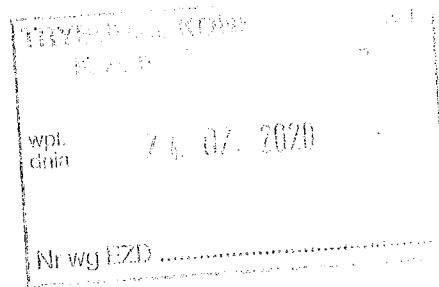




Warszawa, dnia 14 lipca 2020 r.

PK VIII TK 52.2020
(SK 39/20)



TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku ze skargą konstytucyjną T Sp. z o.o. w O
o stwierdzenie, że przepisy § 4 ust. 1 – 3 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia
Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek
podatku akcyzowego (Dz. Nr 87, poz. 825 ze zm.) w związku z art. 65 ust. 1a
ustawy z dnia 25 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 209, poz. 527
ze zm.), w zakresie, w jakim „nakładają na sprzedawcę oleju opałowego
negatywne konsekwencje przyjęcia oświadczeń zawierających nieprawdziwe
dane na skutek czego sprzedawcę pozbawia się możliwości zastosowania
preferencyjnej stawki podatku akcyzowego”, są niezgodne z „art. 2, art. 9, art. 22,
art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84, art. 217” Konstytucji Rzeczypospolitej
Polskiej

- na podstawie art. 42 pkt 7 i art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r.
o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym
(Dz. U. z 2019 r., poz. 2393) –

przedstawiam następujące stanowisko:

- 1) przepisy § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22
kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego**

(Dz. Nr 87, poz. 825 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 20 września 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., w związku z art. 65 ust. 1a ustawy z dnia 25 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 209, poz. 527 ze zm.), są zgodne z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;

- 2) w zakresie dotyczącym zarzutów niezgodności przepisów § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia, o którym mowa w pkt 1, z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji RP postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na zbędność wydania orzeczenia;
- 3) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

UZASADNIENIE

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

T Sp. z o.o. w O (dalej: Skarżąca lub Spółka) prowadziła działalność gospodarczą polegającą m.in. na sprzedaży oleju opałowego.

W toku postępowania karnego skarbowego prowadzonego przeciwko właścicielowi Spółki stwierdzono nieprawidłowości w sprzedaży przez tę Spółkę oleju opałowego.

W związku z tym Naczelnik Urzędu Celnego w K wszczął postępowanie podatkowe w sprawie określenia zobowiązania Spółki w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży oleju opałowego za kwiecień 2008 r.

W wyniku tegoż postępowania ustalono, że Spółka w kwietniu 2008 r. sprzedała litrów oleju opałowego bez uzyskania od nabywców oświadczeń, o których mowa w § 4 ust. 1 – 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. Nr 87, poz. 825 ze zm., dalej: rozporządzenie Ministra Finansów z 2004 r.), w następstwie czego utraciła uprawnienia do zastosowania obniżonej (preferencyjnej) stawki podatku akcyzowego z tytułu tej sprzedaży.

Naczelnik Urzędu Celnego w K , decyzją z dnia sierpnia 2012 r., określił zobowiązanie Spółki w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży oleju opałowego za miesiąc kwiecień 2008 r. w wysokości zł.

Decyzja ta została utrzymana w mocy decyzją z dnia listopada 2011 r. wydaną przez Dyrektora Izby Celnej w K

Wojewódzki Sąd Administracyjny w K , wyrokiem z dnia maja 2013 r., oddalił skargę Spółki na wskazaną decyzję Dyrektora Izby Celnej w K

Od wyroku tego Spółka wniosła skargę kasacyjną, która została oddalona przez Naczelnego Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia listopada 2014 r.

W uzasadnieniu tegoż wyroku NSA stwierdził m.in., iż, w świetle przepisów art. 65 ust. 1a i art. 65 ust. 2 ustawy z dnia 25 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 209 poz. 527 ze zm., dalej: u.p.a. lub ustawa o podatku akcyzowym z 2004 r.) oraz § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r. określającego obowiązki sprzedającego chcącego skorzystać z preferencyjnej stawki akcyzy, warunkiem skorzystania z tejże stawki było uzyskanie od nabywcy – będącego osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej – oświadczenia stwierdzającego, że nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe. Brak prawidłowych oświadczeń i to zarówno pod względem formalnym, jak i materialnym, powoduje, że niemożliwe jest opodatkowanie sprzedawanego oleju preferencyjną stawką podatku akcyzowego. Posiadanie wadliwych oświadczeń jest równoznaczne z brakiem prawidłowych oświadczeń

i tym samym uniemożliwia uznanie prawa podatnika do zastosowania preferencji podatkowych przy sprzedaży olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe. Jedynie oświadczenia poprawne pod względem materialnym i formalnym uprawniają do zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej. Oznacza to, że oświadczenia te muszą być kompletne z punktu widzenia wymogów określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów z 2004 r., ale muszą także zawierać prawdziwe dane. Sprzedaż oleju opałowego bez uzyskania od nabywców oświadczenia kompletnego i zawierającego prawdziwe dane jest równoznaczna z użyciem oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem. NSA podzielił stanowisko Sądu I instancji wyrażone w zaskarżonym wyroku, zgodnie z którym organy podatkowe prawidłowo przyjęły, iż Spółka nie mogła skorzystać z obniżonej stawki akcyzy z uwagi na niespełnianie warunków formalnych i materialnych przez oświadczenia nabywców oleju opałowego o jego przeznaczeniu na cele opałowe, oraz, że sprzedaż oleju opałowego mieści się w pojęciu *użycie*, w rozumieniu art. 65 ust. 1a u.p.a.

W skardze konstytucyjnej Skarżąca zakwestionowała konstytucyjność przepisów § 4 ust. 1 – 3 w zw. z § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r. w zw. z art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w zakresie, w jakim *nakładają na sprzedawcę oleju opałowego negatywne konsekwencje przyjęcia oświadczeń zawierających nieprawdziwe dane na skutek czego sprzedawcę pozbawia się możliwości zastosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego (petitum skargi konstytucyjnej)*.

Jako wzorce kontroli Skarżąca w *petitum* skargi konstytucyjnej wskazała przepisy art. 2, art. 9, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84, art. 217.

W uzasadnieniu tejże skargi wskazała zaś jako wzorce kontroli przepisy: art. 2, art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22; art. 31 ust. 3; art. 32 ust. 1, art. 51 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 2 i 4).

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej Skarżąca podniosła m.in., iż *zaskarżone przepisy naruszają art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 84 Konstytucji poprzez ingerencję w sferę prawa własności na skutek ustanowienia normy na szczeblu źródeł praw powszechnie obowiązującego niższym niż ustawa. Zdaniem Spółki doszło do przekroczenia granic upoważnienia ustawowego (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 5).*

W ocenie Skarżącej, *Jej prawo własności zostało istotnie ograniczone na skutek nieprawdziwych oświadczeń składanych przez nabywców oleju opałowego prawo własności (tamże), co ma być niezgodne z zasadą demokratycznego państwa prawnego, wyrażoną w art. 2 Konstytucji. Jeśli bowiem określona osoba zachowała się w sposób zgodny z ustawą podatkową, to nie może ponosić skutków działań lub zaniechań innych osób. Skarżąca nie miała przy tym żadnych prawnych i realnych środków prawnych mogących zapobiec składaniu przez nabywców oleju opałowego fałszywych oświadczeń, których konsekwencje poniosła.*

Skarżąca zarzuciła także kwestionowanej regulacji naruszenie *art. 1 protokołu do Konwencji o ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, co jest niezgodne z art. 9 Konstytucji. Jej zdaniem, do naruszenia tego doszło poprzez takie ukształtowanie przepisów i praktyki stosowania prawa, w wyniku którego, sprzedając olej opałowy, poniosła konsekwencje majątkowe za składane przez jego nabywców nieprawdziwych i niezgodnych ze stanem faktycznym oświadczeń o przeznaczeniu tegoż oleju na cele opałowe – podczas, gdy państwo nie zagwarantowało sprzedawcy żadnych skutecznych instrumentów prawnych pozwalających na weryfikacje i kontrolę przedmiotowych oświadczeń.*

Skarżąca stwardziła ponadto, iż o niezgodności § 4 ust. 1 – 3 w zw. z § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r. z *art. 31 ust. 3 Konstytucji rozstrzyga praktyka stosowania prawa, która przyjmuje, że działania nabywców oleju opałowego polegające na przedstawieniu danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym doprowadziły do obciążenia negatywnymi skutkami tylko*

sprzedawcę, który wówczas nie miał świadomości o przyjęciu wadliwego pod kątem materialnym oświadczenia, na którego prawdziwość nie miał ani wpływu ani skutecznych instrumentów, za pomocą których mógłby te oświadczenia weryfikować. Naruszona została konstytucyjna zasada proporcjonalności poprzez brak faktycznej kontroli oświadczeń, a w efekcie doprowadziło to do obciążenia sprzedawcy niekorzystną stawką podatku akcyzowego (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 5, 6).

Skarżąca podniosła, iż przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r., w zakresie możliwości skorzystania z obniżonej stawki podatku akcyzowego na podstawie oświadczeń składanych przez nabywców oleju opałowego, nie przyznały sprzedawcom środków umożliwiających w sposób realny kontrolę rzetelności i prawdziwości tych oświadczeń. *Wskazane przepisy naruszają konstytucyjnie chronioną zasadę ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, co w zaistniałym stanie faktycznym znajduje wyraz w naruszeniu zasady ochrony prawa własności wynikającej z art. 64 ust. 1 Konstytucji (vide – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 6).*

W ocenie Skarżącej przyjęcie, iż tylko poprawne pod względem formalnym i materialnym oświadczenia nabywców oleju opałowego o jego przeznaczeniu na cele opałowe uprawniają sprzedawcę do skorzystania z obniżonej stawki podatku akcyzowego, naruszać ma więc zasadę ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji. Ustawodawca stworzył bowiem warunek niemożliwy do spełnienia, ponieważ – co Skarżąca po raz kolejny podniosła – sprzedawca nie miał wpływu na dane i prawdziwość tychże danych zamieszczonych w oświadczeniach składanych przez nabywców, co doprowadziło do ingerencji w prawa majątkowe Spółki poprzez zwiększenie stawki podatku akcyzowego.

W niniejszej sprawie opisany wcześniej wyrok NSA z dnia 11 listopada 2014 r. będący, w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, orzeczeniem ostatecznie

rozstrzygającym o konstytucyjnych wolnościach i prawach Skarżącej, dotyczy rozstrzygnięcia w przedmiocie określenia Jej zobowiązania w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży oleju opałowego za miesiąc kwiecień 2008 r.

W stanie prawnym obowiązującym w okresie, którego dotyczy złożona w niniejszej sprawie skarga konstytucyjna, tj. w kwietniu 2008 r., sprzedaż oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe regulowały przepisy ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu nadanym jej ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341; dalej: ustawa zmieniająca), tj. obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r. do 28 lutego 2009 r., oraz rozporządzenie Ministra Finansów z 2004 r., w brzmieniu nadanym mu rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 19 września 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 180, poz. 1498), tj. obowiązującym od dnia 20 września 2005 r. do 28 lutego 2009 r.

Zgodnie z art. 65 ust. 1 u.p.a., w brzmieniu nadanym mu ustawą zmieniającą, *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.*

Dodany ustawą zmieniającą przepis 65 ust. 1 a pkt 1 u.p.a. stanowił:

Art. 65. (...);

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.*

W stanie prawnym obowiązującym w kwietniu 2008 r. stawki podatku akcyzowego od oleju opałowego oraz ciężkiego oleju opałowego, przeznaczonych na cele opałowe, były więc określone bezpośrednio w ustawie. Wysokość tych stawek została wprost związana ze zużyciem tychże rodzajów oleju na cele opałowe.

W okresie tym nadal obowiązywało rozporządzenie Ministra Finansów z 2004 r. wydane na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., który to przepis stanowił:

Art. 65. (...);

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.*

W § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r. zostały określone warunki, od których spełnienia uzależnione było zastosowanie preferencyjnych stawek podatkowych w podatku akcyzowym od sprzedaży oleju opałowego.

Przepisy § 4 ust. 1 – 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r. stanowiły:

§ 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, uprawniającym 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, potwierdzającego 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.

