

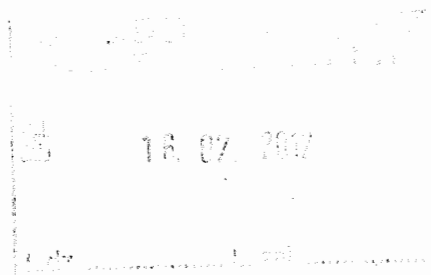


SEJM  
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, dnia 16 lutego 2012 r.

Sygn. akt P 50/11

BAS-WPTK-2073/11



**Trybunał Konstytucyjny**

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 27 pkt 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z 21 czerwca 2011 r. (sygn. akt P 50/11), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 89 ust. 16 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 ze zm.) w zakresie, w jakim dopuszcza zastosowanie stawki akcyzy określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym w przypadku, gdy oświadczenia, o których mowa w art. 89 ust. 5 pkt 1 i 2 tej ustawy, zawierają wady nieistotne z punktu widzenia ustalenia tożsamości nabywcy oraz przeznaczenia wyrobu energetycznego, **jest zgodny z zasadą proporcjonalności wywodzoną z art. 2 Konstytucji i nie jest niezgodny z art. 31 ust. 3 Konstytucji.**

## Uzasadnienie

### **I. Analiza formalnoprawna**

1. Postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym zostało zainicjowane pytaniem prawnym Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku (dalej: pytający sąd) z 21 czerwca 2011 r. Zdaniem pytającego sądu, art. 89 ust. 5 i ust. 16 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 ze zm.; dalej: u.p.a.) w zakresie, w jakim dopuszcza zastosowanie stawki akcyzy określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 u.p.a., w przypadku, gdy oświadczenia, o których mowa w art. 89 ust. 5 pkt 1 i 2 u.p.a., zawierają wady nieistotne z punktu widzenia ustalenia tożsamości nabywcy oraz przeznaczenia wyrobu energetycznego, jest niezgodny z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

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

2000 r., sygn. akt P 13/99; 10 października 2000 r., sygn. akt P 10/00; 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt P 16/03; 6 lutego 2007 r., sygn. akt P 33/06).

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

Sprawa zawisła przed pytającym sądem wiąże się z zaskarżeniem decyzji Dyrektora Izby Celnej w B z stycznia 2011 r. utrzymującej w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Celnego w S, określającą skarżącej spółce zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym. W uzasadnieniu decyzji organu drugiej instancji wskazano, że podstawą do określenia zobowiązania podatkowego skarżącej spółce był art. 89 ust. 16 u.p.a., który stanowi o powstaniu obowiązku podatkowego w związku z niedochowaniem warunków (określonych ustawą) do stosowania stawki obniżonej, ze względu na przeznaczenie wyrobu energetycznego. Zgodnie z art. 89 ust. 16 u.p.a., w przypadku niespełnienia, sprecyzowanych w ustawie, warunków sprzedaży określonych wyrobów akcyzowych (olejów napędowych przeznaczonych do celów opałowych, olejów opałowych, pozostałych paliw opałowych), które dotyczą m.in. wynikającego z art. 89 ust. 5 u.p.a. obowiązku odebrania od nabywcy stosownego oświadczenia, że nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych (względnie, że będą również sprzedane z przeznaczeniem do celów opałowych) do takich wyrobów stosuje się stawki akcyzy określone w art. 89 ust. 4 pkt 1 u.p.a.

Biorąc pod uwagę zarzuty pytającego sądu, należy stwierdzić, że na przebieg toczącego się przed nim postępowania może mieć wpływ jedynie orzeczenie w przedmiocie art. 89 ust. 16 u.p.a. To ten przepis zobowiązuje organy podatkowe do stosowania stawki podatku akcyzowego określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 u.p.a. Pytający sąd nie kwestionuje natomiast ani obowiązku uzyskania od nabywcy wyrobów akcyzowych stosownego oświadczenia (art. 89 ust. 5 u.p.a.), ani jego treści określonej w odpowiednich przepisach ustawy o podatku akcyzowym. Zarzut sformułowany w pytaniu prawnym ogranicza się do stosowania art. 89 ust. 16 u.p.a. (i tym samym stawki podatku akcyzowego określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 u.p.a.)

w sytuacji, w której oświadczenia, o których mowa w art. 89 ust. 5 u.p.a., zawierają braki formalne, nieistotne z punktu widzenia ustalenia tożsamości (identyfikacji) nabywcy oraz przeznaczenia wyrobu energetycznego. Jak wskazuje pytający sąd: „[W] przypadku uznania art. 89 ust. 5 i 16 u.p.a. za niezgodne z Konstytucją RP, w zakresie w jakim dopuszczają możliwość zastosowania sankcji podatkowej przewidzianej w art. 89 ust. 4 pkt 1 u.p.a., w przypadku, gdy oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego zawierają wady nieistotne z punktu widzenia ustalenia tożsamości (...) nabywcy oraz przeznaczenia wyrobu energetycznego, brak byłoby natomiast prawnych możliwości do wydania takiej decyzji [opartej na sankcyjnej stawce podatkowej – uwaga własna]”. Wobec powyższego nie wydaje się zasadne kwestionowanie konstytucyjności art. 89 ust. 5 u.p.a., którego treść sprowadza się do obowiązku odebrania stosownego oświadczenia, a przepis ten tylko pośrednio wpływa na dopuszczalność stosowania wspomnianej sankcyjnej stawki podatkowej. Tym samym, w świetle zarzutów pytającego sądu, rozstrzygnięcie zawieszanej przed nim sprawy nie zależy od oceny konstytucyjności art. 89 ust. 5 u.p.a., a jedynie art. 89 ust. 16 u.p.a., w zakresie w jakim dopuszcza stosowanie sankcyjnej stawki podatkowej w przypadku określonych uchybień wymogom formalnym, jakim podlegają oświadczenia, o których mowa w art. 89 ust. 5 u.p.a.

Ponadto należy dodać, że odrębne powoływanie art. 89 ust. 5 u.p.a. jest zbędne z uwagi na zakres zaskarżenia art. 89 ust. 16 u.p.a., ograniczony do jego stosowania w przypadku braków w oświadczeniach, o których mowa w art. 89 ust. 5 pkt 1 i 2 u.p.a.

Wobec powyższego należy uznać, że właściwym przedmiotem kontroli w przedmiotowej sprawie jest wyłącznie art. 89 ust. 16 u.p.a. w zakresie, w jakim dopuszcza zastosowanie stawki akcyzy określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 u.p.a. w przypadku, gdy oświadczenia, o których mowa w art. 89 ust. 5 pkt 1 i 2 u.p.a., zawierają wady nieistotne z punktu widzenia ustalenia tożsamości nabywcy oraz przeznaczenia wyrobu energetycznego

## **II. Przedmiot zaskarżenia**

1. Artykuł 89 ust. 16 u.p.a. stanowi: „W przypadku niespełnienia warunków określonych w ust. 5-15 stosuje się stawkę akcyzy określoną w ust. 4 pkt 1”. Warunki określone w art. 89 ust. 5-15 u.p.a. odnoszą się do obrotu wyrobami akcyzowymi

określonymi w art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i 15 u.p.a., a zatem: olejów napędowych przeznaczonych do celów opałowych o kodach CN od 2710 19 41 do 2710 19 49, zabarwionych na czerwono i oznaczonych znacznikiem zgodnie z przepisami szczególnymi (pkt 9); olejów opałowych o kodach CN od 2710 19 51 do 2710 19 69: a) z których 30% lub więcej objętościowo destyluje przy 350°C lub których gęstość w temperaturze 15°C jest niższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny, zabarwionych na czerwono i oznaczonych znacznikiem zgodnie z przepisami szczególnymi b) pozostałych, niepodlegających obowiązkowi barwienia i znakowania na podstawie przepisów szczególnych (pkt 10); pozostałych paliw opałowych, w przypadku, których gęstość w temperaturze 15°C jest: niższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny, równa lub wyższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny, a także paliw gazowych (pkt 15).

Artykuł 89 ust. 5 pkt 1 i 2 u.p.a. nakazuje sprzedawcy uzyskanie od nabywcy wyrobów akcyzowych nieobjętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, określonych w art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i 15 u.p.a., w przypadku sprzedaży: 1) osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej oraz osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą – oświadczenia, że nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych lub będą sprzedane z przeznaczeniem do celów opałowych, uprawniających do stosowania stawek akcyzy określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15 (art. 89 ust. 5 pkt 1 u.p.a.); 2) osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej – oświadczenia, że nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych, uprawniających do stosowania stawek akcyzy określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15; oświadczenie to powinno być załączone 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 (art. 89 ust. 5 pkt 2 u.p.a.).

Warunki formalne, jakim powinny odpowiadać oświadczenia, zostały sprecyzowane w dalszych ustępach art. 89 u.p.a.

Zgodnie z art. 89 ust. 6 u.p.a., oświadczenie, o którym mowa w art. 89 ust. 5 pkt 1 u.p.a. powinno być dołączone do kopii faktury oraz zawierać: 1) dane dotyczące nabywcy, w tym nazwę oraz adres siedziby lub zamieszkania, a także NIP lub REGON; 2) określenie ilości i rodzaju oraz przeznaczenia nabywanych wyrobów; 3) wskazanie rodzaju, typu oraz liczby posiadanych urządzeń

grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się te urządzenia; 4) datę i miejsce złożenia oświadczenia; 5) czytelny podpis składającego oświadczenie. Należy nadmienić, że zgodnie z art. 89 ust. 7 oświadczenie, o którym mowa wyżej, jeżeli jest czytelnie podpisane, może być również złożone na wystawianej fakturze, ze wskazaniem rodzaju, typu oraz liczby posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się te urządzenia.

