

119/11A/2004

WYROK

z dnia 27 grudnia 2004 r.

Sygn. akt SK 35/02*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Janusz Niemcewicz – przewodniczący

Adam Jamróz

Jerzy Stępień – sprawozdawca,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżących oraz Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 14 grudnia 2004 r., skargi konstytucyjnej Elżbiety Konior i Zbigniewa Mierzejewskiego o zbadanie zgodności:

§ 2b rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 2, poz. 3 ze zm.) 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 ze zm.) z art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1, art. 64 ust. 2 oraz art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

§ 2b 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 oraz z 2002 r. Nr 23, poz. 242) jest niezgodny z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Ponadto p o s t a n a w i a:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 39 ust. 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638 oraz z 2001 r. Nr 98, poz. 1070) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na zbędność orzekania.

UZASADNIENIE:

I

1. Zdaniem skarżących, wydanie przez Ministra Finansów rozporządzenia z dnia 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 2, poz. 3 ze zm.), w którego § 2b określono krąg podatników obejmujący również „jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej”, na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 35 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U.

* Sentencja została ogłoszona dnia 4 stycznia 2005 r. w Dz. U. Nr 1, poz. 4.

Nr 11, poz. 50 ze zm.), jest niezgodne z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Stosownie bowiem do art. 217 Konstytucji, 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.

Dlatego też – zdaniem skarżących – wskazanie w § 2b ust. 1 rozporządzenia z 1998 r. jako podatników podatku akcyzowego „jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej” (co objęło również spółki cywilne), w sposób ewidentny narusza powołany przepis Konstytucji. Określenie przez Ministra Finansów przypadków, gdy podatnikami podatku akcyzowego są osoby lub jednostki „inne niż producent lub importer wyrobów akcyzowych”, formalnie wynikało bowiem z upoważnienia ustawowego zawartego w art. 35 ust. 4 ustawy o VAT, lecz upoważnienie to przestało być aktualne z chwilą wejścia w życie Konstytucji RP, co nastąpiło z dniem 17 października 1997 r. Z tego też względu należało uznać, iż z uwagi na ustaloną konstytucyjnie wyłączność ustawy dla normowania wszystkich istotnych elementów stosunku podatkowego, upoważnienie dla Ministra Finansów, zawarte w art. 35 ust. 4 ustawy o VAT, utraciło moc prawną. Dla skarżących jest oczywiste, że regulacja ta narusza art. 217 Konstytucji, ponieważ w ustawie o VAT obowiązek podatkowy nałożony jest jedynie na importerów i producentów wyrobów akcyzowych.

W konkluzji skarżący stwierdzają, że kwestionowany § 2b w zw. z § 2a rozporządzenia z 1998 r. nie mógł stanowić podstawy prawnej do nałożenia na skarżących obowiązku podatkowego w zakresie podatku akcyzowego, a w konsekwencji także podstawy do wydania stosownych decyzji przez organy podatkowe obu instancji.

Skarżący twierdzą ponadto, że zaskarżony przepis narusza zasady wyrażone w art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji. Wydanie przez organ władzy publicznej aktu prawnego zawierającego przepis sprzeczny z ustawą zasadniczą, w żadnym bowiem razie nie może pozostawać w zgodzie z zasadą demokratycznego państwa prawnego. Z kolei wydanie, na podstawie tego aktu prawnego, przez organ podatkowy decyzji nakładającej na skarżących obowiązek o charakterze publicznoprawnym jest ewidentnym przykładem działania przez organ władzy publicznej nie „na podstawie” i nie „w granicach” wyznaczonych przez przepisy prawa.

2. Prokurator Generalny przedstawił stanowisko, zgodnie z którym § 2b rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 2, poz. 3 ze zm.) 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 ze zm.) jest niezgodny z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Wniósł jednocześnie o umorzenie postępowania w części obejmującej pozostałe zarzuty skargi konstytucyjnej, ponieważ wydanie – w tym zakresie – orzeczenia jest zbędne.