W orzecznictwie sądownoadministracyjnym dotyczącym stanu prawnego obowiązującego w okresie, którego dotyczy skarga konstytucyjna w niniejszej sprawie, przyjmuje się, iż oświadczenie nabywcy oleju opałowego, o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r., zawierające nieprawdziwe dane jest traktowane jako niezłożenie oświadczenia. Jedynie prawdziwe oświadczenia, to znaczy pochodzące od rzeczywistych nabywców oleju na cele opałowe, identyfikowanych za pomocą danych zawartych w tych oświadczeniach, stanowić mogły podstawę do przyjęcia, że sprzedaż oleju nastąpiła na cele opałowe, to jest zgodnie z jego przeznaczeniem. 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. Przyjmuje się też, że sprzedaż oleju opałowego bez uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu tego oleju na cele opałowe jest równoznaczna z użyciem oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem, w rozumieniu art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym. Wskazywano przy tym, że nie chodzi o jakiegokolwiek oświadczenia nabywców oleju, ale o oświadczenia, o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r., zatem o oświadczenia odpowiadające wymogom prawa zarówno pod względem formalnym, jak i materialnym. Podkreślano przy tym, że oświadczenie takie zawiera w sobie elementy domniemania faktycznego, iż nabyty wyrób zostanie przeznaczony na cele opałowe, stanowiąc formę wyrażenia zamiaru przeznaczenia oleju na te cele. W świetle art. 65 ust. 1a u.p.a. w zw. z § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r. podatnik sprzedający olej opałowy z zastosowaniem obniżonej stawki akcyzy miał obowiązek uzyskania od nabywcy oświadczenia o określonej treści,

przechowywania go do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i udostępnienia go w czasie kontroli. Jeśli zatem warunek posiadania rzetelnego oświadczenia nie zostanie spełniony to obalone zostaje wynikające z tegoż oświadczenia domniemanie użycia oleju na cele opałowe. W takim wypadku logiczną konsekwencją jest uznanie, że znajduje zastosowanie stawka podatku akcyzowego określona w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., która odnosi się do sytuacji użycia oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem. Podatnikiem tego podatku jest w takiej sytuacji sprzedawca oleju opałowego. O sprzedaży oleju na cele opałowe decyduje ujawniony przy sprzedaży zamiar nabywcy przeznaczenia oleju opałowego na te cele. Nie istnieje natomiast obowiązek składania oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego na inne cele. W odniesieniu do art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. przyjmuje się, że użyte w tym przepisie sformułowanie *niespełnienie warunków, o których mowa w odrębnych przepisach*, odnosi się do sytuacji, w której podatnik nie posiada oświadczeń określonych w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r. lub ich treść nie pozwala na kontrolę u wskazanych nabywców. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się też, iż zastosowane przez ustawodawcę w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. pojęcia *użycie* oleju ma szeroki zakres znaczeniowy, obejmujący także sprzedaż.

Zgodnie z art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. oraz przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r. sprzedawca oleju opałowego, który posiada oświadczenie uniemożliwiające identyfikację nabywcy (niezgodne z rzeczywistością, podające dane fikcyjne), nie może więc skorzystać z obniżonej stawki akcyzy. Posiadanie *nierzetelnego* oświadczenia jest traktowane jak przeznaczenie olejów opałowych na inne cele niż opałowe w rozumieniu powołanego art. 65 ust. 1a (*vide* – wyroki NSA z dnia: 21 września 2010 r., sygn. akt I GSK 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.; 26 listopada 2010 r., sygn. akt I GSK 865/09; 1 grudnia 2010 r., sygn. akt I FSK 1354/10; 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; 7 grudnia 2011 r., sygn. akt I GSK 702/10; 10 października 2013 r., sygn. akt I GSK 1033/11; 6 marca 2014 r., sygn. I GSK 680/12; 24 lipca 2014 r., sygn. I GSK 80/13; 12 marca 2015 r., sygn. I GSK 453/13; 19 stycznia 2017 r., sygn. I GSK 2110/15; 23 stycznia 2019 r., sygn. I GSK 1156/16; 25 stycznia 2019 r., sygn. I GSK 1220/16; Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

W sprawie niniejszej konieczne jest rozważenie kwestii formalnych dotyczących dopuszczalności jej merytorycznego rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania obowiązany jest bowiem do badania, czy nie zachodzi ujemna przesłanka proceduralna do wydania wyroku, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem tego postępowania. Trybunału Konstytucyjnego rozpoznającego sprawę *in merito* nie wiąże stanowisko zajęte na etapie kontroli wstępnej w postanowieniu o przekazaniu skargi konstytucyjnej do rozpoznania merytorycznego lub postanowieniu o uwzględnieniu zażalenia skarżącego na postanowienie o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 listopada 2007 r., sygn. SK 53/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 139; 1 marca 2010 r., sygn. SK 29/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 29; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8; 5 lipca 2017 r., sygn. SK 8/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 54; 15 listopada 2018 r., sygn. SK 5/14, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 66; 18 grudnia 2018 r., sygn. SK 25/18, OTK ZU z 2018, seria A. poz. 82; 20 lutego 2019 r., sygn. SK 30/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 8).

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.*

Przyjęty w tym przepisie model skargi konstytucyjnej przesądza, że ma ona charakter konkretny i służy przede wszystkim jako środek ochrony wolności i praw podmiotu wnoszącego tę skargę.

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).

Skarga konstytucyjna wiąże się z konkretnym postępowaniem sądowym, które toczyło się z udziałem podmiotu wnoszącego tę skargę, co determinuje zakres przedmiotowy jej rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 85).

W tym kontekście zauważyć trzeba, iż w niniejszej sprawie opisany wcześniej wyrok NSA z dnia 11 listopada 2014 r. będący, w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, orzeczeniem ostatecznie rozstrzygającym o konstytucyjnych wolnościach i prawach Skarżącej, dotyczy rozstrzygnięcia w przedmiocie

określenia zobowiązania Spółki w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży oleju opałowego za miesiąc kwiecień 2008 r.

Jak wynika z treści uzasadnienia wskazanego wyroku podstawę zawartego w nim rozstrzygnięcia w tym jego aspekcie, w którym Skarżąca upatruje naruszenia przysługujących Jej praw lub wolności konstytucyjnych, stanowiły przepisy § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r. w zw. z art. 65a ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

Podstawy tegoż rozstrzygnięcia nie stanowił, wskazany w *petitum* skargi konstytucyjnej, przepis § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r., który przewidywał m.in., że jeżeli oleje opałowe są przeznaczone na inne cele niż opałowe stosuje się dla nich stawki akcyzy określone w poz. 1 pkt 5 załącznika nr 1 do tegoż rozporządzenia, tj. w wysokości przewidzianej dla olejów napędowych.

Przepis ten został uchylony rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 września 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 177, poz. 1473) i przestał obowiązywać od dnia 15 września 2005 r. Nie miał więc zastosowania przy określeniu zobowiązania Spółki w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży oleju opałowego za kwiecień 2008 r.

W sprawie, w której został wydany wyrok NSA, w związku z którym Spółka wniosła skargę konstytucyjną, nie miał również zastosowania przepis § 4 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r., zgodnie z którym *[i]mporter i podmiot dokonujący nabycia wewnątrzspółnotowego 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.*

W stanie faktycznym tej sprawy nie miało bowiem miejsca wewnątrzspółnotowe nabycie wyrobów, o którym mowa w tym przepisie.

Z tych względów postępowanie w niniejszej sprawie w zakresie, w jakim dotyczy zarzutów niezgodności z Konstytucją przepisów § 3 ust. 3 i § 4 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r., podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

Podnieść należy, iż przepisy art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. oraz § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r., determinujące, w sensie normatywnym, treść wyroku NSA przyjętego za podstawę skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie w tym jego aspekcie, w którym Skarżąca upatruje naruszenia swoich praw i wolności konstytucyjnych, zostały uchylone jeszcze przed wniesieniem tejże skargi.

Ustawa o podatku akcyzowym z 2004 r. utraciła bowiem z dniem 1 marca 2009 r. moc obowiązującą na podstawie art. 168 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2014 r., poz. 752 ze zm.; dalej: ustawa o podatku akcyzowym z 2008 r.). W związku z uchyceniem ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. utraciły moc obowiązującą także akty wykonawcze wydane na jej podstawie (w tym rozporządzenie Ministra Finansów z 2004 r.).

Okoliczność ta nie oznacza jednak, iż przepisy art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. oraz § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r. utraciły moc obowiązującą w rozumieniu art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, a tym samym że zaistniała przesłanka do umorzenia z tego powodu postępowania w niniejszej sprawie.

W rozumieniu art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, do utraty mocy obowiązującej kontrolowanego przepisu prawa dochodzi wtedy, gdy nie może być on w ogóle stosowany. 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. Uchylony (formalnie) przepis należy zatem uważać za obowiązujący, jeżeli nadal możliwe jest jego zastosowanie do jakichś sytuacji z przeszłości, teraźniejszości lub przyszłości, tj. istnieje możliwość podejmowania na jego podstawie indywidualnych aktów stosowania prawa (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 lipca 2018 r., sygn. SK 5/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 46 oraz powołane tam wcześniejsze orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego).

Zauważyć należy, że, zgodnie z art. 154 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym z 2008 r., jeżeli obowiązek podatkowy powstał przed dniem wejścia w życie tej ustawy i należna akcyza nie została do tego dnia zapłacona, należy stosować przepisy ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

Zgodnie z regulacją intertemporalną, miarodajną dla spraw podatkowych, przepisy prawa mają zaś 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 2019 r., poz. 2325 ze zm.)].

W tym kontekście stwierdzić należy, iż przepisy art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. oraz § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r. w zakresie, w jakim stanowią podstawę prawną ostatecznego rozstrzygnięcia zapadłego w wyroku NSA z dnia listopada 2014 r. w związku z którym Skarżąca skierowała skargę konstytucyjną w niniejszej sprawie, zachowują więc swoją moc obowiązującą w rozumieniu art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Wyłącza to możliwość umorzenia postępowania w niniejszej sprawie ze względu na formalne usunięcia tychże przepisów z porządku prawnego.

Odnosząc się do wzorców kontroli wskazanych w skardze konstytucyjnej w niniejszej sprawie podkreślić trzeba, iż, z uwagi na konkretny charakter środka prawnego w postaci skargi konstytucyjnej, przesłanką dopuszczalności jej złożenia nie jest każde naruszenie Konstytucji, ale tylko takie, które dotyka konstytucyjnych praw i wolności, będących źródłem przysługujących skarżącemu praw podmiotowych. Wskazanie jako wzorców kontroli przepisów Konstytucji, które warunków tych nie spełniają, czyni skargę konstytucyjną (a ściślej – jej merytoryczne rozpatrzenie) niedopuszczalną, niezależnie od tego, czy w sytuacji skarżącego doszło do naruszenia Konstytucji, a nawet – czy nastąpiło naruszenie jego konstytucyjnych wolności lub praw, których nie wskazano w skardze konstytucyjnej. W konsekwencji, w sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną właściwie sformułowany zarzut – co do zasady – nie może opierać się wyłącznie na niezgodności kwestionowanego przepisu z normami ogólnymi określającymi konstytucyjne zasady ustrojowe, czy też adresowanymi do ustawodawcy normami narzucającymi mu pewien sposób regulowania dziedzin życia – które nie kreują konstytucyjnych praw podmiotowych. Jeżeli skarga konstytucyjna jest oparta na naruszeniu zasad ustroju lub przepisów wyrażających normy programowe i zasady polityki państwa, postępowanie powinno zostać umorzone (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 listopada 2001 r., sygn. Ts 129/01, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 96; 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23; 10 października 2013 r., sygn. Ts 154/12, OTK ZU nr 5/B/2013, poz. 485; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8; 26 czerwca 2019 r., sygn. SK 19/19, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 31; 18 grudnia 2019 r., sygn. Ts 117/19, OTK ZU z 2020 r., seria B., poz. 116 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU Nr 7/2001, poz. 225, 19 lutego

2001 r., sygn. SK 14/00, OTK ZU Nr 2/2001, poz. 31, 14 czerwca 2004 r., sygn. SK 21/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 56; 18 listopada 2014 r., sygn. SK 7/11, OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 112; 9 czerwca 2015 r., sygn. SK 47/13, OTK ZU nr 6/A/2015, poz. 81).

Ogólne zasady i klauzule konstytucyjne tylko w bardzo ograniczonym stopniu mogą być uznane za samoistne źródło praw i wolności jednostki. Powoływanie tych zasad i klauzul jako wyłącznego wzorca kontroli jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy brak jest innych, szczególnych postanowień konstytucyjnych kreujących dane prawo lub wolność. W przypadku, gdy istnieją szczególne przepisy Konstytucji określające prawa lub wolności, ogólne klauzule konstytucyjne mogą przy tym stanowić niejako pomocniczy wzorzec kontroli, przy wskazaniu innej naruszonej normy konstytucyjnej (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 12 grudnia 2000 r. i 23 stycznia 2002 r., sygn. Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 59 i 60; 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23; 31 marca 2016 r., sygn. Ts 382/15, OTK ZU z 2016 r., seria B, poz. 294 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 23 listopada 1998 r., sygn. SK 7/98, OTK ZU nr 7/1998, poz. 114; 10 lipca 2007 r., sygn. SK 50/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 75; 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103).