Z kolei art. 89 ust. 8 u.p.a. precyzuje wymogi formalne oświadczeń wymienionych w art. 89 ust 5 pkt 2 u.p.a. Zgodnie z jego treścią, oświadczenie powinno zawierać: 1) imię i nazwisko, numer dowodu osobistego lub nazwę i numer innego dokumentu stwierdzającego tożsamość, numer PESEL nabywcy lub pełnoletniej osoby zameldowanej pod tym samym adresem co nabywca; 2) adres zameldowania nabywcy oraz adres zamieszkania, jeżeli jest inny od adresu zameldowania; 3) określenie ilości, rodzaju oraz przeznaczenia nabywanych wyrobów; 4) określenie liczby posiadanych urządzeń grzewczych, w których mogą być wykorzystane te wyroby oraz miejsc (adresów), gdzie znajdują się te urządzenia; 5) wskazanie rodzaju i typu urządzeń grzewczych; 6) datę i miejsce sporządzenia oświadczenia oraz czytelny podpis składającego oświadczenie.

Na marginesie należy wskazać, że kolejne ustępy art. 89 u.p.a. zawierają regulacje odnoszące się do warunków obrotu wyrobami akcyzowymi i dotyczą m.in.: obowiązku osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej, nabywającej wyroby akcyzowe określone w art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i 15 u.p.a. do okazania sprzedawcy dokumentu, o którym mowa w art. 89 ust. 8 pkt 1, w celu potwierdzenia jej tożsamości (art. 89 ust. 9 u.p.a.); oświadczeń składanych przez importera i podmiot dokonujący nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów akcyzowych określonych w art. 89 ust 1 pkt 9, 10 i 15 u.p.a. (art. 89 ust. 11, 12 i 13 u.p.a.) oraz obowiązku sprzedawcy wyrobów akcyzowych określonych w art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i 15 u.p.a. do sporządzenia i przekazania właściwemu naczelnikowi urzędu celnego miesięcznego zestawienia oświadczeń, o których mowa w art. 89 ust 5 u.p.a. (art. 89 ust. 14 i 15 u.p.a.).

Artykuł 89 ust. 16 u.p.a. nakazuje, w przypadku niespełnienia warunków określonych w art. 89 ust. 5-15 u.p.a., stosowanie stawki akcyzy określonej w art. 89 ust 4 pkt 1 u.p.a., zgodnie z którym w przypadku „użycia wyrobów, o których mowa w ust. 1 pkt 9, 10 i 15, do napędu silników spalinowych, użycia ich, gdy nie spełniają warunków określonych w szczególnych przepisach w zakresie

prawidłowego znakowania i barwienia, a także ich posiadania w zbiorniku podłączonym do odmierzacza paliw lub sprzedaży z takiego zbiornika, stosuje się odpowiednio stawkę 1.822,00 zł/1000 litrów, a w przypadku gdy ich gęstość w temperaturze 15°C jest równa lub wyższa od 890 kilogramów/metr sześcienny – 2.047,00 zł/1000 kilogramów”. Artykuł 89 ust. 16 u.p.a. nakazuje zatem stosowanie wyższej stawki akcyzy, albowiem zgodnie z art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i 15 stawki podatkowe wynoszą odpowiednio: 232,00 zł/1000 litrów (pkt 9), 232,00 zł/1000 litrów (pkt 10 lit. a) i 64,00 zł/1000 kilogramów (pkt 10 lit. b), 232,00 zł/1000 litrów (pkt 15 lit. a tiret pierwsze), 64,00 zł/1000 kilogramów (pkt 15 lit. a tiret drugie) oraz 1,28 zł/gigadżul (pkt 15 lit. b).

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

3. Należy również wskazać, że pytający sąd odwołał się w pytaniu prawnym do aktów prawa europejskiego.

Po pierwsze, wskazał na Dyrektywę Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającą dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. UE seria L z dnia 14 stycznia 2009 r.) – „Do zasady proporcjonalności odwołuje się wprost Dyrektywa (...) w punkcie 37 preambuły. Z przepisu tego wynika mianowicie, że zgodnie z zasadą proporcjonalności określoną w art. 5 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską dyrektywa ta nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu. Zatem za sprawą wskazanego punktu 37 preambuły dyrektywy zasada proporcjonalności jest również zasadą podatku akcyzowego. W konsekwencji zasada ta winna być respektowana przez unormowania krajowe”. Aktem prawnym transponującym powyższą Dyrektywę do krajowego porządku prawnego jest m.in. ustawa z dnia 22 lipca 2010 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym i niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 151, poz. 1013).

Po drugie, pytający sąd odwołał się do Dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz. Urz. UE seria L z dnia 31 października 2003 r.) wskazując, że

„zgodnie zaś z art. 5 Dyrektywy (...) pod warunkiem przestrzegania minimalnych poziomów opodatkowania przewidzianych tą dyrektywą i pod warunkiem, że są one zgodne z prawem wspólnotowym, Państwa członkowskie mogą stosować, pod kontrolą fiskalną, zróżnicowane stawki opodatkowania, między innymi wówczas gdy zróżnicowane stawki zależą od ilościowych poziomów zużycia energii elektrycznej i produktów energetycznych wykorzystywanych do ogrzewania. Z drugiej strony zgodnie z postanowieniem art. 21 ust. 4 ww. Dyrektywy Państwa Członkowskie mogą także przewidzieć, że podatki na produkty energetyczne i energię elektryczną stają się wymagalne, gdy zostanie ustalone, że warunek dla końcowego zużycia, ustanowiony w przepisach krajowych do celów obniżonego poziomu opodatkowania lub zwolnienia, nie jest lub przestaje być spełniany”. Ustawą wdrażającą wskazaną Dyrektywę jest ustawa o podatku akcyzowym.

### **III. Zarzuty pytającego sądu**

Pytający sąd twierdzi, że art. 89 ust. 16 u.p.a. w zakresie, w jakim dopuszcza zastosowanie stawki akcyzy określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 u.p.a., w przypadku, gdy oświadczenia, o których mowa w art. 89 ust. 5 pkt 1 i 2 u.p.a., zawierają wady nieistotne z punktu widzenia ustalenia tożsamości nabywcy oraz przeznaczenia wyrobu energetycznego, jest niezgodny z zasadą proporcjonalności wywodzoną z art. 2 Konstytucji oraz wyrażoną w art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej.

Jak podnosi pytający sąd: „[K]luczowym warunkiem dla zapewnienia prawidłowości opodatkowania olejów opałowych podatkiem akcyzowym jest kontrola zużycia takiego oleju, w ramach której możliwe jest: po pierwsze identyfikacja nabywcy oraz po drugie; istnienie oświadczenia nabywcy o opałowym przeznaczeniu nabywanego wyrobu akcyzowego. Samo zatem stwierdzenie, że oświadczenie takie zawiera wady nieistotne z punktu widzenia identyfikacji nabywcy oraz przeznaczenia wyrobu energetycznego, nie powinno w opinii Sądu powodować skutków w postaci zastosowania sankcyjnej stawki podatkowej. Z punktu widzenia kontroli obrotu olejem opałowym decydujące znaczenie ma bowiem ustalenie tożsamości (identyfikacji) nabywcy oraz istnienie oświadczenia tego nabywcy o opałowym przeznaczeniu nabywanego wyrobu akcyzowego”. W sprawie zawisłej przed pytającym sądem nieprawidłowości w odbieranych oświadczeniach o opałowym przeznaczeniu wyrobów akcyzowych dotyczyły: braku daty i miejsca złożenia



oświadczenia, braku numeru dowodu tożsamości nabywcy, nieczytelnego podpisu nabywcy, podpisania oświadczenia przez osobę inną niż nabywca, jednakże z upoważnienia nabywcy. Pytający sąd wskazuje, że ustawodawca naruszył zasadę proporcjonalności nakazując stosowanie sankcyjnej stawki podatkowej również w przypadku wymienionych nieprawidłowości, albowiem „instrument prawny w postaci ujętej w art. 89 ust. 16 u.p.a. sankcji podatkowej nie jest adekwatny do zamierzonego celu w przypadku, gdy uchybienie odnosi się wyłącznie do obowiązku o charakterze instrumentalnym i nie ma wątpliwości co do tego, że sprzedawca wyrobu energetycznego dysponuje rzetelnymi oświadczeniami, z których ponad wszelką wątpliwość wynika, że paliwo opałowe zostało użyte do celów opałowych (...), zaś na podstawie treści takiego dokumentu można zidentyfikować nabywcę jak też dokument taki zawiera oświadczenie tego nabywcy o przeznaczeniu oleju opałowego”.

#### **IV. Wzorce konstytucyjne**

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

Zarzut pytającego sądu, odnoszący się do niezgodności art. 89 ust. 16 u.p.a. z art. 2 Konstytucji, znajduje swoje źródło w wywodzonej z klauzuli demokratycznego państwa prawnego zasadzie proporcjonalności. Pytający sąd podnosi naruszenie zasady proporcjonalności poprzez stosowanie sankcji podatkowej, stanowiącej instrument prawny, który „nie jest adekwatny do zamierzonego celu w przypadku, gdy uchybienie odnosi się wyłącznie do obowiązku o charakterze instrumentalnym (...)”.

