełnione określone w rozporządzeniu z 2004 r. warunki do jej zastosowania. W przypadku zaś niespełnienia tych warunków zastosowanie ma stawka podstawowa określona w art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym (*vide* – wyroki NSA z dnia: 21 września 2010 r., sygn. I GSK 869/09; 26 listopada 2010 r., sygn. IGSK 906/09 i 28 czerwca 2011 r., sygn. I GSK 811/10 – Centralna Baza Orzecznictwa Sądów Administracyjnych).

Warunki określone w przepisach § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r. mają zatem zastosowanie jedynie przy preferencyjnych stawkach podatkowych.

Brak jest zatem podstaw do uznania, że rozporządzenie z 2004 r. określa nie tylko warunki stosowania stawki 232 zł od 1000 l gotowego wyrobu, lecz również warunki stosowania stawki ustawowej – 233 zł od 1000 l gotowego wyrobu, co powodowałoby, że rozporządzenie z 2004 r byłoby w tym zakresie niezgodne z delegacją ustawową z art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym.

Zakres zmian dokonanych z dniem 24 sierpnia 2005 r. w ustawie o podatku akcyzowym, tj. nadanie w art. 65 nowego brzmienia ust. 1 oraz dodanie ust. 1a, a następnie – z dniem 15 września 2005 r. – w rozporządzeniu z 2004 r. (zmiana brzmienia § 3 ust. 3 i § 4 ust. 5) uzasadnia przyjęcie, że sytuacja prawna sprzedawców oleju opałowego w zakresie konieczności posiadania prawidłowo wypełnionych oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego dla zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej nie zmieniła się, a omawiane zmiany miały na celu przeniesienie regulacji dotyczących niemożności zastosowania stawek preferencyjnych podatku akcyzowego z aktu podustawowego do ustawy.

Nie zmienia tego fakt, że wskazane wcześniej zmiany w rozporządzeniu z 2004 r. nie nastąpiły równocześnie ze zmianą ustawy o podatku akcyzowym. Skoro dotychczasowe rozporządzenie, przewidujące wymaganie gromadzenia oświadczeń, nie zostało uchylone, to ten instrument nadzoru miał dalej zastosowanie, mimo tego, że stawka 233 zł została przekształcona w stawkę podstawową. Za takim rozwiązaniem przemawia bowiem znaczące zróżnicowanie stawek podatku w zależności od przeznaczenia oleju (na cele opałowe lub na inne cele).

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

W świetle powyższego zasadne jest uznanie, że przepisy:

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

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

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego
Robert Hernand
Zastępcę Prokuratora Generalnego