

WYROK
z dnia 7 września 2010 r.
Sygn. akt P 94/08

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Maria Gintowt-Jankowicz – przewodniczący
Stanisław Biernat – sprawozdawca
Zbigniew Cieślak,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 7 września 2010 r., pytania prawnego Naczelnego Sądu Administracyjnego, czy:

- 1) § 6 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.), odsyłający – w zakresie określenia stawki podatku z tytułu sprzedaży oleju opałowego w sytuacji niezłożenia oświadczenia przez nabywcę stwierdzającego, iż nabywany wyrób jest przeznaczony na cele opałowe – do odpowiedniego stosowania § 5 tegoż rozporządzenia, jest zgodny z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) § 6 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2003 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 221, poz. 2196), odsyłający – w zakresie określenia stawki podatku z tytułu sprzedaży oleju opałowego w sytuacji niezłożenia oświadczenia przez nabywcę stwierdzającego, iż nabywany wyrób jest przeznaczony na cele opałowe – do odpowiedniego stosowania § 5 tegoż rozporządzenia, jest zgodny z art. 2 Konstytucji,
- 3) § 4 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.), odsyłający – w zakresie określenia stawki podatku z tytułu sprzedaży oleju opałowego w sytuacji niezłożenia oświadczenia przez nabywcę stwierdzającego, iż nabywany wyrób jest przeznaczony na cele opałowe – do odpowiedniego stosowania § 3 ust. 3 tegoż rozporządzenia, jest zgodny z art. 2 Konstytucji,

o r z e k a:

1. § 6 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, Nr 98, poz. 885, Nr 125, poz. 1065 i Nr 216, poz. 1829 oraz z 2003 r. Nr 84, poz. 780, Nr 137, poz. 1305, Nr 145, poz. 1407 i Nr 187, poz. 1828) jest zgodny z art. 2 oraz z art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

2. § 6 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2003 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 221, poz. 2196) oraz § 4 ust. 5 rozporządzenia

Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, Nr 113, poz. 1190, Nr 256, poz. 2570 i Nr 279, poz. 2763 oraz z 2005 r. Nr 40, poz. 380 i Nr 103, poz. 865) są zgodne z art. 2 Konstytucji.

UZASADNIENIE

I

1.1. Postanowieniem z 28 sierpnia 2008 r. (sygn. akt I FSK 817/07) Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił się do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym, czy § 6 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2002 r.) jest zgodny art. 2, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji, a także czy § 6 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2003 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 221, poz. 2196, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2003 r.), oraz § 4 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2004 r.) są zgodne z art. 2 Konstytucji.

1.2. Wątpliwości Naczelnego Sądu Administracyjnego co do konstytucyjności wskazanych przepisów powstały na tle następującego stanu faktycznego:

Naczelnik Urzędu Celnego w Poznaniu, po stwierdzeniu nieprawidłowości w rozliczeniu podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży oleju opałowego przez spółkę z o.o., określił jej zobowiązanie podatkowe z tego tytułu za poszczególne miesiące 2003 r. oraz za okres od stycznia do maja 2004 r. Wskazane nieprawidłowości polegały na przedstawieniu niekompletnych oświadczeń nabywców o przeznaczeniu zakupionego oleju na cele opałowe. W postępowaniu odwoławczym Dyrektor Izby Celnej częściowo podzielił argumentację spółki przedstawioną w odwołaniu, uznając za prawidłowe te oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego, w których brakowało jedynie daty, i uchylił decyzję organu pierwszej instancji określając jednocześnie zobowiązanie podatkowe spółki za ten sam okres. Wyrokiem z 27 lutego 2007 r., sygn. akt I SA/Po 1200/06, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu oddalił skargę spółki na decyzję Dyrektora Izby Celnej.

Spółka wniosła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego. W uzasadnieniu spółka argumentowała, że zasada *nullum tributum sine lege* wymaga, aby ustawa określała skutki związane z niedopełnieniem obowiązku złożenia oświadczeń przez nabywców oleju opałowego, a znajdujące zastosowanie w jej sprawie § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2003 r. oraz § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. naruszają art. 7 i art. 217 Konstytucji. Przepisy te są również nieprecyzyjne i niejednoznaczne z powodu zawartego w nich odesłania do regulacji przewidującej trzy stawki podatkowe, które – w ocenie spółki – organ podatkowy może stosować według swojego uznania.

1.3. Naczelny Sąd Administracyjny, rozpoznając skargę kasacyjną spółki (sprawa o sygn. akt I FSK 817/07), powziął wątpliwości co do zgodności z Konstytucją zaskarżonych przez spółkę § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2003 r. oraz § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. Wobec tego postanowił wystąpić do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym. Sąd zauważył, że § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. stanowił przedmiot pytania prawnego Naczelnego Sądu Administracyjnego zawartego w postanowieniu z 16 listopada 2007 r. (sygn. akt I FSK 792/07) rozpoznawanego przez Trybunał Konstytucyjny w innej sprawie (sygn. P 5/08). Skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego występujący z pytaniem prawnym w niniejszej sprawie

potwierdził zasadność wątpliwości co do konstytucyjności tego przepisu zawartych w tamtym pytaniu prawnym. Ponowne zaskarżenie § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. uzasadniono koniecznością uzupełnienia tych wątpliwości o dodatkowe aspekty.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że pomimo utraty mocy obowiązującej przepisów, które są przedmiotem pytania prawnego, stanowią one nadal podstawę prawną do określenia przez organy podatkowe zobowiązań podatkowych, a rozstrzygnięcie o zgodności tych przepisów z Konstytucją jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw obywateli.