Zasada proporcjonalności w orzecznictwie „przedkonstytucyjnym” była wyprowadzana z klauzuli „państwa prawnego”. W orzeczeniu pełnego składu Trybunału Konstytucyjnego z 31 stycznia 1996 r. (sygn. akt K 9/95) stwierdzono, że: „Zasada proporcjonalności jest elementem składowym zasady państwa prawnego. Państwo prawne opiera się na założeniu racjonalności prawodawcy, a warunkiem koniecznym realizacji tego założenia jest przestrzeganie proporcjonalności w procesie stanowienia prawa. Racjonalny prawodawca stanowi prawo sprawiedliwe, stąd w zasadzie sprawiedliwości należy też upatrywać podstaw obowiązującego prawa. Zgodnie z zasadą proporcjonalności (...). Zdaniem TK z zasady tej wypływa, po pierwsze,

przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana, po drugie, nakaz kształtowania danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych skutków, i po trzecie, wymóg zachowania proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami względnie niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli. (...). Zasada proporcjonalności w ujęciu szerokim szczególnie nacisk kładzie na adekwatność celu i środka użytego do jego osiągnięcia. Z powyższego wynika, iż jeżeli cel regulacji prawnej można osiągnąć przy pomocy dwóch środków, przy czym jeden z nich w większym stopniu pogarsza sytuację prawną podmiotu, to należy wybrać ten drugi” (por. także orzeczenia TK z: 26 czerwca 1995 r., sygn. akt K 11/94; 17 października 1995 r., sygn. akt K 10/95; 23 października 1996 r., sygn. akt K 1/96 oraz orzeczenie pełnego składu TK z 20 listopada 1996 r., sygn. akt K 27/95 i wypowiedzi doktryny z tamtego okresu, w szczególności S. Wronkowskiej, też [w:] *Polskie dyskusje o państwie prawa*, red. S. Wronkowska, Warszawa 1995, s. 74).

W obecnym stanie prawnym zasadę proporcjonalności wyprowadza się jednak przede wszystkim z art. 31 ust. 3 Konstytucji. W wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 12 stycznia 1999 r. (sygn. akt P 2/98) stwierdzono, że: „W ocenie Trybunału Konstytucyjnego analiza obowiązujących przepisów konstytucyjnych prowadzi do wniosku, iż zasadę proporcjonalności statuuje w sposób w pełni samodzielny i całościowy inny [niż art. 2, na który powoływał się w tej sprawie NSA – uwaga własna] przepis ustawy zasadniczej, a mianowicie art. 31 ust. 3. Wobec jego obowiązywania nie ma już potrzeby sięgania do niewątpliwie pojemnej, a przez to mieszczącej w sobie wiele odrębnych unormowań konstytucyjnych, zasady państwa prawnego. Nie oznacza to oczywiście całkowitego zerwania aksjologicznych i funkcjonalnych więzi między zasadą proporcjonalności a wywodzonymi z idei państwa prawnego zasadami (...), jak również z wymienionymi w art. 2 *in fine* Konstytucji zasadami sprawiedliwości społecznej”. Należy jednak podkreślić, że treść i znaczenie zasady proporcjonalności pozostają niezmiennie, jak bowiem zauważył w cytowanym wyżej wyroku Trybunał Konstytucyjny: „Kształt obowiązujących unormowań konstytucyjnych w pełni uzasadnia odwołanie się do wcześniej formułowanych w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego tez dotyczących interpretacji i zastosowania zasady proporcjonalności” (wyrok TK z 12 stycznia 1998 r., sygn. akt P 2/98; por. także J. Zakolska, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008, s. 32 i n.; należy przy

tym zauważyć, że w judykaturze sądów administracyjnych nadal zasada proporcjonalności wiązana jest z art. 2 Konstytucji lub z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji – zob. np. uchwała 7 sędziów NSA z 30 października 2007 r., sygn. akt II GPS 2/07; wyrok NSA z 16 grudnia 2009 r., sygn. akt I FSK 1172/08; wyrok NSA z 11 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 267/09).

W orzecznictwie sądu konstytucyjnego dotyczącym zasady proporcjonalności nie budzi wątpliwości, że: „Z jednej strony stawia ona przed prawodawcą każdorazowo wymóg stwierdzenia rzeczywistej potrzeby dokonania w danym stanie faktycznym ingerencji w zakres prawa bądź wolności jednostki. Z drugiej zaś winna ona być rozumiana jako wymóg stosowania takich środków prawnych, które będą skuteczne, a więc rzeczywiście służące realizacji zamierzonych przez prawodawcę celów. Ponadto chodzi tu o środki niezbędne, w tym sensie, że chronić będą określone wartości w sposób, bądź w stopniu, który nie mógłby być osiągnięty przy zastosowaniu innych środków. Niezbędność to również skorzystanie ze środków jak najmniej uciążliwych dla podmiotów, których prawa lub wolności ulegną ograniczeniu. Ingerencja w sferę statusu jednostki musi więc pozostawać w racjonalnej i odpowiedniej proporcji do celów, których ochrona uzasadnia dokonane ograniczenie. (...) «Konieczność», którą wyraża art. 31 ust. 3 Konstytucji mieści więc w sobie postulat niezbędności, przydatności i proporcjonalności *sensu stricto* wprowadzanych ograniczeń. Nie ulega wątpliwości, iż spełnienie powyższych postulatów wymaga bliższej analizy w każdym konkretnym przypadku ograniczania prawa lub wolności, w szczególności przez skonfrontowanie wartości i dóbr chronionych daną regulacją z tymi, które w jej efekcie podlegają ograniczeniu, jak również przez ocenę metody realizacji ograniczenia. Niezależnie jednak od tego Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, iż ocena spełnienia poszczególnych kryteriów składających się na zasadę zakazu nadmiernej (nieproporcjonalnej) ingerencji wymaga pewnego zrelatywizowania stosownie do charakteru poszczególnych praw i wolności jednostki. Surowsze standardy oceny przykładać należy do regulacji praw i wolności osobistych i politycznych niż do praw ekonomicznych i socjalnych” (wyrok TK z 12 stycznia 1999 r., sygn. akt P 2/98; por. także wyroki TK z: 11 maja 1999 r., sygn. akt K 13/98; 28 czerwca 2000 r., sygn. akt K 34/99 i 24 marca 2003 r., sygn. akt P 14/01).

W wydanym w pełnym składzie wyroku z 16 lipca 2009 r. (sygn. akt Kp 4/08) Trybunał Konstytucyjny stwierdził: „Wywiedziona z art. 2 Konstytucji zasada

proporcjonalności szczególny nacisk kładzie na adekwatność celu legislacyjnego i środka użytego do jego osiągnięcia. To znaczy, że spośród możliwych (i zarazem legalnych) środków oddziaływania należałoby wybrać środki skuteczne dla osiągnięcia celów założonych, a zarazem najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu. Rozpatrując zgodność zakwestionowanej regulacji z zasadą proporcjonalności (z art. 2 Konstytucji) należy zbadać trzy istotne zagadnienia: 1) czy ta regulacja jest niezbędna dla ochrony i realizacji interesu publicznego, z którym jest związana, 2) czy jest efektywna, umożliwiając osiągnięcie zamierzonych celów, 3) czy jej efekty pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych na obywatela lub inny podmiot prawny. Innymi słowy: Zasada proporcjonalności, wywodzona z samej logiki pojęcia «państwa prawa» stanowi (...), że działanie nakierowane na osiągnięcie obranego celu powinny być do tego celu odpowiednie”.

Z kolei w wyroku z 30 listopada 2004 r. (sygn. akt SK 31/04) Trybunał wskazał, że: „[U]stawodawcy przysługuje swoboda polityczna określania sankcji za naruszenie prawa. Tam, gdzie przepisy nakładają na osoby fizyczne lub prawne obowiązki, winien się również znaleźć przepis określający konsekwencję niespełnienia obowiązku. Brak stosownej sankcji powoduje, iż przepis staje się martwy, a niespełnianie obowiązku nagminne. (...) Art. 83 Konstytucji nakłada na każdego obowiązek przestrzegania prawa Rzeczypospolitej Polskiej. Można zatem przyjąć, że w granicach zakreślonych przez Konstytucję ustawodawcy przysługuje swoboda określenia sankcji związanych z niedopełnieniem obowiązku (...). Swoboda ustawodawcy nie jest jednak nieograniczona. Konstytucja wymaga od ustawodawcy poszanowania podstawowych zasad polskiego systemu konstytucyjnego na czele z zasadą państwa prawnego, jak również praw i wolności jednostki. Ustawodawca określając sankcję za naruszenie prawa w szczególności musi respektować zasadę równości (...), jak również zasadę proporcjonalności własnego wkroczenia. Nie może więc stosować sankcji oczywiście nieadekwatnych lub nieracjonalnych albo też niewspółmiernie dolegliwych”.