W wypadku skargi konstytucyjnej zarzut naruszenia przez ustawodawcę konstytucyjnych wymogów formalnoprawnych zawsze musi łączyć się ze wskazaniem konkretnej wolności lub prawa konstytucyjnego skarżących, naruszonych przez zaskarżony akt normatywny. W przeciwnym razie mamy do czynienia z zarzutem o charakterze przedmiotowym. Zarzut taki może być badany przez Trybunał Konstytucyjny, jednak nie w postępowaniu wszczętym przez złożenie skargi konstytucyjnej (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 23 stycznia 2002 r., sygn. Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60; 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23; 11 stycznia 2012 r., sygn. Ts 80/90, OTK ZU nr 1/B/2012, poz. 19; 12 czerwca 2017 r., sygn.

Ts 49/17, OTK ZU z 2017 r., seria B, poz. 138; 28 sierpnia 2017 r., sygn. Ts 227/16, OTK ZU z 2017 r., poz. 202; 6 grudnia 2018 r., sygn. Ts 224/17, OTK ZU z 2019 r., seria B, poz. 67).

W tym kontekście zauważyć należy, iż z *petitum* oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, iż Skarżąca wskazała jako samodzielne wzorce kontroli przepisy art. 7, art. 9, art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Zgodnie z przepisem art. 7 Konstytucji, *[o]rgany władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa.*

Przepis ten statuuje zasadę legalizmu, będącą w swej istocie i charakterze prawnym zasadą ustrojową, odnoszącą się do funkcjonowania organów władzy publicznej. Zasada ta, czy raczej jej naruszenie, nie może stanowić samoistnej przesłanki wniesienia skargi konstytucyjnej. Przepis art. 7 Konstytucji nie stwarza bowiem podmiotowych praw jednostek, a tym samym nie może być samodzielnym wzorcem kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 26 kwietnia 2005 r., sygn. SK 36/03, OTK ZU nr 4/A/2005, poz. 40; 6 listopada 2012 r., SK 29/11, OTK ZU nr 10/A/2012, poz. 120; 30 września 2014 r., sygn. SK 22/13; OTK ZU nr 8/A/2014, poz. 96).

Samodzielnego wzorca kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną nie może także stanowić przepis art. 9 Konstytucji, zgodnie z którym *Rzeczpospolita Polska przestrzega wiążącego ją prawa międzynarodowego.*

Przepis ten stanowi bowiem zasadę ustrojową i nie statuuje praw podmiotowych.

W postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną niedopuszczalne jest też postawienie zarzutu naruszenia przez kontrolowaną regulację przepisu art. 32 ust. 1 Konstytucji jako samodzielnego wzorca kontroli. Wyrażone w tym przepisie prawo do równego traktowania ma bowiem charakter niejako prawa *drugiego stopnia*, tzn. przysługuje w związku z konkretnymi normami prawnymi,

a nie w oderwaniu od nich, samoistnie (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225; 28 września 2017 r., sygn. Ts 23/16, OTK ZU z 2018 r., seria B, poz. 28; 5 lipca 2018 r., sygn. Ts 12/17, OTK ZU z 2018 r., seria B, poz. 149; 29 października 2018 r., sygn. Ts 17/18, OTK ZU z 2019 r., seria B, poz. 7; 2 listopada 2018 r., sygn. Ts 34/18, OTK ZU z 2019 r., seria B, poz. 36; 6 grudnia 2018 r., sygn. Ts 224/17, OTK ZU z 2019 r., seria B, poz. 67).

W niniejszej sprawie przepisy art. 7, art. 9 i art. 32 ust. 1 Konstytucji nie mogą zatem stanowić samodzielnej podstawy skargi konstytucyjnej, co uzasadnia umorzenie postępowania w niniejszej sprawie w zakresie dotyczącym podniesionych w niej zarzutów naruszenia tychże wzorców kontroli.

Niezależnie od powyższego, w kontekście niniejszej sprawy podnieść trzeba, iż skarga konstytucyjna powinna też spełniać wymogi formalne określone w przepisach ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

W szczególności, zgodnie z art. 53 ust. 1 pkt 3 tej ustawy, podmiot wnoszący skargę konstytucyjną ma obowiązek uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie.

Sformułowanie zarzutu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym oznacza sprecyzowanie przez wnoszącego skargę konstytucyjną krytyki, nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest niezgodna z normą wyższego rzędu. Istotę zarzutu stanowi indywidualizowanie relacji między poddanym kontroli aktem normatywnym a wzorcem wskazanym przez podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym. Indywidualizacja ta polega na uzasadnieniu twierdzenia, że konkretny akt normatywny jest niezgodny z tym wzorcem.

Uzasadnienie zarzutu musi polegać na sformułowaniu takich argumentów, które przemawiają na rzecz niezgodności zachodzącej pomiędzy normami wynikającymi z kwestionowanych przepisów a normami zawartymi we wzorcach kontroli. Wymóg uzasadnienia należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli (zarówno wskazanego jako wzorzec podstawowy, jak i mającego charakter związkowy). Nie wystarczy samo formułowanie tezy o niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu. Uzasadnienie musi wskazywać precyzyjnie konkretne i przekonujące argumenty świadczące o naruszeniu określonego wzorca kontroli. Argumenty te muszą koncentrować się na problemie merytorycznej niezgodności zachodzącej pomiędzy unormowaniami stanowiącymi przedmiot skargi konstytucyjnej oraz wzorcami kontroli (*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; 9 lipca 2012 r., sygn. SK 19/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87; 28 lipca 2014 r., sygn. Ts 71/13, OTK ZU nr 4/B/2014, poz. 293; 1 lutego 2017 r., sygn. SK 38/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 2 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 4 grudnia 2018 r., sygn. SK 10/17, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 73 i 25 czerwca 2019 r., sygn. SK 27/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 30).

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; podobnie Trybunał Konstytucyjny w postanowieniach z dnia: 8 kwietnia 2014 r., sygn. SK 15/11, OTK ZU nr 4/A/2014, poz. 47; 25 lutego 2015 r., sygn. Tw 37/14, OTK ZU nr 1/B/2015, poz. 3; 18 grudnia 2019 r., sygn. Ts 117/19, OTK ZU z 2020 r., seria B, poz. 116).

W procedurze kontroli norm prawnych ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa – co do zasady – na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym. Obowiązkiem tegoż podmiotu jest wykazanie bezpośredniego i konkretnego naruszenia wzorców kontroli, przy czym nie może się to sprowadzać do przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji. Przedstawiona argumentacja powinna doprowadzić do obalenia przyjętego w systemie prawnym domniemania konstytucyjności i legalności przepisów prawa. Konieczne jest zatem uprawdopodobnienie przez podmiot inicjujący postępowanie w trybie skargi konstytucyjnej faktu naruszenia przez zaskarżone przepisy praw lub wolności konstytucyjnej. Podmiotu występującego ze skargą konstytucyjną nie może więc zwolnić z ustawowego obowiązku należytego uzasadnienia zarzutów niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów prawnych, działający niejako z własnej inicjatywy, Trybunał Konstytucyjny, który związany jest granicami skargi konstytucyjnej na podstawie art. 67 ust. 1 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

W myśl art. 69 tej ustawy Trybunał Konstytucyjny w toku postępowania powinien zbadać wszystkie istotne okoliczności w celu wszechstronnego wyjaśnienia sprawy oraz nie jest związany wnioskami dowodowymi uczestników postępowania. Nie oznacza to jednak w żadnym przypadku przerzucenia, przez podmiot inicjujący postępowanie w sprawie, ciężaru dowodzenia na Trybunał Konstytucyjny. Określona w wymienionym przepisie art. 69 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym reguła postępowania ma więc zastosowanie dopiero wtedy, gdy podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym wykazał się należyłą starannością, spełniając wszystkie wymagania konstytucyjne i ustawowe, w tym także wynikające z przepisu art. 53 ust. 1 pkt 3 tej ustawy (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 17 marca 1998 r., sygn. Ts 11/97, OTK ZU nr 2/1998, poz. 28; 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122;

9 lipca 2010 r., sygn. SK 19/10, *op. cit.*; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68; 28 lipca 2014 r., sygn. Ts 71/13, OTK ZU nr 4/B/2014, poz. 293; 9 lipca 2015 r., sygn. Ts 76/15, OTK ZU nr 5/B/2015, poz. 538; 1 lutego 2017 r., sygn. SK 38/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 2).

W niniejszej sprawie skarga konstytucyjna nie zawiera żadnej argumentacji uzasadniającej zarzuty niezgodności kwestionowanego unormowania z art. 7 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Skarżąca nie przedstawiła również argumentacji uprawdopodobniającej zarzut niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 9 Konstytucji oraz nie wskazała dowodów na poparcie tej tezy.

Nie można uznać za wystarczające w tym zakresie wskazanie, iż zaskarżona regulacja jest niezgodna z art. 9 Konstytucji, gdyż naruszyła art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm., dalej: Konwencja) oraz stwierdzenie, *iż do przedmiotowego naruszenia doszło poprzez takie ukształtowanie przepisów i praktyki stosowania prawa, w wyniku którego, Skarżąca w wyniku sprzedaży oleju opałowego poniosła konsekwencje majątkowe za składane przez nabywców nieprawdziwych i niezgodnych ze stanem faktycznym oświadczeń o przeznaczeniu oleju, podczas, gdy państwo nie zagwarantowało sprzedawcy żadnych skutecznych instrumentów prawnych do weryfikacji i kontroli tych oświadczeń (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 5).*

Należy zwrócić uwagę, iż art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji stanowi:

Art. 1. (...).

Każda osoba fizyczna i prawna ma prawo do poszanowania swego mienia. Nikt nie może być pozbawiony swojej własności, chyba że w interesie publicznym i na warunkach przewidzianych przez ustawę oraz zgodnie z ogólnymi zasadami prawa międzynarodowego.

Powyższe postanowienia nie będą jednak w żaden sposób naruszać prawa państwa do stosowania takich ustaw, jakie uzna za konieczne do uregulowania

sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym lub w celu zabezpieczenia uiszczania podatków bądź innych należności lub kar pieniężnych.

Jak wynika z wyraźnego brzmienia art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji, ograniczenia – nawet daleko idące – mogą być wprowadzane w celu zabezpieczenia uiszczania podatków. Do władz krajowych w sposób naturalny należą decyzje o rodzaju wprowadzanych podatków i innych wymaganych należności. Zwykle wiążą się one z oceną uwarunkowań politycznych, gospodarczych i społecznych, co Konwencja pozostawia państwom. W sferze podatkowej państwom w związku z wykonywaniem ich funkcji fiskalnych przysługuje przy tym pewna dodatkowa swoboda (*vide* – M.A. Nowicki, *Komentarz do Protokołu nr 1 do Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Obywatela*, [w:] *Wokół Konwencji Europejskiej. Komentarz do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, Wolter Kluwer Polska 2017 r.).

W niniejszej sprawie Skarżąca nie przedstawiła argumentacji, która wskazywałaby, iż kwestionowana regulacja podważa obowiązek przestrzegania prawa międzynarodowego jako taki albo zawiera postanowienia, które regulowałyby miejsce umów międzynarodowych w polskim porządku prawnym odmiennie od regulacji zawartych w Konstytucji.

Nie przedstawiono w niej też argumentów koncentrujących się na problemie merytorycznej niezgodności zachodzącej pomiędzy zaskarżoną regulacją a wskazanymi wzorcami kontroli. Brak jest w tym zakresie analizy wskazującej, iż przyjęte przez ustawodawcę rozwiązanie narusza konstytucyjne standardy wynikające z tegoż wzorca.

Reasumując, niezależnie od wskazanej wcześniej niedopuszczalności merytorycznego rozpoznania w niniejszej sprawie zarzutów naruszenia przez zaskarżoną regulację przepisów art. 7, art. 9 i art. 32 ust. 1 Konstytucji jako samodzielnych wzorców kontroli, skarga konstytucyjna nie spełnia także ustawowych wymogów dotyczących uzasadnienia tychże zarzutów.

Wskazać należy, iż w skardze konstytucyjnej nie uzasadniono także zarzutu dotyczącego naruszenia wzorca z art. 21 ust. 1 Konstytucji.

Skarżąca powołała ten przepis jako wzorzec kontroli. Nie uzasadniła jednak odrębnie zarzutu naruszenia tego przepisu, ograniczając się do powołania argumentacji odnoszącej się do zarzutów niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 64 ust. 1 i 3 ustawy zasadniczej.

W skardze konstytucyjnej nie uzasadniono także zarzutów niezgodności kwestionowanej regulacji z wzorcami z art. 20 i art. 22 Konstytucji.