W uzasadnieniu pytania prawnego Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. narusza wynikającą z art. 84 i art. 217 Konstytucji zasadę wyłączności ustawowej w sferze podatkowej. Zdaniem sądu, naruszenie tej zasady spowodowane jest odesłaniem zawartym w kwestionowanym przepisie, w wyniku którego do olejów opałowych mogą znaleźć zastosowanie stawki przewidziane dla paliw do silników. Przepis § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. przewiduje bowiem, że w razie niezłożenia przez nabywcę oleju opałowego oświadczenia o jego przeznaczeniu na cele opałowe, stosuje się odpowiednio przepisy § 5 tegoż rozporządzenia, co oznacza opodatkowanie sprzedaży oleju opałowego według stawek właściwych dla sprzedaży oleju napędowego. Tymczasem, w opinii sądu, w ramach art. 37 ust. 1 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.; dalej: ustawa z 1993 r.) olej opałowy nie powinien być zaliczany do kategorii „paliwa do silników”, lecz do „pozostałych wyrobów”, dla której to kategorii ustawa przewidywała niższe stawki podatku. Zastosowanie do oleju opałowego stawek przewidzianych dla oleju napędowego przy obowiązujących cenach sprzedaży oleju opałowego, prowadzi lub może prowadzić do obciążenia tego wyrobu akcyzą przewyższającą stawkę maksymalną 25% określoną w art. 37 ust. 1 ustawy z 1993 r. dla tego rodzaju produktu. We wskazanej sytuacji może dojść do określenia stawki podatku dla sprzedaży oleju opałowego w rozporządzeniu wykonawczym do ustawy w sposób wykraczający poza granice tej stawki określone w ustawie. Jest to niezgodne z zasadą wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego, a tym samym narusza art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Naczelny Sąd Administracyjny, uzasadniając z kolei zarzuty naruszenia przez § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2003 r. oraz § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. art. 2 Konstytucji, wskazał, że zawarte w tych przepisach odesłania nie są jednoznaczne, gdyż nakazują odpowiednie stosowanie przepisów, które określają trzy stawki podatku dla olejów napędowych. Sąd występujący z pytaniem prawnym podkreślił, że stawka podatku powinna zostać określona w sposób niebudzący wątpliwości. Przywołał orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym stanowienie obniżonych stawek podatku w akcie wykonawczym jest dozwolone, lecz powinno następować w zgodzie z zasadami poprawnej legislacji. W ocenie sądu zawarte w kwestionowanych przepisach odesłania do odpowiedniego zastosowania przepisów określających trzy stawki podatku dla olejów napędowych, w zależności od zawartości siarki, budzą zastrzeżenia co do zgodności z zasadami poprawnej legislacji, stanowiącymi element zasady demokratycznego państwa prawa, statutowanej w art. 2 Konstytucji.

2. W piśmie z 10 grudnia 2008 r. Minister Finansów zajął stanowisko w sprawie. Wniósł o uznanie, że kwestionowane przez sąd występujący z pytaniem prawnym przepisy nie naruszają praw i wolności konstytucyjnych i są zgodne z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Odnosząc się do twierdzenia sądu kierującego pytanie prawne, że w ramach ustawy z 1993 r. olej opałowy powinien być zaklasyfikowany nie do „paliw silnikowych”, tylko

do grupy „pozostałych wyrobów”, dla których maksymalna stawka akcyzy w obrocie krajowym nie mogła przekraczać stawki 25% Minister Finansów wskazał, że olej opałowy był zaliczany do grupy „paliw silnikowych” i nie mógł być – na gruncie mającego znaczenie w tej sprawie stanu prawnego – zakwalifikowany do grupy „pozostałych wyrobów”. Zgodnie z treścią art. 37 ust. 1 pkt 2 ustawy z 1993 r., na potrzeby podatku akcyzowego za „paliwa do silników” uważa się wyroby wymienione w poz. 1 załącznika nr 6 do tej ustawy. Od 1 stycznia 2003 r. w wyniku zmiany spowodowanej zastąpieniem kodów Systematycznego Wykazu Wyrobów przez Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług (dalej: PKWiU) pod poz. 1 załącznika nr 6 do ustawy z 1993 r. umieszczono „Produkty rafinacji ropy naftowej”. Tymczasem zgodnie z PKWiU olej opałowy klasyfikowany jest do produktów rafinacji ropy naftowej. Tym samym – zdaniem Ministra Finansów – olej opałowy powinien być zaliczany do kategorii „paliwa silnikowe”, a nie „pozostałe wyroby”, co wiąże się z obowiązywaniem dla tych wyrobów innej, wyższej stawki podatkowej określonej w ustawie.

W ocenie Ministra Finansów kwestionowane przepisy przewidywały, że w razie niezłożenia oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego, zastosowanie znajdowały stawki sankcyjne właściwe dla olejów napędowych. Nie przekraczały one jednak stawki podatkowej 80% określonej w ustawie z 1993 r. dla paliw sprzedawanych w kraju. W ocenie Ministra Finansów okoliczność ta wyklucza możliwość uznania naruszenia przepisów konstytucyjnych, skoro stawki określone w rozporządzeniach nie przekraczały stawki maksymalnej określonej w ustawie.