Należy jednak pamiętać, że pomiędzy zasadą proporcjonalności wywiedzioną z art. 2 Konstytucji i zasadą proporcjonalności określoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji występuje istotna różnica. W tym pierwszym przypadku jest ona oceniana bez nawiązania do wkroczenia w podmiotowe prawo konstytucyjne, co jest niezbędne

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

2. Należy zauważyć, że w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny zajmował się także problematyką charakteru i stosowania sankcji administracyjnych. W wyroku z 14 października 2009 r. (sygn. akt Kp 4/09), wskazując, że dopuszczalność stosowania sankcji administracyjnych nie budzi co do zasady wątpliwości ani w doktrynie, ani w orzecznictwie, stwierdził: „Ustawodawca, przyjmując odpowiedzialność administracyjną, ma na celu usprawnienie procesu wymierzania kary w stosunku do deliktów cechujących się stosunkowo niewielkim ładunkiem dezaprobaty w społeczeństwie. Proces stosowania kary jest wówczas odformalizowany, ponieważ subsumcja stanu faktycznego sprowadza się do ustalenia, czy określone działanie wyczerpało znamiona wskazane w ustawie. Stąd też «oderwanie» winy od deliktu ułatwia stosowanie prawa”. Porównując sankcje administracyjne z karnymi, Trybunał wskazał, że: „Powszechnie przyjmuje się, że istotą sankcji karnych jest represja, natomiast kar administracyjnych – profilaktyka i prewencja. Nie oznacza to oczywiście, że dane typy sankcji powinny spełniać tylko

i wyłącznie te funkcje. To właśnie spełnianie wspomnianych funkcji przesądza jednakże o tym, czy dana sankcja jest ze swej istoty karna, czy administracyjna. Kara administracyjna nie jest zatem, w myśl wskazanej koncepcji, odpłatą za popełniony czyn, lecz stanowi jedynie środek przymusu służący zapewnieniu realizacji wykonawczo-zarządzających zadań administracji”.

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

## **V. Analiza zgodności**

1. W pierwszej kolejności należy odnieść się do zarzutu niezgodności art. 89 ust. 16 u.p.a. z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Zgodnie ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego: „Brak wskazania przepisu konstytucyjnego, który statuuje prawo lub wolność podlegającą ograniczeniu przez kwestionowaną regulację ustawową powoduje, że art. 31 ust. 3 Konstytucji jest nieadekwatnym wzorcem kontroli” (wyrok TK z 7 kwietnia 2009 r., sygn. akt P 7/08). Pytający sąd nie wskazał jakie konstytucyjnie gwarantowane prawo lub wolność zostało w sposób nieproporcjonalny ograniczone przez art. 86 ust. 16 u.p.a., zauważając, że: „[A]rt. 31 ust. 3 Konstytucji RP nie ma wprost zastosowania do wszystkich sytuacji, mogących powodować naruszenie pozycji prawnej danej jednostki, dlatego że dotyczy wyłącznie konstytucyjnych wolności i praw. W związku z powyższym należy przyjąć, że zasada proporcjonalności w obecnym stanie prawnym może być wywodzona zarówno z art. 2 Konstytucji RP, wyrażającego zasadę demokratycznego państwa prawnego, jak i z art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej (...)”.

Wobec powyższego, kierując się dotychczasową linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego, należy uznać, że art. 89 ust. 16 u.p.a. w zakresie, w jakim

dopuszcza zastosowanie stawki akcyzy określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 u.p.a., w przypadku, gdy oświadczenia, o których mowa w art. 89 ust. 5 pkt 1 i 2 u.p.a., zawierają wady nieistotne z punktu widzenia ustalenia tożsamości nabywcy oraz przeznaczenia wyrobu energetycznego, **nie jest niezgodny** z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

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

3. W pierwszej kolejności należy w sposób ogólny zaprezentować instytucję oświadczeń przewidzianych w art. 89 ust. 5 u.p.a.

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

Na marginesie należy odnotować, że w trakcie prac nad ustawą o podatku akcyzowym zwracano uwagę na potrzebę rygorystycznej kontroli i wprowadzenia dodatkowych kryteriów przy dokonywaniu obrotu wyrobami akcyzowymi. Jak postulował M. Kalinowski: „Wskazane byłoby uzupełnienie przepisu art. 85 ust. 5 pkt 1 projektu ustawy poprzez dodanie postanowienia, iż

w oświadczeniu powinien być wskazany numer dowodu tożsamości osoby, która je podpisuje. Ponadto należałoby ustanowić obowiązek okazania przez osobę podpisującą oświadczenie, dokumentu tożsamości. Regulacja taka, przynajmniej w części może przyczynić się do zmniejszenia skali oszustw podatkowych związanych z używaniem olejów opałowych na cele napędowe, a przynajmniej ułatwi wykrycie podmiotów, które brały udział w tego rodzaju oszustwach. Należałoby również wprowadzić obowiązek okazywania przez odbiorców będących osobami prowadzącymi działalność gospodarczą dokumentu potwierdzającego prowadzenie działalności gospodarczej. Tego rodzaju regulacje pozwolą sprzedawcy wyrobów akcyzowych na bardziej pewne ustalenie, czy powinien żądać oświadczenia o treści określonej w ust. 5 pkt 1, czy też w ust. 5 pkt 2 [art. 85 projektu ustawy - uwaga własna] (M. Kalinowski, *Opinia o rządowym projekcie ustawy o podatku akcyzowym [druk 1083] [w:] Przed pierwszym czytaniem. Zmiany ustaw podatkowych cz. II Opinie o projektach ustaw zmieniających ustawę o podatku od towarów i usług oraz ustawę o podatku akcyzowym*, Warszawa 2008, s. 109-110).

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



Na rygorizm procedury stosowania stawek podatku akcyzowego i związane z tym obowiązki sprzedawcy zwraca się uwagę również w doktrynie prawa. Jak zauważa S. Parulski: „[P]rzepisy ustawy szczegółowo regulują, jakie informacje muszą być zawarte w oświadczeniu o przeznaczeniu nabywanych paliw opałowych. Pomimo to przepisy nie wskazują wzoru oświadczeń. Należy jeszcze raz podkreślić rygorizm organów podatkowych co do zawartości oświadczeń, dlatego też w interesie sprzedawców paliw opałowych należy wypełnianie wszystkich, nawet najbardziej formalnych warunków związanych z oświadczeniami o przeznaczeniu olejów opałowych” (S. Parulski, *Komentarz do art. 89 ustawy o podatku akcyzowym* [w:] *Akcyza. Komentarz*, LEX/el.).

4. Sądy administracyjne, rozpatrując sprawy związane z wymaganymi przy sprzedaży wyrobów akcyzowych oświadczeniami, odnosiły się do takich kwestii jak m.in.: cel obowiązujących regulacji, charakter stawek podatkowych przewidzianych w ustawie o podatku akcyzowym, wymogi formalne, jakim powinny odpowiadać oświadczenia.

W orzecznictwie jednolicie ujmowana jest funkcja, jaką mają spełniać przedmiotowe oświadczenia. Jak zauważa Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie: „Celem wprowadzenia obowiązku uzyskiwania oświadczeń, o których mowa w art. 89 ust. 5-15 u.p.a., było umożliwienie kontroli nad obrotem olejami opałowymi, które mogły być wykorzystywane do innych celów niż opałowe. To podatnik sprzedający wyrób akcyzowy w postaci oleju opałowego jest obowiązany do uzyskania od nabywcy prawidłowego pod względem formalnym i materialnym oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego wyrobu. Wymóg uzyskiwania oświadczeń jest bowiem jednym ze sposobów takiej kontroli, pozwalającym jednocześnie dokonać weryfikacji wykorzystania oleju. Dysponując danymi nabywcy organy podatkowe mogą stwierdzić, czy olej nabyty na cele opałowe został faktycznie wykorzystany na te cele (wyrok WSA w Olsztynie z 3 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/OI 555/11, por. wyroki: WSA w Gdańsku z 17 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 887/11; WSA w Gdańsku z 15 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 513/11). Innymi słowy: „Wprowadzenie obowiązku uzyskiwania tych oświadczeń ma umożliwić kontrolę sposobu wykorzystania oleju opałowego, w szczególności, czy olej pomimo zastosowania obniżonej stawki podatku jest wykorzystywany na cele inne niż opałowe (np. do napędu pojazdów). Zamierzeniem ustawodawcy jest więc

ograniczenie procederu uszczuplania należności budżetu państwa z tytułu podatku akcyzowego w związku ze sprzedażą i wykorzystywaniem oleju opałowego niezgodnie z jego przeznaczeniem. Stąd też uzasadniony jest rygoryzm warunków stosowania obniżonych stawek akcyzy do sprzedaży oleju opałowego” (wyrok WSA w Białymstoku z 9 czerwca 2010 r., sygn. akt I SA/Bk 69/10).

Kolejną kwestią jest charakter prawny oświadczeń. Zgodnie ze stanowiskiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie: „Oświadczenie złożone przez nabywcę ma charakter materialnoprawny, gdyż warunki, dotyczące stosowania obniżonej stawki akcyzy, czy też powrotu stawki podstawowej, określone zostały w przepisach prawa materialnego. Nie jest możliwa konwalidacja takiego oświadczenia, poprzez uzyskanie od nabywcy oświadczenia w późniejszym terminie, względnie potwierdzenie tego faktu innymi środkami dowodowymi” (por. wyroki: WSA w Olsztynie z 11 maja 2011 r., sygn. akt I SA/OI 201/11; WSA w Gdańsku z 15 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 513/11).

