

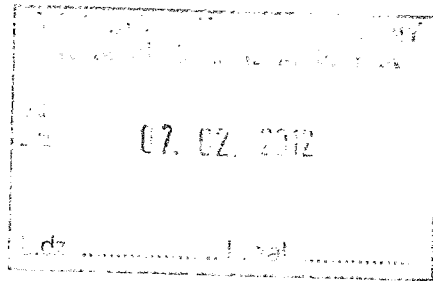


RZECZPOSPOLITA POLSKA
PROKURATOR GENERALNY

Warszawa, dnia 6 lutego 2012 r.

PG VIII TK 84/11

P 50/11



TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku z pytaniem prawnym Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, „czy art. 89 ust. 5 i ust. 16 ustawy z dnia 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 ze zm.) jest zgodny z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP z dnia 2.04.1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) w zakresie, w jakim dopuszcza zastosowanie stawki akcyzy określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, w przypadku, gdy oświadczenia, o których mowa w art. 89 ust. 5 pkt 1 i 2 ustawy o podatku akcyzowym zawierają wady nieistotne z punktu widzenia ustalenia tożsamości nabywcy oraz przeznaczenia wyrobu energetycznego ?”

– na podstawie art. 33 w zw. z art. 27 pkt 5 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.)

przedstawiam następujące stanowisko:

postępowanie w niniejszej sprawie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) – ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

1.1. Postanowieniem z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. akt [redacted], Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (dalej Sąd pytający) zwrócił się z pytaniem prawnym, czy art. 89 ust. 5 i ust. 16 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 ze zm.; dalej: u.p.a.), w zakresie wskazanym w postanowieniu, jest zgodny z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Prawnokonstytucyjne wątpliwości Sądu pytającego co do zaskarżonych przepisów powstały na tle następującego stanu prawnego i faktycznego.

Po przeprowadzeniu kontroli podatkowej i postępowania podatkowego Naczelnik Urzędu Celnego w S [redacted], decyzją z [redacted] października 2010 r., nr [redacted], określił Spółce jawnej P [redacted]

(zwana dalej „Spółką”) zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym za okres od marca do grudnia 2009 r. W trakcie postępowania kontrolnego stwierdzono, że, dokonując sprzedaży oleju opałowego, Spółka pobierała od nabywców oświadczenia, które miały braki formalne, tj. nie zawierały daty i miejsca złożenia oświadczenia, numeru dowodu tożsamości kupującego, podpisu nabywcy (oświadczenia podpisane były przez inną osobę) lub zawierały nieczytelne podpisy. Ustalono również, że część posiadanego oleju Spółka przeznaczyła na własne potrzeby grzewcze.

Uzasadniając swoją decyzję, Urząd Skarbowy wskazał, że w związku niespełnieniem przez Spółkę warunków określonych w art. 89 ust. 5-15 u.p.a., stosownie do art. 8 ust. 2 pkt 3 u.p.a., obowiązek podatkowy z tytułu sprzedaży wyrobów akcyzowych powstał z zastosowaniem stawki w wysokości 1822,00 zł/1000 l, czyli takiej, jak przy sprzedaży wyrobów przeznaczonych do napędu silników spalinowych (art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i 15 u.p.a.). Podatek, odprowadzony przez Spółkę, obliczono natomiast z zastosowaniem stawki w wysokości 232,00 zł/1000 l (art. 89 ust. 1 pkt 9 u.p.a.).

Nie godząc się z powyższym rozstrzygnięciem, Spółka złożyła odwołanie, w którym zarzuciła naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 86 ust. 16 w zw. z art. 89 ust. 5, art. 89 ust. 6, art. 89 ust. 8 u.p.a. oraz art. 2 Dyrektywy Rady 2003/96/WE z 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz. Urz. UE L z 2003 r., Nr 283; dalej: Dyrektywa), a także naruszenie przepisów prawa procesowego.

Po rozpatrzeniu odwołania Dyrektor Izby Celnej w B , decyzją z stycznia 2011 r., utrzymał w mocy rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji. W uzasadnieniu zaznaczył, że przesłanką decydującą o zastosowaniu wyższej stawki podatku akcyzowego nie jest faktyczne wykorzystanie oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem, lecz naruszenie przez zbywcę określonych ustawą warunków dokumentowania sprzedaży takiego oleju na cele grzewcze. W konsekwencji powoduje to konieczność zastosowania art. 89 ust. 16 u.p.a., który uzależnia wysokość stawki podatkowej od dochowania wskazanych wyżej wymogów. Organ drugiej instancji nie stwierdził też naruszenia przepisów Dyrektywy oraz procedury podatkowej.

Decyzja odwoławcza Dyrektora Izby Celnej w B została zaskarżona przez Spółkę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku. Wnosząc o uchylenie decyzji, zarzuciła ona zaskarżonemu rozstrzygnięciu sprzeczność z przepisami prawa materialnego, tak unijnego – poprzez naruszenie art. 2 ust. 3 i art. 21 ust. 4 Dyrektywy, jak i krajowego – poprzez naruszenie art. 89 ust. 16 w zw. z art. 89 ust. 5, art. 89 ust. 6, art. 89 ust. 7, art. 89 ust. 8 u.p.a. oraz art. 2 Konstytucji RP. Ponadto wskazano na zaistniałą – zdaniem Spółki – obrazę przepisów prawa procesowego (art. 120, art. 12, art. 122 i art. 124 ordynacji podatkowej).

W uzasadnieniu skargi Spółka podniosła, że przepis art. 21 Dyrektywy mówi o „warunkach dla końcowego zużycia”, żadną miarą wskazany przepis nie odnosi się natomiast do „warunków spełnienia wymagań formalnych”, czyli

posiadania kompletnych oświadczeń. Kwestionowane oświadczenia zawierają jedynie uchybienia o charakterze formalnym, zdaniem Spółki pozostające bez wpływu na możliwość identyfikacji nabywcy. Ponadto wskazano, że rygorystyczna interpretacja przepisów ustawy o podatku akcyzowym, przyjęta przez organy podatkowe, jest nieuzasadniona, wywodzą one bowiem z treści tych przepisów więcej uprawnień niż przyznał im ustawodawca.

Spółka zaznaczyła, że w jej ocenie naruszenie przepisów art. 89 u.p.a. i art. 2 ust. 3 Dyrektywy polega w szczególności na tym, iż w istocie organ niezgodnie z prawem wykreował nową czynność podlegającą opodatkowaniu, tj. posiadanie na dzień sprzedaży niekompletnego oświadczenia o przeznaczeniu paliwa. Poza tym podniosła, że w jej przypadku organy podatkowe nie dopuściły dowodu z poprawionych oświadczeń, nie argumentując tego faktu i naruszając przez to przepisy ordynacji podatkowej oraz art. 2 Konstytucji RP.

Odpowiadając na skargę Dyrektor Izby Celnej w B wniósł o jej oddalenie.