Odnosząc się do zarzutu naruszania zasad poprawnej legislacji, Minister Finansów wyjaśnił, że kwestionowane rozporządzenia spełniają wymagania określone w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. Nr 100, poz. 908). Minister Finansów przypomniał, że w razie niespełnienia wymagań określonych w przepisach prawa do olejów opałowych znajdowała zastosowanie stawka sankcyjna właściwa dla olejów napędowych. Z kolei do olejów napędowych były przewidziane różne stawki akcyzy w zależności od zawartości siarki. Minister Finansów zauważył, że oleje opałowe zawsze mają zawartość siarki powyżej normy określonej w poz. 11 pkt 5 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia z 2002 r., a zatem organy podatkowe stosowały najwyższą spośród trzech przewidzianych stawek, nie mając wątpliwości, że ze względów technologicznych niemożliwe jest, aby olej opałowy przeznaczony na cele opałowe zawierał tak niski poziom siarki jak olej napędowy, dla którego znajdowały zastosowanie obniżone stawki podatkowe.

3. W piśmie z 27 kwietnia 2009 r., Prokurator Generalny wniósł o uznanie, że § 6 ust. 5 w związku z § 5 rozporządzenia z 2002 r. jest zgodny z art. 2, art. 84 oraz z art. 217 Konstytucji, § 6 ust. 5 w związku z § 5 rozporządzenia z 2003 r. jest zgodny z art. 2 Konstytucji oraz, że § 4 ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

W ocenie Prokuratora Generalnego wskazane w pytaniu prawnym wątpliwości dotyczące zgodności § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. z art. 84 i art. 217 Konstytucji oparte są na poglądzie, zgodnie z którym olej opałowy nie powinien być zaliczony do „paliw do silników”, (art. 37 ust. 1 pkt 2 ustawy z 1993 r.), lecz do „pozostałych wyrobów” (art. 37 ust. 1 pkt 5 ustawy z 1993 r.). Prokurator przedstawił szerokie uzasadnienie tezy, zgodnie z którą olej opałowy może być zaliczony do grupy „paliwa do silników”, o których mowa w art. 37 ust. 1 pkt 2 ustawy z 1993 r. Z uwagi na tę okoliczność, nie można przyjąć, że § 6 ust. 5 w związku z § 5 rozporządzenia z 2002 r. określa stawkę podatku akcyzowego dla sprzedaży oleju opałowego w sposób wykraczający poza granice tej stawki, określone w ustawie z 1993 r.

Odnosząc się do zarzutów naruszenia przez § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2003 r. oraz § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. zasad prawidłowej legislacji stanowiących element zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji, Prokurator Generalny podkreślił – przywoławszy orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – że warunkiem stwierdzenia niekonstytucyjności przepisów jest takie uchybienie rudymenarnym kanonom techniki prawodawczej, które powoduje dowolność albo brak możliwości spójnej systemowo oraz poprawnej logicznie i funkcjonalnie interpretacji. Kwestionowane przepisy, posługujące się konstrukcją tzw. odesłań kaskadowych, nie wykluczają możliwości ich poprawnej, logicznej, funkcjonalnej oraz spójnej systemowo interpretacji. Prokurator podkreślił, że zaskarżone przepisy odsyłają do stosowania innych przepisów w sposób odpowiedni, co oznacza konieczność takiego ich stosowania, aby nie były ze sobą sprzeczne. W ocenie Prokuratora Generalnego w niniejszej sprawie konstrukcja zaskarżonych przepisów pozwala na ich spójną systemowo oraz poprawną logicznie i funkcjonalnie interpretację.

II

Na rozprawę 7 września 2010 r. nie stawiał się prawidłowo powiadomiony przedstawiciel sądu występującego z pytaniem prawnym.

Pozostali uczestnicy postępowania podtrzymali swoje stanowiska wyrażone na piśmie. Przedstawicielka Ministra Finansów wskazywała, że obowiązek składania oświadczeń o przeznaczeniu oleju na cele opałowe stanowi mechanizm kontroli, który służy zapobieganiu używaniu tego oleju w pojazdach mechanicznych. Wyraziła pogląd, że obecna regulacja kontrolna nie jest zbyt surowa dla sprzedawców oleju opałowego, skoro towarzyszy stosowaniu preferencyjnych stawek podatkowych.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiot kontroli – treść kwestionowanych aktów normatywnych.

1.1. Przedmiotem pytania prawnego Naczelnego Sądu Administracyjnego są: § 6 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2002 r.), § 6 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2003 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 221, poz. 2196, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2003 r.) oraz § 4 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2004 r.).

Podstawą prawną powołanych rozporządzeń był art. 37 ust. 2 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.; dalej: ustawa z 1993 r.). Przepis ten upoważnił Ministra Finansów do obniżania w drodze rozporządzenia określonych w ustawie stawek akcyzy.