Przechodząc do charakteru stawek podatkowych przewidzianych w ustawie o podatku akcyzowym, należy wskazać, że przeważającym stanowiskiem judykatury jest pogląd o preferencyjnym charakterze stawek przewidzianych w art. 89 ust. 9, 10 i 15 u.p.a., co rzutuje na ocenę stawki stosowanej w przypadku uchybieniu wymogom formalnym określonym w art. 89 ust 5-15 u.p.a.

Jak wskazuje Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu: „[S]tawka akcyzy dla oleju napędowego nie ma charakteru stawki sankcyjnej, lecz przewidzianej przez ustawodawcę stawki w przypadku niespełnienia warunków do skorzystania ze stawki niższej” (wyrok WSA w Opolu z 19 października 2011 r., sygn. akt I SA/Op 329/11). Na preferencyjny charakter stawki podatkowej związanej z przedmiotowymi oświadczeniami wskazuje również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach, który stwierdza, że: „[P]odmioty, które zajmują się sprzedażą wyrobów energetycznych i chcą zastosować do tych wyrobów preferencyjne stawki akcyzy, muszą spełniać szereg istotnych warunków określonych w art. 89 ust. 5-15. W przypadku ich niespełnienia podatnik powinien zastosować stawkę akcyzy określoną w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym (art. 89 ust. 16)” (wyrok WSA w Gliwicach z 9 marca 2011 r., sygn. akt III SA/GL 1605/10; por. wyrok WSA w Gdańsku z 17 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 887/11).

Uznanie preferencyjnego charakteru stawek określonych w art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i 15 u.p.a. implikuje rygoryzm obowiązków jakie spoczywają na podmiotach

biorących udział w obrocie wyrobami akcyzowymi. Albowiem, „[j]ak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku sygn. akt I FSK 1003/07, ryzyko niezetelności oświadczeń obciąża podatnika, który we wszystkich wątpliwych przypadkach może odmówić sprzedaży oleju ze stawką preferencyjną (...). Zatem to przede wszystkim podatnik winien wykazać się wysokim stopniem staranności w zakresie zapewnienia rzetelności oświadczeń o przeznaczeniu oleju a w postępowaniu podatkowym czynną postawą” (wyrok NSA z 15 października 2010 r., sygn. akt I GSK 422/10; por. wyrok WSA w Gdańsku z 17 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 887/11 wraz z przywołanym orzecnictwem, w którym WSA w Gdańsku stwierdza, że: „W orzecnictwie sądowoadministracyjnym funkcjonuje pogląd, że ponieważ preferencje podatkowe mają charakter warunkowy, odpowiedzialność za ich spełnienie ponosi podatnik, który z tych preferencji korzysta”).

Poza wpływem na obowiązki podmiotów, przyznanie preferencji w opodatkowaniu oraz uznanie materialnoprawnego charakteru składanych oświadczeń determinuje także dopuszczalne sposoby wykładni przepisów podatkowych. Jak zwrócił uwagę Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach: „[W]szelkie przepisy konstruujące ulgi, zwolnienia i preferencje podatkowe należy wyklądać ściśle. Interpretacja rozszerzająca jest w takim wypadku bezpodstawną. Tym samym nie można (...) określać hierarchii warunków niezbędnych dla skorzystania z preferencji podatkowych i jedne warunki uznawać za istotne, a inne za mogące być pominięte przez podatnika. Ustawodawca w art. 89 ustawy o podatku akcyzowym jednoznacznie określił warunki równorzędnie istotne, które należy spełnić aby uzyskać prawo do preferencyjnej stawki akcyzy” (wyrok WSA w Gliwicach z 9 marca 2011 r., sygn. akt III SA/GL 1605/10; por. wyrok WSA w Gdańsku z 17 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 887/11). W innym orzeczeniu sąd administracyjny stwierdził natomiast, że: „[T]wierdzenie, że braki w oświadczeniach uzyskanych od nabywców, braki w miesięcznych zestawieniach, ich niezłożenie lub też złożenie po terminie muszą być oceniane wyłącznie w aspekcie realizacji podstawowego warunku, tzn. przeznaczenia oleju, nie wytrzymuje krytyki w obliczu jednoznacznej treści art. 89 ust. 16 u.p.a. (wyrok WSA w Opolu z 19 października 2011 r., sygn. akt I SA/Op 329/11). W świetle przytoczonego orzecnictwa nie jest zatem możliwa taka wykładnia przepisów ustawy o podatku akcyzowym, która dopuszcza różnicowanie braków w oświadczeniach (co dostrzega także pytający

sąd). Jak się wskazuje: „[U]stawodawca w czytelny i nie wymagający przeprowadzenia żadnej wykładni [sposób – uwaga własna]] wskazuje w art. 89 ust. 16 u.p.a., że naruszenie chociażby jednego z oznaczonych enumeratywnie warunków przez podatnika podatku akcyzowego, zarówno w dacie sprzedaży wyrobów akcyzowych jak i w dacie zaprezentowania zestawienia oświadczeń nabywców oleju opałowego – pozbawia tego podatnika możliwości korzystania z przywileju podatkowego jakim jest stosowanie preferencyjnej stawki podatku akcyzowego. Sąd nie podziela tym samym poglądu (...), że w sytuacji gdy uchybienie ma charakter *stricte* formalny i na podstawie innych danych podatnik jest w stanie udowodnić, że paliwo opałowe zostało użyte do celów opałowych, zgodnie z celem uprawniającym do stosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego, to w takiej sytuacji uchybienie takie nie powinno być interpretowane tak rygorystycznie. Sąd wskazuje, że w polskim systemie sądownictwa administracyjnego nie jest możliwe przeprowadzenie nie tylko wykładni prawotwórczej ale również wykładni *contra legem*, która niweczyłaby sens omawianej regulacji” (wyrok WSA w Gdańsku z 17 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 513/11).

Należy odnotować również stanowiska przeciwne (wskazywane przez pytający sąd), które zaprezentował i wsparł stosownym orzecznictwem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy. W ocenie wzmiankowanego sądu: „[Z]asadny jest pogląd w orzecznictwie sądów administracyjnych o potrzebie dokonywania podziału wad oświadczenia na istotne i o charakterze nieistotnym. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 grudnia 2010 r. sygn. akt GSK 807/10 wyrażono pogląd, że stwierdzenie ewentualnych nieścisłości w treści oświadczeń może stanowić przedmiot postępowania wyjaśniającego, o ile dotyczą one kwestii mało istotnych, a nie zasadniczych. Z kolei w wyroku z dnia 21 stycznia 2010 r. sygn. akt I SA/Rz 884/09 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie skonstatował, że Sąd podziela stanowisko organów podatkowych co do tego, że w rozpoznawanej sprawie brak było oświadczeń nabywców o przeznaczeniu nabywanego oleju opałowego - bo posiadanie niekompletnych oświadczeń należy traktować na równi z ich brakiem, a także co do tego, że braku tego nie można konwalidować w postępowaniu podatkowym, w szczególności przez przesłuchanie nabywców (por. orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 listopada 2007 r. sygn. akt I FSK 1481/06 oraz z dnia 19 marca 2008 r. sygn. akt I FSK 498/07). Dotyczy to oczywiście oświadczeń zawierających istotne wady, w tym

dotyczące danych osobowych, adresu zamieszkania nabywcy czy ilości nabytego oleju. Natomiast nieistotne wadliwości oświadczeń mogły być uzupełnione w postępowaniu podatkowym. (...) Jeżeli jednak braki oświadczenia są nieistotne i pomimo pewnych wadliwości, nie można zakwestionować istnienia oświadczenia o oznaczonej treści złożonego przez uprawnioną osobę oraz możliwa jest weryfikacja tej treści, a w konsekwencji także ustalenie przez organ prawdy materialnej, to należy w tym zakresie przeprowadzić postępowanie wyjaśniające. (...) brak np. kodu pocztowego (...), nie może dyskwalifikować oświadczenia i stanowić podstawy do traktowania go w skutkach podatkowych tak, jakby nie zostało ono w ogóle złożone. Kod jest okolicznością obiektywną i wiedza o nim jest powszechnie dostępna, w związku z tym zaliczenie tego braku do dyskwalifikujących w ogóle oświadczenia kłóci się z *ratio legis* przywołanej regulacji prawnej i stanowi nadmierny rygoryzm w stosowaniu prawa. Podobnie należy odnieść do braku miejsca złożenia oświadczenia, ze względu na wagę tego elementu oświadczenia, przy jednoczesnym nie kwestionowaniu przez organ istnienia pozostałych, istotnych jego składników” (wyrok WSA w Bydgoszczy z 17 maja 2011 r., sygn. akt I SA/Bd 220/11).