Zdaniem Spółki, sankcje wynikające ze wskazanych wyżej przepisów są nieproporcjonalne do rodzaju stwierdzonych uchybień, dlatego też jej pełnomocnik (podczas rozprawy) wniósł o przedstawienie przez Sąd Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego o zgodność art. 89 ust. 5 i ust. 16 u.p.a. z art. 31 ust. 3 oraz art. 32 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji RP.

Sąd pytający uznał wniosek za zasadny, jednakże, formułując pytanie prawne, w postanowieniu z dnia 21 czerwca 2011 r. odmiennie określił treść pytania i zmodyfikował proponowane przez pełnomocnika Spółki wzorce ewentualnej kontroli.

1.2. Stawiając zarzuty niekonstytucyjności art. 89 ust. 5 i ust. 16 u.p.a., Sąd pytający podnosi, że przepisy te naruszają zasadę proporcjonalności. Powołując się na literaturę (*vide* str. 13 – 15 uzasadnienia pytania prawnego), Sąd pytający przedstawił swoje rozumienie tej zasady oraz sformułował pogląd,

że można wyprowadzić ją zarówno z art. 31 ust. 3, jak i z art. 2 Konstytucji RP, wyrażającego zasadę demokratycznego państwa prawnego. Oba te przepisy zostały też powołane jako wzorce kontroli.

W opinii Sądu uregulowanie sytuacji prawnej sprzedawcy oleju napędowego jest „mechaniczne i rygorystyczne”, co przy jednoczesnym zastosowaniu „sankcyjnej” stawki podatkowej, w sytuacji, gdy wady oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego nie zawierają „istotnych braków”, powoduje, że rozwiązania te są nie do pogodzenia z zasadą demokratycznego państwa prawnego. Argumentując naruszenie wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji zasady proporcjonalności, Sąd pytający podnosi, że w jego ocenie zostały naruszone proporcje między ochroną interesów wierzyciela publicznoprawnego a interesami sprzedawcy oleju napędowego. Zastosowane rozwiązania są przy tym nieadekwatne do zakładanych celów i zbyt dolegliwe. W tym kontekście podnosi też, że do zasady proporcjonalności odwołuje się wprost (w punkcie 37 preambuły) Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego. W konsekwencji zasada ta winna być respektowana przez unormowania krajowe.

2.1. W stanie prawnym, obowiązującym w okresie dotyczącym przedmiotowej sprawy, art. 89 u.p.a. miał brzmienie:

„Art. 89. 1. Stawki akcyzy na wyroby energetyczne wynoszą dla:

1) węgla i koksu przeznaczonych do celów opałowych objętych pozycjami CN 2701, 2702 oraz 2704 00 - 1,18 zł/1 gigadzul (GJ);

2) benzyn silnikowych o kodach CN 2710 11 45 lub 2710 11 49 - 1565,00 zł/1.000 litrów;

3) wyrobów powstałych ze zmieszania benzyn, o których mowa w pkt 2, z biokomponentami, zawierających powyżej 2 % biokomponentów, wyprodukowanych w składzie podatkowym i spełniających wymagania

jakościowe określone w odrębnych przepisach - stawka akcyzy określona w pkt 2, obniżona o 1,565 zł od każdego litra biokomponentów dodanych do tych benzyn, z tym że kwota należnej akcyzy nie może być niższa niż 10,00 zł/1.000 litrów;

4) benzyn lotniczych o kodzie CN 2710 11 31, paliw typu benzyny do silników odrzutowych o kodzie CN 2710 11 70 oraz nafty pozostałej o kodzie CN 2710 19 25 - 1.822,00 zł/1.000 litrów;

5) paliw do silników odrzutowych o kodzie CN 2710 19 21 - 1.072,00 zł/1.000 litrów;

6) olejów napędowych o kodzie CN 2710 19 41 - 1.048,00 zł/1.000 litrów;

7) wyrobów powstałych ze zmieszania olejów napędowych, o których mowa w pkt 6, z biokomponentami, zawierających powyżej 2 % biokomponentów, wyprodukowanych w składzie podatkowym i spełniających wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach - stawka akcyzy określona w pkt 6, obniżona o 1,048 zł od każdego litra biokomponentów dodanych do tych olejów napędowych, z tym że kwota należnej akcyzy nie może być niższa niż 10,00 zł/1.000 litrów;

8) biokomponentów stanowiących samoistne paliwa, wyprodukowanych w składzie podatkowym i spełniających wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach, przeznaczonych do napędu silników spalinowych, bez względu na kod CN - 10,00 zł/1.000 litrów;

9) 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 - 232,00 zł/1.000 litrów;

10) 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 - 232,00 zł/1.000 litrów,

b) pozostałych, niepodlegających obowiązkowi barwienia i znakowania na podstawie przepisów szczególnych - 60,00 zł/1.000 kilogramów;

11) olejów smarowych o kodach CN od 2710 19 71 do 2710 19 99, z wyłączeniem wyrobów o kodzie CN 2710 19 85 (oleje białe, parafina ciekła) oraz smarów plastycznych zaliczanych do kodu CN 2710 19 99 - 1.180,00 zł/1.000 litrów;

12) gazów przeznaczonych do napędu silników spalinowych:

a) gazu ziemnego (mokrego) i pozostałych węglowodorów gazowych objętych pozycją CN 2711 oraz gazowych węglowodorów alifatycznych objętych pozycją CN 2901:

– skroplonych - 695,00 zł/1.000 kilogramów,

– w stanie gazowym - 100,00 zł/1.000 kilogramów,

b) wyprodukowanych w składzie podatkowym i spełniających wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach:

– biogazu, bez względu na kod CN - 0 zł,

– wodoru i biowodoru o kodzie CN 2804 10 00 - 0 zł;

13) gazu ziemnego (mokrego) i pozostałych węglowodorów gazowych objętych pozycją CN 2711, przeznaczonych do celów opałowych - 1,18 zł/1 gigadżul (GJ);

14) pozostałych paliw silnikowych - 1.822,00 zł/1.000 litrów;

15) pozostałych paliw opałowych:

a) w przypadku gdy ich gęstość w temperaturze 15°C jest:

– niższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny - 232,00 zł/1.000 litrów,

– równa lub wyższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny - 60,00 zł/1.000 kilogramów,

b) gazowych -1,18 zł/gigadżul (GJ).

2. Stawka akcyzy na wyroby energetyczne inne niż określone w ust. 1 pkt 1-13, przeznaczone do celów innych niż opałowe, jako dodatki lub domieszki do

paliw opałowych, do napędu silników spalinowych albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych, wynosi 0 zł.

3. Stawka akcyzy na energię elektryczną wynosi 20,00 zł za megawatogodzinę (MWh).

4. W przypadku:

1) 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/1.000 litrów, a w przypadku gdy ich gęstość w temperaturze 15°C jest równa lub wyższa od 890 kilogramów/metr sześcienny - 2.047,00 zł/1.000 kilogramów;

2) przekroczenia dopuszczalnych norm zużycia, o których mowa w art. 85 ust. 2 pkt 2, ustalonych dla wyrobów akcyzowych określonych w ust. 2, znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy w przypadku ich zużycia do produkcji innych wyrobów, stosuje się odpowiednio stawkę określoną w ust. 1 pkt 14 albo 15;

3) ubytków wyrobów energetycznych powstałych w czasie transportu rurociągiem przesyłowym dalekosiężnym, przekraczających normy dopuszczalnych ubytków wyrobów akcyzowych, o których mowa w art. 85 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 lit. a, stosuje się stawkę akcyzy będącą średnią ważoną stawek na wszystkie wyroby energetyczne wysłane w okresie rocznym do wszystkich odbiorców.