Zaskarżone przepisy tych rozporządzeń stanowią część szerszych unormowań przewidujących możliwość skorzystania z obniżonej stawki akcyzy dla oleju opałowego oraz warunki, które należy spełnić by z niej skorzystać. Według rozporządzenia z 2002 r. stawka dla olejów opałowych, z których 50% lub więcej objętościowo destyluje przy 350° C, w przypadku gdy sprzedaż dotyczy oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczonego na cele opałowe, została obniżona do kwoty 195 zł/1000 l

(por. § 2 ust. 1 pkt 1 w związku z załącznikiem nr 1 poz. 12 do rozporządzenia z 2002 r.). Paragraf 6 ust. 1-3 rozporządzenia z 2002 r. określił przy tym wymagania niezbędne dla skorzystania z obniżonej stawki akcyzy na olej opałowy. Przepis ten nakładał na podatnika sprzedającego olej opałowy obowiązek uzyskania od nabywcy tego oleju oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów oraz wskazywał szczegółowo elementy, jakie powinno zawierać to oświadczenie. Przepis ten miał następujące brzmienie:

„§ 6. 1. Podatnik sprzedający wyroby określone w § 4 ust. 1 jest obowiązany w przypadku tej sprzedaży:

1) osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej oraz osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą – do uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów, uprawniającym do stosowania stawek wymienionych w poz. 12 lit. a) załącznika nr 1 do rozporządzenia; oświadczenie może być złożone w wystawianej fakturze VAT, a jeżeli jest składane odrębnie, powinno zawierać dane dotyczące nabywcy, datę złożenia tego oświadczenia oraz powinno być dołączone do kopii faktury VAT,

2) osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej – do uzyskania od nabywcy oświadczenia stwierdzającego, iż nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe; oświadczenie to powinno być dołączone do kopii paragonu lub kopii innego dokumentu sprzedaży wystawionego nabywcy, a w przypadku braku takiej możliwości sprzedawca jest obowiązany wpisać na oświadczeniu numer i datę wystawienia dokumentu, potwierdzającego tę sprzedaż.

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

- 1) imię i nazwisko nabywcy,
- 2) adres zamieszkania nabywcy,
- 3) określenie ilości nabywanego oleju opałowego,
- 4) określenie ilości posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się urządzenia, jeżeli jest ono inne niż adres wymieniony w pkt 2,
- 5) wskazanie rodzaju i typu urządzeń grzewczych,
- 6) datę i miejsce wystawienia oświadczenia oraz podpis składającego oświadczenie.

3. Importer wyrobów określonych w § 4 ust. 1 jest obowiązany do złożenia właściwemu naczelnikowi urzędu celnego przyjmującemu zgłoszenie celne w procedurze dopuszczenia do obrotu oświadczenia, że przywożone wyroby zostaną przeznaczone na cele opałowe lub będą odprzedane z przeznaczeniem na cele opałowe”.

Z kolei zaskarżony w niniejszej sprawie § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. stanowił: „W przypadku niezłożenia oświadczeń, o których mowa w ust. 1-3, przepisy § 5 stosuje się odpowiednio”. Zgodnie z treścią § 5 rozporządzenia z 2002 r.: „Jeżeli wyroby określone w § 4 ust. 1 nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w § 4 ust. 4, stosuje się dla wyrobów wymienionych: 1) w poz. 12 załącznika nr 1 do rozporządzenia – stawki podatku akcyzowego określone w poz. 11 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia (...). W poz. 12 załącznika nr 1 do rozporządzenia z 2002 r. wymienione są właśnie oleje opałowe. Z kolei w poz. 11 tego załącznika zostały określone trzy stawki podatku akcyzowego dla olejów napędowych w zależności od zawartości siarki. Regulacja ta przewidywała tym samym, że w razie nieuzyskania przez sprzedającego olej opałowy oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu nabywanego wyrobu, do oleju opałowego stosuje się wyższą stawkę akcyzy przewidzianą dla olejów napędowych. Zgodnie z rozporządzeniem z 2002 r. ta wyższa stawka mogła maksymalnie wynosić 1129 zł/1000 l oleju, czyli blisko sześciokrotnie więcej niż przewidziana w rozporządzeniu stawka preferencyjna dla olejów opałowych.

1.2. Należy odnotować zbieżności treści przepisów poszczególnych rozporządzeń będących przedmiotem pytania prawnego Naczelnego Sądu Administracyjnego. Mianowicie § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2003 r. miał identyczną treść jak § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. Również § 6 ust. 1-3 oraz § 5 rozporządzenia z 2003 r. odpowiadały swoją treścią przepisom zawartym w rozporządzeniu z 2002 r. Jedyna różnica dotyczyła zmiany numeru pozycji oleju opałowego w załączniku nr 1 z poz. 12 na poz. 13 lit. a tego rozporządzenia.

Z kolei treść zaskarżonego § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. odpowiadała treści § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. Przepis ten stanowił: „W przypadku niezłożenia oświadczeń, o których mowa w ust. 1 i 3, przepisy § 3 ust. 3 stosuje się odpowiednio”. Natomiast § 4 ust. 1-3 oraz § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. w okresie, którego dotyczy stan faktyczny w sprawie, na tle której NSA wystąpił z niniejszym pytaniem prawnym, obowiązywały w brzmieniu zbliżonym do treści § 6 ust. 1-3 oraz § 5 ust. 1 rozporządzenia z 2002 r.