Wskazać należy również wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12 maja 2005 r., w którym stwierdzono, że: „Na charakter prawny i istotę oświadczenia, o którym mowa w omawianym rozporządzeniu [rozporządzenie Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego – uwaga własna] nie wpływają natomiast zwykle błędy, nieistotne wady i techniczne usterki takiego dokumentu, które w każdym wypadku winny być poddawane przez organ orzekający indywidualnej ocenie w aspekcie wywierania, bądź możliwości wywarcia realnego skutku w zakresie obowiązku podatkowego” (wyrok NSA z 12 maja 2011 r., sygn. akt I GSK 244/10). Naczelnny Sąd Administracyjny odwołał się w swojej argumentacji do podobieństw jakie zachodzą pomiędzy oświadczeniami i fakturami (powiązanie określonego skutku materialnoprawnego w postaci prawa do zastosowania stawki 0% oraz niepowstania obowiązku akcyzowego z posiadaniem sformalizowanego dokumentu – odpowiednio: faktury lub oświadczenia), przytaczając poglądy orzecznictwa, zgodnie z którymi nie wszystkie braki faktury pozbawiają ją funkcji odliczeniowej. Na nieadekwatność powyższej analogii wskazał jednak Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku: „W sytuacji gdy oświadczenie nabywcy zawiera niepełne lub nieprawdziwe dane, właściwe organy nie są w stanie zweryfikować, czy

dany podmiot w rzeczywistości wykorzystał nabyty olej opałowy zgodnie z przeznaczeniem, a taki jest właśnie cel wskazanych regulacji. Z powodu szczególnej roli, jaką pełnią wskazane oświadczenia, nieuzasadnione jest porównywanie ich do faktur” (wyrok WSA w Gdańsku z 2 grudnia 2010 r., sygn. akt I SA/Gd 947/10 – wyrok dotyczył oświadczeń przewidzianych w rozporządzeniu Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego).

Wreszcie w orzecznictwie sądów administracyjnych można odnaleźć wypowiedzi dotyczące stopnia rygoryzmu obowiązków związanych z treścią przedmiotowych oświadczeń. Jak zauważył Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku: „[W]prowadzona w przepisach u.p.a., rygorystyczna regulacja zobowiązująca sprzedawców olejów opałowych do odbierania oświadczeń od nabywców oraz skutki prawne nieprawidłowości w tych oświadczeniach, stanowi niezbędny środek zabezpieczający dochody budżetu państwa z tytułu akcyzy. Dlatego oświadczenia składane przez nabywców oleju opałowego o jego przeznaczeniu na cele opałowe muszą już w momencie sprzedaży zawierać wszystkie elementy wymienione w przepisach art. 89 ust. 6-8 u.p.a. (...) Sprzedawca, zdając sobie sprawę z obowiązujących regulacji opodatkowania akcyzą sprzedaży oleju opałowego, powinien dochować szczególnej ostrożności, jakiej należy wymagać w prowadzeniu interesów tego rodzaju, zwłaszcza, kiedy możliwość zastosowania preferencji uzależniona jest od rygorystycznych wymagań. Ryzyko nierzetelności oświadczeń obciąża podatnika. We wszystkich wątpliwych przypadkach sprzedawca ma obowiązek odmówić sprzedaży oleju ze stawką preferencyjną” (wyrok WSA w Białymstoku z 9 czerwca 2010 r., sygn. akt I SA/Bk 69/10).

Na marginesie należy zauważyć, że w cytowanym powyżej wyroku WSA w Białymstoku odniósł się do konstytucyjności omawianych regulacji, stwierdzając, że nie można zgodzić się z tezą, że regulacje dotyczące oświadczeń nabywców wyrobów akcyzowych budzą wątpliwości co do konstytucyjności, naruszając zasady równości, niedyskryminacji i ochrony własności. Podobnie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku wyraził pogląd, że: „Trudno czynić zarzut, że budowanie unormowań chroniących budżet państwa przed stratami spowodowanymi przez podmioty prowadzące operacje gospodarcze w sposób odbiegający od zasady transparentności jest sprzeczne z zasadami określonymi w Konstytucji RP” (wyrok

WSA w Gdańsku z 17 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 887/11; por. wyrok WSA w Gdańsku z 8 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Gd 469/10).

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

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

praw, ale i wtedy, gdy nakłada obowiązki na obywateli lub na inne podmioty znajdujące się pod jego władzą. Ustawodawca postępuje w zgodzie z zasadą proporcjonalności, gdy spośród możliwych środków działania wybiera możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być one zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż to jest niezbędne wobec założonego i usprawiedliwionego konstytucyjnie celu” (*ibidem*).

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

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



(...) Trybunał Konstytucyjny dostrzega negatywne skutki automatyzmu działania przepisów sankcjonujących uchybienia ewidencyjne i dotkliwość ich działania w wypadku, gdy podstawą wymiaru podatku dodatkowego jest kwotowo wysoka podstawa. Zarazem jednak Trybunał Konstytucyjny zdaje sobie sprawę z wad systemu przewidującego indywidualne, uznaniowe miarkowanie sankcji podatkowych. (...) Optymalizacja przepisów prawnych nie jest tożsama z kontrolą konstytucyjności. Szczególnie wstrzeźliwie należy podchodzić do wypadków, gdy zarzut naruszenia proporcjonalności nie przedstawia się w sposób oczywisty, zaś dotyczy norm, które zostały już uchylone” (wyrok TK z 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04).

Na odnotowanie zasługują również uwagi poczynione przez Trybunał w sprawie o sygn. akt SK 23/07. W świetle przepisów, o których orzekał sąd konstytucyjny, dla opodatkowania oleju opałowego stawką właściwą dla oleju napędowego wystarczające było stwierdzenie sprzedaży oleju opałowego za pomocą odmierzacza paliw ciekłych (por. obecny art. 89 ust. 4 pkt 1 u.p.a.). Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „[P]odtrzymuje wyrażony w dotychczasowym orzecznictwie pogląd, że ustawodawca może swobodnie decydować o ulgach i zwolnieniach podatkowych, ponieważ o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne (zob. wyrok z 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47). Z tej perspektywy ingerencja ustawodawcy nie może być uznana za arbitralną i nieproporcjonalną, gdyż dobro chronione, jakim jest rzetelność obrotu, pozostaje oczywiście wyższe aniżeli dobro poświęcane, a więc wykluczenie możliwości dokonywania sprzedaży oleju opałowego za pomocą odmierzacza bez utraty prawa do ulgi podatkowej” (wyrok TK z 17 listopada 2010 r., sygn. akt SK 23/07). W cytowanym orzeczeniu Trybunał podzielił również pogląd, że: „[N]astępstwem swobody ustawodawcy w kształtowaniu prawa daninowego, chronionej zasadą podziału władz, jest ograniczenie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego polegające na tym, że nie jest on uprawniony do oceny celowości poszczególnych rozwiązań podatkowych przyjętych przez ustawodawcę. Ingerencja Trybunału Konstytucyjnego możliwa jest tylko wtedy, gdy unormowania ustawowe godzą w sposób oczywisty w inne normy, zasady lub wartości konstytucyjne; nie ma w każdym razie podstaw do ingerencji, gdy ustawodawca wybrał jeden z możliwych wariantów uregulowania danej kwestii, nawet w razie wątpliwości, czy wybrał wariant

najlepszy” (K. Działocha, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. III, Warszawa 2003, komentarz do art. 84, s. 3).

7. Trybunał Konstytucyjny odnosił się w swoim orzecznictwie również do instytucji oświadczeń, uregulowanej w poprzednim stanie prawnym w rozporządzeniu Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego. Jak wskazał sąd konstytucyjny: „Charakteryzując ogólnie *ratio* przepisów rozporządzeń dotyczących stawek podatkowych od oleju opałowego, należy zauważyć, że miały one na celu obniżenie stawek akcyzy dla oleju opałowego, w porównaniu ze stawkami akcyzy dla olejów silnikowych. Prawodawca wprowadził równocześnie mechanizm kontroli tego, czy olej jest rzeczywiście przeznaczony na cele opałowe, a nie inne – w szczególności jako paliwo napędowe do pojazdów mechanicznych. Możliwość powstania takiej sytuacji wiązała się właśnie z obniżeniem w kwestionowanych rozporządzeniach stawek akcyzy oleju opałowego, w wyniku czego ceny sprzedaży tego oleju były znacznie niższe niż ceny sprzedaży oleju napędowego i innych paliw silnikowych. Takim rozwiązaniem kontrolnym oprócz barwienia oleju było wprowadzenie wymagania składania przez nabywców oleju oświadczeń o jego przeznaczeniu. W razie braku prawidłowo sporządzonego oświadczenia przepisy rozporządzeń przewidywały zastosowanie podwyższonych stawek akcyzy” (wyrok TK z 7 września 2010 r., sygn. akt P 94/08).

8. Zakres obowiązków sprzedawcy wyrobów akcyzowych i możliwe skutki uchybień wymogom formalnym dotyczących oświadczeń były również przedmiotem interpretacji indywidualnych wydawanych przez organy podatkowe. Przykładowo w interpretacji wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 25 maja 2009 r. (sygn. IPPP3/443-156/09-2/CS) wskazano, że: „Należy zauważyć, że w przypadku gdy nabywającym wyroby akcyzowe, o których mowa wyżej, jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, ma ona obowiązek okazać dokument tożsamości, a sprzedający winien zweryfikować w tym przypadku dane podane w złożonym oświadczeniu z tym dokumentem. Natomiast w przypadku nie okazania dokumentu – odmówić dokonania sprzedaży. W zakresie pozostałych danych zawartych w składanych oświadczeniach, które następnie są wykazywane w składanych miesięcznych zestawieniach, stwierdzić należy, że sprzedający będzie zwolniony z «sankcji» wynikającej z art. 89 ust. 16 (tj. opodatkowania sprzedaży

wyrobów wyższą stawką podatku akcyzowego) w sytuacji, gdy dochowa należytej staranności w celu wyeliminowania przedmiotowych błędów czy nieprawdziwych danych, w szczególności w zakresie określenia rodzaju, typu oraz liczby urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się te urządzenia. Podatnik, który chce skorzystać z obniżonych stawek akcyzy, winien dołożyć wszelkich starań przy gromadzeniu materiału będącego podstawą zastosowania preferencyjnych stawek podatkowych. Ryzyko nierzetelności klienta – wadliwości czy też fikcyjności oświadczeń – obciąża podatnika, który we wszystkich wątpliwych przypadkach powinien odmówić sprzedaży oleju ze stawką preferencyjną. Ponadto należy zauważyć, że jedynie w trakcie prowadzonego postępowania kontrolnego czy podatkowego, na podstawie całości zgromadzonego materiału dowodowego właściwy organ podatkowy będzie mógł dokonać oceny prawidłowości postępowania sprzedawcy w tym zakresie”.