W odniesieniu do zarzutów dotyczących tych wzorców nie można uznać za spełniające wymóg wynikający z art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym stwierdzenia przez Skarżącą, że wydany w jej sprawie wyrok NSA z dnia listopada 2014 r. łączy się z naruszeniem *ograniczenia wolności działalności gospodarczej tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny (art. 22 Konstytucji), podczas gdy w przedmiotowej sprawie ograniczenia nastąpiło w rozporządzeniu* [uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 2].

W szczególności w skardze konstytucyjnej nie przedstawiono argumentacji uprawdopodobniającej tezę, iż zaskarżona regulacja prowadzi do ograniczenia wolności prowadzenia działalności gospodarczej, w rozumieniu art. 20 w zw. z art. 22 Konstytucji.

Podkreślić przy tym trzeba, że do spełnienia wymagań formalnych stawianych skardze konstytucyjnej, o których mowa w art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, nie jest wystarczające zaprezentowanie argumentacji świadczącej o słuszności stanowiska Skarżącego. Konieczne jest – co należy po raz kolejny podkreślić – uprawdopodobnienie, że z uwagi na zastosowanie zaskarżonych przepisów doszło do naruszenia konstytucyjnych wolności bądź praw Skarżącego oraz przedstawienie w tym przedmiocie stosownych dowodów (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 2019 r., sygn. SK 27/18, *op. cit.*).

Powinność uzasadnienia zarzutów ciąży na podmiocie inicjującym postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym nawet w sytuacji, gdy wydają się mu one oczywiste, a wybrany wzorzec kontroli jest adekwatny do podnoszonych wątpliwości konstytucyjnych dotyczących zaskarżonej regulacji. Skarga konstytucyjna nie może w tym zakresie zawierać niedopowiedzeń – brak argumentów lub dowodów na poparcie zarzutów stawianych na tle konkretnych wzorców kontroli uniemożliwia ich merytoryczne rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 stycznia 2015 r., sygn. K 44/13, OTK ZU nr 1/A/2015, poz. 4). W piśmie inicjującym postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym konieczne jest przedstawienie procesu myślowego, jaki doprowadził do sformułowania zarzutu niezgodności zaskarżonych przepisów ze wskazanymi wolnościami lub prawami skarżącego (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2013 r., sygn. P 11/11, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 91).

Poprzestanie przez podmiot wnoszący skargę konstytucyjną na lakonicznym lub zdawkowym uzasadnieniu zarzutu albo na całkowitym nieuzasadnieniu sformułowanych zarzutów oznacza niewykonanie obowiązku wynikającego z art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym. Niedopuszczalne jest bowiem – co należy ponownie podkreślić – samodzielne doprecyzowanie przez Trybunał Konstytucyjny, a tym bardziej uzasadnianie, jedynie ogólnikowo sformułowanych, zarzutów niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 4 lutego 2009 r., sygn. Ts 256/08, OTK ZU nr 2/B/2009, poz. 138; 27 lutego 2018 r., sygn. SK 25/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 11).

W odniesieniu do podniesionego w niniejszej sprawie zarzutu naruszenia wzorca z art. 51 ust. 1 Konstytucji zauważyć należy, iż prawidłowe spełnienie – przez podmiot wnoszący skargę konstytucyjną – obowiązku uprawdopodobnienia, w jakim zakresie norma dekodowana z podstawy prawnej

rozstrzygnięcia o jego wolnościach lub prawach pozostaje w sprzeczności z normami płynącymi z postanowień konstytucyjnych, wymaga również poprawnego wskazania adekwatnych wzorców konstytucyjnych.

Podnieść w związku z tym trzeba, że na gruncie art. 79 ust. 1 Konstytucji niedopuszczalne jest dochodzenie przez podmiot wnoszący skargę konstytucyjną praw osób trzecich. U materialnych podstaw modelu skargi konstytucyjnej leży bowiem osobisty interes prawny, a nie interes obiektywny – jak w modelu skargi powszechnej. Jak już wskazano, skarga konstytucyjna stanowi narzędzie konkretnej kontroli hierarchicznej zgodności aktów normatywnych i uzależniona jest od istnienia naruszenia konstytucyjnych praw i wolności w indywidualnej sprawie. Wnoszący skargę konstytucyjną nie działa bezpośrednio na rzecz ochrony spójności wewnętrznej systemu prawnego oraz zgodności aktów normatywnych z zasadami konstytucyjnymi, ale bezpośrednio w obronie przysługującego mu konstytucyjnego prawa podmiotowego – z uwagi na jego uprzednie naruszenie w następstwie subsumcji dokonanej przez sąd lub inny organ władzy publicznej rozstrzygający ostatecznie o prawach i wolnościach. Zarzucane w skardze konstytucyjnej naruszenie praw i wolności konstytucyjnych nie może być potencjalne, ale musi mieć charakter faktyczny, osobisty i aktualny. W przeciwnym razie skarga konstytucyjna przekształciłaby się w *actio popularis*, a tego w żadnym razie nie przewiduje art. 79 Konstytucji (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 27 kwietnia 1999 r., sygn. Ts 36/99, OTK ZU nr 5/1999, poz. 111; 20 lutego 2008 r., sygn. SK 44/07, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 23; 28 września 2010 r., sygn. akt Ts 154/09, OTK ZU 5/B/2010, poz. 365; 14 maja 2013 r., sygn. SK 19/11, OTK ZU nr 4/A/2013, poz. 50; 14 stycznia 2014 r., sygn. SK 54/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 7; 25 czerwca 2015 r., sygn. Ts 81/14, OTK ZU nr 3/B/2015, poz. 248 oraz Z. Czeszejko-Sochacki, *Skarga konstytucyjna w prawie polskim*, Przegląd Sejmowy nr 1/1998, str. 35 i 41; W. Wróbel, *Skarga konstytucyjna - problemy do rozwiązania*, [w:] *Księga XX-*

lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, M. Zubik (red.), Warszawa 2006 r., str. 67 i nast.).

Z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, iż zarzut niezgodności z art. 51 ust. 1 Konstytucji dotyczy ewentualnego naruszenia prawa do ochrony informacji przysługującego nabywcom oleju opałowego, a nie Skarżącej jako sprzedawcy tego rodzaju olejów.

Powołana w tym zakresie w skardze konstytucyjnej argumentacja odnosi się bowiem do tezy, iż żądanie przez sprzedawców od nabywców oleju opałowego ujawnienia danych, o których mowa w oświadczeniach o przeznaczeniu nabytego na cele opałowe, stanowiłoby naruszenie prawa tych ostatnich do ochrony informacji o sobie.

Tym samym przepis art. 51 ust. 1 Konstytucji nie może stanowić adekwatnego wzorca kontroli regulacji zakwestionowanej przez Skarżącą w niniejszej sprawie.

W kontekście niniejszej sprawy należy też podkreślić, że sanowaniu uchybień formalnych pisma procesowego mającego inicjować postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym nie może służyć zasada *falsa demonstratio non nocet* (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2015 r., sygn. P 64/14, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 175).

Powołanie się na tę zasadę może mieć miejsce tylko wtedy, gdy podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem stawia zarzuty i je uzasadnia, lecz błędnie (nietrafnie) rekonstruuje treść normatywną przepisów. Trybunał nie jest jednakże w stanie (...) zdjąć z sądu (innego podmiotu wszczynającego postępowanie przez Trybunałem Konstytucyjnym, przyp. własny) ciężaru obowiązku obalenia domniemania konstytucyjności. Przeprowadzenia takiego procesu intelektualnego należałoby oczekiwać zwłaszcza od sądu [wnioskodawcy lub pełnomocnika skarżącego], który jest podmiotem profesjonalnym, i można zakładać, że ma wiedzę o obowiązującym prawie oraz wymaganiach co do inicjowania postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (postanowienie

Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 grudnia 2014 r., sygn. P 26/14, OTK ZU nr 11/A/2014, poz. 130). Proceduralna reguła *falsa demonstratio non nocet* nie stanowi alternatywy wobec zasady związania Trybunału Konstytucyjnego granicami pisma procesowego inicjującego postępowanie przed tym organem (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 marca 2007 r., sygn. K 28/05, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 24). Trybunał Konstytucyjny nie może przy tym – wychodząc poza granice określone we wniosku – modyfikować zakresu kontroli. Nie ma bowiem konstytucyjnej legitymacji do orzekania z własnej inicjatywy, a do tego praktyka poprawiania pism inicjujących postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym mogłaby *de facto* prowadzić (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 marca 2017 r., sygn. K 40/13, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 12).

W świetle przedstawionej argumentacji należy przyjąć, iż skarga konstytucyjna w zakresie dotyczącym zarzutów niezgodności przepisów § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 20 września 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., w zw. z art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 z wzorcami z art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 32 ust. 1 oraz art. 51 ust. 1 Konstytucji – nie spełnia wymogów niezbędnych do jej merytorycznego rozpoznania.

W związku z tym postępowanie w niniejszej sprawie w tej części podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, wobec niedopuszczalności wydania orzeczenia.

Niezależnie od powyższego podnieść trzeba, że przepisy § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r. oraz art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. były już przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego.

W wyroku z dnia 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15 (OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 100) Trybunał Konstytucyjny orzekł m.in., iż [a]rt. 65 ust. 1a pkt 1

ustawy o podatku akcyzowym powołanej w punkcie 1, rozumiany w ten sposób, że pojęcie "użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem" oznacza także sprzedaż olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe po uzyskaniu od nabywcy oświadczenia, o którym mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, Nr 113, poz. 1190, Nr 256, poz. 2570 i Nr 279, poz. 2763, z 2005 r. Nr 40, poz. 380, Nr 103, poz. 865, Nr 177, poz. 1473, Nr 180, poz. 1498, Nr 239, poz. 2013 i Nr 266, poz. 2237, z 2006 r. Nr 210, poz. 1551 i Nr 246, poz. 1805, z 2007 r. Nr 247, poz. 1826 oraz z 2008 r. Nr 223, poz. 1471), które nie umożliwia identyfikacji nabywcy, jest zgodny z art. 20, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2 i art. 84 Konstytucji (pkt 2 sentencji wyroku) oraz, że § 4 ust. 1 i 2 w związku z § 3 ust. 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 2 jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji (pkt 3 sentencji wyroku).

Należy przy tym zwrócić uwagę, iż, w odniesieniu do przepisów § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r. Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu tego wyroku stwierdził: *[b]iorąc pod uwagę zakres przedmiotowy poszczególnych skarg konstytucyjnych, Trybunał ustalił, że ocena § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r. obejmuje cały okres stosowania tego przepisu i wymagała uwzględnienia brzmienia obowiązującego od 1 maja 2004 r. do 28 lutego 2009 r. (...). Choć w poszczególnym okresie obowiązywania § 4 rozporządzenia z 2004 r. zmieniała się wysokość stawek na olej opałowy przeznaczony na cele opałowe (...), a także zmieniał się kontekst normatywny badanego przepisu, w szczególności na skutek wejścia w życie ustawy zmieniającej z 2005 r. (wprowadzającej m.in. do u.p.a. przepis art. 65 ust. 1a, przyp. własny) (...) oraz zmiany rozporządzenia z 2004 r. (obowiązującej od 15 września 2005 r.), to nie ma to zasadniczego znaczenia z punktu widzenia zarzutów postawionych w skargach konstytucyjnych, dotyczących § 4 ust. 1, 2 i 5*

rozporządzenia z 2004 r. i odnoszących się do obowiązku uzyskania oświadczeń od nabywców oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe.

Stwierdzić zatem należy, że dokonana przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku o sygn. SK 7/15 ocena konstytucyjności dotyczyła art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. oraz § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r., także w ich brzmieniu kwestionowanym przez Skarżącą w niniejszej sprawie.

W związku z tym rozważyć należy, czy w niniejszej sprawie nie zachodzi przesłanka *ne bis in idem* skutkująca koniecznością umorzenia postępowania.

Potrzeba umorzenia postępowania w przedmiocie kontroli konstytucyjności zaskarżonej regulacji prawnej, ze względu na zbędność orzekania, wynikająca z zasady *ne bis in idem*, występuje w sytuacji, gdy kwestia zgodności określonego przepisu prawnego (normy prawnej) z tym samym wzorcem kontroli była już przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 26 marca 2008 r., sygn. SK 24/07, OTK ZU nr 2/A/2008, poz. 38; 19 października 2010 r., sygn. SK 8/09, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 94). Zasada *ne bis in idem* jest pojmowana jako zakaz ponownego orzekania o tym samym przedmiocie (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 listopada 2003 r., sygn. K 1/03, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 85), przy czym umorzenie postępowania konieczne jest wówczas, gdy występuje tożsamość zaskarżonych przepisów, wzorca konstytucyjnego oraz zarzutów (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 stycznia 1998 r., sygn. K. 11/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 5 i wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 kwietnia 2017 r., sygn. K 10/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 31). Zasada *ne bis in idem* nakłada przy tym na Trybunał Konstytucyjny obowiązek dokonania, w kategoriach pragmatycznych, oceny celowości prowadzenia postępowania i orzekania w kwestii, która została już jednoznacznie i ostatecznie rozstrzygnięta (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 21 stycznia 1998 r., sygn.