1.3. Charakteryzując ogólnie *ratio* przepisów rozporządzeń dotyczących stawek podatkowych od oleju opałowego, należy zauważyć, że miały one na celu obniżenie stawek akcyzy dla oleju opałowego, w porównaniu ze stawkami akcyzy dla olejów silnikowych. Prawodawca wprowadził równocześnie mechanizm kontroli tego, czy olej jest rzeczywiście przeznaczony na cele opałowe, a nie inne – w szczególności jako paliwo napędowe do pojazdów mechanicznych. Możliwość powstania takiej sytuacji wiązała się właśnie z obniżeniem w kwestionowanych rozporządzeniach stawek akcyzy oleju opałowego, w wyniku czego ceny sprzedaży tego oleju były znacznie niższe niż ceny sprzedaży oleju napędowego i innych paliw silnikowych. Takim rozwiązaniem kontrolnym oprócz barwienia oleju było wprowadzenie wymagania składania przez nabywców oleju oświadczeń o jego przeznaczeniu. W razie braku prawidłowo sporządzonego oświadczenia przepisy rozporządzeń przewidywały zastosowanie podwyższonych stawek akcyzy. Przedmiotem pytania prawnego sądu jest właśnie zgodność z Konstytucją mechanizmu prawnego określania owych podwyższonych stawek akcyzy.

2. Badanie przesłanek formalnych kontroli konstytucyjności.

2.1. Poszczególne rozporządzenia Ministra Finansów, których przepisy kwestionuje sąd, były uchylane i zastąpione kolejnymi rozporządzeniami dotyczącymi podatku akcyzowego. Paragraf 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. został uchylony przez § 30 rozporządzenia z 2003 r. z dniem 1 stycznia 2004 r. Z kolei § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2003 r. utracił moc obowiązującą z dniem 1 maja 2004 r. na podstawie art. 175 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.), który uchylił ustawę z 1993 r. Natomiast treść § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. została zmieniona z dniem 15 września 2005 r. na podstawie § 1 pkt 1 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 września 2005 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 177, poz. 1473). Od tego dnia rozporządzenie z 2004 r. nie zawierało treści normatywnych kwestionowanych w pytaniu prawnym.

Ze względu na uchylenie zakwestionowanych przepisów niezbędne jest rozważenie, czy w niniejszej sprawie występuje przesłanka utraty mocy obowiązującej kwestionowanego aktu normatywnego, określona w art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK), powodująca konieczność umorzenia postępowania. Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału, przepis obowiązuje, jeżeli na jego podstawie są lub mogą być

podejmowane indywidualne decyzje stosowania prawa. Oznacza to, że przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym występuje dopiero wówczas, gdy przepis ten nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (por. postanowienia z 18 listopada 1998 r., sygn. SK 1/98, OTK ZU nr 7/1998, poz. 120, z 15 grudnia 2009 r., sygn. K 30/08, OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 175 oraz wyrok z 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5). Jak wynika ze stanowiska zajętego przez sąd w pytaniu prawnym, przepisy kwestionowane w niniejszej sprawie, pomimo ich uchylecia, w dalszym ciągu stanowiły podstawę prawną do określania przez organy podatkowe zobowiązań podatkowych podatników i są przedmiotem postępowań przed sądami administracyjnymi. Z tych względów należy przyjąć, że w niniejszej sprawie nie występuje przesłanka utraty mocy obowiązującej kwestionowanej regulacji, a zatem postępowanie nie podlega umorzeniu.

2.2. Uznanie, że kwestionowane przepisy znajdują zastosowanie w postępowaniu przed organami podatkowymi, ma również znaczenie dla rozstrzygnięcia o spełnieniu przez sąd występujący z pytaniem prawnym przesłanki funkcjonalnej. Przesłanka ta oznacza, że przedmiotem pytania prawnego może być tylko taki przepis, którego wyeliminowanie z porządku prawnego w wyniku wyroku Trybunału Konstytucyjnego będzie miało wpływ na treść rozstrzygnięcia sprawy, w związku z którą przedstawiono pytanie prawne (por. art. 193 Konstytucji i art. 3 ustawy o TK). Biorąc pod uwagę obowiązującą w postępowaniu w sprawie legalności decyzji organów administracji regułę intertemporalną *tempus regit actum*, Trybunał Konstytucyjny uznaje, że w wystarczający sposób uprawdopodobniono, że ewentualny wyrok o niekonstytucyjności będzie miał wpływ na rozstrzygnięcie sprawy przed sądem występującym z pytaniem prawnym. Z tych przyczyn Trybunał Konstytucyjny uznał, że w niniejszej sprawie została spełniona przesłanka funkcjonalna kontroli kwestionowanych w niniejszej sprawie przepisów.

2.3. Należy zauważyć, że w innej sprawie będącej w toku (sygn. P 5/08) Trybunał Konstytucyjny rozpoznaje pytanie prawne NSA, dotyczące zgodności § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. z art. 2, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji. Nie wpływa to na dopuszczalność rozpoznania niniejszej sprawy.

3. Ocena zgodności § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

3.1. Zdaniem sądu występującego z pytaniem prawnym, norma zawarta w § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. narusza zasadę wyłączności ustawowej w sferze podatkowej.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, zasada wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego wynika przede wszystkim z treści art. 217 Konstytucji. Zgodnie z treścią tego przepisu wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny zostać uregulowane bezpośrednio w ustawie. Przepis ten pozostaje w związku z art. 84 Konstytucji. Trybunał wskazywał we wcześniejszych orzeczeniach, że w art. 84 Konstytucji sformułowana została zasada władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w zasięgu jego władzy w celu sfinansowania zadań państwa. Z kolei art. 217 Konstytucji, nawiązując do art. 84, wyraźnie formułuje zasadę wyłączności ustawowej w dziedzinie obciążeń daninowych, do których zaliczają się podatki (zob. wyroki z: 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13, 20 czerwca 2002 r., sygn. K 33/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 44).