Przykładów obowiązkowi ścisłej wykładni przepisów regulujących wymogi formalne oświadczeń dostarczają również inne interpretacje indywidualne. W interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 22 lipca 2009 r. (sygn. IBPP3/443-488/09/DG) wskazano, że oświadczenie nie może zostać złożone przez członków rodziny posiadających dowód tożsamości nabywcy lub jego kserokopię, a wymogu czytelnego podpisu nie spełnia złożenie parafki sygnowanej pieczęcią imienną (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 12 czerwca 2009 r., sygn. ITPP3/443-60a/09/ZG; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 16 lutego 2010 r., sygn. ILPP3/443-177/09-4/TK).

9. Należy zatem ustalić, czy regulacja przewidziana w art. 89 ust. 16 u.p.a. narusza wyrażoną w Konstytucji zasadę proporcjonalności. Jak się wydaje, dla oceny powyższej kwestii nie jest niezbędne jednoznaczne określenie, czy w przedmiotowej sprawie ustawodawca przewidział sankcję podatkową polegającą na zastosowaniu wyższej stawki (tak m.in. L. Etel, P. Pietrasz, *Uwagi w przedmiocie konstytucyjności art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym*, „Przegląd podatkowy” 2011, nr 10, s. 33, wskazując odnośnie do stawek przewidzianych w art. 89 ust. 4 pkt 1 u.p.a., że: „Ze względu na wysokość są to stawki niewątpliwie sankcyjne związane z naruszeniem warunków stosowania «podstawowych» stawek akcyzy, mających zastosowanie do wyrobów energetycznych przeznaczonych na cele opałowe”), czy

też uzależnił stosowanie preferencyjnej stawki podatkowej od spełnienia określonych warunków formalnych (co w przypadku ich niewypełnienia powoduje zastosowanie innej stawki). Jak już wskazano, w orzecznictwie sądów administracyjnych dominuje pogląd o preferencyjnym charakterze stawek podatkowych przewidzianych w art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i 15 u.p.a. Podobnie w doktrynie prawa stawkę tę określa się jako „obniżoną” (zob. A. Jędruszczak, K. Urbaniak, *Podatek akcyzowy. Komentarz i przykłady obliczeń*, Warszawa 2010, s. 159) lub „preferencyjną” (zob. M. Kałka, U. Ksieniewicz, *Podatek akcyzowy. Komentarz 2011*, Wrocław 2011, s. 467; należy jednak zauważyć, że autorki wskazują sankcyjny charakter stawek przewidzianych w art. 89 ust. 4 u.p.a.). W ocenie Sejmu, kwalifikacje te nie wpływają ważaco na ocenę konstytucyjności zaskarżonych regulacji, albowiem kontroli zgodności z wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadą proporcjonalności może podlegać zarówno przepis nakazujący stosowanie nadmiernie represyjnej sankcji podatkowej, jak również przewidziane przez przepisy prawa warunki uprawniające do korzystania z preferencyjnych stawek podatkowych.

10. W dalszej kolejności należy przeanalizować, czy z punktu widzenia przepisów ustawy o podatku akcyzowym zasadne jest dokonywanie podziału na wady istotne i nieistotne oświadczeń (przy czym nie chodzi w tym miejscu o ustalenie, czy obowiązujące przepisy pozwalają na wprowadzenie takiego podziału – pytający sąd słusznie stwierdza bowiem, że nie jest to możliwe, ale o przydatność *in casu* tego rodzaju rozważań).

Jak wskazano wcześniej, nie budzi wątpliwości cel, jaki spełniać mają oświadczenia. Natomiast zgodnie ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego, ustawodawcy przysługuje względna swoboda wprowadzania regulacji podatkowych i ustanawiania mechanizmu „poboru” podatku (zob. np. wyrok TK z 26 maja 2009 r., sygn. akt P 58/07). W tym kontekście należy odczytywać katalog konkretnych warunków formalnych oświadczeń. Ustawodawca, precyzyjnie wyliczając poszczególne elementy oświadczeń, nie zostawił swobody podmiotom, które je sporządzają i odbierają. Nie zdecydował się również na waloryzowanie tychże elementów. Konstrukcja oświadczeń nie została więc oparta na założeniu, że – przykładowo – z treści oświadczeń mają generalnie wynikać fakty (okoliczności), konieczne z punktu widzenia przesłanek ustawowych, a podmiot sporządzający oświadczenie ma swobodę wyboru zakresu i formy (sposobu) ich deklarowania

(ujawniania). Dla zrealizowania celów oświadczenia, w ocenie ustawodawcy, niezbędne było w tym wypadku zawarcie w nim wszystkich elementów jednoznacznie określonych w ustawie.

11. Odwołując się do poglądów sądów administracyjnych o materialnoprawnym charakterze oświadczeń, należy przypomnieć, że – jak wskazał WSA w Olsztynie – „[o]świadczenie złożone przez nabywcę ma charakter materialnoprawny, gdyż warunki, dotyczące stosowania obniżonej stawki akcyzy, czy też powrotu stawki podstawowej, określone zostały w przepisach prawa materialnego. Nie jest możliwa konwalidacja takiego oświadczenia, poprzez uzyskanie od nabywcy oświadczenia w późniejszym terminie, względnie potwierdzenie tego faktu innymi środkami dowodowymi. (...) Natomiast zestawienie miesięczne określone w art. 89 ust. 15 u.p.a jest dokumentem o charakterze formalnoprawnym, wtórnym w stosunku do oświadczeń składanych przez nabywców. Jest ono sporządzane przez sprzedawcę, na podstawie dokumentów o charakterze materialnoprawnym, jakim są oświadczenia nabywców o przeznaczeniu oleju opałowego na cele ogrzewcze” (wyrok WSA w Olsztynie z 11 maja 2011 r., sygn. I SA/Ol. 201/11). Do przytoczonego wyroku WSA w Olsztynie odwołują się również przedstawiciele doktryny prawa, którzy konstatują: „W zasadzie należy zgodzić się z (...) stanowiskiem wskazującym na formalny i wtórny – w stosunku do oświadczeń – charakter miesięcznego zestawienia tych oświadczeń” (L. Etel, P. Pietrasz, *Uwagi w przedmiocie...*, s. 34).

W tym kontekście niezasadne wydają się uwagi pytającego sądu, który w pytaniu prawnym wskazuje, że obowiązek w postaci odbierania oświadczenia o opałowym przeznaczeniu wyrobu energetycznego jest obowiązkiem o charakterze instrumentalnym, którego celem jest zapewnienie możliwości sprawnej weryfikacji obrotu wyrobami energetycznymi przeznaczonymi na cele opałowe. Jak wskazywano, poza funkcją weryfikacyjną oświadczenia stanowią instrument poprzedzający i warunkujący skorzystanie z niższych stawek podatku akcyzowego – „[O]świadczenia składane przez nabywców oleju opałowego o jego przeznaczeniu na cele opałowe muszą już w momencie sprzedaży zawierać wszystkie elementy wymienione w przepisach art. 89 ust. 6-8 u.p.a.” (wyrok WSA w Białymstoku z 9 czerwca 2010 r., sygn. akt I SA/Bk 69/10). Zatem, o ile w przypadku miesięcznego zestawienia oświadczeń można rozważać jego formalny charakter,

o tyle w odniesieniu do oświadczeń należy podkreślić materialny charakter tej instytucji.

Rzetelność oświadczeń podnoszona jest również jako argument w dyskusji na temat sankcji za nieterminowe złożenie miesięcznego zestawienia oświadczeń. Jak zauważają L. Etel i P. Pietrasz: „[W]prowadzenie obowiązku odbierania oświadczeń o przeznaczeniu danego wyrobu oraz obowiązku przedkładania miesięcznych zestawień takich oświadczeń poprzez zastosowanie stawki podatkowej adekwatnej do paliw silnikowych, jest podyktowane ochroną wierzyciela podatkowego (...) Instrument prawny w postaci ujętej w art. 89 ust. 16 u.p.a. sankcji podatkowej nie jest jednak adekwatny do zamierzonego celu w przypadku gdy uchybienie odnosi się wyłącznie do obowiązku o charakterze instrumentalnym i nie ma wątpliwości co do tego, że sprzedawca dysponuje rzetelnymi oświadczeniami, z których ponad wszelką wątpliwość wynika, że paliwo opałowe zostało zużyte do celów opałowych, zgodnie z celem uprawniającym do stosowania obniżonej stawki akcyzy” (L. Etel, P. Pietrasz, *Uwagi w przedmiocie...*, s. 38). W ocenie Sejmu, o rzetelności oświadczeń stanowi zgodność z jasno i precyzyjnie sformułowanym katalogiem wymogów formalnych, jakim powinny one odpowiadać.

