

**Dz.U. 2002 Nr 23 poz. 242**

**WYROK**  
z dnia 6 marca 2002 r.  
**Sygn. akt P 7/00**

**W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Marek Safjan – przewodniczący  
Jerzy Ciemniewski  
Teresa Dębowska-Romanowska – sprawozdawca  
Marian Grzybowski  
Wiesław Johann  
Krzysztof Kolasiński  
Biruta Lewaszkiewicz-Petrykowska  
Marek Mazurkiewicz  
Andrzej Mączyński  
Janusz Niemcewicz  
Jadwiga Skórzewska-Łosiak  
Jerzy Stępień  
Mirosław Wyrzykowski  
Marian Zdyb  
Bohdan Zdziennicki,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 26 lutego 2002 r., z udziałem umocowanych przedstawicieli uczestników postępowania: Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, pytania prawnego Naczelnego Sądu Administracyjnego Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu, dotyczącego zgodności:

art. 35 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) i § 16 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 2, poz. 3 ze zm.) z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

**§ 16 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 2, poz. 3, Nr 80, poz. 519, Nr 129, poz. 857 i Nr 144, poz. 936) w związku z art. 35 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, Nr 28, poz. 127 i Nr 129, poz. 599, z 1994 r. Nr 132, poz. 670, z 1995 r. Nr 44, poz. 231, Nr 142, poz. 702 i Nr 142, poz. 703, z 1996 r. Nr 137, poz. 640 oraz z 1997 r. Nr 111, poz. 722, Nr 123, poz. 776 i 780, Nr 137, poz. 926, Nr 141, poz. 943 i Nr 162, poz. 1104) jest niezgodny z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, co nie stwarza podstawy zwrotu podatku uiszczanego na podstawie tego przepisu.**

## UZASADNIENIE:

## I

1. Postanowieniem z 10 marca 2000 r. (*sygn. I SA/Wr 2281/98*) Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym dotyczącym zgodności art. 35 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Nie w samym *petitum* przedstawionego pytania prawnego, ale w jego uzasadnieniu sąd ten zakwestionował również wydany, na podstawie art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, § 16 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 2, poz. 3).

W uzasadnieniu pytania prawnego skierowanego do Trybunału Konstytucyjnego, występujący z pytaniem prawnym Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu przedstawił stan faktyczny, na gruncie którego powziął wątpliwość co do konstytucyjności zakwestionowanego uregulowania.

Przed sądem tym toczyło się postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty w podatku akcyzowym, które wszczęte zostało w związku z decyzją Urzędu Skarbowego w Wałbrzychu odmawiającą stwierdzenia nadpłaty w podatku akcyzowym, utrzymaną w mocy przez Izbę Skarbową w Wałbrzychu. Zarówno we wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jak i w odwołaniu od decyzji Urzędu Skarbowego oraz w skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego skarżący konsekwentnie podnosił ten sam zarzut. Twierdził, iż § 16 rozporządzenia Ministra Finansów, na podstawie którego stał się podatnikiem podatku akcyzowego z tytułu prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej w zakresie tankowania gazem płynnym pojazdów samochodowych oraz w zakresie napełniania tym gazem butli turystycznych o masie do 5 kilogramów jest w świetle art. 217 Konstytucji pozbawiony podstawy prawnej.

Rozpoznając skargę na decyzję Urzędu Skarbowego Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu powziął wątpliwość, czy przepis art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym upoważniający Ministra Finansów do określenia rozporządzeniem przypadków, w których podatnikami akcyzy są osoby lub jednostki organizacyjne inne aniżeli producent lub importer wyrobów akcyzowych jest zgodny z art. 217 Konstytucji, który wprowadza wyłączenie ustawowe dla ustanawiania podmiotów, przedmiotu opodatkowania oraz do ustalania stawek podatkowych. W uzasadnieniu przedstawionego pytania prawnego Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił uwagę, iż przepis art. 35 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym stanowi, iż obowiązek podatkowy w akcyzie ciąży na producencie oraz na importerze wyrobów akcyzowych. W ustępie czwartym tego przepisu zaś, upoważniono Ministra Finansów do ustalenia kiedy podatnikami akcyzy są osoby lub jednostki organizacyjne inne aniżeli producent lub importer wyrobów akcyzowych, który w wykonaniu tego przepisu, w § 16 rozporządzenia z 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego, wprowadził obowiązek podatkowy od osób fizycznych, jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej oraz osób prawnych dokonujących tankowania gazem płynnym pojazdów samochodowych oraz napełniania gazem płynnym butli turystycznych o masie 5 kilogramów. Jak podkreślił występujący z pytaniem prawnym Naczelny Sąd Administracyjny, podmioty wymienione w § 16 rozporządzenia nie pokrywają się z podmiotami podlegającymi podatkowi akcyzowemu, które wskazane zostały w art. 35 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, co oznacza, że podmioty te stały się podatnikami akcyzy na podstawie rozporządzenia, a nie na podstawie ustawy.

Jak w uzasadnieniu pytania prawnego podniósł Naczelny Sąd Administracyjny, art. 217 Konstytucji *expressis verbis* formułuje zasadę wyłączności ustawowej w obciążeniach daninowych,

którymi są w szczególności podatki. Z treści tego przepisu wynika zatem nakaz uregulowania w ustawie podatkowej zakresu podmiotowego oraz zakresu przedmiotowego podatku, jego stawki oraz pozostałych elementów wskazanych w tym przepisie, który rozumieć należy jako konieczność uregulowania ustawą wszystkich elementów stosunku daninowego.

Rozważając relacje między ustawami oraz aktami prawnymi rangi podustawowej, do których zaliczają się rozporządzenia, Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje, iż zagadnienie to uregulowane zostało przez art. 92 ust. 1 Konstytucji. W odniesieniu do przedmiotowej sprawy, z treści tego przepisu wynika, iż rozporządzenie jest wydawane w celu wykonania ustawy podatkowej i nie może w swej treści zastępować ustawy.

W związku z powyższym Naczelny Sąd Administracyjny powziął wątpliwość co do zgodności art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z wyrażoną w art. 217 Konstytucji zasadą zupełności ustawowej w prawie podatkowym oraz co do legalności § 16 rozporządzenia Ministra Finansów z 5 stycznia 1998 r., który wydany został na podstawie art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

2. Ustosunkowując się do przedmiotowego pytania prawnego, Prokurator Generalny w piśmie z 6 czerwca 2000 r. przedstawił stanowisko, iż postępowanie w tej sprawie winno zostać umorzone ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia, tj. na podstawie art. 39 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643).

Dla uzasadnienia swojego stanowiska w tej kwestii Prokurator Generalny odwołał się do treści art. 193 Konstytucji, który stanowi, iż: „Każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją (...), jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem”. Postanowienie to powtórzone zostało w art. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. Jak wobec tego wywodzi Prokurator Generalny, dopuszczalność przedstawienia Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego uzależniona została przez ustawodawcę od spełnienia trzech przesłanek: podmiotowej, przedmiotowej oraz funkcjonalnej. O ile przy tym pytanie prawne przedstawione Trybunałowi Konstytucyjnemu realizuje przesłankę podmiotową, tj. pochodzi od składu orzekającego właściwego do rozpoznania sprawy oraz przesłankę przedmiotową, tzn. sąd występujący domaga się kontroli konstytucyjności przepisu o charakterze normatywnym, o tyle – zdaniem Prokuratora Generalnego – nie spełnia przesłanki funkcjonalnej, gdyż od odpowiedzi na pytanie o konstytucyjność art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem.

Jak w związku z powyższym wywodzi Prokurator Generalny, art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, chociaż rzeczywiście nasuwa wątpliwości co do swej zgodności z – powołanym jako podstawa kontroli – art. 217 Konstytucji, nie może stanowić podstawy orzeczenia, ponieważ jest normą kompetencji prawodawczej. Takie normy zaś nakazują przestrzeganie norm, które w przyszłości zostaną ustanowione w sposób określony prawem, w określonym zakresie spraw przez organ wyposażony w daną kompetencję. To zaś oznacza, że obowiązek określonego zachowania adresatów normy kompetencyjnej aktualizuje się po wykonaniu normy kompetencyjnej przez upoważniony do tego podmiot, a zatem w przedmiotowej sprawie podstawą orzeczenia jest przepis rozporządzenia wydanego na podstawie art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, a nie sama norma kompetencyjna, którą jest ten przepis.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, z przedstawionego w uzasadnieniu pytania prawnego stanu faktycznego wynika, iż bezpośrednią podstawą wydanej w tej sprawie ostatecznej decyzji Izby Skarbowej w Wałbrzychu był § 16 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego. Oznacza to, że Naczelny Sąd Administracyjny uprawniony jest do sformułowania pytania prawnego dotyczącego konstytucyjności tego tylko przepisu. Kwestionowanie przepisu

kompetencyjnego, którym jest art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, ażeby tą drogą – pośrednio niejako – podważyć wydany na podstawie tego przepisu § 16 rozporządzenia Ministra Finansów jest w opinii Prokuratora Generalnego drogą niedopuszczalną w przypadku kontroli sprawowanej w trybie konkretnym, tj. poprzez wniesienie pytania prawnego. Jak podkreśla Prokurator Generalny, przepis kompetencyjny może zostać zakwestionowany wyłącznie w trybie kontroli abstrakcyjnej.

W ocenie Prokuratora Generalnego, przepis § 16 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego nie został zakwestionowany w treści przedstawionego Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego, a tym samym – ze względu na treść art. 66 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, w myśl którego “Trybunał Konstytucyjny orzekając jest związany granicami (...) pytania prawnego...” – niedopuszczalne jest orzeczenie przez Trybunał Konstytucyjny w przedmiocie tego przepisu. Granice pytania prawnego, przedstawionego Trybunałowi Konstytucyjnemu nie mogą przy tym wynikać z treści jego uzasadnienia.

3. Trybunał Konstytucyjny pismem z 8 marca 2001 r., zwrócił się do Prezesa Rady Ministrów o wydanie opinii, czy orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego w przedmiotowej sprawie może wywołać skutki wiążące się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawach, o których mowa w art. 43 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym.

W odpowiedzi na powyższe pismo, Prezes Rady Ministrów przedłożył stosowną opinię, w której stwierdził, iż ewentualne orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności art. 35 ust. 4 z art. 217 Konstytucji – spowoduje znaczne skutki finansowe dla budżetu państwa. Nie podał jednak bardziej przybliżonych wielkości kwot, stanowiących skutki finansowe takiego orzeczenia Trybunału, wskazując jedynie, iż wpływy z podatku akcyzowego za rok 2000 wynosiły 27.312 mln zł, co stanowiło około 22,8% dochodów podatkowych budżetu państwa.

4. W związku z przedstawionym w sprawie stanowiskiem Prokuratora Generalnego, Trybunał Konstytucyjny, 26 czerwca 2001 r., zwrócił się do Sądu, który skierował pytanie prawne o wyjaśnienie, czy pytaniem tym objęty jest również § 16 rozporządzenia Ministra Finansów z 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego.