Wyłączność regulacji ustawowej w zakresie prawa daninowego jest rozumiana szeroko, ale nie dosłownie. W świetle orzecznictwa Trybunału możliwe jest tworzenie w

ustawach – w dopuszczalnym przez art. 217 Konstytucji zakresie – upoważnień ustawowych umożliwiających uregulowanie określonych zagadnień w rozporządzeniu (zob. wyrok z 20 czerwca 2002 r., sygn. K 33/01). W drodze rozporządzenia mogą być jednak uregulowane wyłącznie sprawy niemające istotnego znaczenia dla konstrukcji danego podatku.

Ustawa z 1993 r. w art. 37 ust. 1 określała wysokość stawek akcyzy dla poszczególnych grup towarów akcyzowych. Powołany już wyżej art. 37 ust. 2 pkt 1 tej ustawy upoważnił natomiast Ministra Finansów do wydania rozporządzenia obniżającego stawki akcyzy określone w ustawie. W świetle dotychczasowego orzecznictwa takie upoważnienie do wydania rozporządzenia obniżającego stawki podatku określone w ustawie nie narusza zasady wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego. W wyroku z 1 września 1998 r., sygn. U 1/98, Trybunał wskazał: „Ustawa może upoważnić organy wykonawcze m.in. do szczegółowego określania ulg i umorzeń oraz podmiotów zwolnionych od podatków, pod warunkiem, że ustawa określa ogólne zasady w tym zakresie i udziela wystarczająco precyzyjnych wskazówek co do sposobu ich uregulowania w akcie wykonawczym” (OTK ZU nr 5/1998, poz. 63). A zatem pomimo to, że zasada wyłączności ustawy dotyczy również określenia stawek podatku, ustawa może pod pewnymi warunkami upoważniać do obniżenia tych stawek w drodze rozporządzenia na zasadach w niej określonych.

3.2. Zarzut Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczy tego, że obowiązywanie zaskarżonego § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. mogło prowadzić do określenia stawki podatku dla sprzedaży oleju opałowego w rozporządzeniu wykonawczym w sposób wykraczający poza granice wysokości stawek akcyzy dla poszczególnych wyrobów akcyzowych, określone w art. 37 ust. 1 ustawy z 1993 r. Z tej przyczyny w ocenie NSA kwestionowany przepis narusza zasadę wyłączności ustawowej w sferze prawa podatkowego oraz jest niezgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Taka sytuacja wynikała, zdaniem sądu kierującego pytanie, z tego, że – w świetle art. 37 ust. 1 ustawy z 1993 r. – olej opałowy nie powinien być zakwalifikowany do kategorii wyrobów akcyzowych „paliwa do silników”, lecz do „pozostałych wyrobów”. Zgodnie z art. 37 ust. 1 pkt 2 ustawy z 1993 r. stawka akcyzy dla podatników dokonujących czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej wynosiła dla „paliw do silników” 80%. W celu określenia znaczenia pojęcia „paliwa do silników” ustawodawca odesłał do załącznika nr 6 zawierającego wykaz wyrobów akcyzowych poz. 1, w której wymieniono „produkty naftowe i syntetyczne paliwa płynne”. Z kolei art. 37 ust. 1 pkt 5 określił wysokość stawki dla „pozostałych wyrobów”, tj. niewymienionych w art. 37 ust. 1 pkt 1-4 oraz załączniku nr 6 ustawy z 1993 r., stawkę akcyzy w wysokości 25% dla podatników dokonujących czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Sąd wskazał, że „przy obowiązujących cenach sprzedaży oleju opałowego” opodatkowanie oleju opałowego według stawki przewidzianej dla oleju napędowego „prowadzi lub może prowadzić do obciążenia tego wyrobu akcyzą przewyższającą stawkę maksymalną 25% określoną w art. 37 ust. 1 (...) dla tego rodzaju produktu”. Nie wykazał, przy tym, że taka sytuacja miała miejsce w konkretnej sytuacji.

Naczelny Sąd Administracyjny zauważył ponadto, że art. 37 ust. 1 ustawy z 1993 r. określił stawki podatkowe od wyrobów akcyzowych w sposób procentowy. Natomiast Minister Finansów w rozporządzeniu z 2002 r. na podstawie przytoczonego art. 37 ust. 3 określił stawki akcyzy w sposób kwotowy. Tym samym, zgodnie z mechanizmem określonym w rozporządzeniu, wysokość podatku jest stała, podczas gdy konstrukcja przewidziana w ustawie uzależnia wysokość podatku od kwoty należnej z tytułu sprzedaży

towarów. Skoro stawka podatku określona w rozporządzeniu z 2002 r. wynosiła określoną stałą kwotę, zaś stawka wskazana w ustawie została wyrażona w sposób procentowy, to w przypadku osiągnięcia określonego poziomu ceny sprzedaży oleju opałowego mogła mieć miejsce sytuacja, w której ustawa określałaby niższą stawkę podatku niż rozporządzenie.