12. Należy również podkreślić, że zgodnie z art. 89 ust. 10 u.p.a. sprzedawca wyrobów akcyzowych, określonych w art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i 15 u.p.a., w przypadku sprzedaży osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej jest obowiązany zastosować stawkę akcyzy określoną w art. 89 ust. 4 pkt 1 u.p.a. albo odmówić sprzedaży tych wyrobów w przypadku, gdy: 1) osoba nabywająca te wyroby odmawia okazania dokumentu o którym mowa w art. 89 ust. 8 pkt 1 u.p.a. (dowód osobisty lub inny dokument stwierdzający tożsamość); 2) dane zawarte w oświadczeniu są niekompletne, nieczytelne lub nie zgadzają się z danymi wynikającymi z dokumentu, o którym mowa w art. 89 ust. 8 pkt 1; 3) adres, pod który sprzedawca dostarczył wyroby akcyzowe, jest inny niż wskazane w oświadczeniu nabywcy miejsce (adres), gdzie znajdują się urządzenia grzewcze; 4) ilość i rodzaj nabywanych wyrobów akcyzowych są inne niż wskazane w oświadczeniu.

Jakkolwiek przytoczona regulacja znajduje zastosowanie jedynie w przypadku sprzedaży wyrobów akcyzowych osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej, wynikają z niej istotne konsekwencje dla oceny przepisów kwestionowanych przez pytającego sąd. Po pierwsze, powyższy przepis nakłada na

sprzedawcę obowiązek zastosowania wyższej stawki podatku akcyzowego albo odmowy sprzedaży w sytuacji, gdy dane zawarte w oświadczeniu są niekompletne. Dotyczy to danych zawartych bezpośrednio w dowodzie osobistym lub innym dokumencie stwierdzającym tożsamość, a więc znajdujących się częściowo poza obszarem rozważań wyznaczonych przez realia przedmiotowej sprawy, jednakże wskazuje na doniosłość, jaką ustawodawca przyznaje prawidłowości sporządzanych oświadczeń. Wobec powyższego należy odnotować, że obowiązek zastosowania wyższej stawki lub odmowy sprzedaży zaktualizuje się także wtedy, gdy pomimo zawarcia w oświadczeniu imienia i nazwiska nabywającego, zabraknie w nim np. numeru PESEL. Analogiczna sytuacja będzie miała miejsce w przypadku, w którym jedynym elementem niewskazany w oświadczeniu będzie numer dowodu osobistego lub nazwa i numer innego dokumentu stwierdzającego tożsamość. Jak wskazał pytający sąd, w sprawie zawisłej przed nim braki w oświadczeniach dotyczyły (poza brakami związanymi z podpisem oraz oznaczeniem daty i miejsca złożenia oświadczenia), właśnie braku numeru dowodu tożsamości nabywcy. W powyższej sytuacji trudno uznać, że brak tego rodzaju nie powinien stać się podstawą do zastosowania – na mocy art. 89 ust. 16 u.p.a. – stawki z art. 89 ust. 4 pkt 1 u.p.a., kiedy zgodnie z art. 89 ust. 10 pkt 2 u.p.a. sam sprzedawca, wobec otrzymania niekompletnego oświadczenia, był zobowiązany do zastosowania wyższej stawki podatkowej albo odmowy sprzedaży.

Na marginesie należy zaznaczyć, że prawidłowość oświadczeń wpływa także na przygotowanie ich miesięcznego zestawienia. Odnosząc się do braku daty w oświadczeniu można wskazać, że jeżeli zestawienie powinno zostać przekazane w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży, w przypadku braku daty na oświadczeniu, organ (naczelnik urzędu celnego), któremu przekazywane jest zestawienie nie ma możliwości ustalenia na jego podstawie (i następnie kontroli uwzględnionych w nim oświadczeń), czy sprzedawca sporządził je zgodnie z przepisami, tj. czy zostało ono przekazane w przewidzianym przez ustawę czasie – jedynym (tj. nieznanym) potwierdzeniem w treści oświadczenia) elementem wskazującym na datę złożenia oświadczenia będzie w tym wypadku wskazana przez sprzedawcę w miesięcznym zestawieniu oświadczeń data każdego oświadczenia (art. 89 ust. 15 pkt 1 lit. c u.p.a.).

13. Rekapitulując powyższe rozważania, należy podkreślić, że stosowanie przepisów ustawy o podatku akcyzowym, w zakresie odbioru oświadczeń nabywcy wyrobów akcyzowych, może rodzić w praktyce problemy interpretacyjne (przykładem powyższej sytuacji są interpretacje indywidualne organów, dotyczące m.in. desygnatu pojęcia „czytelny podpis”). Jednakże, w kontekście zarzutów pytającego sądu, trzeba zaakcentować następujące uwagi.

Po pierwsze, ustawodawca uregulował przedmiotową materię w sposób precyzyjny i nie dopuszczający wyjątków. W ustawie o podatku akcyzowym zawarto taksatywny katalog elementów, jakie powinny zawierać oświadczenia.

Po drugie, obowiązujące regulacje prawne, podyktowane doniosłym charakterem oświadczeń, nie nakładają na sprzedawcę wyrobów akcyzowych nadmiernie uciążliwych obowiązków. Jest on zobowiązany do dbałości o poprawność odbieranych oświadczeń i z tego punktu widzenia braki formalne w oświadczeniach nie mogą zostać uznane za uchybienie wymogom, których dochowanie jest nadmiernie uciążliwe. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w cytowanym wyroku z 27 kwietnia 2004 r. (sygn. akt K 24/03): „[R]egulacja prawna powinna odpowiadać założeniu nienakładania na podatników powinności dokonania aktów staranności nadmiernie uciążliwych i nie pozostających w odpowiedniej proporcji do korzyści, które wiążą się z ich dokonaniem”. Powyższy standard został w przedmiotowej sprawie dochowany przez ustawodawcę, wobec powyższego należy uznać, że efekty regulacji przewidującej obowiązek odbierania rzetelnie wypełnionych oświadczeń „pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych na obywatela lub inny podmiot prawny” (wyrok TK z 16 lipca 2009 r., sygn. akt Kp 4/08).

Po trzecie, obrót wyrobami akcyzowymi jest – w ocenie Sejmu – działalnością o szczególnym znaczeniu, istotną z punktu widzenia finansów państwa. Podmioty profesjonalnie zajmujące się obrotem tymi wyrobami są zatem zobowiązane do szczególnej staranności. Innymi słowy: „Sprzedawca, zdając sobie sprawę z obowiązujących regulacji opodatkowania akcyzą sprzedaży oleju opałowego, powinien dochować należytej ostrożności, jakiej wymagać trzeba w prowadzeniu każdej działalności gospodarczej, zwłaszcza kiedy możliwość zastosowania preferencyjnej stawki akcyzy uzależniona jest od spełnienia określonych wymagań. We wszystkich wątpliwych przypadkach sprzedawca ma możliwość, a biorąc pod uwagę swój dobrze pojęty interes, wręcz obowiązek odmówić sprzedaży oleju ze stawką preferencyjną. (...) Pamiętać przy tym należy, iż stosownie do art. 31 ust. 3



Konstytucji RP ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanowione tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne. Wprowadzona w przepisach ustawy przedmiotowa regulacja oraz skutki prawne nieprzestrzegania jej stanowią niezbędny środek zabezpieczający dochody budżetu państwa z tytułu akcyzy” (*Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na interpelację nr 21316*, odpowiedź dostępna na stronie internetowej Sejmu).

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

Po piąte, należy wskazać, że w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego dostrzegane były również inne wartości, które można odnieść do realiów przedmiotowej sprawy, takie jak „rzetelność dokumentacyjna” (wyrok TK z 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04) czy „rzetelność obrotu” (wyrok TK z 17 listopada 2010 r., sygn. akt SK 23/07). Ustawodawca ma zatem prawo do określenia warunków formalnych dokumentacji w obrocie wyrobami akcyzowymi (bezpośrednio wskazanych w ustawie o podatku akcyzowym i w świetle zarzutów pytającego sądu niebędących nadmiernie uciążliwymi dla sprzedawcy), od których

spełnienia uzależnia dopuszczalność stosowania niższej stawki podatku akcyzowego. Wymaga przypomnienia, że jak zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyroku dotyczącym deklaracji VAT: „Kaźde zatem zakłócenie tej sprawności [ewidencyjnej – uwaga własna], nawet gdy nie prowadzi do realnego uszczuplenia należności podatkowych państwa, stanowi przeszkodę w sprawnym funkcjonowaniu tego podatku” (wyrok TK z 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04). W ocenie Sejmu, pomimo różnic zachodzących pomiędzy podatkiem od towarów i usług, a podatkiem akcyzowym, można wskazać na podobieństwa w zakresie obowiązku ewidencyjnego. Powyższe prowadzi do wniosku, że obowiązek uzyskania oświadczeń oraz konsekwencje związane z jego uchybieniami stanowią przejaw szczególnej wagi jaką należy przyznać „ewidencjonowaniu” obrotu wyrobami akcyzowymi.

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

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

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

MARSZAŁEK SEJMU



Ewa Kopacz