K. 33/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 8; 10 lipca 2007 r., sygn. P 40/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 86; 4 września 2008 r., sygn. P 25/08, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 129). Zasada ta znajduje zastosowanie wtedy, gdy Trybunał Konstytucyjny orzekł o niekonstytucyjności przepisu, jak i w sytuacji, gdy uznał zakwestionowaną regulację za zgodną z określonymi wzorcami kontroli. W przypadku ponownego zakwestionowania określonej treści normatywnej, uznanej za niekonstytucyjną we wcześniejszym rozstrzygnięciu, orzekanie jest zbędne, gdyż został osiągnięty podstawowy cel kontroli konstytucyjności, polegający na wyeliminowaniu z systemu prawnego stanu hierarchicznej niezgodności aktów normatywnych. Natomiast jeśli Trybunał Konstytucyjny orzekł o konstytucyjności określonej regulacji, to ponowne jej badanie jest zbędne wówczas, gdy brak jest nowej płaszczyzny kontroli konstytucyjności, co oznacza, że postępowanie jest bezcelowe, a zatem zbędne (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 lipca 2015 r., sygn. SK 22/14, OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 117).

Wskazać należy, iż w niniejszej sprawie z *petitum* oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, że Skarżąca w istocie zarzuca kwestionowanej regulacji:

- ingerencję w prawo własności w drodze aktu podustawowego, wydanego z przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego do jego wydania oraz regulującego materie zastrzeżoną dla ustawy – co naruszać ma przepisy art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji;
- ingerencję w prawo własności polegającą na obciążeniu sprzedawców oleju opałowego konsekwencjami finansowymi zachowania jego nabywców składających nieprawdziwe oświadczenia o przeznaczeniu nabytego oleju na cele opałowe na skutek przyjęcia, że tylko oświadczenia poprawne pod względem formalnym i materialnym uprawniają do skorzystania przez tychże sprzedawców z obniżonej stawki podatku akcyzowego od sprzedaży oleju opałowego –

pomimo, iż nie mieli oni wpływu na prawdziwość danych podanych w przedmiotowych oświadczeniach, nie byli świadomi nieprawdziwości tychże danych oraz nie posiadali prawnych możliwości realnej kontroli ich rzetelności i prawdziwości – co ma być niezgodne z art. 64 ust. 1 w zw. w art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

W oparciu o *petitum* oraz uzasadnienie skargi konstytucyjnej zasadne wydaje się przy tym przyjęcie, iż sformułowane w skardze konstytucyjnej zarzuty dotyczące naruszenia prawa własności w drodze aktu podustawowego ingerującego w materię zastrzeżoną dla ustawy oraz wydanego z przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego do jego wydania – odnoszą się tylko do przepisów § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r.

Zauważyć bowiem należy, iż art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., a zatem przepis rangi ustawowej, wprowadzał obowiązek zastosowania podwyższonych stawek podatku akcyzowego w przypadku użycia (w tym sprzedaży) niezgodnie z przeznaczeniem oleju opałowego lub oleju napędowego przeznaczonego na cele opałowe oraz określał wysokość tychże stawek.

Do przepisu tego nie może zatem odnosić się zarzut ingerencji w prawo własności w drodze aktu prawnego niższego niż ustawa.

Wskazać też należy, iż Skarżąca nie zakwestionowała konstytucyjności przepisu art. 65 ust. 2 u.p.a., na którego podstawie wydane zostało rozporządzenie Ministra Finansów z 2004 r.

W kontekście podniesionych w niniejszej sprawie, wskazanych zarzutów dotyczących naruszenia prawa własności w drodze aktu podustawowego zauważyć trzeba, iż Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku o sygn. SK 7/15, podniósł m.in., że zarzuty sformułowane w skargach konstytucyjnych w tej sprawie *dotyczą również trybu nałożenia na podatników obowiązku uzyskania od nabywcy oleju opałowego oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów (uzyskanie oświadczenie warunkuje stosowanie obniżonej stawki podatku akcyzowego)*. Zdaniem skarżących, tego typu obowiązek nie może

wynikać z przepisów rangi podustawowej, zaś Minister Finansów wykroczył poza upoważnienie sformułowane w art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Określając w tej sprawie zakres zaskarżenia przepisów § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż w skargach konstytucyjnych M C. zarzucono m.in., że w drodze uregulowania o podustawowym charakterze, z przekroczeniem ustawowej delegacji, został nałożony na podatników obowiązek odbierania od nabywców oleju opałowego oświadczeń o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe. W ocenie skarżącej, Minister Finansów był upoważniony jedynie do obniżenia stawek podatku akcyzowego i określania warunków ich stosowania. Delegacja ustawowa nie uprawniała Ministra do uzależniania możliwości korzystniejszego opodatkowania od uzyskania oświadczenia od nabywcy oleju opałowego.

Odnosząc się do tych zarzutów Trybunał Konstytucyjny uznał m.in., że Minister Finansów mógł na podstawie art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. obniżyć, w drodze rozporządzenia, stawki akcyzy określone w ust. 1 art. 65 tej ustawy oraz różnicować je w zależności od rodzaju wyrobu, a także określać warunki ich stosowania, uwzględniając zawarte w delegacji ustawowej wytyczne do wydania przedmiotowego rozporządzenia. Minister Finansów nie przekroczył granic upoważnienia zawartego w art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym. W rozporządzeniu z 2004 r. określił wysokość obniżonej stawki akcyzy na olej opałowy przeznaczony na cele opałowe i warunki korzystania z preferencyjnej stawki. Istotne, z punktu widzenia art. 217 Konstytucji, elementy konstrukcji podatku akcyzowego, w tym podstawowa stawka akcyzy na olej opałowy, zostały uregulowane w ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r. Konstytucja formułuje zasadę wyłączności ustawy w normowaniu istotnych elementów stosunku podatkowego. **Zakwestionowany § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. mieści się w zakresie ustawowego upoważnienia i nie wkracza w materię zastrzeżoną do wyłączności ustawy** (podkreśl. własne).

W świetle powyższego uznać należy, iż kwestia zgodności § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r., w ich brzmieniu obowiązującym od dnia 20 września 2005 r. do 28 lutego 2009 r., w zakresie dotyczącym zarzutów niedopuszczalnej ingerencji tychże przepisów w prawo własności na skutek unormowania w nich materii zastrzeżonej dla ustawy i przekroczenia upoważnienia ustawowego do ich wydania, tj. ich zgodności z wzorcami z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 84, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji – była przedmiotem rozstrzygnięcia przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku o sygn. SK 7/15.

Jak wynika z powołanej argumentacji, w tym zakresie w niniejszej sprawie oraz sprawie SK 7/15 występuje tożsamość zaskarżonych przepisów, wzorców konstytucyjnych oraz zarzutów.

W niniejszej sprawie brak jest przy tym nowej płaszczyzny kontroli konstytucyjności przepisów § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r., co czyni zbędnym ponowne badanie ich zgodności z ustawą zasadniczą.

Z tych względów postępowanie w niniejszej sprawie, w zakresie dotyczącym zarzutów niezgodności przepisów § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 20 września 2005 r. do 28 lutego 2009 r., z wzorcami z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 84 oraz art. 217 Konstytucji podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na zbędność wydania orzeczenia.

Jak już wskazano, Trybunał Konstytucyjny w pkt 2 sentencji powołanego wyroku w sprawie SK 7/15 stwierdził zgodność art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. rozumianego w ten sposób, że pojęcie *użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem* oznacza także sprzedaż olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe po uzyskaniu od nabywcy oświadczenia, o którym mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r., które

nie umożliwia identyfikacji nabywcy, z wzorcami z art. 20, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2 i art. 84 Konstytucji.

W uzasadnieniu tegoż wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził m.in., że w odniesieniu do przepisów ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., istotą zarzutów sformułowanych w skargach konstytucyjnych jest zakwestionowanie normy prawnej wyinterpretowanej w orzecznictwie sądów administracyjnych na tle art. 65 ust. 1 i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w związku z § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. oraz na tle art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Poszczególne zaś ustępy rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r. zostały zaś zakwestionowane także w związku z przepisami ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (w różnym brzmieniu) 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 (właściwej dla oleju napędowego). Skarżący nie zgadzają się z przyjętą przez sądy interpretacją, że 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 obniżonej stawki podatku akcyzowego. Trybunał Konstytucyjny wskazał też, iż sądy administracyjne, na podstawie art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. oraz przepisów rozporządzenia z 2004 r. wywiodły, że sprzedawca oleju opałowego, który posiada oświadczenie uniemożliwiające identyfikację nabywcy (niezgodne z rzeczywistością, podające dane fikcyjne), nie może skorzystać z obniżonej stawki akcyzy. Posiadanie "nierzetelnego" oświadczenia jest traktowane jak (...) ich "użycie niezgodnie z ich przeznaczeniem" w rozumieniu art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (...). W rozumieniu art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. "użyciem" olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe "niezgodnie z ich

przeznaczeniem" jest nie tylko sprzedaż tych olejów bez uzyskania oświadczeń, o których mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., ale także sprzedaż po uzyskaniu oświadczeń, które uniemożliwiają identyfikację nabywcy, a w konsekwencji - weryfikację przeznaczenia oleju opałowego.

W niniejszej sprawie, w oparciu o *petitum* i uzasadnienie skargi konstytucyjnej należy uznać, iż podniesione w niej zarzuty odnoszą się do normy prawnej dekodowanej z § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 20 września 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., w zw. z art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Normy prawnej, zgodnie z którą w przypadku sprzedaży oleju opałowego bez uzyskania od jego nabywcy rzetelnego oświadczenia o przeznaczeniu nabytego oleju na cele opałowe przyjmuje się, iż został on użyty niezgodnie z przeznaczeniem, co powoduje utratę przez sprzedawcę prawa do zastosowania preferencyjnych stawek podatku akcyzowego oraz nałożenie na niego zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym z zastosowaniem podwyższonych stawek tegoż podatku.

Skarżąca zarzuciła przepisom § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 20 września 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., w zw. z art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., naruszenie zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady proporcjonalności i w konsekwencji naruszenie zasady ochrony prawa własności, tj. naruszenie art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Można zatem przyjąć, iż w niniejszej sprawie oraz wyroku SK 7/15, we wskazanym zakresie, występuje tożsamość kontrolowanych przepisów oraz wzorców kontroli.

Zauważyć jednak należy, iż w sprawie SK 7/15 Trybunał Konstytucyjny badał zgodność art. 65 ust. 1 a u.p.a. z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji w kontekście podniesionych w tej sprawie zarzutów, że przyjęta w orzecznictwie wykładnia zaskarżonej regulacji prowadzi do faktycznej

konfiskaty mienia, wprowadza swoistą sankcję podatkową oraz narusza zasadę proporcjonalności przez nieuzasadnione ograniczenie prawa do ochrony własności (*vide* – pkt 5.1. uzasadnienia wyroku w sprawie SK 7/15).

Trybunał Konstytucyjny zauważył, iż [w] *ocenie skarżącej spółki, wykładnia* (art. 65 ust. 1a u.p.a., przyp. własny), *jakiej dokonały sądy, w rzeczywistości "prowadzi do faktycznej konfiskaty mienia", co w sposób oczywisty narusza art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji (w uzasadnieniu skarżąca spółka nawiązuje do art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji). Zdaniem skarżącej, zakwestionowany przepis narusza istotę prawa własności przez obciążenie podatnika nieproporcjonalnie wysoką akcyzą* (pkt 5.3. uzasadnienia omawianego wyroku).

Odnosząc się do tych zarzutów Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż zakwestionowany przepis nie wkracza w sposób nieproporcjonalny w prawo własności, zaś podatek akcyzowy, ustalony w oparciu o inną niż zaniżona stawkę podatkową, nie jest instrumentem służącym do konfiskaty mienia.