3.3. Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że nie należy do jego kompetencji rozstrzyganie, czy olej opałowy, zgodnie z treścią art. 37 ust. 1 oraz załącznika nr 6 do ustawy z 1993 r. powinien być zakwalifikowany do kategorii wyrobów akcyzowych „paliwa do silników”, czy też do „pozostałych wyrobów”. Wskazany problem nie dotyczy bowiem badania hierarchicznej zgodności przepisów aktów normatywnych, lecz wykładni ustawy. Dokonywanie wykładni ustawy należy do kompetencji sądów w toku procesu stosowania prawa. W odniesieniu do sądów administracyjnych następuje to w ramach sprawowania wymiaru sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej (zob. art. 1 § 1 ustawy z 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych, Dz. U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.). Rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych władny jest rozstrzygać Naczelny Sąd Administracyjny w drodze uchwał mających na celu wyjaśnienie przepisów prawnych (zob. art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U. Nr 153, poz. 1270, ze zm.).

Należy bowiem zauważyć, że pogląd sądu występującego z pytaniem prawnym, że w ramach art. 37 ust. 1 ustawy z 1993 r. określającego stawki akcyzy dla poszczególnych grup wyrobów akcyzowych, olej opałowy należał do kategorii „pozostałe wyroby”, dla której obowiązywała stawka 25%, nie jest jedynym stanowiskiem w tej kwestii prezentowanym w orzecznictwie sądów administracyjnych. Opiera się ono na poglądzie przedstawionym w literaturze (por. P. Pietrasz, *Niekonstytucyjność postanowień dotyczących stawek podatkowych dla oleju opałowego w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” nr 1/2006, s. 16-20). Inny pogląd był wyrażany w dotychczasowym orzecznictwie sądów administracyjnych, stosownie do którego olej opałowy jest zaliczany do kategorii „paliwa do silników”, co oznacza konieczność stosowania ustawowej stawki 80% (zob. wyroki: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 18 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Lu 747/07; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 2 lipca 2008 r., sygn. akt I SA/Ol 211/08; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 1 czerwca 2009 r., sygn. akt III SA/Gl 43/09, www.orzeczenia.nsa.gov.pl). Taki pogląd podzielają również Minister Finansów i Prokurator Generalny w pisemnych stanowiskach wniesionych w związku z niniejszą sprawą.

3.4. Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że stosownie do art. 37 ust. 3 ustawy z 1993 r. dopuszczalne jest, aby stawki akcyzy obniżone w drodze rozporządzenia mogły być wyrażane – w zależności od rodzaju wyrobów akcyzowych – w: a) procencie ceny sprzedaży obniżonej o podatek od towarów i usług; b) procencie podstawy opodatkowania określonej w art. 36 ust. 2 tej ustawy; c) kwocie na jednostkę wyrobu; d) formie różnicy cen.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że przedstawiony przez sąd występujący z pytaniem prawnym problem konstytucyjny polegający na tym, że stawka podatku określona w rozporządzeniu mogłaby przekroczyć wysokość stawki ustawowej, co stanowiłoby naruszenie art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji, ma charakter potencjalny, a nie realny. Ewentualne powstanie stanu niekonstytucyjności zależałoby od dwóch czynników o różnym charakterze: po pierwsze, od rozstrzygnięcia w orzecznictwie sądów

administracyjnych, czy w świetle art. 37 ust. 1 ustawy z 1993 r. do oleju opałowego należy stosować stawkę akcyzy 25% czy 80%, a po drugie, od spadku ceny sprzedaży oleju opałowego do takiego poziomu, w którym podatek akcyzowy wyliczony na podstawie procentowej stawki określonej w art. 37 ust. 1 ustawy z 1993 r. byłby niższy niż podatek obliczony według kwotowej stawki podatku przewidzianej w rozporządzeniu z 2002 r.

Kontrola, czy w konkretnej sytuacji stawka z rozporządzenia nie przekracza stawki ustawowej, należy do sądów administracyjnych w toku kontroli zgodności z prawem decyzji administracyjnych. Gdyby w danej sprawie okazało się, że z uwagi na cenę oleju opałowego stawka ustawowa została przekroczona przez określoną kwotowo stawkę z rozporządzenia, sąd administracyjny miałby możliwość odmowy zastosowania przepisu tego rozporządzenia jako sprzecznego z ustawą. Zgodnie z utrwalonym poglądem judykatury i doktryny, sądy mają kompetencję do odmowy zastosowania przepisów rozporządzenia w konkretnej sprawie, które uznają za niezgodne z aktem normatywnym wyższego rzędu (por. wyrok TK z 16 lutego 2010 r., sygn. P 16/09, OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 12; postanowienia TK z: 16 października 1996 r., sygn. P 5/96, OTK ZU nr 5/1996, poz. 46, 4 grudnia 1996 r., sygn. P 7/96, OTK ZU nr 6/1996, poz. 57; wyrok SN z 7 marca 2002 r., sygn. akt III RN 50/01, OSNP nr 20/2002, poz. 476; uchwała NSA z: 19 stycznia 1998 r., sygn. akt OPS 8/97, ONSA nr 2/1998, poz. 39, 21 lutego 2000 r., sygn. akt OPS 10/99, ONSA nr 3/2000, poz. 90, postanowienie NSA z 12 marca 2009 r., sygn. akt I GPS 1/08, Lex nr 509710, wyrok WSA w Rzeszowie z 17 lutego 2005 r., sygn. akt I SA/Rz 56/04, a także T. Ereciński, J. Gudowski, J. Iwulski, *Prawo o ustroju sądów powszechnych. Ustawa o Krajowej Radzie Sądownictwa. Komentarz*, red. J. Gudowski, Warszawa 2010, s. 23-24; L. Garlicki, *Trybunał Konstytucyjny a rola sądów w ochronie konstytucyjności prawa*, „Państwo i Prawo” nr 2/1986, s. 10).

Inną możliwością w razie uznania przez sąd niezgodności rozporządzenia z ustawą lub Konstytucją jest wystąpienie do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym (zob. L. Garlicki, komentarz do art. 178, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. IV, Warszawa 2002, s. 16). Sąd występujący z pytaniem prawnym nie wykazał jednak w sposób wystarczający, że w sprawie toczącej się przed nim doszło do naruszenia zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego. W szczególności nie wykazał, że w konkretnej sytuacji doszło do przekroczenia wysokości stawki ustawowej przez określoną kwotowo stawkę z rozporządzenia. Biorąc pod uwagę, że kwestionowane przepisy regulowały sytuacje faktyczne, które miały miejsce w przeszłości, możliwe było ustalenie przez sąd obowiązujących cen sprzedaży oleju opałowego oraz wykazanie naruszenia art. 217 Konstytucji. Wobec potencjalnego charakteru przekroczenia przez stawkę podatku określoną w rozporządzeniu stawkę ustawową oraz brak wykazania takiego naruszenia w rozpoznawanej sprawie, Trybunał Konstytucyjny uznaje, że domniemanie zgodności zaskarżonego przepisu z Konstytucją nie zostało obalone, a kwestionowany przepis odsyłający nie narusza zasady wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego, i orzeka, że § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. jest zgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

4. Ocena zgodności § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2003 r. oraz § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. z art. 2 Konstytucji.

4.1. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego odesłanie zawarte w § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., budzi uzasadnione wątpliwości co do zgodności z zasadami poprawnej legislacji, a tym samym z art. 2 Konstytucji. Wskazany przepis przewidywał, że w razie niezłożenia oświadczeń przez nabywców oleju opałowego dotyczących jego przeznaczenia na cele opałowe, stosuje się odpowiednio § 5 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r.

Zgodnie z treścią cytowanego już wcześniej § 5 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., w przypadku oleju opałowego oznaczonego w sposób nieprawidłowy lub niezabarwionego na czerwono, zastosowanie znajdowały trzy określone kwotowo stawki podatku akcyzowego przewidziane w poz. 11 pkt 5 załącznika nr 1 do tego rozporządzenia. Załącznik nr 1 poz. 11 pkt 5 określał wysokość stawek akcyzy dla olejów napędowych oraz olejów średnich pozostałych, gdzie indziej niesklasyfikowanych. Podstawowa stawka przewidziana w tym załączniku dla wskazanych produktów wynosiła 1129 zł/1000 l oleju. W przypadku oleju napędowego o zawartości siarki powyżej 0,005% do 0,035%, obowiązywała stawka 1051 zł/1000 l natomiast dla oleju o zawartości siarki do 0,005% włącznie, przewidziano stawkę w wysokości 1003 zł/1000 l oleju. Argument przedstawiony przez sąd występujący z pytaniem prawnym sprowadza się do tego, że odesłanie do przepisu przewidującego trzy stawki podatku stanowi naruszenie zasad poprawnej legislacji ze względu na brak jednoznacznego określenia stawki. Sąd występujący z pytaniem prawnym wskazał, że uregulowanie w akcie wykonawczym do ustawy materii ustawowej powinno nastąpić w sposób precyzyjny i jasny, jednoznacznie przypisując określonej wyrobowi akcyzowemu stawkę podatku akcyzowego. Zdaniem sądu zarówno przedmiot opodatkowania jak i stawka podatku powinny być określone w sposób niebudzący jakichkolwiek wątpliwości.

4.2. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, nie można uznać, aby samo określenie trzech stawek podatkowych dla tego samego wyrobu akcyzowego stanowiło przyczynę uznania naruszenia art. 2 Konstytucji. Kwestionowany przepis odsyłał do stosowania poszczególnych stawek określonych w sposób wyraźny i jednoznaczny. Wysokość stawki podatku była bowiem ściśle uzależniona od poziomu siarki w oleju napędowym. Zaskarżony przepis nakazywał odpowiednie stosowanie przepisów, do których odsyłał. Oznaczało to, że do oleju opałowego, w razie niezłożenia oświadczeń o jego przeznaczeniu na cele opałowe, powinna znaleźć zastosowanie jedna z powyżej określonych stawek, w zależności od zawartości siarki. Organy prowadzące postępowanie podatkowe mają możliwość każdorazowego określenia zawartości siarki w oleju opałowym, w ramach postępowania dowodowego. W praktyce – jak wskazuje Minister Finansów w pisemnym stanowisku – zawartość siarki w oleju opałowym jest dużo wyższa niż w oleju napędowym i zgodnie z normą jakościową PN-C-96024 obowiązującą w grudniu 2001 r. wahała się od 0,2% do 0,3%, co oznacza, że zastosowanie miał przepis wyznaczający najwyższą stawkę akcyzy. Tak więc nie występuje tutaj nieokreśloność zaskarżonego przepisu.

4.3. Powyższe uwagi Trybunału Konstytucyjnego odnoszą się również do zarzutów dotyczących § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2003 r. oraz § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r., które zawierały analogiczne treści co § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r.

Z tych przyczyn Trybunał Konstytucyjny orzekł, że § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2003 r. oraz § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. są zgodne z art. 2 Konstytucji.

Ze wskazanych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.