5. Sprzedawca wyrobów akcyzowych nieobjętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15, jest obowiązany w przypadku sprzedaży:

1) osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej oraz osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą - do uzyskania od nabywcy 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;

2) osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej - do uzyskania od nabywcy 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.

6. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 5 pkt 1, z zastrzeżeniem ust. 7, powinno być dołączone do kopii faktury oraz powinno zawierać:

- 1) dane dotyczące nabywcy;
- 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.

7. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 5 pkt 1, 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.

8. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 5 pkt 2, powinno zawierać:

- 1) imię i nazwisko nabywcy, numer dowodu osobistego lub nazwę i numer innego dokumentu stwierdzającego tożsamość nabywcy;
- 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.

9. Osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej nabywająca wyroby akcyzowe określone w ust. 1 pkt 9, 10 i 15 jest obowiązana do okazania sprzedawcy dokumentu, o którym mowa w ust. 8 pkt 1, w celu potwierdzenia jej tożsamości.

10. Sprzedawca wyrobów akcyzowych określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15 osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej jest obowiązany odmówić sprzedaży tych wyrobów w przypadku, gdy osoba nabywająca te wyroby odmawia okazania dokumentu, o którym mowa w ust. 8 pkt 1, gdy dane zawarte w oświadczeniu są niekompletne, nieczytelne lub nie zgadzają się z danymi wynikającymi z dokumentu, o którym mowa w ust. 8 pkt 1.

11. Importer i podmiot dokonujący nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów akcyzowych określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15 składa właściwemu naczelnikowi urzędu celnego oświadczenie, że przywożone wyroby zostaną 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.

12. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 11, powinno zawierać dane dotyczące importera lub podmiotu dokonującego nabycia wewnątrzwspólnotowego, określenie ilości i rodzaju oraz przeznaczenia nabywanych wyrobów, datę i miejsce złożenia tego oświadczenia oraz czytelny podpis składającego oświadczenie; kopie złożonych oświadczeń powinny być przechowywane przez importera i podmiot dokonujący nabycia wewnątrzwspólnotowego przez okres 5

lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym zostały sporządzone, i udostępniane w celu kontroli.

13. W przypadku importu wyrobów akcyzowych określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15, gdy naczelnik urzędu celnego przyjmujący zgłoszenie celne w procedurze dopuszczenia do obrotu jest inny niż właściwy naczelnik urzędu celnego w zakresie akcyzy na terytorium kraju dla podmiotu dokonującego importu, importer jest obowiązany do sporządzenia i przekazania do właściwego dla niego naczelnika urzędu celnego w zakresie akcyzy na terytorium kraju miesięcznego zestawienia oświadczeń, o których mowa w ust. 11, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostało złożone zgłoszenie celne.

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

15. Miesięczne zestawienie oświadczeń powinno zawierać:

- 1) w przypadku sprzedawcy, o którym mowa w ust. 14:
 - a) imię i nazwisko albo nazwę oraz adres siedziby lub zamieszkania podmiotu przekazującego zestawienie,
 - b) ilość i rodzaj oraz przeznaczenie wyrobów, których dotyczy oświadczenie,
 - c) datę złożenia oświadczenia,
 - d) datę i miejsce sporządzenia zestawienia oraz czytelny podpis osoby sporządzającej zestawienie,
 - e) określenie liczby urządzeń grzewczych posiadanych przez nabywców, wynikającej ze złożonych przez nich oświadczeń,

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

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

16. W przypadku niespełnienia warunków określonych w ust. 5-15 stosuje się stawkę akcyzy określoną w ust. 4 pkt 1.”

Przedmiotowy przepis reguluje więc następujące grupy zagadnień:

- 1) określa stawki podatku akcyzowego w zależności od rodzaju i przeznaczenia danego paliwa (ust. 1 – 4);
- 2) określa zasady dokonywania i dokumentowania obrotu paliwami, mogącymi służyć zarówno dla celów opałowych, jak i do napędu silników spalinowych, w sposób zmierzający do zapewnienia możliwości kontroli sposobu wykorzystania tych wyrobów (ust. 5 – 15);
- 3) określa skutki podatkowe niezachowania rygorów przewidzianych dla dokonywania i dokumentowania obrotu paliwami wskazanymi w punkcie 2 (ust. 16).

Z punktu widzenia przedmiotowej sprawy najistotniejsze jest to, że przedmiotowe przepisy określają enumeratywnie elementy, jakie winno zawierać oświadczenie nabywcy takiego paliwa, jakie potencjalnie może zostać wykorzystane zarówno do celów opałowych, jak do napędu silników spalinowych.

Uregulowanie to jest odmienne dla nabywców będących osobami prawnymi, jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej oraz osobami fizycznymi prowadzącymi działalność gospodarczą, a inne dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.

Ustawodawca zdecydował, że oświadczenia składane przez nabywców oleju o przeznaczeniu tego wyrobu na cele opałowe muszą już w momencie sprzedaży zawierać wszystkie elementy, wymienione w przepisach art. 89 ust. 6 – 8 u.p.a., nie różnicując przy tym tych elementów na istotne i nieistotne.

Zgodnie z art. 89 ust. 10 u.p.a. (w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 sierpnia 2010 r.), sprzedawca wyrobów akcyzowych, określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15, osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej był zobowiązany odmówić sprzedaży tych wyrobów w przypadku, gdy nabywająca je osoba odmówiła okazania dokumentu, o którym mowa w ust. 8 pkt 1, a także, gdy dane zawarte w oświadczeniu były niekompletne, nieczytelne lub nie zgadzały się z danymi wynikającymi z dokumentu stwierdzającego tożsamość.

Artykuł 89 ust. 16 u.p.a. przewiduje, że w przypadku niespełnienia warunków określonych w ust. 5–15 stosuje się stawkę akcyzy określoną w ust. 4 pkt 1. Naruszenie postanowień art. 89 ust. 5–15 u.p.a. wywołuje zatem konsekwencje w postaci zastosowania stawki akcyzy przewidzianej dla sytuacji faktycznego użycia wyrobów, o których mowa w art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i 15 u.p.a., do napędu silników spalinowych.

Ustawodawca uzależnił zastosowanie preferencyjnej stawki podatku akcyzowego od spełnienia określonego warunku, którym jest uzyskanie prawidłowego oświadczenia nabywcy oleju. Sąd pytający, powołując się na stanowisko części doktryny i nauki, podniósł, że przewidziany w art. 89 ust. 16 u.p.a. obowiązek zastosowania zdecydowanie wyższej stawki ma charakter sankcji podatkowej (*vide* str. 7 i 9 uzasadnienia pytania prawnego). W orzecznictwie sądowym zdecydowanie przeważa jednak pogląd, że w tym przypadku nie mamy do czynienia z sankcją podatkową. Niższa stawka podatku akcyzowego, stosowana do oleju przeznaczonego na cele opałowe, ma charakter stawki preferencyjnej, dopuszczalnej jednakże pod pewnymi warunkami. Niezachowanie tych warunków powoduje utratę możliwości zastosowania owych preferencji (por. np. wyrok WSA w Opolu z dnia 16 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Op 326/1, www.orzeczenia.nsa.gov.pl; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 721/10, SIP Lex Omega, nr 748021).

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

Decyzja organu administracji skarbowej, nakładająca na sprzedawcę oleju obowiązek uiszczenia podatku akcyzowego według wyższej stawki, ma więc na celu, w wypadku dokonania sprzedaży oleju z naruszeniem warunków określonych w art. 89 ust. 5–15 u.p.a., doprowadzenie do prawidłowej realizacji należnego zobowiązania podatkowego. W nauce prawa finansowego przyjmuje się, że tego rodzaju dolegliwość ma charakter tzw. sankcji pozornej (tak Paweł Majka, „Sankcje w prawie podatkowym” s. 47, w: *Toruński Rocznik Podatkowy 2010*, publikacja elektroniczna Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, www.trp.umk.pl).

Ogólnym *ratio* przepisów dotyczących stawek podatkowych od oleju opałowego jest więc obniżenie stawek akcyzy dla tego paliwa, w porównaniu ze stawkami akcyzy przewidzianymi dla olejów napędowych. Wobec realnej możliwości przeznaczania oleju opałowego do innych celów, w szczególności jako paliwo napędowe do pojazdów mechanicznych, ustawodawca wprowadził równocześnie adekwatny mechanizm kontroli prawidłowości stosowania tych rozwiązań. Możliwość powstania takiej sytuacji wynika właśnie z obniżenia stawek akcyzy oleju opałowego, w wyniku czego ceny sprzedaży tego oleju są znacznie niższe niż ceny sprzedaży oleju napędowego i innych paliw silnikowych. Takimi rozwiązaniami kontrolnymi są barwienie oleju oraz wprowadzenie wymagania składania przez nabywców oleju oświadczeń o jego przeznaczeniu. Jednocześnie niewypełnienie obowiązków instrumentalnych, związanych z udokumentowaniem przeznaczenia wyrobów, obwarowane jest zastosowaniem wyższej stawki podatkowej.

2.2. Jednym z argumentów, które zdaniem Sądu pytającego przemawiają za koniecznością poddania ust. 5 i ust. 16 w art. 89 u.p.a. kontroli Trybunału Konstytucyjnego, są pojawiające się w orzecznictwie sądów administracyjnych rozbieżności w interpretacji wskazanych wyżej przepisów. Przedstawiając te różnice, Sąd pytający powołał się w pierwszej kolejności na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 17 maja 2011 r., sygn. akt I SA/Bd 220/11 (SIP Lex Omega, nr 1027152), który (orzekając na podstawie stanu prawnego obowiązującego w 2009 r.) wskazał na – istniejącą jego zdaniem – konieczność dokonywania podziału wad oświadczeń, o których mowa w art. 89 ust. 5 u.p.a., na istotne i o charakterze nieistotnym. W ocenie WSA w Bydgoszczy, istotne braki oświadczeń dotyczące: danych osobowych, adresu zamieszkania nabywcy czy ilości nabytego oleju, w skutkach traktować należy jak brak oświadczenia. 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. Jako przykłady braków nieistotnych Sąd ten wskazał na brak kodu pocztowego oraz brak miejsca złożenia oświadczenia – przy jednoczesnym niekwestionowaniu przez organ istnienia pozostałych, istotnych składników oświadczenia.

Kolejnym przykładem, przedstawionym przez Sąd pytający, jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 maja 2011 r., sygn. akt I GSK 244/10, (www.orzeczenia.nsa.gov.pl), dotyczący stanu prawnego obowiązującego w 2006 r. W orzeczeniu tym NSA wskazał, że braki w oświadczeniach, o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), dotyczących przeznaczenia oleju opałowego na cele opałowe, w zasadzie wywołują skutek w postaci utraty przez

sprzedawcę tego oleju prawa do obniżenia stawki podatku akcyzowego. Jednocześnie jednak Naczelny Sąd Administracyjny zastrzegł, że, w jego ocenie, tego rodzaju skutek może wywołać jedynie brak elementów koniecznych oświadczenia, to jest danych umożliwiających identyfikację nabywcy, miejsca jego zamieszkania, typu i usytuowania urządzenia grzewczego, daty nabycia paliwa czy potwierdzającego transakcję podpisu nabywcy, tj. elementów, których zamieszczenie w oświadczeniu – w zamierzeniu prawodawcy – miało umożliwić kontrolę zasadności skorzystania z przyznanej preferencji przez nabywcę oleju opałowego.

W opinii Naczelnego Sądu Administracyjnego, na charakter prawny i istotę oświadczenia nie wpływają natomiast zwykłe błędy, nieistotne wady i techniczne usterki takiego dokumentu, które w każdym wypadku winny być poddawane przez organ orzekający indywidualnej ocenie w aspekcie możliwości wywarcia realnego skutku w zakresie obowiązku podatkowego. Jako przykłady takich wad NSA wskazał braki w zakresie numerów identyfikacji podatkowej lub numerów PESEL, w sytuacji, gdy nabywcy, przesłuchani w charakterze świadków, potwierdzili autentyczność oświadczeń oraz fakt dostarczenia im oleju opałowego.

Naczelny Sąd Administracyjny dokonując oceny, jaki skutek podatkowy wywierają oświadczenia potwierdzone przez nabywcę, ale zawierające pewne błędy i nieistotne wady o charakterze technicznym, odwołał się do podobieństw w zakresie warunków, jakim powinny odpowiadać faktury VAT, aby mogły stanowić podstawę do obniżenia podatku należnego o wynikający z nich podatek naliczony.

Przeprowadzona analiza orzecznictwa sądów administracyjnych prowadzi do wniosku, że dominujący jest pogląd o materialnoprawnym charakterze obowiązku uzyskiwania prawidłowych oświadczeń nabywcy oleju przeznaczonego na cele opałowe. Jednocześnie większość sądów

administracyjnych, orzekających w tym przedmiocie, uznaje, że oświadczenia te muszą zawierać wszystkie elementy wymienione w art. 86 ust. 6 – 8 u.p.a., ważność tych elementów jest równorzędna, a przy tym nie jest możliwa konwalidacja ewentualnych braków tych dokumentów w trakcie postępowania podatkowego (tak w wyrokach: WSA we Wrocławiu z dnia 16 lutego 2010 r., I SA/Wr 1811/09, SIP Lex Omega, nr 569683; WSA w Białymstoku z dnia 9 czerwca 2010 r., sygn. akt I SA/Bk 69/10, SIP Lex Omega, nr 580487; WSA w Gdańsku z dnia 4 listopada 2010 r., sygn. akt I SA/Gd 721/10, SIP Lex Omega, nr 748021; WSA w Gliwicach z dnia 9 marca 2011 r., sygn. akt III SA/Gl 1605/10, SIP Lex Omega, nr 897850; WSA w Olsztynie z dnia 3 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Ol 555/11, SIP Lex Omega, nr 10271155).

W powołanym przez Sąd pytający wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 17 maja 2011 r., sygn. akt I SA/Bd 220/1, i wyroku tego Sądu z dnia 9 sierpnia 2011 r., sygn. akt I SA/Bd 381/11 (SIP Lex Omega, nr 864214), oraz wyroku WSA w Krakowie z dnia 12 lipca 2011 r., sygn. akt I SA/Kr 838/11 (www.orzeczenia.nsa.gov.pl), pojawia się pogląd o możliwości wartościowania wad oświadczeń i podzielenia ich na istotne i nieistotne. W przypadku wad nieistotnych, zdaniem wskazanych wyżej sądów, nie można mówić o braku oświadczenia, a istniejące uchybienia można konwalidować w postępowaniu podatkowym. Pogląd ten pozostaje w zasadniczej sprzeczności ze stanowiskiem sądów wymienionych w pierwszej grupie, które mocno akcentują, że przeprowadzenie tego rodzaju wykładni art. 89 ust 5 u.p.a. nie jest możliwe. Na przykład, we wskazanym wyżej wyroku WSA w Gdańsku z dnia 4 listopada 2010 r., sygn. akt. I SA/Gd 721/10, przyjęto jednoznacznie, że: „Skoro uzyskanie od nabywcy oleju wskazanego oświadczenia warunkuje dopuszczalność przyznania niższej stawki podatku logicznym jest, że musi ono zostać złożone sprzedawcy jeszcze przed dokonaniem czynności sprzedaży, a tym bardziej przed dokonaniem wydania towaru umowy, kiedy to rozstrzyga się kwestia wysokości właściwej stawki podatku akcyzowego. Natomiast

niezłożenie w ogóle, bądź złożenie oświadczenia niekompletnego – zawierającego chociażby jeden brak – nie pozwala na łagodniejsze pod względem podatkowym potraktowanie jego nabywcy. Wskazana zasada ma charakter bezwzględny, ustawodawca nie przewidział od niej odstępstw, takich jak chociażby późniejsze uzupełnienie oświadczenia, dlatego nie można zastosować obniżonej stawki podatku w przypadku uchybienia temu obowiązkowi. Ponadto, jak słusznie zauważył organ powołując się na wyrok Sądu Najwyższego z dnia 7 maja 1997 r. (Sygn. akt III RN 22/97), w związku z zasadą powszechności opodatkowania, przepisy prawa podatkowego należy interpretować w sposób ścisły. Niedopuszczalne jest zatem stosowanie łagodniejszych dla podatnika stawek podatku w oparciu jedynie o wykładnię rozszerzającą. Uprawnienie takie musi wynikać wprost z odpowiedniego przepisu, a jak wskazano powyżej w kwestii wtórnego uzupełniania oświadczeń przepisy te milczą”.

Należy też zauważyć, że pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawiony w powołanym przez Sąd pytający wyroku z dnia 12 maja 2011 r., sygn. akt I GSK 244/10, jest odstępstwem od ustalonej linii orzeczniczej NSA w przedmiocie skutków wadliwości oświadczeń dotyczących przeznaczenia oleju opałowego. W szeregu wcześniejszych wyroków, opartych głównie na przepisach § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, NSA konsekwentnie przyjmował, że tylko poprawne formalnie i rzetelne oświadczenie nabywcy upoważnia sprzedawcę do zastosowania preferencyjnej stawki akcyzy, a ewentualne braki nie mogą być uzupełniane w postępowaniu podatkowym (por. wyrok z dnia 20 lutego 2011 r., sygn. akt I GSK 47/10, SIP Lex Omega nr 784432 i podane tam wcześniejsze wyroki NSA).

Z poglądem takim wydaje się zgadzać sam Sąd pytający, który prezentuje następujące stanowisko: „Zasadniczo należy podzielić przedstawione powyżej poglądy dotyczące konieczności uwzględnienia wad istotnych i nieistotnych

oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego i odmiennych skutków wywoływanych przez te wady. Jednakże taki podział dokonany na gruncie art. 89 ust. 16 u.p.a. stoi w bezpośredniej sprzeczności z treścią tego przepisu, która jest jasna oraz nie wymaga szczególnych zabiegów interpretacyjnych dla odtworzenia normy prawnej z niego wynikającej” (str. 12 uzasadnienia pytania prawnego).

Należy też zauważyć, że w niektórych wypadkach sądy orzekające rozważały również kwestię zgodności przepisów art. 89 u.p.a. z normami Konstytucji RP i prawa europejskiego, jednakże nie znajdowały podstaw do wystąpienia z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego lub pytaniem prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (por. powołane wyroki: WSA w Białymstoku z dnia 9 czerwca 2010 r., sygn. akt I SA/Bk 69/10 oraz WSA w Olsztynie z dnia 3 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Ol 555/11).

3.1. Analizując zarzuty przedstawione w pytaniu prawnym należy już na wstępie stwierdzić, że zaskarżone przepisy i ich *ratio legis* nie budzą takich wątpliwości Sądu pytającego, które odnosiłyby się do stosowania tych przepisów we wszystkich sytuacjach faktycznych, objętych ich hipotezą. Co więcej, Sąd pytający, choć formułuje pytanie w sposób pozornie zakresowy, nie domaga się stwierdzenia niekonstytucyjności określonej części art. 89 u.p.a., lecz w istocie zmierza do zaaprobowania przez Trybunał Konstytucyjny takiej wykładni poddanych kontroli przepisów, którą sam uważa za niedopuszczalną. W wyniku tej wykładni, dokonanej sprzecznie z literalnym brzmieniem zakwestionowanych przepisów, powstałby *de facto* nowy stan prawny, w którym do ustawy o podatku akcyzowym wprowadzono by nieznaną jej pojęcie „nieistotnej wady oświadczenia nabywcy oleju opałowego”. Pojęcie to dawałoby możliwość różnicowania wagi uchybień, stwierdzonych w poszczególnych elementach oświadczenia, co z kolei skutkowałoby –

w wypadku uznania nieistotności wady – możliwością odstąpienia od przewidzianego w art. 89 ust. 16 u.p.a obowiązku zastosowania do danej transakcji wyższej stawki podatku akcyzowego.

W zamiarze Sądu pytającego rola Trybunału Konstytucyjnego miałyby więc sprowadzić się do stworzenia nowego stanu prawnego, nie tyle przez eliminację określonego przepisu czy jego części, lecz przez uzupełnienie stanu prawnego w drodze zastosowania pozagramatycznych metod wykładni. Można nawet pokusić się o odtworzenie zamysłu Sądu pytającego, zgodnie z którym norma, ustalona drogą wykładni, miałyby następującą treść:

„W przypadku niespełnienia warunków określonych w ust. 5-15 stosuje się stawkę akcyzy określoną w ust. 4 pkt 1. Nie dotyczy to sytuacji, gdy oświadczenia, o których mowa w ust. 5 pkt 1 i 2, zawierają jedynie wady nieistotne z punktu widzenia ustalenia tożsamości nabywcy oraz przeznaczenia wyrobu energetycznego.”

3.1. Trybunał Konstytucyjny powołany jest do kontroli zgodności aktów niższego rzędu z aktami hierarchicznie wyższymi, a nie do ustalania skutków prawnych określonych sytuacji faktycznych. Nie leży w Jego kompetencjach określanie, która z interpretacji określonego przepisu jest właściwa. Działalność Trybunału ma na celu wyeliminowanie z porządku prawnego normy niezgodnej z Konstytucją, a nie przesądzenie, który z możliwych wariantów interpretacyjnych wyrażającego tę normę przepisu powinien być przyjęty przez sądy. Przykładowo, w postanowieniu z dnia 27 lutego 2008 r., sygn. akt P 31/06, Trybunał Konstytucyjny podkreślił: „Trybunał jest właściwy do kontrolowania hierarchicznej zgodności obowiązującego aktu normatywnego. Nie zajmuje się natomiast kontrolą interpretacji przepisów w praktyce sądowej, chyba że wystąpi problem związany ze stosowaniem prawa, które w praktyce przyjęło formy patologiczne, odbiegające od treści i znaczenia przyznanego mu przez prawodawcę. Nie można zadawać pytań prawnych w celu uzyskania wiążącej

wykładni danego przepisu przez Trybunał Konstytucyjny” (OTK ZU Nr 1/A/2008, poz. 24).

Pytanie prawne nie może być zatem traktowane jako środek służący do usuwania wątpliwości co do wykładni przepisów, których treść nie jest jednoznacznie interpretowana w praktyce ich stosowania.

Pytanie prawne, analogicznie jak wniosek pochodzący od uprawnionego (na podstawie art. 191 Konstytucji) podmiotu, jest instrumentem zapobiegającym stosowaniu przepisów ustaw o treści niezgodnej z Konstytucją lub ratyfikowaną na podstawie uprzedniej zgody wyrażonej w ustawie umową międzynarodową – przez pozbawienie takich przepisów mocy obowiązującej (art. 188 pkt 1, 2 i art. 190 ust. 3 Konstytucji). Nie ulega wątpliwości, że uzupełnianie treści przepisów nie mieści się w kompetencji Trybunału Konstytucyjnego. Trybunał zwany jest ustawodawcą negatywnym, tzn. eliminującym z porządku prawnego istniejące w nim, a niezgodne z Konstytucją, akty normatywne czy ich jednostki redakcyjne.

Co prawda Trybunał Konstytucyjny może, stosując technikę wykładni ustaw w zgodzie z Konstytucją, wskazać, że określona interpretacja danego przepisu jest zgodna lub niezgodna z Konstytucją albo uznać, że dany przepis jest tylko w określonym zakresie zgodny lub niezgodny z Konstytucją, ale również w takiej sytuacji nie może wykonywać kompetencji ustawodawcy pozytywnego, to znaczy wprowadzać do danego aktu normatywnego nieznanych mu pojęć czy instytucji prawnych.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wyrażono pogląd, iż „zarzuty (...) nie mogą polegać na wskazaniu, że przepis nie zawiera konkretnej regulacji, której istnienie zadowalałoby wnioskodawcę” (wyrok z 19 listopada 2001 r., sygn. akt K 3/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 251).

3.2. Artykuł 193 Konstytucji przyznaje każdemu sądowi prawo do przedstawienia Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego, jeżeli od odpowiedzi na nie zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed tym

sądem. Zgodnie zaś z art. 32 ust. 1 ustawy o TK, pytanie prawne powinno czynić zadość wymaganiom pisma procesowego, a ponadto zawierać: wskazanie organu, który wydał kwestionowany akt, określenie kwestionowanego aktu lub jego części, sformułowanie zarzutu oraz uzasadnienie go z powołaniem dowodów na jego poparcie. Rozwijając regulację konstytucyjną w art. 32 ust. 3 ustawy o TK przewidziano obowiązek wykazania, w jakim zakresie odpowiedź na pytanie może mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, w związku z którą sąd pytający zainicjował postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Warunkiem wystąpienia do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym jest łączne spełnienie trzech przesłanek: (A) podmiotowej, (B) przedmiotowej, (C) funkcjonalnej (*vide* – postanowienie z dnia 10 czerwca 2009 r. sygn. akt P 4/09, OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 93 i wskazana w nim literatura).

Jest jednak oczywiste, że kierując pytanie prawne sąd w pierwszej kolejności powinien rozważyć, czy przedstawiony przez niego problem jest rzeczywiście kwestią konstytucyjną, której rozstrzygnięcie pozostaje w kognicji Trybunału Konstytucyjnego.

Zagadnienie, które przedstawił Sąd pytający w postanowieniu z dnia 21 lipca 2011 r., nie może być przedmiotem rozważań Trybunału, albowiem w istocie nie dotyczy problemu hierarchicznej kontroli przepisów aktu normatywnego, lecz pozytywnego stworzenia nowej regulacji prawnej.

Trybunał Konstytucyjny, orzekając w sprawie pytania prawnego sądu, w myśl art. 66 ustawy o TK, związany jest jego granicami. Analiza *petitum* i uzasadnienia pytania prawnego WSA w Białymstoku, nawet przy zastosowaniu zasady *falsa demonstratio non nocet*, nie daje podstaw do przeprowadzenia takiej rekonstrukcji tego pytania, by możliwe było przeprowadzenie kontroli konstytucyjności przepisów art. 89 ust. 5 i ust. 16 u.p.a. (zob. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z: 8 lipca 2002 r., sygn. SK 41/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 51 i 24 lutego 2009 r., sygn. SK 34/07,

OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 10).

W konsekwencji zasadne jest przedstawienie stanowiska, że postępowanie w sprawie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) – z powodu niedopuszczalności wydania wyroku.

4.1. Pomimo przedstawienia stanowiska o niespełnieniu formalnych przesłanek dopuszczalności kontroli konstytucyjnej uznać należy, że waga i charakter sprawy przemawiają za potrzebą merytorycznego odniesienia się do kwestii konstytucyjności zakwestionowanych przepisów.

Oceniając prawidłowość powołania przez Sąd pytający wzorców hipotetycznej kontroli należy zauważyć, że w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalił się pogląd, iż po wejściu w życie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 r. zasada proporcjonalności wyrażona jest wyłącznie w art. 31 ust. 3 tego aktu. Trybunał podkreśla, że pod rządami poprzednio obowiązujących przepisów konstytucyjnych w pełni prawidłowe było wywodzenie zasady proporcjonalności z zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej wówczas w art. 1 przepisów konstytucyjnych, pozostawionych w mocy na podstawie art. 77 Ustawy Konstytucyjnej z 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej. W obowiązującej Konstytucji zasada proporcjonalności została, podobnie jak kilka innych zasad szczegółowych, wyodrębniona z zasady demokratycznego państwa prawnego, tak, że obecnie: „Ten przepis, a nie art. 2, jest (...) po wejściu w życie Konstytucji właściwym wzorcem kontroli w sytuacji, gdy wnioskodawca czy skarżący zarzuca przekroczenie granic proporcjonalności” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 stycznia 2002 r., sygn. akt K 19/01, OTK ZU Nr 1/A/2002, poz. 1).

Powoływanie tej zasady jako wzorca kontroli konstytucyjności możliwe jest wszakże pod pewnym warunkiem. W szczególności konieczne jest wskazanie i uzasadnienie przez podmiot inicjujący kontrolę konstytucyjną, jakie prawo lub wolność jest ograniczona przez kontrolowaną regulację prawną i jaka inna wartość unormowanie to ogranicza. Stanowisko takie zostało przez Trybunał Konstytucyjny wyrażone między innymi w powołanym wyżej wyroku z dnia 19 stycznia 2001 r., sygn. akt K 19/01, w uzasadnieniu którego stwierdzono: „Według ustalonego stanowiska Trybunału do wyrażającego tę zasadę art. 31 ust. 3 Konstytucji należy się odwoływać w sytuacji konfliktu dwóch wartości: z jednej strony chodzi o konstytucyjną wolność lub prawo jednostki, z drugiej – o ochronę bezpieczeństwa lub porządku publicznego, ochronę środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Przy spełnieniu pewnych warunków dopuszcza się ograniczenie praw jednostki dla ratowania wskazanych dóbr. Słusznie w uzasadnieniu wniosku wskazano, iż zgodność z Konstytucją ograniczenia zależy od odpowiedzi na trzy pytania: 1) czy wprowadzone ograniczenie – obiektywnie rzecz ujmując – służy realizacji założonego celu, 2) czy jest niezbędne dla jego osiągnięcia, 3) czy nie stanowi zbyt wysokiego kosztu realizacji założonego celu, a zatem – czy poświęcone dobro pozostaje we właściwej proporcji do osiągniętego efektu (...). Zbadanie zasadności zarzutu naruszenia zasady proporcjonalności wymaga zawsze wskazania konkurujących ze sobą dóbr chronionych, a zatem ustalenia, jakie prawo czy wolność konstytucyjną ogranicza kwestionowany przepis i dla jakiej wartości ustawodawca wprowadza ograniczenie”.

Należy przy tym podkreślić, że regulacja prawna, dotycząca obowiązków podatkowych, ma wyraźną podstawę konstytucyjną i jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony

i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, których dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02, OTK ZU Nr 5/A/2002, poz. 65).

Sąd pytający nie przeprowadził analizy w tym zakresie, co skutkowałoby – nawet przy hipotetycznym założeniu dopuszczalności przeprowadzenia kontroli – brakiem możliwości orzekania przez Trybunał Konstytucyjny w zakresie zgodności zaskarżonych przepisów z wzorcem określonym w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

4.3. Wydaje się jednak, że okoliczności podniesione w uzasadnieniu pytania prawnego – mimo pewnego braku precyzji – przy prawidłowym skonstruowaniu pytania dawałyby jednak podstawę do przeprowadzenia kontroli zakwestionowanych przepisów pod kątem zgodności z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności z wyprowadzoną z niej szczegółową zasadą respektowania przez ustawodawcę adekwatności celów i środków. Zasada ta, w ujęciu Trybunału Konstytucyjnego, oznacza, że prawodawca spośród możliwych i zarazem legalnych środków działania winien wybierać takie, które skutecznie prowadziłyby do osiągnięcia założonych celów, a jednocześnie nie będą zbyt uciążliwe dla podmiotów, wobec których będą stosowane. Wybór ten powinien być dokonany zgodnie z zasadami racjonalnego tworzenia prawa, czyli ustawodawca winien ocenić, czy skutki uboczne wprowadzonej regulacji są adekwatne do celu tego unormowania. W sytuacji, gdy „efekty uboczne konkretnego rozwiązania prawnego znacznie przekraczają wartość zamierzonego celu, prowadzić to może do uznania regulacji za niezgodną z racjonalnym modelem tworzenia prawa, a w konsekwencji – z zasadami państwa prawnego” (J. Oniszczyk, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*

w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego na początku XXI w., Zakamycze, Kraków 2004, s. 410 wraz z powołaną tam literaturą i orzeczeniami Trybunału Konstytucyjnego).

Argumentacja, podana przez Sąd pytający w uzasadnieniu pytania prawnego, jest w znacznym stopniu zbieżna z poglądami przedstawionymi przez Leonarda Ethela i Piotra Pietrasza w publikacji „*Uwagi w przedmiocie konstytucyjności art. 89 ust. 16 ustawy o podatku dochodowym*” („Przeгляд Podatkowy”, Nr 10/2011, s. 32-38). Należy jednak zauważyć, że autorzy ci nie kwestionują konstytucyjności rozwiązań art. 89 ust. 5 u.p.a., lecz krytycznie wypowiadają się o uregulowaniu ust. 14 w art. 89 ust. u.p.a., który to przepis nakłada na sprzedawcę oleju obowiązek sporządzenia i przekazania do naczelnika właściwego urzędu celnego miesięcznego zestawienia oświadczeń, o których mowa w art. 89 ust. 5 u.p.a. Niedopełnienie tego obowiązku również skutkuje koniecznością zastosowania wyższej stawki podatku akcyzowego.

Sąd pytający podziela pogląd, przedstawiony w wyżej wskazanym opracowaniu, że obowiązek zastosowania wyższej stawki akcyzy jest sankcją podatkową, która – w sytuacji braku istotnych wad oświadczenia – ma być nieadekwatna do zamierzonego przez ustawodawcę celu, tj. zapobieżenia używaniu oleju opałowego do innych celów, a zwłaszcza jako paliwa silnikowego. Wskazuje też na nadmierny formalizm rozwiązań przewidzianych w zakwestionowanych przepisach, przejawiający się w automatycznym obowiązku zastosowania podwyższonej stawki akcyzy, w sytuacji niespełnienia przez oświadczenie jakiegokolwiek wymogu określonego w ust. 6 – 8 art. 89 u.p.a i niedopuszczalności konwalidacji tych wad.

Poglądy te nie zasługują na aprobatę. Przede wszystkim należy jeszcze raz podkreślić, że konstrukcja opodatkowania sprzedaży oleju opałowego w sytuacji niespełnienia warunków, określonych w ust. 5 – 15 w art. 89 u.p.a., pełni głównie funkcję restytutywną. Nie są tam kreowane żadne specjalne stawki

podatku lub też dodatkowe zobowiązania podatkowe. Nakaz zastosowania niepreferencyjnej stawki podatkowej nie jest więc sankcją, lecz jest środkiem skierowanym na zrekompensowanie możliwych strat państwa, powstałych w wyniku niezachowania przez sprzedawcę szczególnych warunków sprzedaży.

Jak już zauważono, zaskarżone unormowania i ich *ratio legis* nie budzą takich wątpliwości Sądu pytającego, które odnosiłyby się do stosowania tych przepisów we wszystkich sytuacjach faktycznych objętych ich hipotezą. Pytanie zmierza w istocie do zmiany przyjętych rozwiązań, albowiem – zdaniem Sądu pytającego – w niektórych przypadkach ich zastosowanie nie jest celowe.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalił się pogląd o ograniczonej kognicji Trybunału w sferze oceny poszczególnych rozwiązań przyjętych przez ustawodawcę przy kształtowaniu prawa daninowego. Zgodnie tym poglądem, Trybunał nie ma podstaw do ingerencji, gdy ustawodawca wybrał jeden z możliwych wariantów uregulowania danej kwestii. Ingerencja taka możliwa jest tylko wtedy, gdy unormowania ustawowe godzą w sposób oczywisty w inne normy, zasady lub wartości konstytucyjne, przy czym: „Swoboda przysługująca ustawodawcy rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza jeśli chodzi o ich znoszenie lub ograniczanie” (powołany wyrok z dnia 17 listopada 2010 r., sygn. akt SK 23/07 i wskazana tam literatura oraz orzecznictwo).

4.3. Zagadnienie konstytucyjności przepisów określających zasady opodatkowania sprzedaży oleju opałowego było już przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego, dokonywanej jednakże w formalnie nieobowiązującym już stanie prawnym. W szczególności kwestii tej dotyczył powołany już wyrok z dnia 17 listopada 2010 r., sygn. akt. SK 23/07. Przedmiotem skargi konstytucyjnej w tej sprawie był m in. § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 148, poz. 1665 ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2001 r.).

Podstawą prawną powołanego rozporządzenia były upoważnienia zawarte w ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), w tym między innymi jej art. 37 ust. 2, upoważniającego Ministra Finansów do zwolnienia niektórych wyrobów z akcyzy. Przepis § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. wprowadzał generalnie zwolnienie z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym podatników będących sprzedawcami wyrobów akcyzowych, z wyjątkiem m. in. podmiotów sprzedających olej dla celów innych niż opałowe.

Paragraf 6 rozporządzenia z 2001 r. (w ust. 1 – 3) określił przy tym wymagania niezbędne dla skorzystania ze zwolnienia z akcyzy na olej opałowy. Przepis ten nakładał na podatnika „sprzedającego taki olej, obowiązek uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów oraz wskazywał szczegółowo elementy, jakie powinno zawierać to oświadczenie, i miał następujące brzmienie:

„§ 6. 1. Podatnik sprzedający wyroby określone w § 4 ust. 1 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. 1 pkt 4 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.

2. Oświadczenie określone w ust. 1 pkt 2 powinno zawierać co najmniej:

- 1) imię i nazwisko nabywcy,
- 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 wyrobów określonych w § 4 ust. 1 jest obowiązany do złożenia w urzędzie celnym oświadczenia, że przywożone wyroby zostaną przeznaczone na cele opałowe lub będą odprzedane z przeznaczeniem na cele opałowe”.

Z kolei § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2001 r. stanowił: „W przypadku niezłożenia oświadczeń, o których mowa w ust. 1-3, przepisy § 5 stosuje się odpowiednio”. Zgodnie zaś z treścią § 5 rozporządzenia z 2001 r., „[j]eżeli wyroby określone w § 4 ust. 1 nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w § 4 ust. 4, stosuje się dla wyrobów wymienionych: 1) w poz. 1 pkt 4 załącznika nr 1 do rozporządzenia – stawki podatku akcyzowego określone w poz. 1 pkt 2 załącznika nr 1 do rozporządzenia (...)”. Natomiast w poz. 1 pkt 2 tego załącznika zostały określone trzy stawki podatku akcyzowego dla olejów napędowych (w zależności od zawartości siarki).

Regulacja ta przewidywała tym samym, że w razie nieuzyskania przez sprzedającego olej opałowy oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu nabywanego wyrobu, sprzedawca tracił prawo do zastosowania zwolnienia tego wyrobu z podatku akcyzowego.

Odnosząc się do zarzutów podmiotu, który wystąpił ze skargą konstytucyjną, Trybunał Konstytucyjny orzekł wówczas: „Kryterium zastosowane w kwestionowanym przepisie § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia

z 2001 r. nie jest ani przypadkowe, ani nieproporcjonalne, ani też nierелеwante. Objęcie zwolnieniem przewidzianym w tym przepisie oleju przeznaczonego na cele opałowe ma racjonalne uzasadnienie i nie stanowi przejawu nieproporcjonalnej ingerencji ustawodawcy w prawa właścicieli stacji paliw. W przekonaniu Trybunału Konstytucyjnego, zróżnicowanie podatkowe dotyczące sprzedaży oleju związane z podziałem na napędowy i opałowy jest oparte na kryterium relewantnym z punktu widzenia społecznego i gospodarczego. Przeznaczenie produktu uzasadnia traktowanie jego nabywców według jednakowej miary, w zależności od preferencji, których ustalenie należy do ustawodawcy” (powołany wyrok z dnia 17 listopada 2010 r., sygn. akt SK 23/07). Jednocześnie Trybunał podtrzymał 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” (*ibidem*). Kierując się tymi przesłankami uznał, że „[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 (...)” (*ibidem*).


Trybunał Konstytucyjny orzekł wówczas, że zaskarżony przepis jest zgodny z art. 22 oraz art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, a ponadto, że jest on zgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Choć stan faktyczny i prawny przedstawionej wyżej sprawy różnił się od tego rodzaju okoliczności przedstawionych w pytaniu prawnym WSA w Białymstoku, nie sposób nie zauważyć, że przytoczone wyżej poglądy Trybunału Konstytucyjnego zachowują aktualność i są adekwatne do oceny konstytucyjności obecnie obowiązujących rozwiązań.

W świetle przedstawionych wyżej wywodów nie może budzić wątpliwości, że ustawodawca, kierując się koniecznością zapewnienia rzetelności i bezpieczeństwa podatkowego obrotu olejami opałowymi, może

wprowadzać szczególne obowiązki w tym zakresie. W zbliżonym do obecnego stanie normatywnym Trybunał Konstytucyjny uznał, że obowiązek dochowania szczególnych wymogów formalnych w obrocie olejem opałowym nie może być uznany za rozwiązanie arbitralne i nieproporcjonalne, a przy tym powodujące dolegliwe skutki uboczne dla podmiotów zobowiązanych do przestrzegania tych obowiązków. Nie ma też żadnych podstaw do uznania, że takim arbitralnym i nieproporcjonalnym rozwiązaniem jest nakaz zastosowania niepreferencyjnej stawki podatku akcyzowego w wypadku naruszenia wymogów, mających zapewnić prawidłowość tego obrotu. Tym samym, gdyby w przedmiotowej sprawie mogło dojść do kontroli konstytucyjności art. 89 ust. 5 i ust. 16 u.p.a., należałoby przedstawić stanowisko, że są one zgodne z art. 2 Konstytucji RP.

Z powyższych względów wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Marzena Kowalska
Zastępca Prokuratora Generalnego