Powołał się przy tym na wyrok Trybunału Konstytucyjnego o sygn. P 24/12, w którym Trybunał podniósł, iż *obowiązek odebrania od nabywcy oleju oświadczenia o jego wykorzystaniu zgodnie z przeznaczeniem grzewczym pozostaje podstawowym i koniecznym elementem kontroli obrotu olejem opałowym. (...). Trybunał uznał, że konieczne jest obwarowanie sprzedaży oleju przeznaczonego wyłącznie do celów opałowych określonymi warunkami, których spełnienie obciążać będzie nie tylko nabywcę ulgowych wyrobów akcyzowych, ale także ich sprzedawcę. Służy to bowiem kontroli i ograniczeniu nadużyć podatkowych związanych z wykorzystywaniem oleju opałowego do celów napędowych.* Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku o sygn. SK 7/15 wskazał też, że *przyjęta w kwestionowanych przepisach konstrukcja, była stosowana w wypadku niespełnienia warunków dotyczących oświadczeń złożonych przez nabywców oleju opałowego o jego przeznaczeniu na cele opałowe. Miała na celu odzyskanie podatku we właściwej wysokości, a nie*

stosowanie sankcji za zużycie oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem. (...). Wynikający z kwestionowanej regulacji nakaz uiszczenia podatku akcyzowego nie jest więc sankcją (...). 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 z 2004 r., doprowadzenie do prawidłowej realizacji należnego zobowiązania podatkowego.

Z uzasadnienia skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie wynika zaś, iż Skarżąca zarzuciła kwestionowanej regulacji doprowadzenie do naruszenia wzorców kontroli z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2 (zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa) i art. 31 ust. 3 Konstytucji (zasada proporcjonalności) poprzez obciążenie sprzedawców oleju opałowego skutkami podatkowymi (utrata prawa do zastosowania preferencyjnych stawek podatku akcyzowego oraz nałożenie zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym z zastosowaniem podwyższonych stawek tegoż podatku) zachowania osób trzecich, tj. nabywców oleju opałowego podających w oświadczeniach o nabyciu oleju dane niezgodne z prawdą – pomimo tego, iż sprzedawcy nie mieli wpływu na prawdziwość danych podawanych w przedmiotowych oświadczeniach, nie posiadali prawnych możliwości realnej kontroli ich rzetelności i prawdziwości oraz nie byli świadomi, że przyjmują nierzetelne oświadczenia.

W tym zakresie podniesione w niniejszej sprawie zarzuty dotyczące niekonstytucyjności przepisów § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 20 września 2005 r, do 28 lutego 2009 r., w zw. z art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r – stwarzają nową płaszczyznę kontroli jej konstytucyjności.

Zauważyć przy tym należy, iż w sprawie SK 7/15 także sformułowane zostały zarzuty, iż *ustanowione instrumentalne obowiązki podatkowe uchylbiają*

zasadzie proporcjonalności w ograniczeniu konstytucyjnie chronionego prawa własności ze względu na nadmierny fiskalizm i obciążenie podatnika odpowiedzialnością za nierzetelność kontrahenta (niezgodność z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji) [pkt 6.2.2. uzasadnienia wyroku w sprawie SK 7/15].

Odnosząc się do tych zarzutów Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r. nie stanowi nadmiernej ingerencji w prawo własności, a tym samym jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji.

W tym zakresie brak jest jednak tożsamości unormowań kontrolowanych w niniejszej sprawie oraz sprawie SK 7/15.

W kontekście wskazanych zarzutów Trybunał Konstytucyjny w sprawie SK 7/15 badał bowiem zgodność z Konstytucją regulacji rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r. dotyczących oświadczeń, o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 oraz skutków braku lub nierzetelności tych oświadczeń (§ 4 ust. 5).

Trybunał Konstytucyjny stwierdził przy tym, iż zarzuty te, w odniesieniu do przepisu § 4 ust. 5 przedmiotowego rozporządzenia dotyczą jego brzmienia obowiązującego do dnia 14 września 2005 r.

We wskazanym brzmieniu przepis ten określał skutki braku lub nierzetelności oświadczeń o których mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r., i stanowił:

§ 4. (...);

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

Reasumując, podniesione w niniejszej sprawie zarzuty dotyczące niezgodności przepisów § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 20 września 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., w zw. z art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w zakresie w jakim mają zastosowanie do sprzedawców oleju opałowego, którzy nie mieli

wpływu na prawdziwość danych podawanych przez nabywców oleju opałowego w oświadczeniach o przeznaczeniu tego oleju na cele opałowe, nie posiadali prawnych możliwości realnej kontroli ich rzetelności i prawdziwości oraz nie byli świadomi, iż oświadczenia te są nierzetelne, z wzorcami z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji – stwarzają płaszczyznę kontroli jej konstytucyjności odmienną aniżeli w sprawie SK 7/15.

Wskazane zarzuty podlegają zatem merytorycznemu rozpoznaniu w niniejszej sprawie.

Zarzuty te należy uznać za nieuzasadnione.

Podnieść trzeba, iż kwestionowana regulacja istotnie prowadzi do pozbawienia podatnika prawa do skorzystania z obniżonej stawki podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe oraz obciążenia go tymże podatkiem z zastosowaniem wyższej stawki podatkowej.

Nie stanowi jednak niedopuszczalnej konstytucyjnie, nadmiernej ingerencji w prawo własności oraz nie narusza zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, a tym samym nie narusza wzorców z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Odnosząc się do podniesionego przez Skarżącą zarzutu braku po stronie sprzedawców oleju opałowego możliwości realnej kontroli rzetelności i prawdziwości oświadczeń, o których mowa w § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r., podnieść trzeba, 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 o podatku akcyzowym z 2008 r.) nie byli pozbawieni prawa do legitymowania nabywców oleju opałowego w celu potwierdzenia ich danych osobowych podanych w oświadczeniu o przeznaczeniu nabytego oleju na cele opałowe (okoliczność tę podniósł NSA w wydanym w sprawie Skarżącej wyroku z dnia listopada 2014 r., w związku z którym skierowała Ona skargę konstytucyjną w niniejszej sprawie).

Przepisy obowiązującej wówczas ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2002 r. Nr 101, poz. 926 ze zm., dalej: ustawa o ochronie danych osobowych) umożliwiały bowiem uzyskanie przez przedsiębiorcę od nabywców towarów ich danych, niezbędnych dla weryfikacji złożonych oświadczeń. Zgodnie 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 Ministra Finansów 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.

W stanie prawnym, którego dotyczy skarga konstytucyjna w niniejszej sprawie, zgodnie z obowiązującą wówczas ustawą z dnia 10 kwietnia 1974 r. o ewidencji ludności i dowodach osobistych (Dz. U. z 2006 r. Nr 139, poz. 993 ze zm.), dowód osobisty miał formę spersonalizowanej karty identyfikacyjnej i był dokumentem stwierdzającym tożsamość osoby. Legitymowanie się dowodem osobistym w celu potwierdzenia prawdziwości danych osobowych było dozwolonym przez prawo sposobem wykazania danych osobowych.

W sytuacji zatem, gdy kupujący dobrowolnie udostępniał swoje dane osobowe w złożonym oświadczeniu, wyrażając tym samym zgodę na przetwarzanie tychże danych, sprzedawca miał 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 uprawniało do zastosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego przy sprzedaży oleju na cele opałowe.

Jak stwierdził NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 4 lutego 2014 r., sygn. I GSK 632/12 (LEX nr 1427255), *gdy sprzedający miał prawo (w świetle ustawy o ochronie danych osobowych) i obowiązek (w świetle rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r.) zbierać i przechowywać dane osobowe nabywcy zawarte w oświadczeniach, to oczywiście miał też prawo, a nawet obowiązek ustalenia, czy rzeczywiście podane w oświadczeniu dane są danymi osobowymi nabywcy. W tym stanie rzeczy sprzedający powinien, poprzez żądanie okazania stosownego dokumentu, zweryfikować rzetelność oświadczenia. Legitymowanie się dowodem*

osobistym w celu potwierdzenia prawdziwości danych osobowych jest dozwolonym przez prawo sposobem wykazania danych osobowych i temu celowi służy omawiany dokument.

Podkreślić przy tym trzeba, że korzystanie przez sprzedawców z obniżonych stawek podatku akcyzowego przy sprzedaży oleju opałowego 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.

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 została 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 tym samym zgadzał się on 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 mogła również dojść do skutku, ale z zastosowaniem podstawowej stawki podatku akcyzowego (*vide* – wyroki NSA z dnia 20 kwietnia 2010 r., sygn. I GSK 778/09; 21 września 2010 r., sygn. I GSK 243/10 oraz wyrok

WSA w Bydgoszczy z dnia 16 listopada 2010 r., sygn. I SA/Bd 797/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Sprzedawca, świadomy niekorzystnych skutków podatkowych sprzedaży oleju z naruszeniem przepisów § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r., mógł więc odstąpić od umowy sprzedaży w razie odmowy okazania dokumentu stwierdzającego tożsamość bądź podejrzenia, że oświadczenie o przeznaczeniu zakupionego oleju na cele opałowe zawiera nieprawdziwe dane (*vide* – wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2014 r., sygn. I GSK 1003/12, LEX nr 1484775).

Jak stwierdził przy tym Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu postanowienia z dnia 30 lipca 2014 r., sygn. Ts 37/14 (OTK ZU nr 4/B/2015, poz. 362), o odmowie nadania biegu skardze konstytucyjnej dotyczącej zbadania zgodności § 4 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów 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 z 2004 r. z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2; art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3; art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji, *w kontekście przepisów prawa podatkowego (...) oczywiste jest, że wymogi te obligują sprzedawcę oleju opałowego (chcącego skorzystać z preferencyjnej stawki opodatkowania) do dochowania należytej staranności w celu zapewnienia prawdziwości danych widniejących w przyjmowanych oświadczeniach. To w pełni uzasadniałoby żądanie, by kupujący wylegitymował się dokumentem potwierdzającym wiarygodność danych zawartych w złożonym przez niego oświadczeniu. (...). Nabywca oczywiście nie ma obowiązku okazywania dokumentu potwierdzającego tożsamość ani też ujawniania swoich danych osobowych, ale skoro tego nie czyni, to oznacza, że rezygnuje z możliwości korzystania z preferencyjnej stawki akcyzy na olej opałowy do celów opałowych. Korzystanie ze stawki preferencyjnej nie jest obowiązkowe i decyzja w tym zakresie zawsze należy do nabywcy (...).* Trybunał wskazał równocześnie, że

w orzecznictwie sądów administracyjnych przyjął się pogląd, zgodnie z którym nawet gdy prawo sprzedawcy do żądania, by nabywca okazał dokument tożsamości, nie jest gwarantowane wprost w przepisach ustaw podatkowych, istnieje możliwość zweryfikowania danych wymaganych w oświadczeniu na podstawie art. 3 ust. 2 oraz art. 23 ust. 1 pkt 1-3 i 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2002 r. Nr 101, poz. 926, ze zm.).

W kontekście niniejszej sprawy zauważyć wypada, że w wyroku z dnia 12 lutego 2015 r., sygn. SK 14/12 (OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15) Trybunał Konstytucyjny orzekł, iż § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., oraz z § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, 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.

Zaskarżone w sprawie SK 14/12 przepisy § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego 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 (§ 6 ust. 1 – 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 2002 r.). Zgodnie z § 6 ust. 5 tegoż rozporządzenia, w przypadku braku tych oświadczeń znajdowały zastosowanie stawki podatku akcyzowego wyznaczone dla oleju napędowego.

W omawianym wyroku Trybunał Konstytucyjny uznał, że norma prawna, wyinterpretowana w orzecznictwie z § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu

obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r., i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego 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).

Uzasadniając ten pogląd, 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* (podkreśl. własne). 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*.


Podkreślić w tym miejscu trzeba, iż omawiany wyrok o sygn. SK 14/12 został wydany w związku z rozpoznawaną przez Trybunał Konstytucyjny skargą konstytucyjną wniesiona na tle sprawy, w której zastosowanie niepreferencyjnych stawek podatkowych w podatku akcyzowym od sprzedaży oleju na cele opałowe było konsekwencją posiadania przez sprzedawców oświadczeń nabywców o przeznaczeniu nabywanego wyrobu na cele opałowe zawierających nieprawdziwe. Brak w tym przedmiocie świadomości sprzedawców było jednak następstwem wprowadzenia ich w błąd przez nabywców oleju opałowego, co wynikało z ustaleń dokonanych przez sąd karny w prawomocnym wyroku skazującym osoby odpowiedzialne za związane z tym przestępstwo.

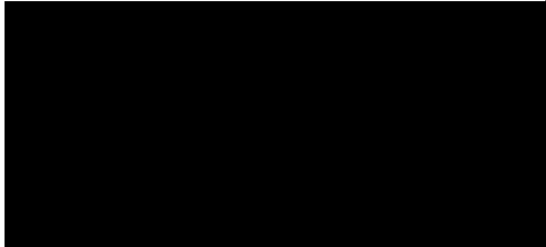
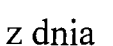
Niezależnie od odmiennego przedmiotu kontroli, podniesione w uzasadnieniu wyroku o sygn. SK 14/12 cytowane uwagi dotyczące naruszenia przez zaskarżone w tejże sprawie przepisy konstytucyjnej zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zakazu nieproporcjonalnej ingerencji w prawa majątkowe podatnika nie powinny mieć odpowiedniego zastosowania w niniejszej sprawie. Zostały bowiem sformułowane na tle odmiennego stanu faktycznego.