Przepis art. 217 wymaga, stwierdził Prokurator Generalny, by 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 następowało w drodze ustawy. Zasada ta została wyrażona wprost w Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r.

Powołując konsekwentne orzecznictwo Trybunału w kwestii wyłączności ustawy w regulowaniu prawa daniowego, Prokurator Generalny stwierdził, że brzmienie art. 236 ust. 1 Konstytucji nie może prowadzić do uznania, że przepis wydany na podstawie „przedkonstytucyjnego” upoważnienia jest zgodny z art. 217 Konstytucji. Jak bowiem zauważył Trybunał, „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 (...). Zastrzeżenie to odnosi się zwłaszcza do ustaw zawierających normy kompetencyjne, uprawniające ministra do wydania aktu wykonawczego do ustawy” (wyrok TK, sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13).

3. Minister Finansów wniósł o umorzenie postępowania, a w przypadku nieuwzględnienia wniosku o uznanie, że § 2b rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 2, poz. 3 ze zm.) 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 ze zm.) nie jest niezgodny z art. 217 Konstytucji.

Przepis będący przedmiotem skargi utracił moc wiążącą z dniem 1 stycznia 1999 r. na podstawie § 30 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 157, poz. 1035 ze zm.), uchylającego rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 2, poz. 3 ze zm.). W związku z powyższym Minister Finansów wnosi o umorzenie postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym.

Równocześnie Minister Finansów stwierdził, że w niniejszej sprawie nie doszło do naruszenia praw i wolności skarżących, w związku z czym nie będzie miał zastosowania art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym.

Zdaniem Ministra działanie organów podatkowych opierało się na obowiązującej normie prawnej, do której oceny pod względem zgodności z Konstytucją organy te nie były uprawnione i do której podmioty nią objęte były zobowiązane stosować się zgodnie z obowiązkiem unormowanym w art. 83 Konstytucji. Biorąc pod uwagę obiektywny charakter obowiązku podatkowego, Minister Finansów zaznaczył, że powstaje on w warunkach przez prawo określonych, niezależnie od woli podmiotów temu obowiązkowi podlegających czy też organów ustawowo zobowiązanych do określania tego obowiązku. W konkluzji działania organów podatkowych w niniejszej sprawie Minister Finansów uznał za zgodne z prawem.

II

Na rozprawie 14 grudnia 2004 r. zarówno skarżący, jak i uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska wyrażone na piśmie, przy czym przedstawiciel Ministra Finansów podniósł, iż zaskarżony przepis w istocie rzeczy nie kreuje nowych podatków, nieokreślonych wcześniej w ustawie, ponieważ ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w art. 5 ust. 1, a także zaskarżony przepis rozporządzenia z 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego identycznie określają krąg podatków, włączając do niego obok osób fizycznych i prawnych również jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Zdaniem przedstawicieli Ministra Finansów kwestionowany przepis podstawowy nie wskazał tym samym nowych, nieznanych ustawie podmiotów, lecz jedynie upoważnił Ministra Finansów do określenia przypadków, czyli pewnych okoliczności i czynności, w ramach których podatnicy, wskazani w art. 5 ustawy, są zobowiązani do odprowadzenia podatku akcyzowego.

Przedstawiciel Ministra Finansów powołał się także na cel zaskarżonej regulacji, wskazując, iż chodziło poprzez jej wprowadzenie o wyeliminowanie patologii na rynku paliw płynnych, polegającej m.in. na produkowaniu oleju napędowego z użyciem oleju opałowego, zwolnionego w tym czasie z akcyzy, w sytuacji kiedy zwolnieniem z akcyzy miała być premiowana jedynie produkcja oleju napędowego z 10% dodatkiem oleju rzeczywiście przepracowanego, wcześniej już obłożonego akcyzą, podczas gdy za olej przepracowany uznawano wówczas także olej opałowy, użyty do płukania zbiorników.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Kwestionowany przepis ma następujące brzmienie:

„§ 2b 1. Podatnikami podatku akcyzowego są również osoby fizyczne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby prawne sprzedające i zużywające wyroby wymienione w poz. 1 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia oraz w poz. 16 pkt 4 i w poz. 17 załącznika nr 3 do rozporządzenia dla celów innych niż opałowe.