W odpowiedzi z 20 sierpnia 2001 r. Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu postanowił uzupełnić skierowane do Trybunału Konstytucyjnego pytanie prawne, obejmując nim § 16 rozporządzenia Ministra Finansów z 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego wydany na podstawie art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

5. W związku z uzupełnieniem pytania prawnego przez Naczelny Sąd Administracyjny, Prokurator Generalny w piśmie z 14 września 2001 r., przedstawił dodatkowe stanowisko stwierdzając, iż przepis § 16 rozporządzenia Ministra Finansów z 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego jest niezgodny z art. 217 Konstytucji RP.

Prokurator Generalny zwrócił uwagę, iż Minister Finansów wskazując w pkt. 1 i 2 § 16 rozporządzenia osoby będące podatnikami podatku akcyzowego, nie wykroczył poza granice wyznaczone treścią upoważniającego przepisu. Legalność zaskarżonego przepisu nie oznacza jednak jego konstytucyjności, a tym samym uprawnione są wątpliwości Sądu, co do jego zgodności z art. 217 Konstytucji.

Nie może być bowiem uznany – jego zdaniem – za zgodny z art. 217 Konstytucji przepis wydany przez organ wykonawczy, w którym uregulowano kwestie zastrzeżone dla aktu prawnego pochodzącego od parlamentu. Z treści bowiem tego przepisu wynika nakaz całościowego uregulowania w ustawie materii odnoszącej się do podmiotów podlegających opodatkowaniu.

6. Minister Finansów, w stanowisku zajęтым 28 września 2001 r., w związku z wyjaśnieniem Sądu, iż pytaniem prawnym objęty jest także § 16 rozporządzenia Ministra Finansów z 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego – wniósł o uznanie, że oraz art. 35 ust. 4 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, a także powołany wyżej § 16 rozporządzenia nie są niezgodne z art. 217 Konstytucji.

Mimo tak sformułowanego generalnie stanowiska – Minister odniósł się najpierw do zakresu przedmiotowego wniosku i jego związku z rozstrzyganą przez Sąd sprawą. Podobnie jak Prokurator Generalny stwierdził, że analiza stanu prawnego, na gruncie którego Naczelny Sąd Administracyjny, Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu powziął wątpliwości co do konstytucyjności przepisów, których dotyczy rozpatrywane pytanie prawne prowadzi do wniosku, iż od odpowiedzi na tak postawione pytanie prawne nie zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed tym sądem. Zakwestionowany art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie stanowi bowiem podstawy prawnej rozstrzygnięcia przedmiotowej sprawy. Ta konkluzja zaś powinna prowadzić do wniosku, iż w zakresie dotyczącym art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym postępowanie przed Trybunale Konstytucyjnym należy umorzyć ze względu na niedopuszczalność orzekania, a zatem w oparciu o art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, w myśl którego Trybunał umarza na posiedzeniu niejawnym postępowanie jeżeli wydanie orzeczenia jest (...) niedopuszczalne.

Minister Finansów zwrócił również uwagę, iż ustawą z 18 września 2001 r., która aktualnie oczekuje na podpis Prezydenta RP, zmieniono zaskarżony przepis art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w ten sposób, że wszyscy podatnicy podatku akcyzowego określani zostali przepisami tej ustawy.

Odnosząc się do dalszej części przedmiotowego pytania prawnego, czy wydany na podstawie art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, przepis § 16 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego jest zgodny z powołanym jako podstawa kontroli art. 217 Konstytucji, Minister Finansów przypomniał, iż w przepisie tym określone zostały przypadki, gdy podatnikami podatku akcyzowego są osoby lub jednostki inne niż producent lub importer wyrobów akcyzowych właśnie na podstawie delegacji ustawowej wynikającej z art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

W ocenie Ministra Finansów powyższa delegacja ustawowa, chociaż jest sprzeczna z art. 217 Konstytucji, to jednak pozostaje w zgodzie z art. 236 ust. 1 Konstytucji, który dopuszcza możliwość stosowania przepisów obowiązujących przed dniem wejścia w życie Konstytucji. Przepisem tym został bowiem na Radę Ministrów nałożony obowiązek przedłożenia w okresie dwóch lat od dnia wejścia w życie Konstytucji projektów ustaw niezbędnych do stosowania Konstytucji. To zaś w ocenie Ministra Finansów oznacza, że przez okres co najmniej dwóch lat od dnia wejścia w życie Konstytucji, ustawy wydane przed dniem jej wejścia w życie nadal obowiązują. Stąd dalszy wniosek, iż przepis § 16 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego, wydany na podstawie delegacji ustawowej zawartej w ustawie z 1998 r., nie narusza Konstytucji. Minister Finansów podkreślił przy tym, iż ani art. 236 Konstytucji, ani też żaden inny przepis konstytucyjny nie określił terminu granicznego obowiązywania przepisów wydanych przed dniem wejścia w życie Konstytucji, a w przepisie tym mowa jest tylko o obowiązku przedłożenia projektów ustaw, a nie o powinności ich zmiany we wskazanym tam terminie. W konkluzji przedstawionego stanowiska, Minister Finansów stwierdza, iż zakwestionowany § 16 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego w okresie, którego dotyczy postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu był przepisem legalnym, bowiem wydany został na podstawie prawnie obowiązującej delegacji ustawowej.

## II

Na rozprawie 26 lutego 2002 r. przedstawiciel Ministra Finansów i Prokurator Generalny RP podtrzymali uprzednio zajęte stanowiska.

Przedstawiciel Sejmu RP zajął stanowisko, iż zaskarżony przepis art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym w chwili wydania zaskarżonego § 16 rozporządzenia jest zgodny z Konstytucją. Stanowisko takie uzasadnił względami wynikającymi z art. 236 ust. 1 Konstytucji. Przytoczył przy tym argumenty na jego poparcie analogiczne do tych, jakie przedstawił Minister Finansów w swoim stanowisku pisemnym.

Przedstawiciel Ministra Finansów wyjaśnił nadto, że podatek akcyzowy uiszczony na podstawie zaskarżonych przepisów stanowił element uwzględniany w cenie świadczeń, tj. tankowania pojazdów samochodowych gazem płynnym i napełnianiu gazem płynnym butli turystycznych o masie do 5 kg.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. W pierwszym rzędzie Trybunał rozważył kwestię dopuszczalności badania merytorycznego przepisów wskazanych w pytaniu prawnym Sądu – ze względu na podniesiony przez Prokuratora Generalnego postulat umorzenia postępowania z powodu niedopuszczalności orzekania.

Zgodnie z art. 193 Konstytucji każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem. Postępowanie toczące się przed Trybunałem Konstytucyjnym w wyniku wniesienia pytania prawnego jest więc kontrolą związaną z konkretną sprawą, zawisłą przed sądem, na gruncie której pojawiła się wątpliwość co do legalności lub co do konstytucyjności przepisu prawnego, który ma być zastosowany w tej właśnie sprawie.

Ze stanu sprawy, przedstawionego w uzasadnieniu przedmiotowego pytania prawnego oraz postanowienia uzupełniającego Sądu wynika, iż sąd ten stanął przed wyborem, czy zaskarżyć jedynie przedmiotowy § 16 rozporządzenia, który niewątpliwie był bezpośrednią podstawą prawną rozstrzygnięcia w sprawie zawisłej przed tym sądem, czy też zarzut skierować wobec art. 35 ust. 4 ustawy, bez którego § 16 rozporządzenia nie mógłby zostać wydany. Uzupełniająco zauważyć należy, iż niezwykle szeroka kompetencja normodawcza do określania podmiotów podatku akcyzowego zawarta w tym artykule ustawy stanowi wraz z § 16 rozporządzenia niejako pewną całość, jeśli chodzi o upoważnienie normotwórcze do określania podmiotów podatku. Natomiast art. 35 ust. 4 ustawy nie zawiera elementów materialnych określających podmiot podatku akcyzowego, w taki sposób żeby łącznie z § 16 rozporządzenia stanowiły jedną normę podatkową.

Nie ulega wątpliwości, iż podstawą prawną decyzji wydanej przez Izbę Skarbową w Wałbrzychu – w zakresie, w jakim istnienie nadpłaty podatkowej jest pochodną nienależnie uiszczonego podatku – był § 16 rozporządzenia Ministra Finansów z 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 2, poz. 3; zm.: Nr 80, poz. 519, Nr 129, poz. 857, Nr 144, poz. 936). Na to zresztą wskazuje w swym uzasadnieniu skład orzekający, który skierował pytanie do Trybunału Konstytucyjnego.

Również i stan faktyczny oraz prawny sprawy zawisłej przed Sądem nie pozostawia wątpliwości, iż podstawą materialno-prawną decyzji Urzędu Skarbowego w Wałbrzychu oraz Izby Skarbowej w Wałbrzychu był – obok innych przepisów – przedmiotowy § 16 rozporządzenia. Skarżący do NSA stał się bowiem na podstawie owego § 16 rozporządzenia podatnikiem podatku akcyzowego za

miesiące: luty, marzec i kwiecień 1998 r., jako podmiot prowadzący działalność gospodarczą w zakresie usług tankowania gazem płynnym pojazdów samochodowych oraz napełniania tym gazem butli turystycznych o masie do 5 kg.

Pismem z 1 czerwca 1998 r., podatnik zwrócił się do Urzędu Skarbowego w Wałbrzychu z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku akcyzowym, twierdząc, że nie jest on podatnikiem tego podatku ze względu na to, iż § 16 rozporządzenia jest niezgodny z art. 217 Konstytucji. W następstwie tego zostały wydane decyzje, których treścią materialną była odmowa stwierdzenia nadpłaty w podatku. Zdaniem organów adresat decyzji był bowiem podatnikiem na podstawie przedmiotowego § 16 jak i odpowiednich przepisów ordynacji podatkowej. Ze względu na to odmówiono stwierdzenia nadpłaty.

Zauważyć jednak należy, że w uzasadnieniu swej decyzji, utrzymującej w mocy decyzję pierwszej instancji, Izba Skarbowa w Wałbrzychu podniosła, iż przedmiotowy przepis rozporządzenia nakładającego obowiązek podatkowy został wydany na podstawie art. 35 ust. 4 ustawy; jako taki jest więc przepisem legalnym i nie może podlegać badaniu organu podatkowego. W wyniku tego w skardze do NSA podatnik podtrzymał zarzut niekonstytucyjności § 16 rozporządzenia, ale także podniósł zarzut niekonstytucyjności art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

W świetle takiego stanu sprawy zawisłej przed NSA, powstały dwa problemy dotyczące dopuszczalności orzekania przez Trybunał Konstytucyjny. Pierwszy – to problem dopuszczalności odrębnego orzekania o konstytucyjności wskazanego w petitum pytania Sądu art. 35 ust. 4 ustawy. Drugi problem – to kwestia, czy § 16 rozporządzenia ma być badany z punktu widzenia jego bezpośredniego związku z art. 217 Konstytucji, jako wzorcem konstytucyjnym, czy też w związku z delegacją ustawową do wydania rozporządzenia, zawartą w art. 35 ust. 4 ustawy.

Jak wskazano już wyżej, art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym jest normą kompetencyjną, upoważniającą Ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wprowadzenia określonego uregulowania. Obowiązek określonego zachowania podmiotów, których powinności nie reguluje bezpośrednio norma kompetencyjna, nie aktualizuje się w momencie jej wydania, ale dopiero wraz z wprowadzeniem merytorycznego uregulowania wykonawczego. Norma materialna, określająca obowiązek podatkowy, a zawarta w rozporządzeniu nie mogłaby jednak zaistnieć bez odpowiedniego upoważnienia ustawowego.

W sytuacji, gdy możliwe jest zarówno bezpośrednie porównywanie § 16 rozporządzenia z art. 217 Konstytucji, jak i w oparciu o pośredni związek – poprzez art. 35 ust. 4 ustawy – TK uznał, iż to wola składu orzekającego NSA wyrażona w postanowieniu oraz w postanowieniu uzupełniającym, wytyczającym zakres pytania prawnego winna mieć przesądzające znaczenie dla określenia przez Trybunał zakresu przedmiotowego badania, w myśl art. 193 Konstytucji.

TK stwierdził iż brak jest w niniejszej sprawie podstawy dla samoistnego i odrębnego badania zgodności art. 35 ust. 4 ustawy z art. 217 Konstytucji. Natomiast zaskarżony przepis § 16 rozporządzenia winien być badany w zw. z art. 35 ust. 4 ustawy – jedynie jako normą kompetencyjną, wyznaczającą pole normatywne określania podmiotu podatku akcyzowego w tymże paragrafie.

Sumując, brak jest podstaw zarówno do umorzenia postępowania przed TK odnośnie art. 35 ust. 4 ustawy, jak i samoistnego, odrębnego badania tego przepisu. Ze względu na powyższe Trybunał badał zgodność § 16 rozporządzenia, pozostającego w związku określonym wyżej z art. 35 ust. 4 ustawy – z art. 217 Konstytucji.

2. Przed merytorycznym zbadaniem zarzutów zawartych w pytaniu prawnym, Trybunał Konstytucyjny zauważył, iż przedmiotem pytania prawnego Sądu jest ocena konstytucyjności zaskarżonego przepisu, kształtującego obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym, po to by

następnie Sąd ten mógł orzec o zgodności z prawem decyzji odmawiającej stwierdzenia nadpłaty tego podatku.

W ramach wynikającego z art. 35 ust. 4 ustawy upoważnienia Minister Finansów ustanowił podatnikami "... również osoby fizyczne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej i osoby prawne dokonujące tankowania gazem płynnym pojazdów samochodowych przystosowanych technicznie do zasilania takim paliwem oraz napełniania gazem płynnym butli turystycznych o masie do 5 kilogramów". Obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym w stosunku do wyżej wskazanych podmiotów został utrzymany w późniejszych rozporządzeniach, wydanych również na podstawie art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, które zastąpiły rozporządzenie z 5 stycznia 1998 r., tj. w § 16 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 1998 r. (Dz. U. z 1998 r. Nr 157, poz. 1035), w § 19 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1999 r. (Dz. U. z 1999 r. Nr 105, poz. 1197 ze zm.) oraz w § 20 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. z 2000 r. Nr 119, poz. 1259 ze zm.).

Celem zrekonstruowania i ustalenia znaczenia normy prawnej zawartej w tym przepisie, należy odnieść się do całego art. 35 ustawy o podatku od towarów i usług (w brzmieniu jaki obowiązywał w chwili wydania rozporządzenia), jako tego przepisu, który określa podmioty podatku akcyzowego. Ustęp pierwszy tego artykułu stanowi, iż: "Obowiązek podatkowy w akcyzie ciąży na producencie oraz importerze wyrobów akcyzowych". Natomiast ust. 4 art. 35 ustawy stanowił, iż Minister Finansów określi, w drodze rozporządzenia, przypadki, gdy podatnikami akcyzy są osoby lub jednostki inne niż producent lub importer wyrobów akcyzowych.

Należy zatem stwierdzić, iż przedmiotowy § 16 niewątpliwie kreuje, z mocy art. 35 ust. 4 ustawy, inne niż wymienione w art. 35 ust. 1 ustawy podmioty podatku akcyzowego. W stosunku do producentów i importerów wyrobów akcyzowych, o których mowa w art. 35 ust. 1 ustawy, podmioty wymienione w § 16 wyróżnia nie tylko to, iż nie są one producentami ani importerami gazu płynnego służącego do napędu pojazdów samochodowych oraz napełniania butli turystycznych o masie do 5 kg, lecz także i to, że normodawca kreuje te podmioty jako takie, które "również" podlegają podatkowi akcyzowemu.

Zważyć także trzeba, iż produkcja i import gazu wykorzystywanego do napędu pojazdów samochodowych oraz napełniania butli turystycznych o masie do 5 kg była i jest przedmiotem opodatkowania, bowiem gaz ten uznawany jest za wyrób akcyzowy zgodnie z załącznikiem nr 6 poz. 21 do ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Jest to zatem bardzo głęboka ingerencja normotwórcza w proces określania, na jakich podmiotach ciąży obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym.

Tymczasem art. 217 Konstytucji wyraźnie stanowi, iż: "Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy".

Na gruncie tego przepisu w związku z art. 84 Konstytucji sformułowana została m.in. zasada władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w polu jego władzy w celu sfinansowania zadań państwa. Jednocześnie przepis ten wyraźnie formułuje zasadę wyłączności ustawowej w obciążeniach daninowych, do których zaliczają się podatki.

Interpretując art. 217 Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, iż wyliczenie w nim zawarte należy rozumieć jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, do których zaliczają się m.in.: określenie podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku. Trybunał Konstytucyjny podkreślał również, iż wyliczenie zawarte w art. 217 Konstytucji nie ma charakteru wyczerpującego, co oznacza, że wszystkie istotne elementy stosunku daninowego



powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie, zaś do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny (por. wyrok TK z 16 czerwca 1998 r., sygn. U. 9/97, OTK ZU Nr 4/1998, poz. 51; wyrok z 1 września 1998 r., sygn. U. 1/98, OTK ZU Nr 5/1998, poz. 65 oraz wyrok z 9 lutego 1999 r., sygn. U. 4/98, OTK ZU Nr 1/1999, poz. 4). Dla uzasadnienia swojego stanowiska w tej mierze, Trybunał Konstytucyjny odwołał się do swojego najwcześniejszego orzecznictwa, w którym wypracowana została zasada, zgodnie z którą sprawy istotne z punktu widzenia założeń ustawy nie mogą być przekazywane do uregulowania w aktach wykonawczych (por. wyrok TK z 16 czerwca 1998 r., sygn. U. 9/97, OTK ZU Nr 4/1998, poz. 51).

Pogląd, zgodnie z którym nie samo tylko uregulowanie wprowadzające podatek lub inną daninę publiczną, ale również wszystkie istotne elementy stosunku daninowego, tj. jego zakres podmiotowy, przedmiotowy, stawki oraz pozostałe elementy wymienione w tym przepisie muszą być objęte regulacją ustawową wyrażany jest również w doktrynie. W prawie podatkowym obowiązuje więc zasada *nullum tributum sine lege* (por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2000, s. 61-70; R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 1998, s. 9-12).

Zasada wyłączności ustawowej dla wyznaczania podmiotów, przedmiotu opodatkowania oraz ustalania stawek podatkowych wyrażone zostało *expressis verbis* w art. 217 Konstytucji i obowiązuje od dnia jej wejścia w życie. Niezależnie od tego wyraźnego sformułowania, jej obowiązywanie wywieść można z konstytucyjnej zasady państwa prawnego. Z tą ostatnią zasadą łączy się bowiem wymóg, ażeby prawa i obowiązki jednostki, a w szczególności prawa i obowiązki jednostki wobec państwa, do których zaliczają się również obowiązki podatkowe, były regulowane ustawą.

Zasada ustanawiania podatków wyłącznie w drodze ustawowej tj. przez reprezentacje narodu, jest zarazem podstawową zasadą państwa demokratycznego. Została ona ugruntowana w efekcie długotrwałej walki politycznej, w wyniku której już w XIX w. powstały państwa o ustroju demokratyczno-liberalnym.

Art. 217 Konstytucji statuując władztwo podatkowe państwa, jednocześnie zatem dodatkowo podkreśla gwarancję wyłączności ustawowego trybu nakładania podatków i innych danin publicznych (por. wyrok TK z 9 lutego 1999 r., sygn. U. 4/98, OTK ZU Nr 1/1999, poz. 4). Chodzi o to, by decyzje polityczne, dotyczące nakładania podatków i innych danin publicznych, zastrzeżone były wyłącznie dla władzy ustawodawczej.

Celem przyjętej w art. 217 Konstytucji zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego jest nie tylko stworzenie gwarancji praw podatnika wobec organów władzy publicznej (por. wyroki TK z: 1 września 1998 r., sygn. U. 1/98, OTK ZU Nr 5/1998, poz. 65, 16 czerwca 1998 r., sygn. U. 9/97, OTK ZU Nr 4/1998, poz. 51), lecz przede wszystkim wzmocnienie pozycji demokratycznych struktur przedstawicielskich i ich odpowiedzialności politycznej.

Wykładnia art. 217 Konstytucji w świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wskazuje więc, iż przepis ten wymaga zachowania rangi ustawy dla regulowania materii podatkowej, pozostawiając zasadniczo niewielki margines zagadnień, które mogą zostać uregulowane przez akty wykonawcze wydane na podstawie i w ramach upoważnienia ustawowego. Zasada wyłączności ustawy dotyczy bowiem spraw wyraźnie wskazanych w art. 217 Konstytucji, co oznacza, że inne aniżeli tam wskazane kwestie mogą zostać uregulowane w rozporządzeniach wydawanych zgodnie z art. 92 Konstytucji.

Przyjęcie zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego oznacza, że przypadki, w których w ustawach podatkowych zamieszczane są upoważnienia do wydawania aktów podustawowych zdeterminowane są przede wszystkim brzmieniem art. 217 Konstytucji, w dalszej zaś dopiero kolejności wymaganiami zawartymi w art. 92 Konstytucji.

W praktyce nie jest jednak możliwe, ażeby w ustawach podatkowych regulować wszystkie zagadnienia prawa podatkowego. Powoduje to konieczność korzystania w ustawach – w zakresie nie wyłączonym przez art. 217 Konstytucji – z upoważnień ustawowych. Istnieją jednak pewne elementy, których określenie musi zostać obligatoryjnie pozostawione ustawie. Do nich należy podmiot podatku.

Takie uregulowanie konstytucyjne materii prawa daninowego, zastrzeżonej wyłącznie dla ustawy musi być uzupełnione przez wymagania zawarte w art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Podstawowe akty prawne mogą zawierać jedynie zatem takie uregulowania, które stanowią dopełnienie regulacji, zastrzeżonej do materii ustawowej, od warunkiem, że spełniają wymagania określone w art. 92 ust. 1 Konstytucji. Akty podstawowe mogą zatem zawierać wyłącznie regulacje uzupełniające to, co uregulowane zostało w ustawie i tylko w zakresie nie przesadzającym o istotnych elementach konstrukcji podatku (por. *wyrok TK z 1 września 1998 r., sygn. U. 1/98, OTK ZU Nr 5/1998, poz. 65*).

Zgodnie bowiem z art. 92 ust. 1 Konstytucji rozporządzenie może być wydane tylko na podstawie wyraźnego, tzn. nie opartego tylko na domniemaniu, ani na wykładni celowościowej, szczegółowego upoważnienia ustawy w zakresie określonym w upoważnieniu, w granicach upoważnienia ustawy i w celu jej wykonania, nadto zaś – w zgodzie z normami Konstytucji, a także ze wszystkimi obowiązującymi aktami ustawodawczymi. Naruszenie choćby jednego z powyższych warunków może uzasadniać zarzut niezgodności rozporządzenia z ustawą.

Zastrzeżenie te, dotyczące aktu podstawowego mają jednak w badanej sprawie tylko ograniczone znaczenie – skoro sam art. 217 Konstytucji nakłada materialne wymagania, co do minimalnej regulacji ustawowej prawa daninowego; do tej materii zaliczając określanie podmiotów podatku.

3. Zawarta w art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym delegacja ustawowa upoważniła Ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia innych aniżeli określone w ustępie pierwszym tego artykułu, podatników podatku akcyzowego, tzn. innych niż producenci lub importerzy wyrobów akcyzowych. Na mocy art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Minister Finansów został zatem w istocie uprawniony do odmiennego uregulowania tej kwestii aniżeli zostało to dokonane w ustawie, a precyzyjniej mówiąc – do uzupełnienia treści ustawy poprzez wskazanie kolejnych, jeszcze innych podmiotów podatkowych. W ramach wynikającego z tego przepisu uprawnienia Minister Finansów w § 16 rozporządzenia wprowadził obowiązek podatkowy od osób fizycznych, jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej i od osób prawnych dokonujących tankowania gazem płynnym pojazdów samochodowych przystosowanych technicznie do zasilania takim paliwem oraz napełniania gazem płynnym butli turystycznych o masie do 5 kilogramów.

Porównanie zaś zakresu podmiotowego podatku akcyzowego wskazanego w art. 35 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z zakresem podmiotowym tego podatku, który wskazany został w § 16 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego prowadzi do wniosku, iż zakresy podmiotowe określone w tych przepisach nie pokrywają się. Oznacza to, że podmioty, które na podstawie § 16 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego stały się podatnikami podatku akcyzowego zostały zaliczone do grupy podatników tego podatku z mocy rozporządzenia, a nie na podstawie ustawy.

Nadto zauważyć także należy, iż zaskarżony przepis, poprzez użycie słowa “również” nie tylko zmienił, lecz i potencjalnie rozszerzył krąg podmiotów obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym, tak iż podatkowi temu mogli podlegać zarówno wytwórcy i importerzy gazu, jak i ci, którzy dokonują tankowania tym gazem płynnym pojazdów samochodowych i napełniania butli turystycznych o masie do 5 kilogramów.

Definicję podmiotu podatku akcyzowego, określoną w art. 35 ustawy łączyć należy z przedmiotem opodatkowania określonym w art. 34 ust. 1 i 2, a także pośrednio wynikającym z definicji podstawy opodatkowania wyrażonej w art. 36 ustawy.

Zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym opodatkowaniu tym podatkiem podlega sprzedaż i inne czynności określone w art. 2 ustawy, a dotyczące towarów zwanych “wyrobami akcyzowymi”.

W stanie prawnym, na podstawie którego podatnik tego podatku dochodził w postępowaniu stwierdzenia oraz rozliczenia nadpłaty podatkowej – jako podatnicy zostali określani na poziomie ustawowym tylko producenci i importerzy wyrobów akcyzowych. Zgodnie z obecnym brzmieniem ustawy podatnikami są również podmioty świadczące usługi w zakresie wyrobów akcyzowych (por. art. 35 ust. 1 pkt 4 ustawy).

Takie ustawowe określenie podmiotów podatkowych rzutuje również na ocenę prawną przedmiotu opodatkowania, który przecież zawsze – w sposób mniej lub bardziej pośredni – nawiązywać musi do ekonomicznego źródła podatku.

Ekonomiczne źródło podatku nawiązuje z kolei do zdolności do poniesienia ciężaru podatkowego. Inaczej mówiąc, przedmiotem opodatkowania mogą być tylko te zdarzenia, w rozumieniu art. 4 ordynacji podatkowej, które wskazują generalnie i abstrakcyjnie, iż podatnikowi można przypisać zdolność do poniesienia podatku. To zaś pozostaje w relacji do art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji w tej części, w której mowa jest o “nakładaniu podatku” rozumianego, jako “ciężar i świadczenie publiczne”. Nakładać zatem podatek można tylko na podmiot, któremu można przypisać zdolność udźwignięcia ciężaru podatkowego. Nie wystarczy, iż mamy do czynienia z podmiotem posiadającym zdolność prawną, lecz konieczne jest w podatkach odesłanie do zdarzeń wskazujących bezpośrednio lub pośrednio na istnienie źródła ekonomicznego, z którego nastąpić może zaspokojenie obowiązku podatkowego.

Za takie zdarzenia w podatku akcyzowym uważa ustawodawca przede wszystkim sprzedaż wyrobów akcyzowych (tzn. wymienionych w ustawie jako wyroby akcyzowe), a obecnie – już na poziomie ustawowym – także świadczenie usług w zakresie wyrobów akcyzowych. Poprzednio, świadczenie usług w zakresie wyrobów akcyzowych było określane jako przedmiot opodatkowania nie w ustawie, ale dopiero na poziomie rozporządzenia Ministra Finansów, wydanego na podstawie art. 35 ust. 4 ustawy w nawiązaniu do art. 34 ust. 1, który z kolei odwoływał się do art. 2 ustawy.

Obrót wyrobami akcyzowymi, a także świadczenie usług w zakresie wyrobów akcyzowych stanowi aktualnie, zgodnie z art. 36 ust. 1 ustawy podstawę opodatkowania. W imporcie wyrobów akcyzowych podstawę opodatkowania stanowi wartość celna powiększona o należne cło. Wskazuje to na wolę ustawodawcy, by formalną podstawą opodatkowania była wartość obrotu, stanowiąca zarazem przychód z działalności prowadzonej we własnym imieniu i na własny rachunek z zamiarem wykonywania jej w sposób częstotliwy.

Stawka podatku akcyzowego jest zawsze ustalana relatywnie do wartości sprzedaży towarów i świadczonych usług (choć z pewnymi modyfikacjami). Jednocześnie jednak wykaz wyrobów akcyzowych, wynikający z załącznika nr 6 do ustawy, wskazuje, iż na ogół mamy do czynienia z produktem stanowiącym tzw. dobro finalne, tzn. takie, które już w stanie nieprzetworzonym poprzez następne fazy obrotu prawnego jest dostarczane konsumentowi.

W przypadku gazu wykorzystywanego do napędu pojazdów samochodowych oraz napełniania butli turystycznych o masie do 5 kg, założyć można, iż stanowić on może nie tylko dobro finalne już w momencie jego importu, ale także w momencie dostarczenia takiego gazu konsumentowi. Kwestie te jednak wymagają zawsze, zgodnie z art. 217 Konstytucji rozstrzygnięcia na poziomie ustawowym. Stawka podatku akcyzowego od napełniania butli turystycznych o masie do 5 kg oraz tankowania pojazdów samochodowych gazem płynnym, określona w rozporządzeniu z 1998 r. wynosiła 90 zł za 1.000 litrów, przy czym podatnicy ci mogli obniżyć należny podatek akcyzowy o podatek akcyzowy zawarty w cenach zakupu, a także zapłacony od importu tych towarów, jeżeli

zapłacony podatek akcyzowy był niższy od podatku obowiązującego dla sprzedawanego wyrobu akcyzowego.

Należy podkreślić, iż zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz. U. Nr 97, poz. 1050) w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu tymi podatkami. Na podstawie poprzedniej ustawy o cenach z 26 lutego 1982 r. o cenach (Dz. U. z 1988 r. Nr 27, poz. 195; zm.: z 1990 r. Nr 34, poz. 198; z 1991 r. Nr 100, poz. 442; z 1993 r. Nr 11, poz. 50; z 1994 r. Nr 111, poz. 536; z 1996 r. Nr 106, poz. 496; z 1997 r. Nr 54, poz. 348, Nr 160, poz. 1085; z 1998 r. Nr 106, poz. 668; z 2000 r. Nr 12, poz. 136, Nr 62, poz. 718, Nr 73, poz. 852 i Nr 120, poz. 1268) podatek akcyzowy stanowił obligatoryjny element kalkulacyjny cen urzędowych i regulowanych.

Skoro stawka tego podatku stanowi stały element ceny, zaś akcyzą są obciążone albo dobra finalne albo w takiej fazie obrotu prawnego lub ekonomicznego, które poprzedza fazę ostatnią, tj. fazę dotarcia do konsumenta, to można wnosić, iż ekonomiczny ciężar ponoszony jest przede wszystkim przez konsumenta.

Jak wynika z powyższej analizy, zaskarżony przepis ustanowił nie tylko inne podmioty podatku akcyzowego, ale także inaczej określił przedmiot opodatkowania i ustanowił odpowiednie stawki podatkowe.

§ 16 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego – wbrew art. 92 ust. 1 Konstytucji – nie został zatem wydany w celu wykonania ustawy podatkowej, ale w swej treści zastąpił ustawę w materii, która – na podstawie art. 217 Konstytucji – zastrzeżona została do wyłącznej właściwości ustawy.

Zaskarżony przepis § 16 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego w związku z art. 35 ust. 4 ustawy jest zatem niezgodny z treścią art. 217 Konstytucji, w części, w jakiej wymaga ona, by określanie podmiotu i związanego z nim przedmiotu opodatkowania następowało wyłącznie w drodze ustawowej.

4. Stwierdzenie niezgodności zaskarżonego przepisu z brzmieniem art. 217 Konstytucji nie zamyka jednak całości problematyki podlegającej badaniu Trybunału w tej sprawie. Zważyć bowiem należy, iż uczestnicy postępowania przed TK – Sejm RP i Minister Finansów, powołali się na art. 236 ust. 1 Konstytucji, jako mający merytoryczne znaczenie w sprawie konstytucyjności zaskarżonych przepisów.

Nadto Trybunał Konstytucyjny obowiązany jest do zbadania zaskarżonego przepisu w oparciu o wskazane wzorce konstytucyjne, jednak w znaczeniu, jakie nadaje tym wzorcom cały porządek konstytucyjny; zwłaszcza w sprawie rozpatrywanej na podstawie skierowanego przez Sąd pytania prawnego. W sprawie tej bowiem w grę wchodzić mogą jako skutki orzeczenia o niekonstytucyjności przepisu zarówno bardzo poważne nakłady finansowe nie przewidziane w ustawie budżetowej, jak i również inne, bardzo poważne dla stabilności systemu prawa i ładu prawnego w państwie następstwa. Okoliczności te winny być z urzędu brane pod rozwagę przez Trybunał Konstytucyjny.

W kolejności Trybunał Konstytucyjny przeszedł do zbadania przedstawionego w stanowisku Przedstawiciela Sejmu RP i Ministra Finansów zarzutu, iż kierujący pytanie prawne Sąd pominął kwestię, że niezgodne z wymaganiami art. 217 Konstytucji, zaskarżone przepisy – korzystają z ochrony okresu przejściowego, dostosowawczego, jakie dla przepisów przedkonstytucyjnych ustanowił art. 236 ust. 1 Konstytucji.

Trybunał stwierdził, iż brak jest podstaw dla samoistnego odrębnego badania zgodności z art. 236 ust. 1 Konstytucji art. 35 ust. 4 ustawy – skoro nie jest on w ogóle przedmiotem odrębnego samoistnego badania, a jedynie w związku z § 16 rozporządzenia. Tym samym brak jest podstaw do rozważania argumentów Sejmu RP w tym zakresie.

Trybunał badał stanowisko Ministra Finansów tylko w zakresie, jaki wyznacza mu ustalony przez Trybunał zakres przedmiotowy pytania prawnego NSA oraz jego pozycja jako obligatoryjnego uczestnika postępowania przed TK. Stwierdzić należy, iż Minister Finansów nie jest upoważniony do oceny konstytucyjności art. 35 ust. 4 ustawy z punktu widzenia jego zgodności z art. 236 ust. 1 Konstytucji. Toteż jego stanowisko badane być może przez Trybunał jedynie w zakresie, w jakim art. 236 ust. 1 Konstytucji mogłyby znosić lub co najmniej relatywizować stwierdzoną wyżej niezgodność § 16 rozporządzenia z art. 217 Konstytucji. Nawet jednak i w tym jednak zakresie TK nie jest powołany do oceny procesów decyzyjnych Ministra Finansów co do tego, czy i w jaki sposób winien on skonsumować upoważnienie do wydania rozporządzenia, zawarte w ustawie. Oceniać może jedynie efekt owego wewnętrznego procesu decyzyjnego w postaci wydanego i obowiązującego rozporządzenia – z punktu widzenia jego zgodności z art. 217 w związku z art. 236 ust. 1 Konstytucji.

Minister Finansów wskazał poza argumentami przytoczonymi wyżej na to, że żaden przepis konstytucyjny nie określił terminu granicznego obowiązywania przepisów, wydanych przed wejściem Konstytucji w życie, a niezgodnych z nią. Art. 236 Konstytucji mówi o powinności przedłożenia projektów odpowiednich ustaw przez Radę Ministrów w okresie dwóch lat.

Ustosunkowanie się do argumentów przywołanych w przedmiotowym piśmie Ministra Finansów wymaga wyjaśnienia dwóch kwestii. Po pierwsze, znaczenia użytego na gruncie przepisu art. 236 ust. 1 Konstytucji, wyrażenia: “projekty ustaw niezbędnych do stosowania Konstytucji” (w piśmiennictwie nie ma bowiem zgody co do rozumienia tego pojęcia). Po drugie – w badanej sprawie – czy wydany na podstawie upoważnienia ustawowego, zawartego w art. 35 ust. 4 ustawy w brzmieniu obowiązującym przed wejściem Konstytucji w życie zaskarżony przepis był zgodny z obowiązującym uprzednio porządkiem konstytucyjnym, tak że w grę wchodziłby jedynie proces dostosowawczy do nowych wymagań konstytucyjnych tylko w zakresie, jaki nieznany był poprzedniemu porządkowi prawnemu.

Zdaniem niektórych autorów treść art. 236 ust. 1 Konstytucji dotyczy zarówno obowiązku sporządzenia projektów ustaw uchylających wszystkie dotychczasowe przepisy ustawowe sprzeczne z Konstytucją, w tym zwłaszcza dotyczące sytuacji, w których Konstytucja nie mogłaby znaleźć zastosowania bezpośrednio, jak i projektów ustaw mających wprowadzić nowe uregulowania we wszystkich tych przypadkach, w których Konstytucja wyraźnie odsyła do ustaw, a dotychczasowe ustawy są niezgodne z Konstytucją, ponadto zaś projektów ustaw dotyczących kwestii, które wynikają z klauzul generalnych, a które nie znalazły jeszcze zgodnego z treścią Konstytucji rozwinięcia ustawowego (por. P. Winczorek, *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.*, Warszawa 2000, s. 310).

Tak szerokie rozumienie analizowanego przepisu art. 236 ust. 1 Konstytucji jest zatem zbieżne z jego interpretacją przedstawioną w piśmie Ministra Finansów. Uważa on bowiem, iż art. 217 Konstytucji wymaga przedstawienia projektu ustawy nowelizującej ustawę o podatku od towarów i usług, po to by móc stosować Konstytucję w zakresie, w jakim odsyła ona do ustaw podatkowych.

Przypisywanie jednak art. 236 ust. 1 Konstytucji tak szerokiego znaczenia, wiodłoby do wyprowadzania z treści tego przepisu wniosku, iż utrzymuje on w mocy całokształt przedkonstytucyjnego normodawstwa, nawet wprost sprzecznego z nową Konstytucją, aż do czasu uchwalenia nowych ustaw.

Wąskie rozumienie przepisu art. 236 ust. 1 Konstytucji ogranicza jego stosowanie wyłącznie do takich sytuacji, gdy Konstytucja wprowadza nowe uregulowania, których stosowanie nie jest możliwe bez uchwalenia odpowiednich “ustaw wykonawczych” (por. L. Garlicki, *Konstytucja a ustawy przedkonstytucyjne* [w:] *Wejście w życie nowej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Z. Witkowski (red.), Toruń 1998, s. 44).

Mocą analizowanego art. 236 ust. 1 Konstytucji jedynie na Radę Ministrów nałożony został obowiązek przedstawienia Sejmowi w okresie dwóch lat od dnia wejścia w życie Konstytucji projektów ustaw niezbędnych do jej stosowania.

Zdaniem Trybunału za zbyt daleko idące należy uznać stanowisko, że przepisem tym ustrojodawca zdecydował o utrzymaniu w mocy wszelkich, a więc i sprzecznych z Konstytucją ustaw przedkonstytucyjnych; zwłaszcza w zakresie, w jakim działają one tylko *pro futuro*, bez ograniczenia czasowego. Zastrzeżenie to odnosi się zwłaszcza do ustaw, zawierających normy kompetencyjne, uprawniające ministra do wydania aktu wykonawczego do ustawy, w taki sposób, że mógł on wykorzystać je już po wejściu Konstytucji w życie. Tym samym bowiem za zgodne z Konstytucją uznane zostałyby automatycznie wszelkie akty wykonawcze do ustawy, wydane już po wejściu Konstytucji w życie, a w sposób oczywisty sprzeczne z jej wymaganiami, choć zgodne z brzmieniem owych ustaw. Oznaczałoby to ponadto rozciągnięcie owego procesu dostosowawczego na czas nieoznaczony, w sposób niweczący znaczenie wejścia Konstytucji w życie, dla uporządkowania aktów podustawowych.

Nawet jednak przy nadaniu temu przepisowi najszerzego rozumienia – art. 236 ust. 1 Konstytucji mogłyby mieć znaczenie prawne dla oceny konstytucyjności “skonsumowania” upoważnienia do wydania aktu normodawczego, podustawowego zawartego w art. 35 ust. 4 ustawy dopiero po przyjęciu, iż wydane rozporządzenie, choć niezgodne z wymaganiami nowej Konstytucji było jednak zgodne z wymaganiami uprzedniego porządku konstytucyjnego. Wtedy uzasadniony byłby proces dostosowawczy, jeśli chodzi o brzmienie samej ustawy jak i rozporządzenia.

Nie ma wątpliwości, iż przepis § 16 rozporządzenia jest sprzeczny nie tylko z art. 217 i odpowiednio art. 92 ust. 1 nowej Konstytucji, lecz był niezgodny także z art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 84, poz. 426; zm.: z 1995 r. Nr 38, poz. 184, Nr 150, poz. 729; zm. z 1996 r. Nr 106, poz. 488).

Artykuł 56 ust. 2 tej ustawy konstytucyjnej powierzał aktom wykonawczym tylko taką materię, która stanowiła dopełnienie regulacji materii ustawowej w granicach tej treści, jakie zawiera sama ustawa podatkowa; ta zaś powinna regulować istotę obowiązku podatkowego. Akt taki powinien być wydawany tylko w celu wykonania ustawy. Delegacja do wydania rozporządzenia nie mogła zatem dotyczyć także i w ówczesnym stanie konstytucyjnym tych elementów stosunku prawnopodatkowego, które przesądzały o istocie ciężaru podatkowego. W dodatku art. 35 ust. 4 ustawy upoważniał do określenia “innych podmiotów” podatku akcyzowego w rozporządzeniu.

Zważyć należy, iż ustawa odsyłająca do aktu wykonawczego w żaden sposób nie definiuje materialnie owych “innych podmiotów”. Przeciwnie, wskazuje niejako, iż w grę wchodzi wszystkie możliwe pozostałe podmioty, inne niż producenci i importerzy. Tak więc rozporządzenie kreujące nowe podmioty podatku nie tylko jest niezgodne z art. 217 nowej Konstytucji, lecz także pozostawało w niezgodności z art. 56 ust. 2 Małej Konstytucji. Dodatkowo uwzględnić należy wpływ, jaki wyrzecz powinien na ustawodawcę oraz Ministra Finansów niewątpliwy, utrwalony od wielu lat kierunek orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (por. *orzeczenie TK z 19 października 1988 r. sygn. Uw 4/88, OTK w latach 1986-1995*, Tom I, lata 1986-1988, s. 164 i n.).

Na marginesie zauważyć należy tylko, iż każdorazowa, spośród 21 nowelizacji tej ustawy po pierwszym styczniu 1998 r. stwarzała dostateczną możliwość wywiązania się z obowiązku dostosowania jej do wymagań poprzedniego jak i aktualnego porządku konstytucyjnego.

Stąd też Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż art. 236 ust. 1 Konstytucji nie ma zastosowania w rozpatrywanej sprawie.

5. Następnie Trybunał przeszedł do zbadania skutków konstytucyjnoprawnych, jakie wywiera stwierdzenie niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 217 Konstytucji ze względu na poważne następstwa finansowe i ustrojowe orzeczenia TK w przedmiotowej sprawie. W sprawie bowiem

zawisłej przed NSA chodzi o ocenę legalności decyzji, odmawiającej stwierdzenia nadpłaty. Tym samym orzeczenie o niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu nieuchronnie pociągać musi za sobą skutki *erga omnes* w zakresie prawa do żądania zwrotu nadpłaty podatkowej przez wszystkich tych, którzy podatek na podstawie niekonstytucyjnego przepisu uiszcili.

Zważyć bowiem należy, iż natura prawna powstawania obowiązku podatkowego, zobowiązań podatkowych i terminów ich wymagalności – przesądzona w ordynacji podatkowej – oparta jest na zasadzie obiektywizmu i niejako automatyzmu ich kształtowania. Z mocy prawa – bez jakichkolwiek działań władczych organów podatkowych – kształtuje się obowiązek podatkowy, zobowiązanie podatkowe oraz termin jego płatności w podatku akcyzowym, o którym mowa w § 16 rozporządzenia. Oznacza to, iż podatnik obowiązany jest bez wezwania organu uiszczyć podatek w terminie określonym, jeśli po dacie wejścia w życie przepisu, na mocy którego ten obowiązek został ukształtowany zaszło zdarzenie, z którym przepis łączy powstanie takiego obowiązku. Dla podatnika oznacza to automatyczne poddanie obowiązkowi podatkowemu, a w następstwie dokonanie prawidłowego obliczenia i wpłacenia podatku poprzez zgodne z rzeczywistością ujawnienie zdarzeń znaczących dla tego obowiązku oraz prawidłową ich ocenę prawną.

Artykuł 217 Konstytucji zawiera kilka norm. Normy te skierowane są przede wszystkim do ustawodawcy oraz innych władz i organów publicznych. Zasada wyłączności ustawy w nakładaniu ciężaru podatkowego ma również charakter gwarancji politycznej, iż podatki będą nakładane przez demokratycznie wyłoniony parlament.

Zdanie pierwsze art. 217 Konstytucji, mówiące o nakładaniu podatków (ciężaru podatkowego) w drodze ustawowej, choć skierowane do władz i organów – nawiązuje przecież także bezpośrednio do obowiązku obywatelskiego utrzymywania państwa, wyrażonego przez art. 84 Konstytucji, a przez to do obowiązku lojalności wobec państwa i troski o dobro wspólne (art. 1, art. 82 Konstytucji) oraz poszanowania prawa przez to państwo ustanowionego (art. 83 Konstytucji). Są to normy o co najmniej równorzędnej doniosłości. Oznacza to także, iż obowiązek poszanowania i przestrzegania prawa powszechnie obowiązującego ciąży na obywatelach tak długo, jak długo prawo to nie utraciło mocy obowiązującej z punktu widzenia kształtowania ich indywidualnych i konkretnych praw i obowiązków. Nie mogą oni zatem odmawiać jego przestrzegania (np. zapłaty podatków w terminach ich wymagalności) tylko ze względu na powzięcie wątpliwości co do konstytucyjności przepisu.

Odpowiednio także i organy władzy wykonawczej nie mogą odmawiać stosowania i egzekwowania przepisów podatkowych, przed wejściem w życie wyroku TK orzekającego o ich niekonstytucyjności. Oznaczałoby to bowiem podważanie obowiązującego porządku prawnego w państwie.

Z artykułu 83 w zw. z art. 1 i art. 2 Konstytucji wynikają też określone powinności dla Trybunału Konstytucyjnego. W połączeniu z zasadą domniemania konstytucyjności przepisu, które może być obalone tylko przez Trybunał Konstytucyjny i tylko w granicach, jakie Konstytucja kognicji Trybunału wytycza – nakłada to nań obowiązek orzekania o niekonstytucyjności tylko w zakresie niezbędnym. Chodzi również o aspekt czasowy owej niezbędności, tj. wejścia wyroku TK w życie z punktu widzenia skutków, jakie wywoła on nie tylko *pro futuro*, ale także dla ukształtowanego uprzednio (choćby wadliwie) ładu prawnego. Daje temu wyraz art. 190 ust. 3 Konstytucji, gdy mówi, iż Trybunał może określić inny termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego.

U podstaw tej szczególnej regulacji leżała troska ustrojodawcy, by “wstrząs” związany z wejściem wyroku TK w życie zarówno z punktu widzenia jego skutków finansowych, jak i skutków w postaci osłabienia motywacji dla przestrzegania prawa, które dotknięte jest tak istotną wadą, choć jeszcze obowiązuje (do dnia wejścia wyroku TK w życie) – był jak najmniejszy.

W niniejszej sprawie nie jest możliwe odroczenie wejścia w życie utraty mocy obowiązującej przepisu, który formalnie już został uchylony. Odroczenie to zresztą i tak nie mogłoby skutecznie

zapobiegać osłabieniu motywacji, jeśli chodzi o przestrzeganie prawa podatkowego, np. w odniesieniu do zaległości podatkowych powstałych przed wejściem wyroku TK w życie.

Trybunał pragnie jednak podkreślić z całą mocą, że choć Konstytucja jednoznacznie stwierdza, iż ciężar podatkowy może być nakładany tylko w drodze ustawy – to nie jest to równoznaczne z przesądzeniem o możliwości całkowitego anulowania, automatycznego “skasowania” z mocą wsteczną istnienia aktów prawnych, które wprowadzi nie odpowiadały wymaganiom przepisu art. 217 Konstytucji – ale już nałożyły na obywateli obowiązki podatkowe; zaś one przekształciły się w wymagalne zobowiązania.

Należy podkreślić, iż nawet derogacja aktu normatywnego dokonana przez następny akt normatywny, działający z mocą wsteczną od dnia wejścia w życie aktu derogowanego, nie może przecież “skasować”, anulować zaszczości prawnych na podstawie tego aktu ukształtowanych. Co najwyżej może je następnie z mocą wsteczną naprawić w całości lub w części, żeby to skutkowało tak, jakby tych aktów nie było. Musi się to zawsze jednak odbywać za pomocą odpowiednich, pozytywnych unormowań prawnych.

Tak więc ograniczenie skutków aktu normatywnego uchylanego, aż do całkowitej minimalizacji tych skutków wymaga zawsze – z natury rzeczy – reakcji ustawodawcy (normodawcy) pozytywnego. Nie wystarczy bowiem sam akt derogacji – nawet z mocą wsteczną; choć – co oczywiste – już ten stan prawny stwarza dla organów odpowiedzialnych za przestrzeganie i egzekwowanie prawa bardzo poważne dylematy. Nie są jednak przedmiotem analizy Trybunału w niniejszej sprawie wymagania przyzwoitej legislacji z tym związane.

Trybunał Konstytucyjny nie jest ustawodawcą pozytywnym, który mógłby, poprzez określone konstrukcje prawa pozytywnego niwelować lub ograniczać od początku skutki prawne ukształtowanych zaszczości na podstawie przepisów, co do których stwierdził, iż nie są one zgodne ze wskazanym wzorcem konstytucyjnym.

Konstytucja odmawia również możliwości wypowiedzania się przez TK w materii naprawienia – zminimalizowania skutków działania zaskarżonego przepisu od początku jego obowiązywania w drodze nowych unormowań pozytywno-prawnych. Wynika to pośrednio m.in. z art. 190 ust. 1 i 3 Konstytucji. Nadto z ustawy o Trybunale Konstytucyjnym wynika, że może on w takiej sytuacji jedynie przedstawić właściwym organom stanowiącym prawo uwagi o stwierdzonych lukach w prawie, których usunięcie jest niezbędne dla zapewnienia spójności systemu prawnego RP (art. 4 ust. 2 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym).

Sumując zatem Konstytucja nie przewiduje możliwości, by wyrok Trybunału Konstytucyjnego orzekający o niezgodności z Konstytucją przepisów działał w sposób anulujący moc obowiązującą zaskarżonego aktu normatywnego od chwili jego wydania. Przeciwnie, z brzmienia art. 190 ust. 3 Konstytucji wynika, iż to wyrok TK powoduje, iż niekonstytucyjność przepisu orzeczona w tym wyroku powoduje utratę jego mocy obowiązującej od dnia wejścia w życie wyroku Trybunału. Natomiast zminimalizowanie lub naprawienie skutków obowiązywania niekonstytucyjnego przepisu, obowiązującego do chwili wejścia wyroku Trybunału w życie – w stosunku do ukształtowanych i skonsumowanych zaszczości prawnych określają – łącznie w tej sprawie art. 190 ust. 3 i ust. 4 w związku z art. 193 Konstytucji.

Artykuł 190 ust. 4 Konstytucji nakazuje w szczególności poszukiwanie unormowań “zawartych w przepisach właściwych dla danego postępowania”, a określających zasady i tryb wzruszania prawomocnych orzeczeń sądowych, ostatecznych decyzji administracyjnych lub rozstrzygnięć w innych sprawach. Poszukiwanie takie jest niezbędne dla naprawy sytuacji prawnej zarówno podmiotu, który zaskarżył skutecznie do TK przepis kształtujący uprzednio w sposób niekorzystny dla niego jego prawa i obowiązki, jak i dla wszystkich innych.

Jak to już wskazano wyżej, niemożliwe jest w państwie prawnym uznanie, iż nieodpowiadanie wymaganiom art. 217 Konstytucji przepisów, określających obowiązki podatkowe rodzi



automatycznie ten skutek, że ukształtowane już obowiązki uznać należy od początku za niebyłe. Byłoby to sprzeczne z art. 2, art. 7, art. 83, a wreszcie art. 190 ust. 3 i 4 Konstytucji.

Należy zauważyć, iż obowiązek podatkowy i zobowiązania podatkowe w podatku akcyzowym, o którym mowa w § 16, powstały i są wymagalne na zasadach i w terminach określonych w przepisach prawa podatkowego – z mocy samego prawa. Oznacza to, iż podatnicy zobowiązani są uiszczać ten podatek bez wezwania organu podatkowego, który czuwa jedynie nad prawidłowością spełniania świadczenia.

Nie można stawiać podatników przed swego rodzaju konfliktem sumienia co do tego, czy przepis rozporządzenia wydający się być niekonstytucyjnym musi być przestrzegany i może być egzekwowany, jeśli do chwili wejścia orzeczenia TK w życie niewątpliwie obowiązywał. Organy administracji nie są powołane do odmawiania stosowania przepisów, co do których konstytucyjności żywią wątpliwości. Nawet po wejściu w życie wyroku TK nie są one władne kwestionować ich obowiązywanie w stosunku do już ukształtowanych i wymagalnych zobowiązań podatkowych, które przekształciły się w zaległość podatkową.

Należy wskazać, iż postępowanie przed TK wszczęte zostało z pytania prawnego, związanego ze sprawą oceny legalności odmowy stwierdzenia nadpłaty – nie zaś istnienia (nieistnienia) zaległości podatkowej, powstałej w wyniku powzięcia przez podatnika wątpliwości co do konstytucyjności przepisu, na podstawie którego ukształtowane zostało jego wymagalne zobowiązanie podatkowe. Nie są to sprawy tożsame z konstytucyjnoprawnego punktu widzenia w świetle art. 190 ust. 1, 3 i 4 Konstytucji. Zasada działania wyroków Trybunału Konstytucyjnego od dnia ich wejścia w życie wywiera bowiem inne skutki w odniesieniu do spraw dotyczących nadpłaty podatkowej – czyli stanu, w którym podatnik przestrzegał prawo obowiązujące w momencie powstania i wymagalności zobowiązania; inne zaś do stanu, w którym podatnik jedynie powziął wątpliwości co do konstytucyjności obowiązującego wciąż przepisu i uznał to za wystarczającą przesłankę dla odmowy zapłaty podatku.

Nadto zauważyć należy, iż istotą nadpłaty w polskim prawie podatkowym jest to, iż odnosi się ona – w badanym zakresie – do uprzednio istniejących, ukształtowanych i spełnionych obowiązków, zmieniając je w nienależnie uiszczone świadczenie. Stąd też nadpłata powstała w wyniku orzeczenia TK to konstrukcja prawna, która odzwierciedla zasady wynikające z art. 190 ust. 3 Konstytucji nie tylko w zakresie, w jakim odnosi się do świadczeń uiszczonych jako podatki już po wejściu orzeczenia stwierdzającego niekonstytucyjność przepisu w życie – co jest oczywiste. Rodzić może ona takie skutki także w zakresie, w jakim odnosić się może do wymagalnych i uiszczonych zobowiązań powstałych na podstawie przepisów obowiązujących przed wejściem orzeczenia TK w życie, a mogących skutkować powstaniem nadpłaty – w myśl art. 190 ust. 4 Konstytucji. Jest zatem właśnie tym unormowaniem pozytywno-prawnym, które zajmuje się naprawą skutków ukształtowania i wymagalności świadczeń podatkowych oraz ich spełnienia na podstawie przepisów, które następnie okazały się niekonstytucyjnymi na podstawie wyroku TK. Nadpłata tak zdefiniowana nie anuluje, nie “kasuje” istniejącego uprzednio obowiązku podatkowego od samego początku jego istnienia, a jedynie naprawia skutki niekorzystne dla podatnika, który świadczenie spełnił, choć podstawa prawna podatku okazała się następnie niekonstytucyjna. Nie ma natomiast w prawie podatkowym – w badanym zakresie – przepisów, które anulowałyby automatycznie z mocy prawa istnienie zaległości podatkowej, powstałej przed wejściem wyroku TK w życie. Z tych względów podkreślić należy, iż wyrok TK, orzekający o niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 217 Konstytucji nie odnosi się do ukształtowanych na podstawie tego przepisu i wymagalnych zaległości podatkowych.

Przepis ten, choć został formalnie derogowany wywierał i wywiera skutki względem tych, którzy spełnić winni byli powstałe i wymagalne zobowiązanie podatkowe.

6. Rozpatrywane pytanie prawne zostało postawione Trybunałowi Konstytucyjnemu w toku postępowania dotyczącego odmowy stwierdzenia nadpłaty w podatku akcyzowym. TK udziela odpowiedzi, jeżeli od niej zależy rozstrzygnięcie toczącej się sprawy. Zmusza to do rozważenia ewentualnych skutków orzeczenia o niekonstytucyjności § 16 rozporządzenia Ministra Finansów.

W badanej sprawie problem sprowadza się do udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy po stronie podatnika powstaje prawo do żądania zwrotu zapłaconego podatku, czy też ono nie powstaje. Zważywszy na specyficzny charakter podatku akcyzowego z jednej strony i naturę prawną tzn. nadpłaty podatkowej z drugiej, należy stwierdzić, iż brak jest prostej zależności między stwierdzeniem niekonstytucyjności zakwestionowanego § 16 rozporządzenia Ministra Finansów a powstaniem po stronie podmiotu – wskazanego jako podatnik badanym przepisem – prawa żądania zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego.

Szczególne cechy podatku akcyzowego rzutują bowiem na ocenę faktu powstania tzw. nadpłaty oraz możliwości przyznania jej zwrotu osobie, która jej dokonała.

Podatek akcyzowy należy do kategorii tzw. podatków konsumpcyjnych. Charakteryzuje się on następującymi cechami: a) Zgodnie z art. 34 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, opodatkowaniu podatkiem akcyzowym tzw. akcyzą “podlegają czynności określone w art. 2, dotyczące towarów wymienionych w załączniku nr 6 do ustawy, zwanych dalej wyrobami akcyzowymi”. Jest to zatem podatek związany z obrotem wyraźnie wskazanymi wyrobami akcyzowymi i tylko nimi. b) Podatek akcyzowy stanowi stały element kalkulacji ceny płaconej przez nabywcę (z reguły konsumenta) towaru akcyzowego. Albowiem suma jednostkowa zapłaconego lub należnego podatku wliczana jest w cenę odpowiedniej jednostki towaru akcyzowego. Mechanizm przerzucania ciężaru podatku akcyzowego na nabywcę finalnego wynika jasno tak z dawnej, jak i obecnie obowiązującej ustawy o cenach (patrz art. 4 ust. 5 i art. 5 ust. 3 ustawy z 26 lutego 1982 r. – o cenach, tak samo art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z 5 lipca 2001 r. – o cenach), c) Osoba wskazana odpowiednim przepisem jako podatnik i uiszczająca go na rzecz Skarbu Państwa nie ponosi ekonomicznie jego ciężaru. Ekonomicznie podatek ten płaci konsument – nabywca towaru akcyzowego w cenie tegoż towaru.

Zgodnie z art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej za nadpłatę uważa się “kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku”. Należy zważyć, iż art. 72 ordynacji podatkowej generalnie rzecz ujmując określa nadpłatę jako “nienależnie zapłacony podatek”. W takim też znaczeniu rozumiana jest nadpłata w art. 73 § 2 ordynacji podatkowej, zajmującym się nadpłatą powstałą w wyniku prawomocnego orzeczenia TK o niekonstytucyjności przepisu ustanawiającego określony podatek. W konsekwencji ordynacja przyznaje osobie, która nienależny podatek zapłaciła roszczenie o jego zwrot.

Przyjęta przez wymienione przepisy Ordynacji podatkowej konstrukcja nadpłaty podatkowej nawiązuje dość wyraźnie do instytucji nienależnego świadczenia. Zawiera bowiem elementy zbliżone do istoty i natury nienależnego świadczenia określonego w art. 405-410 kodeksu cywilnego, które również przyznają osobie kosztem której dokonano transferu nienależnego świadczenia, odpowiednie roszczenie o jego zwrot. Celem zwrotu jest przywrócenie równowagi, przez powrót tego, co z majątku świadczącego bez podstawy prawnej wyszło lub do niego nie weszło. Uznając samodzielność regulacji Ordynacji podatkowej nie sposób zanegować faktu, iż prawo cywilne spełnia rolę tzw. prawa powszechnego, co usprawiedliwia odwołanie się do wykształconych w nim pojęć podstawowych. Punktem wyjścia przy interpretacji instytucji nadpłaty podatkowej musi być zatem założenie, że podstawowe pojęcia, mające znaczenie dla całego systemu prawa, powinny być ujmowane w sposób jednakowy, gdy chodzi o ich istotę.

Nie budzi wątpliwości, iż zwrot nienależnie spełnionego świadczenia należy się zubożonemu. Czysto formalna i literalna wykładnia przepisów Ordynacji podatkowej prowadzi jednak do wniosku, iż uprawnionymi do zwrotu nadpłaty są wszyscy ci, których przepis, uchylony w wyniku orzeczenia TK, w sposób generalny i abstrakcyjny zobowiązywał do zapłaty podatku, niezależnie od

tę, czy osoby te poniosły rzeczywiście materialny ciężar podatku, czy też przerzuciły go na konsumentów. Ustawodawca bowiem, normując sprawę zwrotu nadpłaty podatkowej, pominął istotną przesłankę roszczenia o zwrot nienależnego świadczenia, jaką jest wykazanie zubożenia po stronie tego, kosztem kogo wzbogacenie Skarbu Państwa nastąpiło.

Prawidłowa wykładnia nie może jednak abstrahować od funkcji, którą ma spełniać unormowanie dotyczące nadpłaty podatkowej. Z natury rzeczy zwrot wartości przekazanej musi należeć się temu, kto wartość tę utracił, a zatem tej osobie, która faktycznie poniosła ekonomiczny ciężar nienależnie zapłaconego podatku. Trzeba zatem uznać, iż wykazanie zubożenia po stronie osoby żądającej zwrotu zapłaconego podatku ma podstawowe znaczenie w sytuacji, w której obowiązek zwrotu świadczenia obciąża Skarb Państwa jako konsekwencja orzeczenia TK o niekonstytucyjności przepisu, na podstawie którego podatek pobrano. Zubożonym nie jest na pewno osoba przekazująca podatek akcyzowy, ponieważ jego równowartość otrzymała wraz z zapłatą ceny przez nabywcę. Zubożonym jest konsument, ponieważ zapłacił cenę wyższą niż by to uczynił, gdyby nie wliczono w nią podatku akcyzowego.

Zwrot nienależnie zapłaconego podatku akcyzowego na rzecz podatnika doprowadziłby do sytuacji nie do zaakceptowania tak z prawnego jak i z moralnego punktu widzenia. W istocie oznaczałby bowiem niczym nieusprawiedliwione przysporzenie ze strony Skarbu Państwa na rzecz osoby, która nie poniosła ekonomicznego ciężaru podatku akcyzowego. Zwrot podatku akcyzowego na rzecz osoby, która go tylko formalnie a nie faktycznie zapłaciła prowadziłby zatem do bezpodstawnego wzbogacenia tej osoby.

Uznanie niezgodności § 16 rozporządzenia Ministra Finansów z art. 217 Konstytucji nie może wywoływać takich skutków, które pozostawałyby w sprzeczności z elementarnym poczuciem słuszności. W zgodzie z art. 2 Konstytucji, zarówno w aspekcie zasady państwa prawnego, jak i zasady sprawiedliwości społecznej, pozostaje tylko taka interpretacja, która uznaje, że zwrot bezpodstawnego wzbogacenia należy się tylko temu, kosztem zubożenia którego wzbogacenie to nastąpiło. Ta fundamentalna zasada dla całego systemu prawa nie może być ograniczona na poziomie ustawowym przez instytucję nadpłaty podatkowej. Z tego też względu TK uznał za konieczne ograniczenie skutków nadpłaty, powstałej w wyniku orzeczenia TK, do tych podmiotów, kosztem majątku których przysporzenie na rzecz Skarbu Państwa rzeczywiście nastąpiło.

Z tych wszystkich względów Trybunał orzekł jak w sentencji.

#### **Zdanie odrębne**

Sędziego Trybunału Konstytucyjnego  
Teresy Dębowskiej-Romanowskiej  
do pkt. 6 uzasadnienia w sprawie P 7/00

Nie zgadzam się z uzasadnieniem wyroku w pkt. 6, tj. w części, w jakiej uzasadnienie to odnosi się do zdania drugiego sentencji: „...co nie stwarza podstawy zwrotu podatku uiszczanego na podstawie tego przepisu”. Uzasadnienie to wyłącza w sposób generalny i abstrakcyjny prawo żądania zwrotu podatku akcyzowego, uiszczanego na podstawie przepisu, który następnie okazał się niekonstytucyjny. Tymczasem, z sentencji wyroku wynika jedynie, iż zwrotu podatku uiszczanego na podstawie zaskarżonego przepisu nie mogą dochodzić ci podatnicy, którzy nie wykazali, iż faktycznie ponieśli jego ciężar. Ponadto, wychodząc z konstrukcji nienależnego świadczenia (na poziomie konstytucyjnoprawnym) nie można było wyłączyć całkowicie praw innych podmiotów do zwrotu świadczenia, pod warunkiem, iż wykażą oni zubożenie. Choć ta kwestia pozostaje poza

bezpośrednim zakresem kognicji Trybunału w badanej sprawie – to przecież nie może zniknąć z pola widzenia, gdy rozważamy konstytucyjne skutki stwierdzenia niezgodności zaskarżonego do Trybunału przepisu podatkowego dla wszystkich tych, którzy ten podatek ponieśli.

Jak wynika z uzasadnienia wyroku w tej części – to, że podatek taki nie podlega zwrotowi wpływa stąd, iż nie może być uznane za nienależne (w znaczeniu konstytucyjnoprawnym) świadczenie spełnione na podstawie przepisu podatkowego, który następnie okazał się niekonstytucyjnym.

Choć należy odróżnić wyraźnie dwie kwestie istotne z konstytucyjnego punktu widzenia: pierwszą, tzn. oceny skutków, jakie wywołać winno w państwie prawnym to, iż przepis podatkowy, który był przestrzegany przez obywateli, stosowany i egzekwowany przez organy podatkowe – okazał się następnie niekonstytucyjny oraz drugą tj. oceny, czy ewentualny zwrot tak uiszczonego świadczenia powinien się ograniczać do tych, którzy formalnie zostali określani w ustawie jako podatnicy, czy też winien się wiązać z wykazaniem rzeczywistego poniesienia ciężaru tego świadczenia – to obie one są jednakowo doniosłe z punktu widzenia wyrażonej przez art. 2 Konstytucji zasady sprawiedliwości społecznej (słuszności).

Pierwszy aspekt sprawy dotyczy konstytucyjnej oceny nadpłaty podatkowej (nienależnie zapłaconego podatku) powstałej i wynikłej z orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Chodzi zatem o to, czy zasada sprawiedliwości społecznej (słuszności) oraz zasada państwa prawnego wymaga, aby skutki niekonstytucyjnego przepisu podatkowego zostały naprawione wobec wszystkich tych, którzy wykazali się zapłatą podatku i poniesieniem jego ciężaru, a w stosunku do których państwo – reprezentowane przez normodawcę – przekroczyło swe uprawnienia.

Chcę stwierdzić z całą mocą, iż instytucja nadpłaty podatkowej powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego ma swe głębokie uzasadnienie konstytucyjnoprawne. Jest bowiem rozwinięciem art. 2 Konstytucji zarówno w zakresie zasad państwa prawnego, jak i zasad sprawiedliwości społecznej (słuszności) w relacji do art. 217 i 84 Konstytucji. Te dwa ostatnie artykuły Konstytucji nakładają na obywateli stały, nieprzerwalny obowiązek obywatelski utrzymywania państwa za pomocą podatków. Jest to obowiązek, który swoją intensywnością wkraczania w prawo własności i inne prawa obywatelskie, stałością i powtarzalnością nie daje się porównać z innymi obowiązkami – tak wielki jest jego ciężar gatunkowy. Odpowiednia do tego – ogromna jest również restryktywność przepisów prawa podatkowego – nie tylko jeśli chodzi o samą ofiarę majątkową ponoszoną na rzecz państwa, ale także towarzyszące mu tzw. obowiązki instrumentalne, mające na celu prawidłowe ujawnienie i spełnienie zobowiązań podatkowych (samoobliczenie podatku i towarzyszący mu obowiązek znajomości prawa podatkowego w stopniu wyższym, niż przeciętna prawna świadomość społeczna co do innych dziedzin prawa, obowiązek przekazywania składania deklaracji i zeznań podatkowych, wykonalność decyzji podatkowych niezależnie od uruchomienia środka odwoławczego). Od obywateli wymaga się zatem nie tylko spełnienia obowiązku utrzymywania państwa, ale także wykazania się najwyższą starannością, jeśli chodzi o sposób ujawniania obowiązku podatkowego i sposób zapłaty.

W zamian jednak niejako z drugiej strony stosunku prawnopodatkowego państwo – obywatel mamy do czynienia ze szczególnymi gwarancjami chroniącymi obywatela. Do nich należy wymaganie, by decyzje polityczne, dotyczące materialnego ciężaru podatkowego zapadały nieomal wyłącznie w Parlamencie – jako najbardziej reprezentatywnym przedstawicielu narodu. Zwrócić należy przy tym uwagę, iż nie chodzi tu o zmniejszenie kwoty należnego podatku; ciężar podatkowy nałożony przez ustawę może okazać się w rezultacie nawet wyższy, niż wynikający z rozporządzenia. Chodzi o to, by podatnik miał pewność, że podatki nakłada tylko Parlament oraz tylko przy zachowaniu najwyższej staranności, jeśli chodzi o wymagania przyzwoitej legislacji. Tylko takie przekonanie pozwala obywatelom najpełniej identyfikować się z własnym państwem, na którego utrzymanie łożą. Zakłada bowiem wzajemną lojalność i najwyższe zaufanie.

Jest to fundament polityczny demokracji. Szczególny, związany z tym zaostrożony system źródeł prawa podatkowego oraz szczególne wymagania przyzwoitej legislacji podatkowej ustanowione są przede wszystkim po to, by bronić podatnika przed samowolą podatkową – rozumianą jako nieuprawnione wkraczanie w sferę normodawstwa podatkowego oraz niedochowanie wymagań przyzwoitej legislacji. Chodzi o jawność i przejrzystość odpowiedzialności politycznej za decyzje dotyczące ciężaru podatkowego nakładanego na obywateli.

Prostym następstwem tego rodzaju relacji jest nadpłata podatkowa powstała w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Ma ona bowiem zagwarantować podatnikowi, iż wyrok TK stwierdzający niekonstytucyjność przepisu przekształca automatycznie i ze skutkiem *erga omnes* zapłacony podatek – w nienależnie uiszczone świadczenie. W ten sposób instytucja nadpłaty podatkowej nawiązuje do fundamentalnej zasady słuszności (sprawiedliwości społecznej), która nakazuje, by świadczenie pobrane bez podstawy prawnej zostało zwrócone. Bezpodstawność pobrania podatku na poziomie konstytucyjnoprawnym wyraża się w tym, iż wyrok Trybunału Konstytucyjnego wskazuje na taki ciężar gatunkowy wad zaskarżonego przepisu, z punktu widzenia art. 217 Konstytucji, iż czyni to pobrany już podatek nienależnym przysporzeniem (trudno tu bowiem mówić o klasycznym wzbogaceniu) Skarbu Państwa lub gminy. Z tego więc względu odmowa uznania istnienia podstawy do żądania zwrotu podatku akcyzowego, uiszczanego na podstawie zaskarżonego przepisu przez TK w badanej sprawie nie może być w żadnej mierze utożsamiana z nieistnieniem prawa do nadpłaty podatkowej po stronie wszystkich tych, którzy takie świadczenia uiszcili, ponosząc jego ciężar. Oznaczałoby to bowiem bardzo poważne zachwianie równowagi ustrojowej pomiędzy całością obowiązków obywatelskich związanych z zapłatą podatku z jednej strony, a powinnościami państwa w tym zakresie – z drugiej strony. Brak instrumentu prawnego w postaci zwrotu nadpłaty podatkowej czyniłby w istocie skutki nieuprawnionych działań normodawczych władz państwa nieodwracalnymi, zaś wniosek, czy skargę konstytucyjną w sprawach podatkowych mało efektywnym, a nawet iluzorycznym środkiem obrony. W tym zakresie nie ma żadnego znaczenia podział na podatki przerzucalne i nieprzerzucalne – gdyż chodzi jedynie o to, czy podatek, który następnie okazał się niekonstytucyjny został poniesiony, czy nie.

Przechodząc do drugiej kwestii, tzn. tego kto ma prawo do zwrotu nienależnego – w sensie konstytucyjnym – świadczenia, należy stwierdzić co następuje.

W przedmiotowej sprawie mamy do czynienia z podatkiem akcyzowym uiszczanym w formie pieniężnej, a zarazem uwzględnianym w cenie. Jest rzeczą oczywistą, iż podatek ten, skoro ma być uwzględniony w cenie, z natury rzeczy może być przerzucony na nabywcę świadczeń w zaskarżonym przepisie opodatkowanych. Ta okoliczność ma jednak znamiona okoliczności faktycznej, która wymaga udowodnienia. Inaczej mówiąc brak jest podstaw prawnych, by stworzyć generalne domniemanie na poziomie konstytucyjnoprawnym, iż każdy uiszczony podatek akcyzowy lub inne podatki pośrednie są w całości, zawsze przerzucane na konsumenta, kosztem którego następuje przysporzenie Skarbu Państwa. W gospodarce wolnorynkowej prawa rynku decydują w dużej mierze nie tylko o zakresie, lecz i o możliwości przerzucenia ciężaru podatkowego.

Nie negując zasadności rozstrzygnięcia zawartego w zdaniu drugim sentencji, pragnę stwierdzić, iż brak jest podstaw do jego uzasadniania w taki sposób, który przesądza zawsze generalnie i abstrakcyjnie o tym, iż podatnikom podatku akcyzowego, którzy zapłacili podatek na podstawie przepisu, który następnie okazał się niekonstytucyjnym nie przysługuje zwrot nadpłaty podatkowej. Takie generalne i abstrakcyjne stworzenie domniemania prawnego, niepodlegającego obaleniu na drodze postępowania przed np. sądem powszechnym lub sądem administracyjnym jest – moim zdaniem – nieuprawnionym działaniem quasi legislacyjnym, pozostającym nadto w sprzeczności z zasadą słuszności (art. 2 Konstytucji), która domaga się by świadczenie nienależne zwracać temu, kto wykaże zubożenie (zarówno bezpośrednie, jak i pośrednie) przez tego, który bezpodstawnie uzyskał przysporzenie. Nadto zauważyć należy, iż brak w polskim prawie podatkowym rozróżnienia

podatnika w sensie materialnym i formalnym czyni nieskutecznym lub utrudnionym dochodzenie swoich praw do zwrotu świadczenia przez wszystkich tych, którzy faktycznie ponieśli podatek.

Istotne są więc w tym względzie kwestie uprawnień i potencjalnych roszczeń konsumentów. Wprawdzie nie są i nie mogą być one przedmiotem rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie – co jest oczywiste – nie mniej jednak nie mogą one nam zniknąć z pola widzenia jako niezbywalna część instytucji nadpłaty podatkowej powstałej w wyniku orzeczenia TK – rozumianej na poziomie konstytucyjnoprawnym, jako instytucja nienależnego świadczenia. Nie wolno bowiem doprowadzić do sytuacji, w której stwierdzenie niekonstytucyjności przepisu podatkowego wyłącza zarazem prawo do skutecznego dochodzenia zwrotu nienależnie uiszczonego podatku przez wszystkich tych, którzy go faktycznie ponieśli.