Zauważyć ponadto trzeba, iż w uzasadnieniu powołanego w niniejszym stanowisku wyroku o sygn. SK 7/15 Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, iż *[r]yzyko prowadzenia działalności gospodarczej nie jest (...) nieograniczone. Ustawodawca powinien uwzględniać założenie, że ryzyko musi być "rozpoznawalne" dla adresatów normy. Legitymowany interes państwa w stworzeniu odpowiednich ram prawnych obrotu gospodarczego, które pozwolą zminimalizować niekorzystne skutki mechanizmów wolnorynkowych, nie uzasadnia przerzucania na podmioty prowadzące działalność gospodarczą wszystkich skutków działań, także tych podejmowanych przez osoby trzecie. Równocześnie jednak stwierdził, iż [d]okonując oceny przepisów zakwestionowanych w niniejszej sprawie, (...) miał na uwadze, że na tle spraw będących kanwą rozpoznawanych skarg konstytucyjnych wystąpiły sytuacje,*

w których uzyskane od nabywców oleju opałowego oświadczenia nie spełniały wymogów formalnych. (...). Dlatego też Trybunał, uznał, że § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. nie stanowi nadmiernej ingerencji w prawo własności, tym samym jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji.

Podobnie było w stanie faktycznym sprawy, na kanwie której Skarżąca skierowała niniejszą skargę konstytucyjną, gdzie w toku postępowania podatkowego stwierdzono m.in., iż Spółka w kwietniu 2008 r. sprzedała 1 oleju opałowego nabywcom oleju opałowego, bez uzyskania od nich oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego spełniających wymogi określone w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r. W szczególności, w oświadczeniach tych brak było danych osobowych faktycznych nabywców oleju opałowego. Podane zaś były dane osób, które w rzeczywistości nie dokonały określonego w nich zakupu oleju opałowego. W przypadkach tych przy sprzedaży oleju opałowego nie sprawdzano tożsamości osób faktycznie nabywających olej opałowy poprzez żądanie okazania przez nie dowodu osobistego.

W działalności Spółki w zakresie obrotu paliwami występowały ponadto nieprawidłowości w postaci m.in. 

 (vide – uzasadnienie wydanej w sprawie Spółki decyzji Dyrektora Izby Celnej w K  z dnia listopada 2012 r.).

Jak należy ponownie podkreślić, sprzedawcy oleju opałowego mieli prawną możliwość kontroli prawdziwości oświadczeń, o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r., w szczególności zaś tego, czy podane w tychże oświadczeniach dane identyfikują w sposób rzetelny drugą stronę transakcji zakupu tegoż oleju – poprzez zażądanie, aby kupujący

wylegitymował się dokumentem potwierdzającym wiarygodność danych zawartych w złożonym przez niego oświadczeniu. Zaniedbania w zakresie pozyskania prawidłowych oświadczeń polegających na niesprawdzeniu danych osobowych nabywcy obciążały więc sprzedawcę oleju opałowego.

Uwzględnivszy tę okoliczność oraz stan faktyczny sprawy, na tle której wydany został w stosunku do Skarżącej wyrok NSA w związku z którym wniosła Ona przedmiotową skargę konstytucyjną, brak jest podstaw do uznania, iż przyjęcie przez Spółkę nierzetelnych (niezgodnych z rzeczywistością) oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe wynikało z zaistnienia okoliczności, na które nie miała żadnego wpływu.

Zauważyć ponadto należy, że na prowadzącym działalność gospodarczą ciąży ryzyko doboru kontrahentów. Sprzedawca, podejmując decyzję o sprzedaży oleju opałowego z niższą stawką akcyzy, powinien był uwzględniać ewentualne ryzyko obciążenia wyższą stawką akcyzy w wypadku niespełnienia wymaganych przepisami warunków. Transakcje z udziałem niżej opodatkowanego wyrobu obciążone były większym ryzykiem, wiązały się z dodatkowymi warunkami (obowiązkiem uzyskania oświadczeń o przeznaczeniu oleju), ale też niosły wyższe korzyści ekonomiczne. Z kolei sprzedaż oleju opałowego, bez potrzeby uzyskiwania oświadczeń, ale wyżej opodatkowana, wiązała się z uzyskaniem niższych korzyści ekonomicznych, jednak bez ryzyka, że transakcja zostanie zakwestionowana w toku ewentualnej kontroli, zaś sprzedaż zostanie obciążona wyższym podatkiem akcyzowym (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 lutego 2014 br., sygn. P 24/12, OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9; 6 grudnia 2015 r., sygn. SK 7/15, *op. cit.*),

Ryzyko nierzetelności, wadliwości czy też fikcyjności oświadczeń składanych przez nabywców oleju opałowego, przeznaczeniu go na cele opałowe, obciążało więc sprzedającego, który – co należy ponownie podkreślić – we wszystkich wątpliwych przypadkach mógł odmówić sprzedaży oleju z zastosowaniem preferencyjnej stawki podatkowej.

Podnieść przy tym trzeba, iż na podmiocie prowadzącym profesjonalną działalność gospodarczą w przedmiocie obrotu paliwami – z uwagi na specyfikę tego rodzaju działalności – ciążyła powinność zorganizowania sprzedaży oleju opałowego w sposób zapewniający przestrzegania warunków uprawniających do zastosowania preferencyjnych stawek podatku akcyzowego.

Jeśli chodzi o kwestię obciążenia obowiązkiem zapłaty podatku akcyzowego z zastosowaniem stawek przewidzianych w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. sprzedawców oleju opałowego (tj. poniesienia przez nich podatkowych konsekwencji zachowania nabywców oleju opałowego składających oświadczenia o przeznaczeniu tegoż oleju na cele opałowe zawierających nieprawdziwe dane) dodatkowo podnieść należy, że odpowiedzialność podatkowa sprzedawcy w istocie związana była z przyjętymi w ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r. rozwiązaniami dotyczącymi konstrukcji podatku akcyzowego i podmiotów zobowiązanych do jego uiszczenia.

Zgodnie z art. 2 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., oleje opałowe były zaliczane do kategorii wyrobów akcyzowych zharmonizowanych.

W myśl art. 11 tej ustawy, podatnikami akcyzy były osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują czynności podlegających opodatkowaniu (ust. 1), jak również podmioty: nabywające lub posiadające wyroby akcyzowe, jeżeli od wyrobów tych nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości (ust. 2 pkt 1); u których powstają nadmierne ubytki lub niedobory wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, o których mowa w art. 5 ust. 1 (ust. 2 pkt 2); będące zleceniobiorcami usług polegających na wytwarzaniu wyrobów akcyzowych w ramach umowy o dzieło lub innej umowy (ust. 2 pkt 3).

Przepis ten definiował podatnika podatku akcyzowego poprzez określenie zakresu czynności podlegających opodatkowaniu. Podmioty, uznawane za podatników akcyzy w świetle ustawy o podatku akcyzowym, nie musiały spełniać

warunków natury podmiotowej, aby uzyskać taki status. Każdy, kto wykonywał czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, stawał się podatnikiem tegoż podatku.

Na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlegała sprzedaż wyrobów akcyzowych na terytorium kraju.

Zgodnie zaś z jej art. 4 ust. 2 pkt 2, 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.

W świetle tego przepisu w sytuacji, gdy podmiot, który nabył wyroby akcyzowe zwolnione od akcyzy albo opodatkowane niższą stawką akcyzy, zużył je następnie dla celów niezgodnych z ich przeznaczeniem, stawał się podatnikiem podatku akcyzowego – gdyż zadeklarowany przez niego sposób zużycia (uprawniający do preferencyjnego opodatkowania) nie miał w rzeczywistości miejsca [*vide* – Sz. Parulski, komentarz do art. 4, LEX/el].

Zgodnie z art. 4 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., opodatkowaniu akcyzą podlega także nabycie lub posiadanie przez podatnika wyrobów akcyzowych, jeżeli od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości.

W myśl art. 4 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., czynności, o których mowa w ust. 1-3 tegoż artykułu, podlegały opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.

Zasada ta została wyrażona w art. 4 ust. 5 tej ustawy, który stanowił:

Art. 4. (...)

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 przepisu art. 4 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. nie wynikała kolejność podmiotów zobowiązanych do zapłacenia akcyzy, co oznacza, że każdy z wymienionych w tych przepisach podmiotów, a więc producent, importer, sprzedawca, nabywca i inni, zobowiązany jest w tym samym stopniu do zapłaty podatku. Cechą podatku akcyzowego jest jego jednokrotne nałożenie (jednofazowość), tak więc dopiero wykazanie, iż podatek akcyzowy został już zapłacony na wcześniejszym etapie obrotu – zwalnia z obowiązku jego zapłaty podmiot występujący w kolejnej fazie obrotu (*vide* – wyrok NSA z dnia 25 marca 2015 r., sygn. I GSK 317/13, LEX nr 1675522 oraz przytoczone tam wcześniejsze orzecznictwo NSA).

Niespełnienie przez zbywcę oleju przeznaczonego na cele opałowe warunków koniecznych ze względu na preferencyjny cel wykorzystania oleju opałowego powodował, że zmieniał się przedmiot opodatkowania – podatek akcyzowy obciążał w tym przypadku sprzedaż wyrobów akcyzowych w postaci olejów napędowych (*vide* – wyrok NSA z dnia 21 maja 2015 r., sygn. I GSK 1435/13, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.).

Sprzedawca wyrobów akcyzowych należał do kręgu podmiotów obciążonych podatkiem akcyzowym, a sprzedaż oleju opałowego bez dochowania warunków uprawniających do zastosowania obniżonej stawki, jest jednym z typowych przedmiotów opodatkowania podatkiem akcyzowym z zastosowaniem podwyższonej stawki tego podatku (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 lutego 2014 r., sygn. P 24/12, *op. cit.*).

Obowiązek podatkowy w akcyzie, ciążący na sprzedawcy oleju opałowego, który sprzedał olej na cele opałowe nie zachowując wymogów pozwalających na zastosowanie obniżonej stawki podatkowej, wynikał zatem z konstrukcji obowiązku w zakresie podatku akcyzowego.

Niezależnie od powyższego, odnosząc się do problemu związanego z nieświadomością przyjęcia przez sprzedawcę oleju oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu oleju na cele opałowe, zawierającego nieprawdziwe dane, jako – ewentualnie – przesłanką wyłączającą skutek w postaci utraty uprawnienia do korzystania z preferencyjnych stawek podatkowych, zauważyć też należy, że przyjęcie takiego poglądu mogłoby prowadzić do sytuacji, w której uprawnienia tego zostaliby pozbawieni wyłącznie sprzedawcy, co do których zapadł prawomocny wyrok sądu karnego skazujący ich za współudział albo pomocnictwo do popełnionego przez nabywców oleju czynu zabronionego związanego z posługiwaniem się przez nabywców oleju nieprawdziwymi dokumentami i wykorzystywaniem nabytego oleju niezgodnie z jego przeznaczeniem. Tylko w takim przypadku można by bowiem przyjąć – w sposób pewny – świadome przyjęcie przez sprzedawcę od nabywcy niezgodnych z rzeczywistością oświadczeń o przeznaczeniu nabytego oleju na cele opałowe.

W konsekwencji, tylko wskazana grupa podmiotów zostałaby pozbawiona prawa do uiszczenia podatku akcyzowego przy zastosowaniu preferencyjnej jego stawki, w przypadku stwierdzenia nieprawdziwości danych zawartych w oświadczeniach o przeznaczeniu oleju opałowego.

Należy przy tym zwrócić uwagę, że organy prowadzące postępowanie podatkowe nie dysponują – w ramach tegoż postępowania – instrumentarium pozwalającym na stanowcze ustalenie, czy sprzedawcy mieli świadomość, iż przyjęte przez nich oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego zawierają nieprawdziwe dane. W tym zakresie konieczne byłoby bowiem ustalenie zawinienia osób przyjmujących przedmiotowe oświadczenia.

Podkreślić w tym miejscu trzeba, że odpowiedzialność podatkowa ma charakter obiektywny, niezależny od ewentualnego zawinienia podatnika.

Obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach (art. 4 ustawy

z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2019 r., poz. 900 ze zm.).

Realizacja obowiązku podatkowego uzależniona jest zatem – co do zasady – od zaistnienia określonych, konkretnych i obiektywnych okoliczności rodzących w świetle ustaw podatkowych powstanie tego obowiązku.

W prawie podatkowym elementy obiektywne (przedmiotowe) dominują bowiem nad stroną subiektywną (podmiotową), np. dobrą wiarą lub zawinieniem. Obowiązek podatkowy ciąży na podatnikach niezależnie od ich wiedzy i przekonania (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257).