2. Obowiązek podatkowy dla podatników, o których mowa w ust. 1, powstaje z chwilą sprzedaży lub zużycia wyrobów wymienionych w poz. 1 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia oraz w poz. 16 pkt 4 i w poz. 17 załącznika nr 3 do rozporządzenia dla celów innych niż opałowe.

3. Przepis § 2a stosuje się odpowiednio”.

Przed ustosunkowaniem się do merytorycznych zarzutów skargi należy zaznaczyć, że rozporządzenie Ministra Finansów, zawierające kwestionowany przepis, z dniem 1 stycznia 1999 r., na podstawie § 30 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 157, poz. 1035 ze zm.), utraciło już moc obowiązującą. Jednak skarżący mają niewątpliwy interes w ocenie konstytucyjności kwestionowanego przepisu ze względu na ochronę swojego konstytucyjnego prawa, polegającego na gwarancji wyłącznie ustawowego trybu nakładania na nich danin publicznych. W świetle art. 39 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) – uzasadnia to rozpoznanie sprawy merytorycznie przez Trybunał Konstytucyjny.

2. Na podstawie 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.) Minister Finansów został upoważniony do określenia, w formie rozporządzenia, przypadków, w których podatnikami akcyzy są osoby lub jednostki organizacyjne inne aniżeli producent lub importer wyrobów akcyzowych. Kwestionowany przepis został wydany w oparciu o wymienione upoważnienie.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego Minister Finansów nie wykroczył poza granice wyznaczone treścią upoważniającego przepisu. Powstaje jednak pytanie, czy taka regulacja nie narusza zasad wynikających z art. 217 Konstytucji.

Kwestia ta była już wcześniej przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. P 7/00, która wprawdzie dotyczyła § 16 omawianego rozporządzenia, jednak wiąże się ściśle z przedmiotem niniejszej skargi, gdyż chodziło tam również o rozszerzenie kręgu podatników akcyzy, m.in. o spółki cywilne, jak to ma miejsce w obecnie rozpatrywanej skardze. Mamy tu więc do czynienia z podustawowym określeniem podmiotów daniny publicznej.

Orzekając w pełnym składzie 6 marca 2002 r. w sprawie o sygn. P 7/00 (OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13), Trybunał Konstytucyjny przypomniał, że interpretując art. 217 Konstytucji, wielokrotnie już wskazywał, iż wyliczenie w nim zawarte należy rozumieć jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, do których zalicza się m.in. określenie podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania. Powołano się przy tym na liczne wcześniejsze orzeczenia Trybunału, z których wynika jednoznacznie, że w praktyce nie jest możliwe regulowanie w ustawach podatkowych wszystkich zagadnień prawa podatkowego. Powoduje to konieczność korzystania – w zakresie niewyłączonym przez art. 217 Konstytucji – z upoważnień ustawowych. Istnieją

jednak pewne elementy, których określenie jest obligatoryjnie pozostawione ustawie. Do nich należy podmiot podatku.

Zasada wyłączności ustawowej dla wyznaczania podmiotów, przedmiotu opodatkowania oraz ustalania stawek podatkowych wyrażona została *expressis verbis* w art. 217 Konstytucji i obowiązuje od dnia jej wejścia w życie – podkreślił wówczas Trybunał. 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 (*tamże*, s. 165).

Zasada ustanawiania podatków wyłącznie w drodze ustawowej jest zarazem podstawową zasadą państwa demokratycznego. Art. 217 Konstytucji, statuując władztwo podatkowe państwa, jednocześnie zatem dodatkowo podkreśla gwarancję wyłącznie ustawowego trybu nakładania podatków i innych danin publicznych. 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, lecz przede wszystkim wzmocnienie pozycji demokratycznych struktur przedstawicielskich i ich odpowiedzialności politycznej (*tamże*, s. 165).

Nie można zgodzić się z tezą wypowiedzianą przez przedstawiciela Ministra Finansów w toku rozprawy, jakoby znowelizowanie w zaskarżonej części poddanego kontroli konstytucyjności rozporządzenia nie poszerzało podmiotowego kręgu podatników. Teza ta wyprowadzona została z treści art. 5 ust. 1 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, który ustanawia ogólne zasady kwalifikowania podmiotów opodatkowania obydwoma rodzajami podatku, tj. podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym. Z kolei art. 35 ust. 1 tej ustawy, w brzmieniu z dnia wydania i obowiązywania zaskarżonego rozporządzenia, obejmował obowiązkiem zapłaty podatku akcyzowego jedynie producentów i importerów wyrobów akcyzowych. W tej kategorii nie mieścili się więc początkowo sprzedawcy oraz osoby i jednostki organizacyjne zużywające takie wyroby, stąd też skarżący nie mogli być uznani na podstawie tylko przepisów ustawowych za podatników akcyzy. Pierwotny krąg osób i jednostek objętych akcyzą został poszerzony *expressis verbis* właśnie zaskarżonym § 2b rozporządzenia Ministra Finansów z 5 stycznia 1998 r. o sprzedawców i używających, a więc niebędących producentami i importerami, dlatego też nie może ulegać wątpliwości, że tak poszerzony zaskarżonym rozporządzeniem krąg podatników nie jest tożsamy z ogólnym katalogiem płatników podatku akcyzowego, określonym łącznie w art. 5 ust. 1 i w art. 35 ust. 1 ustawy, na podstawie której wydano kwestionowane rozporządzenie.

W tym kontekście zwrócić także należy uwagę na nową treść art. 35 ust. 1 ustawy, nadaną temu przepisowi nowelizacją w drodze ustawy z dnia 18 września 2001 r. o zmianie podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2001 r. Nr 122, poz. 1324). Otóż w znowelizowanym brzmieniu tego przepisu pojawiła się z dniem 31 października 2001 r. nowa kategoria płatnika akcyzy w postaci „sprzedawcy wyrobów akcyzowych” (ust. 1 pkt 3), dodana do wcześniejszych „importerów i producentów”, co – zdaniem Trybunału Konstytucyjnego – ostatecznie przesądza o zasadniczej niesłuszności tezy, jakoby zaskarżony przepis podustawowy nie poszerzał pierwotnego, ustawowego katalogu podmiotów podatku akcyzowego.

W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny stwierdził niezgodność kwestionowanego przepisu z art. 217 Konstytucji.

Odnosząc się do uwag przedstawicieli Ministra Finansów co do celu kwestionowanej regulacji, która miała przeciwdziałać przede wszystkim patologiom na rynku paliw płynnych, stwierdzić należy, że ten słuszny cel nie mógł być w żadnym razie realizowany za pomocą niekonstytucyjnych środków. Niekorzystny dla tego rynku obraz zjawiska opisanego na rozprawie wynikał, zdaniem Trybunału, z braku przewidywalności co do zachowań podmiotów – uczestników obrotu, którzy korzystali z braku precyzji w określeniu definicji oleju przepracowanego, ale tego rodzaju niedostateczność regulacji nie mogła być w rozpatrywanym przypadku usuwana w drodze aktu podstawowego.

Poza tym jest oczywiste, że zwalczanie tego rodzaju patologii powinno swoje ostrze kierować przeciwko podmiotom ubiegającym się o zwrot akcyzy, w sytuacji gdy oleje przepracowane stanowiły przed ich użyciem niepodlegający akcyzie olej opałowy, nie zaś przeciwko wszystkim sprzedawcom, w tym także takim, którzy nie wykorzystywali w obrocie oleju zwolnionego od akcyzy.

3. Wyrokując w sprawie sygn. P 7/00 o niekonstytucyjności przepisu § 16 rozporządzenia Ministra Finansów z 5 stycznia 1998 r. o podatku akcyzowym (OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13), Trybunał Konstytucyjny orzekł jednocześnie w sentencji wyroku, że nie stwarza to podstawy zwrotu podatku uiszczonego na podstawie tego przepisu. W uzasadnieniu tej części wyroku podkreślono, że z uwagi na specyficzny charakter podatku akcyzowego z jednej strony oraz naturę prawną tzw. nadpłaty podatkowej z drugiej, 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. Nie budzi wątpliwości – wywodził Trybunał Konstytucyjny – że zwrot nienależnie spełnionego świadczenia należy się zubożonemu, ale za takiego nie można uznać osoby przekazującej podatek akcyzowy, ponieważ jego równowartość otrzymała wraz z zapłatą ceny przez nabywcę. Zwrot podatku podatnikowi, jako osobie przekazującej, byłby w konsekwencji – zdaniem Trybunału Konstytucyjnego – niczym niesprawiedliwionym przysporzeniem ze strony Skarbu Państwa na rzecz osoby, która nie poniosła ekonomicznego ciężaru podatku akcyzowego.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego rozpatrującego niniejszą sprawę, formuła wyroku zastosowana w sprawie o sygn. P 7/00 nie może być mechanicznie przeniesiona do każdej sytuacji, w której mamy do czynienia z istnieniem nadpłaty podatku powstałej w wyniku orzeczenia niekonstytucyjności przepisu stanowiącego podstawę zapłaty podatku akcyzowego, czy innej formy podatku o charakterze w istocie obrotowym. Przede wszystkim, trzeba mieć na uwadze, że obydwie sytuacje (rozpatrywana w sprawie o sygn. P 7/00 oraz niniejsza) mają za przedmiot inny rodzaj sprzedawanych rzeczy: w pierwszym przypadku chodziło o gaz płynny, zbywany indywidualnym odbiorcom, w niniejszej sprawie przedmiotem obrotu był natomiast olej przepracowany, wcześniej użyty do czyszczenia mechanicznego i płukania zbiorników. Różnica stanu faktycznego dotyczy więc nie tylko przedmiotu obrotu, lecz także innej fazy w obrocie. Podkreślić także trzeba, że wyrok w sprawie sygn. P 7/00 zapadł w odpowiedzi na pytanie prawne sądu administracyjnego, w niniejszym zaś przypadku mamy do czynienia z kontrolą indywidualną w wyniku wniesienia skargi konstytucyjnej, której rezultat może być dopiero w przyszłości podstawą ewentualnego wznowienia postępowania administracyjnego. Okoliczności te stanowią – w ocenie Trybunału Konstytucyjnego – wystarczającą podstawę do powstrzymania się Trybunału przed rozstrzygnięciem o zasadności żądania zwrotu nadpłaconego podatku w sentencji wyroku. Zasadność ewentualnego roszczenia na tym tle powinna być poddana

weryfikacji w toku postępowania sądowego, z uwzględnieniem wszystkich okoliczności faktycznych i prawnych, w tym także tych aspektów, o których mowa w uzasadnieniu wyroku w sprawie sygn. P 7/00, a które dotyczą przede wszystkim instytucji nadpłaty, bezpodstawnego wzbogacenia oraz pozycji osoby faktycznie zubożonej.

Rzeczą sądu (organu podatkowego) będzie również rozważenie, czy ewentualne domaganie się zwrotu nadpłaconego podatku byłoby usprawiedliwione w sytuacji, gdyby okazało się, że skarżący uzyskali zwrot akcyzy po przekształceniu oleju opałowego w olej przepracowany w wyniku użycia go do czyszczenia kotłów.

Orzekając o niekonstytucyjności skarżonego przepisu wobec kategorię brzmienia art. 217 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie w stosunku do pozostałych wzorców konstytucyjnych powołanych w skardze, ze względu na zbędność orzekania.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł i postanowił, jak w sentencji.