Niezależnie od powyższego, za konstytucyjnością kwestionowanej regulacji przemawia także okoliczność, iż kwestionowana regulacja zasadniczo służyła zapewnieniu prawidłowej realizacji obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym.

W związku z tym należy przypomnieć, że ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, tj. w art. 84 oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji RP. Przepisy prawa podatkowego mają więc swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego upoważniającego jednoznacznie do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103).

Podnieść trzeba, 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. Zróżnicowanie podatkowe dotyczące sprzedaży oleju związane z podziałem – w zależności od celu, w jakim sprzedany olej ma być wykorzystany – 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 2/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; 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, *op. cit.*; 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, *op. cit.*). Normodawcy przysługuje zatem pewna swoboda regulacyjna w zakresie wprowadzania rozwiązań dotyczących korzystania z ulg i zwolnień podatkowych.

Wskazać ponadto należy, że obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych wiąże się ściśle z władztwem państwa w sferze finansowej, z jego zadaniami i odpowiedzialnością za kształtowanie dochodów państwa. Funkcją odpowiednio ukształtowanego systemu podatkowego jest zapewnienie państwu dochodów umożliwiających ponoszenie zakładanych wydatków. Pierwotnym celem opodatkowania jest wszak uzyskiwanie środków pieniężnych niezbędnych dla pokrycia potrzeb publicznych (cel fiskalny). Opodatkowanie ma zatem służyć w pierwszej kolejności zapewnieniu wpływów do budżetu, które, odpowiednio

wydatkowane, służyć mają dobru wspólnemu. Polityka podatkowa ma zapewnić należyty stan finansów publicznych i równowagę budżetową.

Równowaga budżetowa i stan finansów publicznych są zaś wartościami podlegającymi ochronie konstytucyjnej. Wynika to z całokształtu regulacji zawartych w rozdziale X Konstytucji, zwłaszcza zaś w art. 216 oraz art. 220 Konstytucji, ale także z art. 1 ustawy zasadniczej, który stanowi, że Rzeczpospolita Polska jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli. Odwołanie się do dobra wspólnego obywateli, związanego z prawidłowym kształtowaniem stanu finansów publicznych państwa, ma istotny wpływ na ocenę kwestionowanej regulacji. Podkreślić bowiem należy, że system podatkowy, obok funkcji fiskalnej lub z motywami fiskalnymi (stanowią one treść zasadniczej większości norm prawnopodatkowych), spełnia także różnorodne funkcje społeczne.

W związku z tym państwo ma prawo wprowadzania rozwiązań zapewniających realizację konstytucyjnego obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych w postaci podatków. Przepis art. 84 Konstytucji nakłada też na ustawodawcę wymóg wprowadzenia adekwatnych do potrzeb gwarancji instytucjonalnych, zapewniających organom władzy wykonawczej kontrolę wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 kwietnia 2000 r., sygn. K. 15/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 86 i 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43). Dotyczy to także kontroli prawidłowości korzystania przez podatników ze zwolnień i ulg podatkowych.

Zauważyć 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 był zatem wręcz zobowiązany do wprowadzenia skutecznego mechanizmu 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 stawek podatku akcyzowego na olej przeznaczony na cele opałowe, w wyniku czego ceny sprzedaży tego oleju były znacznie niższe niż ceny sprzedaży oleju napędowego i pozostałych paliw przeznaczonych do innych celów.

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 oraz określenie skutków podatkowych ich naruszenia (§ 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r. w zw. z art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.).

Celem wprowadzenia kwestionowanego mechanizmu opodatkowania sprzedaży oleju opałowego podatkiem akcyzowym z zastosowaniem podwyższonej stawki tegoż podatku 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 także znaczenie prewencyjne, mając niejako *czynić z góry* nieopłacalnymi próby uzyskania nieopodatkowanych korzyści majątkowych w następstwie wykorzystywania oleju opałowego (zdecydowanie tańszego) do celów napędowych.

Zauważyć trzeba, że obowiązek uzyskiwania oświadczeń, zawierających dane pozwalające na identyfikację nabywców oleju przeznaczonego na cele opałowe, umożliwiał kontrolę nad obrotami olejami opałowymi, które mogły być wykorzystane do innych celów niż opałowe. Wymóg uzyskiwania oświadczeń był jednym ze sposobów takiej kontroli, pozwalającym jednocześnie dokonać weryfikacji wykorzystania oleju. Dysponując danymi zawartymi w takim

oświadczeniu, organ podatkowy mógł bowiem stwierdzić, czy olej opałowy został faktycznie wykorzystany na cele opałowe. Dane zawarte w oświadczeniu, o którym mowa w § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r., umożliwiały zatem organom podatkowym skuteczną kontrolę faktycznego sposobu wykorzystania oleju opałowego, a tym samym weryfikację zasadności zastosowania obniżonych stawek podatkowych w podatku akcyzowym.

Jest przy tym oczywiste, iż było to możliwe jedynie w sytuacji, gdy dane zawarte w oświadczeniach o przeznaczeniu nabytego oleju na cele opałowe były zgodne z rzeczywistością. Dodać należy, że z punktu widzenia prawa podatkowego podmiotem istniejącym jest bowiem podmiot dający się zidentyfikować, to jest taki, którego dane są zgodne z rzeczywistością.

Jak stwierdził NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 10 lutego 2015 r., sygn. I GSK 717/13 (LEX nr 1771849), *z uwagi na konstrukcję podatku akcyzowego od olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe oświadczenia, o których mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825) muszą dokumentować transakcje realne – tak co do nabywcy i towaru, jak i co do jego przeznaczenia. Odmienny pogląd prowadziłby do niedającego się pogodzić z zasadami racjonalnego rozumowania stanu, w którym prawdziwe przeznaczenie towaru korzystającego z obniżonej stawki podatku akcyzowego byłoby w istocie rzeczy obojętne. (...). Złożenie oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe jest środkiem, który ma zapewnić organowi podatkowemu kontrolę rzeczywistego przeznaczenia nabywanego paliwa. Wszystkie elementy omawianego oświadczenia mają umożliwić łatwą identyfikację nabywcy oraz jego urządzenia grzewczego, a następnie w razie wątpliwości sprawdzenie, czy rzeczywiście określony w oświadczeniu nabywca, w dacie wynikającej z oświadczenia, kupił olej opałowy do urządzenia grzewczego określonego w oświadczeniu tj. kupił olej opałowy na cele opałowe.*

Kwestionowana regulacja pełniła zatem funkcję restytutywną oraz prewencyjną.

Rygoryzm zastosowanego w niej, kwestionowanego przez Skarżącą, mechanizmu obciążenia sprzedawcy oleju opałowego obowiązkiem podatkowym w podatku akcyzowym z zastosowaniem podwyższonej stawki tegoż podatku służył ograniczeniu procederu uszczuplenia należności budżetu Państwa w związku ze sprzedażą lub wykorzystywaniem oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem – poprzez zapewnienie prawidłowości obrotu olejami opałowymi i zrekompensowaniu ewentualnych strat budżetu państwa, które mogłyby powstać w wyniku naruszenia zasad obrotu olejami opałowymi lub też w związku z tymi naruszeniami.

Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny w kilkakrotnie już powołanym wyroku z dnia 12 lutego 2015 r. o sygn. SK 14/12 *wykorzystywanie oleju opałowego, od którego nie zapłacono podatku akcyzowego lub zapłacono go z zastosowaniem obniżonej stawki podatkowej, na inne cele, w tym zwłaszcza jako paliwa do silników, należy traktować jako patologię, która godzi w interes finansowy państwa (zob. L. Etel, P. Pietrasz, Uwagi w przedmiocie konstytucyjności art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, "Przegląd Podatkowy" nr 10/2011, s. 32)[op. cit.].*

Niezależnie od powyższego, w kontekście zarzutów podniesionych w niniejszej sprawie (w zakresie, w jakim podlegają one merytorycznemu rozpoznaniu) podnieść również należy, że w orzecznictwie sądownoadministracyjnym prezentowany jest pogląd, zgodnie z którym braki w omawianych oświadczeniach nie zawsze muszą wykluczać obniżenia stawki podatku akcyzowego. Innymi słowy, nie każde wadliwe oświadczenie wyklucza możliwość zastosowania stawki preferencyjnej. Dotyczy to oświadczeń posiadających wady *nieistotne*. Za wady takie uznano przy tym braki, które nie uniemożliwiają weryfikacji przeznaczenia/użycia wyrobu. Wskazuje się przy

tym, iż oświadczenia składane przez nabywców oleju opałowego podlegają kontroli przez organ podatkowy niejako dwufazowo, według przyjętych w ustawie kryteriów, z których wynika, że pozbawione mocy dowodowej są jedynie oświadczenia zawierające braki oraz dane nieprawdziwe, które nie pozwalają na identyfikację nabywcy, stwierdzenie złożenia przezeń oświadczenia o przeznaczeniu oleju, oraz określenie przedmiotu transakcji. Tak rozumiane wadliwe oświadczenia są zrównane w skutkach prawnych z ich brakiem. Badając oświadczenia, organ podatkowy musi więc rozważać, jaki – w realiach konkretnego stanu faktycznego – jest skutek określonego braku formalnego, i dyskwalifikować tylko te oświadczenia, których braki skutkują niemożliwością identyfikacji nabywcy lub transakcji. Kontrola przeznaczenia oleju opałowego na cele opałowe nie może więc sprowadzać się do kontroli formalnej poprawności oświadczeń, ponieważ samo stwierdzenie braku formalnego oświadczenia nie wystarczy do uznania, że zastosowanie preferencyjnej stawki podatku jest nieuzasadnione, w szczególności gdy inne dowody potwierdzają rzetelność informacji i zużycie oleju opałowego na cele opałowe. Oświadczenia nie są celem samym w sobie, tylko służą zapewnieniu prawidłowości korzystania z preferencyjnej stawki podatkowej (*vide* – wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2019 r., sygn. I GSK 1205/16 i I GSK 1305/16 oraz powołane w tym ostatnim wyroku wcześniejsze orzeczenia NSA).

W świetle przedstawionej argumentacji brak jest podstaw do przyjęcia, iż kwestionowana regulacja narusza zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz stanowi nadmierną, nieproporcjonalną ingerencję w prawo własności (art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji), gdyż nakłada obowiązek uiszczenia podatku akcyzowego z zastosowaniem podwyższonej stawki tegoż podatku na sprzedawców oleju opałowego, którzy nie mieli prawnej możliwości kontrolowania rzetelności składanych oświadczeń o przeznaczeniu nabytego oleju opałowego na cele opałowe.

W sytuacji, gdy sprzedawcy oleju opałowego nie skorzystali (jak w stanie faktycznym sprawy, na tle której Skarżąca skierowała niniejszą skargę konstytucyjną) z przysługującego im uprawnienia do weryfikacji prawdziwości składanych przez nabywców oświadczeń o przeznaczeniu kupowanego oleju na cele opałowe – poprzez żądanie okazania przez nich dokumentów tożsamości i sprawdzenia zgodności zawartych w nich danych z podanymi w przedmiotowych oświadczeniach – nie można uznać, iż kwestionowana regulacja obciąża podatnika obowiązkiem uiszczenia podatku akcyzowego z zastosowaniem podwyższonej stawki tegoż podatku, na skutek tego, że spełnienie przez niego warunków do zastosowania preferencyjnych stawek tegoż podatku uzależnione było od okoliczności całkowicie od niego niezależnych.

W takiej sytuacji nie można również uznać, iż zaistniała przesłanka w postaci nieświadomego przyjęcia przez podatnika oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego zawierające nieprawdziwe dane, pozwalająca na uznanie niekonstytucyjności – będącego tego następstwem – obciążenia podatnika koniecznością poniesienia zwiększonych obciążeń podatkowych.

Nie można także przyjąć, iż zaskarżona regulacja kreowała rozwiązania, które nie pozostawały w odpowiedniej proporcji do korzyści wynikających z wprowadzenia owych rozwiązań.

Dobra chronione, jakimi są rzetelność obrotu olejami opałowymi i związana z tym prawidłowość funkcjonowania systemu podatkowego w zakresie korzystania z obniżonych stawek podatkowych, są bowiem dobrami oczywiście wyższymi, aniżeli dobro poświęcane, a więc możliwość skorzystania z tychże obniżonych stawek podatku akcyzowego przy sprzedaży oleju opałowego, bez zachowania wymogu uzyskania oświadczenia o przeznaczeniu tego oleju na cele opałowe zawierającego prawdziwe dane dotyczące nabywcy.

Zasadne jest zatem uznanie, iż przepisy § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 20 września 2005 r. do dnia 28 lutego 2009 r., w zw. z art. 65 ust. 1a ustawy o podatku

akcyzowym z 2004 r. są zgodne z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego