

9/2/A/2014

WYROK

z dnia 11 lutego 2014 r.

Sygn. akt P 24/12*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Stanisław Biernat – przewodniczący

Marek Kotlinowski

Teresa Liszcz

Małgorzata Pyziak-Szafnicka

Andrzej Wróbel – sprawozdawca,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem Sejmu oraz Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 11 lutego 2014 r., pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu: czy art. 89 ust. 16 w związku z art. 89 ust. 14 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11, ze zm.) w zakresie, w jakim warunkuje zastosowanie stawki akcyzy na wyroby energetyczne – olej opałowy – określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym od spełnienia warunku z przepisu art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym, jest zgodny z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

Art. 89 ust. 16 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626, Nr 120, poz. 690, Nr 171, poz. 1016, Nr 205, poz. 1208, Nr 232, poz. 1378 i Nr 291, poz. 1707, z 2012 r. poz. 1342 i 1456 oraz z 2013 r. poz. 939, 1231 i 1645) w zakresie, w jakim nakazuje stosować stawkę akcyzy określoną w art. 89 ust. 4 pkt 1 tej ustawy w przypadku niespełnienia przez sprzedawcę oleju opałowego obowiązku, wyrażonego w art. 89 ust. 14 tej ustawy, sporządzenia i przekazania do właściwego naczelnika urzędu celnego, w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży, miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców tego wyrobu akcyzowego o jego przeznaczeniu do celów opałowych, jest zgodny z wywodzonym z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zakazem nadmiernej ingerencji ustawodawcy.

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

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 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, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375, z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654)

* Sentencja została ogłoszona dnia 24 lutego 2014 r. w Dz. U. poz. 235.

umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

UZASADNIENIE

I

1. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (dalej: sąd pytający) postanowieniem z 5 grudnia 2011 r. (sygn. akt I SA/Wr 1184/11) skierował do Trybunału Konstytucyjnego pytanie prawne, czy art. 89 ust. 16 w związku z art. 89 ust. 14 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11, ze zm.; dalej: ustawa o podatku akcyzowym) w zakresie, w jakim warunkuje zastosowanie stawki akcyzy na wyroby energetyczne – olej opałowy – określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym od spełnienia warunku z przepisu art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym, jest zgodny z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

1.1. Sąd pytający powziął wątpliwość co do konstytucyjności kwestionowanych przepisów na kanwie rozpatrywanej sprawy ze skargi Zakładu Produkcyjno-Handlowo-Uslugowego „ROZ-ŚWIT”, spółka jawna H. C., A. P. (dalej: strona) na decyzję Dyrektora Izby Celnej.

Strona prowadziła handel wyrobami ropopochodnymi na stacji paliw w Zielenicach. W postępowaniu podatkowym dotyczącym obrotu olejem opałowym stwierdzono, że nie składała właściwemu miejscowo Naczelnikowi Urzędu Celnego miesięcznych zestawień oświadczeń nabywców oleju opałowego o jego wykorzystaniu na cele opałowe, o których mowa w art. 89 ust. 14 i 15 ustawy o podatku akcyzowym. W związku z powyższym Naczelnik Urzędu Celnego decyzją z 23 lutego 2011 r. określił stronie zobowiązanie w podatku akcyzowym za okres od marca do grudnia 2009 r. z tytułu niezachowania ustawowych warunków uprawniających do zastosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego przy sprzedaży oleju opałowego.

Dyrektor Izby Celnej decyzją z 18 maja 2011 r. utrzymał w mocy powyższą decyzję, uznając m.in., że strona w sytuacji niespełnienia warunków, o których mowa w art. 89 ust. 5-15 ustawy o podatku akcyzowym, nie mogła korzystać z obniżonych, preferencyjnych stawek akcyzy ze względu na przeznaczenie oleju do celów opałowych.

Od powyższej decyzji strona złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu. Sąd ten przychylił się do wniosku strony o przedstawienie Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego.

1.2. Na tle rozpatrywanej sprawy sąd pytający kwestionuje konstytucyjność art. 89 ust. 16 w związku z art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym, powołując się na następujące argumenty:

Kwestionowany art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym nakazuje stosować wysoką stawkę akcyzy, właściwą w przypadku użycia olejów do napędu silników spalinowych, jeśli sprzedawca nie uczyni zadość obowiązkowi nałożonemu na niego w sytuacji sprzedaży olejów do celów opałowych, tj.: po pierwsze, nie odbierze od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu oleju wyłącznie do celów opałowych lub też po drugie, nie sporządzi i nie przekaze zestawienia takich oświadczeń właściwemu naczelnikowi urzędu celnego, w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży. Od spełnienia łącznie powyższych obowiązków przez sprzedawcę uzależnione jest zastosowanie zdecydowanie niższej stawki akcyzy (wykorzystanie wyrobów do celów opałowych – 232 zł/1000 l, a wykorzystanie do napędu silników spalinowych – 1822 zł/1000 l).

Sąd pytający podkreśla, że regulacja ta jest konsekwencją możliwości użycia oleju opałowego zarówno do celów grzewczych, jak i napędowych i ma na celu przeciwdziałanie nadużyciom wykorzystującym zróżnicowanie stawki akcyzy, skutkującym uszczupleniem wpływów do budżetu państwa.

W ocenie sądu pytającego, kwestionowany art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym budzi jednak wątpliwości co do zgodności z zasadą demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) oraz zasadą proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji). Dzieje się tak w szczególności w sytuacji, jaka miała miejsce w sprawie, na kanwie której zgłoszone zostało pytanie prawne, a mianowicie niedochowania przez sprzedawcę obowiązku sporządzenia i przekazania w określonym terminie naczelnikowi urzędu celnego zestawień stosownych oświadczeń nabywców.

Zdaniem sądu pytającego, wysokość stawki akcyzy, jaką nakazuje w takiej sytuacji stosować art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, „wskazuje na jej niewątpliwie sankcyjny charakter”. Mamy przy tym do czynienia z sankcją podatkową, której zastosowanie nie jest uzależnione od winy, lecz samego faktu naruszenia nakazów lub zakazów ujętych w przepisach podatkowych.

W opinii sądu pytającego, klauzula demokratycznego państwa prawnego, zawarta w art. 2 Konstytucji, stoi w sprzeczności ze stanowieniem przepisów nakładających na obywatela sankcje bez umożliwienia mu prawa do podjęcia i przeprowadzenia działania mającego na celu uwolnienie się od ich zastosowania. Sąd pytający podziela w tym względzie stanowisko L. Etela i P. Pietrasza, że nie do pogodzenia z zasadą demokratycznego państwa prawnego jest mechaniczne i rygorystyczne uregulowanie sytuacji prawnej zobowiązanego i zastosowanie sankcyjnej stawki podatkowej niezależnie od okoliczności, które przyczyniły się do niewykonania obowiązku prawnego, tj. nieprzedłożenia w terminie organowi podatkowemu miesięcznego zestawienia oświadczeń (zob. *Uwagi w przedmiocie konstytucyjności art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym*, „Przegląd Podatkowy” nr 10/2011, s. 32 i n.).

Sąd pytający podkreśla, że to oświadczenie nabywcy o przeznaczeniu oleju do celów opałowych jest decydujące dla zastosowania uprzywilejowanej stawki akcyzy. Obowiązek przedłożenia w określonym terminie zestawienia takich oświadczeń nie wiąże się bezpośrednio z czynnościami podlegającymi opodatkowaniu ani też z jakimkolwiek elementem konstrukcji podatku i ma na celu jedynie realizację zadań administracji podatkowej. Stąd też zastosowanie wysokiej, sankcyjnej stawki akcyzy, bez możliwości uchylecia się od odpowiedzialności podatkowej, w sytuacji niedochowania obowiązku przedłożenia zestawienia stosownych oświadczeń, narusza także zasadę proporcjonalności wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

W ocenie sądu pytającego obowiązek sporządzenia i przedłożenia organowi podatkowemu w określonym terminie zestawień stosownych oświadczeń jest zbędny z punktu widzenia możliwości badania rzeczywistego przeznaczenia paliwa. Cel ten wypełniają bowiem oświadczenia nabywców oleju. Kwestionowana regulacja nie jest zatem właściwa dla osiągnięcia zamierzonego celu (nakaz przydatności) ani też niezbędna dla ochrony i realizacji interesu publicznego (nakaz niezbędności i konieczności).

W przekonaniu sądu pytającego, sankcja, o której mowa w kwestionowanym art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, będąca następstwem niedochowania obowiązku wskazanego w art. 89 ust. 14 tej ustawy, stanowi nieproporcjonalnie dolegliwą reakcję państwa na naruszenie formalnego aspektu prawa podatkowego.

2. Marszałek Sejmu w piśmie z 10 grudnia 2012 r. przedstawił stanowisko Sejmu, że art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym w zakresie, w jakim nakazuje stosować stawkę akcyzy na olej opałowy określoną w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku

akcyzowym, jeżeli sprzedawca wyrobów akcyzowych nie przekazał miesięcznego zestawienia oświadczeń, o których mowa w art. 89 ust. 14-15 ustawy o podatku akcyzowym, jest zgodny z art. 2 i nie jest niezgodny z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Stanowisko powyższe zostało uzasadnione z powołaniem następujących argumentów:

2.1. Marszałek Sejmu w pierwszej kolejności odniósł się do zakresu zaskarżenia sformułowanego przez sąd pytający. W ocenie Sejmu, nie zachodzi konieczność ujmowania zakwestionowanych przepisów w tzw. relacji związkowej, właściwym przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie jest wyłącznie art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym. Co więcej, z uzasadnienia pytania prawnego wynika jednoznacznie, że sąd pytający kwestionuje zgodność art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym w zakresie, w jakim nakazuje stosować stawkę akcyzy na olej opałowy określoną w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, jeżeli sprzedawca wyrobów akcyzowych nie przekazał miesięcznego zestawienia oświadczeń, o których mowa w art. 89 ust. 14-15 ustawy o podatku akcyzowym, z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

2.2. Zdaniem Marszałka Sejmu, art. 31 ust. 3 Konstytucji nie jest adekwatnym wzorcem kontroli. Sąd pytający nie wskazał bowiem, jakie konstytucyjnie gwarantowane prawo lub wolność zostały w sposób nieproporcjonalny ograniczone przez art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym.

Adekwatnym wzorcem kontroli w niniejszej sprawie jest natomiast zasada proporcjonalności wywiedziona z art. 2 Konstytucji. Zarzut naruszenia zasady proporcjonalności odnosi się do przekroczenia przez ustawodawcę swobody regulacyjnej w zakresie intensywności represji. Ustawodawca nie może zastosować sankcji oczywiście nieadekwatnych lub nieracjonalnych albo też niewspółmiernie dolegliwych.

2.3. W ocenie Sejmu, na aprobatę zasługuje zrównanie przez ustawodawcę uchybienia w przedstawianiu zestawienia oświadczeń nabywców oleju o jego wykorzystaniu do celów opałowych z uchybieniami w treści i odbiorze samego oświadczenia. Ustawodawca wskazał tym samym w art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym w sposób precyzyjny i jednoznaczny, że naruszenie chociażby jednego z warunków pozbawia podatnika możliwości korzystania z przywileju, jakim jest stosowanie preferencyjnej stawki podatku akcyzowego. Trudno ponadto uznać, że sporządzenie i przedłożenie zestawienia w terminie jest obowiązkiem ciężkim do zrealizowania, czy też obłożonym nadmiernym formalizmem. Co więcej, obrót wyrobami akcyzowymi jest działalnością o szczególnym znaczeniu, istotnym z punktu widzenia finansów państwa. Ustawodawca ma zatem prawo do określenia warunków formalnych dokumentacji oraz związanych z nią obowiązków w obrocie wyrobami akcyzowymi, od których spełnienia uzależnia dopuszczalność stosowania niższej stawki podatku akcyzowego. Tym bardziej, że zestawienia oświadczeń nabywców oleju o jego przeznaczeniu do celów opałowych umożliwiają bieżącą kontrolę obrotu wyrobami akcyzowymi. Zestawienia są bowiem jedynym źródłem informacji przekazywanych przez dystrybutorów paliw do urzędów celnych, umożliwiającym wstępną analizę zawartych w nich danych bez potrzeby wszczynania uciążliwych dla przedsiębiorcy kontroli podatkowych. Stąd też sprzedawca oleju opałowego, jako podmiot profesjonalnie zajmujący się obrotem tymi wyrobami, powinien dochować należytej staranności, zwłaszcza kiedy możliwość zastosowania preferencyjnej stawki uzależniona jest od spełnienia określonych wymagań.

2.4. Marszałek Sejmu podkreślił, że z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że ustawodawca może swobodnie decydować o ulgach i zwolnieniach

podatkowych, ponieważ o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne. W przypadku regulacji podatkowych z samego faktu, iż są niekorzystne dla podatnika, nie sposób wysnuwać wniosku o ich niekonstytucyjności, jeśli spełniają wymogi dotyczące prawidłowej legislacji i nie godzą w inne postanowienia Konstytucji. Co więcej, dla stwierdzenia niekonstytucyjności przepisów prawa podatkowego wymagana jest oczywistość naruszenia zasady proporcjonalności, a optymalizacja przepisów nie jest tożsama z kontrolą konstytucyjności.

Biorąc powyższe pod uwagę, zdaniem Sejmu, art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym w zakwestionowanym zakresie jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 27 lipca 2012 r. przedstawił stanowisko, że art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym w zakresie, w jakim przepis ten nakazuje – w wypadku niespełnienia warunku przekazania do urzędu celnego zestawienia, o którym mowa w art. 89 ust. 14 tej ustawy – zastosowanie przy sprzedaży oleju opałowego stawki akcyzy określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, jest zgodny z art. 2 Konstytucji. W pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) z powodu niedopuszczalności wydania wyroku. Stanowisko powyższe zostało uzasadnione następującymi argumentami:

3.1. W doktrynie i orzecznictwie utrwalił się pogląd, że obowiązek uzyskania oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu oleju na cele opałowe ma charakter materialnoprawny, natomiast miesięczne zestawienie takich oświadczeń jest dokumentem wtórnym o charakterze formalnym. Prokurator Generalny podkreślił, że z punktu widzenia zapewnienia rzetelności obrotu olejami opałowymi nie jest istotne, że obowiązek przedkładania organom podatkowym zestawień oświadczeń nabywców o wykorzystaniu oleju do celów grzewczych nie ma charakteru materialnoprawnego. Skoro ustawodawca zobowiązał sprzedawcę do odbierania oświadczeń od nabywców o przeznaczeniu oleju do celów opałowych bez obowiązku niezwłocznego informowania organów podatkowych o dokonaniu takiej sprzedaży, to obowiązek przedkładania zestawień takich oświadczeń stanowi drugi z podstawowych elementów systemu kontroli wykorzystania oleju opałowego. Ważne jest przy tym, aby informacje były aktualne, stąd też termin do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła sprzedaż.

Prokurator Generalny zauważył, że w przypadku sprzedaży oleju do celów opałowych mamy do czynienia ze stawką podatku akcyzowego obniżoną i preferencyjną. Użycie oleju opałowego do innych celów, a mianowicie napędowych, a także niedochowanie warunków obrotu tym wyrobem, powoduje zatem utratę preferencji, skutkującą koniecznością uiszczenia wyższej stawki podatku akcyzowego. Dolegliwość ta ma jedynie charakter tzw. sankcji pozornej. Decyzja organu administracji skarbowej nakładająca na sprzedawcę oleju obowiązek uiszczenia podatku akcyzowego według wyższej stawki, w związku z dokonaniem sprzedaży oleju z naruszeniem warunków określonych w art. 89 ust. 5-15 ustawy o podatku akcyzowym, ma bowiem na celu doprowadzenie do prawidłowej realizacji należnego zobowiązania podatkowego.

3.2. Zdaniem Prokuratora Generalnego, nie jest dopuszczalne przeprowadzenie oceny kwestionowanego art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym z perspektywy dochowania zasady proporcjonalności wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Według ustalonego stanowiska Trybunału Konstytucyjnego powołanie zasady proporcjonalności jako wzorca kontroli możliwe jest w sytuacji konfliktu dwóch wartości, a mianowicie z jednej strony konstytucyjnej wolności lub prawa jednostki z drugiej natomiast wartości, o

których mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Co więcej, obowiązki podatkowe mają wyraźną podstawę konstytucyjną i ich dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności lub praw. Stąd też występuje w tym zakresie konieczność umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

3.3. W opinii Prokuratora Generalnego, okoliczności podniesione w uzasadnieniu pytania prawnego dają jednak podstawę do przeprowadzenia kontroli kwestionowanego przepisu pod kątem zgodności z zasadą demokratycznego państwa prawnego, w szczególności z wyprowadzoną z niej zasadą respektowania przez ustawodawcę adekwatności celów i środków (art. 2 Konstytucji). Zasada ta oznacza, że prawodawca spośród możliwych i zarazem legalnych środków działania winien wybierać takie, które skutecznie prowadziłyby do osiągnięcia założonych celów, a jednocześnie nie będą zbyt uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane.

W ocenie Prokuratora Generalnego, obowiązek sporządzania i przekazywania organom podatkowym miesięcznych zestawień oświadczeń nabywców oleju opałowego stanowi jeden z ważnych elementów zwiększających skuteczność systemu kontroli obrotu tym olejem. Trudno też uznać, że obowiązek ten, sprowadzający się do nieskomplikowanych działań technicznych, jest nadmiernie uciążliwy dla sprzedawców oleju opałowego. Stąd też obowiązek dochowania szczególnych wymogów formalnych w obrocie olejem opałowym nie może być uznany za rozwiązanie arbitralne i nieproporcjonalne. Tym bardziej że niedochowanie tego obowiązku nie pociąga za sobą sankcji, ale nakaz zastosowania niepreferencyjnej stawki podatku akcyzowego. W konsekwencji, zdaniem Prokuratora Generalnego, kwestionowany art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym pełni głównie funkcję restytutywną i jest środkiem skierowanym na zrekomensowanie ewentualnych strat państwa mogących powstać w wyniku naruszenia zasad obrotu olejami opałowymi.

4. Prezes Trybunału Konstytucyjnego w piśmie z 21 grudnia 2012 r. zwrócił się do Prezesa Rady Ministrów o przedstawienie opinii, czy orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego w niniejszej sprawie może wywołać skutki wiążące się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawach budżetowych.

5. Minister Finansów, działając na mocy upoważnienia udzielonego przez Prezesa Rady Ministrów, w piśmie z 21 lutego 2013 r. udzielił wyjaśnienia, że możliwe do wskazania są jedynie skutki finansowe w postaci konieczności zwrotu akcyzy zapłaconej od 1 marca 2009 do 31 grudnia 2012 r. w wysokości około 36 115 081 zł, bez wyliczenia należnych odsetek oraz ewentualny brak wpływu do budżetu państwa podatku akcyzowego w wysokości około 179 582 266 zł z tytułu toczących się jeszcze postępowań podatkowych.

6. Prezes Trybunału Konstytucyjnego w piśmie z 20 grudnia 2012 r. zwrócił się do Ministra Finansów oraz Prezesa Polskiej Izby Paliw Płynnych o przedstawienie opinii w niniejszej sprawie.

7. Minister Finansów w piśmie z 21 stycznia 2013 r. wyraził opinię, że art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym w zakwestionowanym zakresie nie jest niezgodny z art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

7.1. Zdaniem Ministra Finansów brak wskazania przez sąd pytający, jakie konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone przez zakwestionowany art. 89 ust.

16 ustawy o podatku akcyzowym, powoduje, że art. 31 ust. 3 Konstytucji nie jest adekwatnym wzorcem kontroli w niniejszej sprawie. Zakwestionowany przepis może natomiast podlegać kontroli konstytucyjności z perspektywy zasady respektowania celów i środków, wyprowadzonej z art. 2 Konstytucji.

7.2. W opinii Ministra Finansów, zakwestionowany przepis może natomiast podlegać kontroli konstytucyjności z perspektywy zasady respektowania celów i środków, wyprowadzonej z art. 2 Konstytucji. Zgodnie z tą zasadą prawodawca spośród możliwych i zarazem legalnych środków winien wybierać takie, które skutecznie prowadziłyby do osiągnięcia założonych celów, a jednocześnie nie byłyby zbyt uciążliwe dla podmiotów, wobec których je zastosowano. Minister Finansów podkreślił, że ustawodawca ma prawo określić warunki, których spełnienie jest konieczne do skorzystania z ulg i zwolnień podatkowych, jak i skutki niedochowania tych warunków. Jednym z warunków skorzystania z preferencyjnych stawek akcyzy dla paliw przeznaczonych do celów opałowych jest obowiązek sporządzenia i przekazania do właściwego naczelnika urzędu celnego, w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży, miesięcznych zestawień oświadczeń nabywców. Obowiązek ten ma na celu zapewnienie właściwej kontroli w zakresie obrotu olejami opałowymi. Umożliwia organom podatkowym bieżącą weryfikację nabywców i zapobiega tym samym licznym nadużyciom podatkowym związanym z wykorzystaniem olejów do celów napędowych. Należy uznać, że obowiązek sporządzenia i przekazania miesięcznego zestawienia oświadczeń, o którym mowa w art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym, nie jest zbyt uciążliwy i trudny do realizacji. Jest natomiast adekwatny do celu, a mianowicie zabezpieczenia prawidłowości stosowania preferencyjnych stawek akcyzy w obrocie olejami opałowymi. W ocenie Ministra Finansów, brak jest zatem podstaw do uznania, że kwestionowany art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym naruszył zasadę adekwatności celów i środków – art. 2 Konstytucji.

8. Prezes Polskiej Izby Paliw Płynnych w piśmie z 25 stycznia 2013 r. przedstawił opinię, że art. 89 ust. 16 w związku z art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym jest niezgodny: 1) z wysłowioną w art. 31 ust. 3 Konstytucji zasadą proporcjonalności, przez to, że dla zwalczania nadużyć w podatku akcyzowym posługuje się niewłaściwym instrumentem, który stwarza nadmierną dolegliwość; 2) z art. 2 Konstytucji, przez to, że niezgodnie z zasadą konstytucjonalizmu i sprawiedliwości społecznej nadaje daninie publicznej cechy konfiskaty.

8.1. Zdaniem Prezesa Polskiej Izby Paliw Płynnych (dalej: Prezesa PIPP), ustawa o podatku akcyzowym nie wprowadza preferencyjnych stawek podatku akcyzowego dla paliw przeznaczonych do celów opałowych, ale różnicuje wysokość tych stawek ze względu na odmienne przeznaczenie wyrobów. Odrębne, wyższe stawki dotyczą olejów napędowych i benzyn, natomiast niższe olejów opałowych. Aby umożliwić organom podatkowym kontrolę przeznaczenia olejów obciążonych niższą stawką, na konsumentów został nałożony obowiązek składania oświadczeń o przeznaczeniu oleju do celów opałowych. Złożenie takiego oświadczenia zostało potraktowane jako warunek uprawniający do nabycia oleju obciążonego niższą stawką. Obowiązek podatkowy został zatem skonstruowany warunkowo i aktualizuje się w momencie dokonania sprzedaży. Dodatkowo, na mocy art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym, na zbywców olejów opałowych został nałożony obowiązek sporządzenia zestawienia odebranych oświadczeń i przekazania ich do właściwego naczelnika urzędu celnego w określonym terminie. W opinii Prezesa PIPP, w sytuacji niewywiązania się przez zbywcę oleju z obowiązku

terminowego złożenia organom podatkowym zestawienia odebranych oświadczeń nie mamy jednak do czynienia z powstaniem obowiązku podatkowego związanego z niedochowaniem warunków sprzedaży wyrobów akcyzowych, ale z sankcyjną stawką podatku akcyzowego. Skoro nie jest to obowiązek zapłaty podatku, można jedynie przyjąć, że jest to sankcja administracyjna.

8.2. Prezes PIPP prezentuje stanowisko, że zestawienie oświadczeń nabywców o przeznaczeniu oleju do celów opałowych nie stanowi wyjątkowego narzędzia poprawiającego skuteczność zwalczania oszustw podatkowych w zakresie obrotu i wykorzystania olejów opałowych. Zestawienia stosownych oświadczeń są bowiem przekazywane w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym miało miejsce zbycie oleju do celów opałowych. Jest to na tyle długi okres od daty sprzedaży oleju opałowego, że często u nabywców nie pozostają już żadne ślady świadczące o wykorzystaniu oleju do deklarowanych celów. Zestawienia nie są zatem w stanie poprawić efektywności bieżącej kontroli wykorzystania oleju opałowego. Co najwyżej, mogą służyć wstępnej analizie, kto i w jakich okolicznościach nabywał oleje o przeznaczeniu opałowym. Praktyka pokazuje, że w celach kontrolnych wykorzystywane są przede wszystkim oryginalne oświadczenia nabywców olejów opałowych przechowywane u zbywców.

8.3. Tymczasem, w opinii Prezesa PIPP, sankcja za niezłożenie w terminie zestawienia oświadczeń jest bardzo dolegliwa. Polega na obowiązku zapłaty kwoty równej iloczynowi stawki podatkowej właściwej dla olejów napędowych oraz ilości zbytego oleju. Co więcej, ciężar, który zostaje nałożony na zbywcę, nie pozostaje w żadnej proporcji do efektu, jaki jest osiągnięty w związku z zastosowaniem tej sankcji. Do wymierzenia sankcyjnej stawki podatku akcyzowego dochodzi bowiem nawet w sytuacji, gdy olej został wykorzystany do celów opałowych, a jedynie zbywca opóźnił się z przekazaniem zestawienia stosownych oświadczeń. Częstokroć wysokość wymierzonej z tego tytułu sankcji zbliża się do pozbawienia przedsiębiorcy majątku obrotowego i trwale eliminuje go z rynku. Zdaniem Prezesa PIPP, nałożenie tak wysokiego podatku, który w istocie staje się instrumentem konfiskaty mienia podatnika, narusza zasadę proporcjonalności.

9. Przewodniczący składu orzekającego w niniejszej sprawie zwrócił się 5 listopada do Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego na podstawie art. 22 ustawy o TK o udzielenie informacji o orzecznictwie sądów administracyjnych dotyczącym stosowania zaskarżonych przepisów.

10. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego w piśmie z 9 grudnia 2013 r. przedstawił następujące informacje co do stosowania zaskarżonych przepisów:

Wprowadzenie w ustawie o podatku akcyzowym rozwiązań prawnych nakładających na sprzedawców, określony w art. 89 ust. 14 tej ustawy, obowiązek przekazania do właściwego naczelnika urzędu celnego w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży, miesięcznego zestawienia oświadczeń, o których mowa w art. 89 ust. 5 tej ustawy, a zwłaszcza kategoryczne sformułowanie treści art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym i restrykcyjność tej regulacji wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych.

W orzecznictwie wskazać należy dwa odmienne stanowiska w zakresie wykładni i stosowania art. 89 ust. 14 w związku z art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym.

Pierwsze nie kwestionuje konstytucyjności art. 89 ust. 14 w związku z art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym. Stanowisko takie jest prezentowane w szczególności w

orzecznictwie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu. W licznych orzeczeniach stwierdzono, że zarzut naruszenia konstytucyjnej zasady równości i proporcjonalności wynika z błędnego utożsamiania sankcji za niedopełnienie obowiązków wynikających z ustawy o podatku akcyzowym z realizacją prawa do preferencji podatkowej, jaką stanowi możliwość skorzystania z niższej stawki podatkowej, uzależnionej od spełnienia przez podatnika określonych obowiązków (sporządzenia i terminowego przekazania do właściwego naczelnika urzędu celnego miesięcznych zestawień oświadczeń, o których mowa w art. 89 ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym). I chociaż utrata prawa do zastosowania przez podatnika preferencyjnej stawki podatkowej stanowi pewnego rodzaju dolegliwość, to nie można uznać jej za sankcję, gdyż podatnik nie wypełniał swojego obowiązku, a jedynie starał się nieskutecznie skorzystać z przysługującego mu prawa (zob. np. wyroki WSA w Opolu: z 13 marca 2013 r., sygn. akt I SA/Op 499/12, z 6 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Op 498/12, z 20 lutego 2013 r., sygn. akt I SA/Op 245/12). Podobne poglądy prezentowane są w orzecznictwie sądów administracyjnych w Gdańsku i Gliwicach (zob. np. wyroki WSA w Gdańsku z 8 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Gd 469/10 oraz WSA w Gliwicach z 19 marca 2011 r., sygn. akt III SA/Gl 1605/10).

Przeciwne poglądy wyrażały składy orzekające w WSA w Olsztynie, Rzeszowie, Lublinie i Wrocławiu, powołując się na argumenty przedstawione w niniejszym pytaniu prawnym.

II

Na rozprawę 11 lutego 2014 r. stawili się przedstawiciele Sejmu i Prokurator Generalnego. Sąd pytający nie zgłosił udziału w rozprawie. Uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska zajęte w pismach procesowych.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Uwagi wstępne.

1.1. Dopuszczalność pytania prawnego.

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”. Dopuszczalność merytorycznego rozpoznania pytania prawnego uzależniona jest zatem od spełnienia przesłanek: 1) podmiotowej, która wymaga, aby podmiotem inicjującym w trybie pytania prawnego konstytucyjną kontrolę był wyłącznie sąd; 2) przedmiotowej, która ogranicza kontrolę jedynie do oceny hierarchicznej zgodności aktów normatywnych z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą; 3) i wreszcie funkcjonalnej, która nakazuje, aby od odpowiedzi na pytanie prawne zależało rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem.

Skuteczne zainicjowanie kontroli konstytucyjnej w trybie pytania prawnego wymaga zatem spełnienia przesłanek określonych w art. 193 Konstytucji i powtórzonych w art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK). Powołane przepisy, łącznie z art. 32 ust. 1 i 3 ustawy o TK, precyzują warunki merytorycznego rozpoznania pytania prawnego.

Podmiotem inicjującym niniejsze pytanie prawne jest sąd – Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (dalej: sąd pytający), a przedmiot kontroli dotyczy zgodności art. 89 ust. 16 w związku z art. 89 ust. 14 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626, ze zm.; dalej: ustawa o podatku akcyzowym) w zakwestionowanym zakresie, z powołanymi wzorcami konstytucyjnymi. Co więcej, zakres zaskarżenia art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, a w konsekwencji odpowiedź Trybunału Konstytucyjnego na pytanie prawne, ma bezpośredni wpływ na kierunek rozstrzygnięcia sprawy zawisłej przed sądem pytającym.

W związku z powyższym należy stwierdzić, że pytanie prawne spełnia przesłanki przedmiotową, podmiotową i funkcjonalną warunkujące merytoryczne rozpoznanie niniejszej sprawy.

1.2. Przedmiot kontroli.

Sąd pytający postanowieniem z 5 grudnia 2011 r. (sygn. akt I SA/Wr 1184/11) skierował do Trybunału Konstytucyjnego pytanie prawne, czy art. 89 ust. 16 w związku z art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym w zakresie, w jakim warunkuje zastosowanie stawki akcyzy na wyroby energetyczne – olej opałowy – określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym od spełnienia warunku z przepisu art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym, jest zgodny z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Zgodnie z zakwestionowanym art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym: „W przypadku niespełnienia warunków określonych w ust. 5-15 stosuje się stawkę akcyzy określoną w ust. 4 pkt 1”.

W myśl art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym „Sprzedawca wyrobów akcyzowych określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i pkt 15 lit. a sporządza i przekazuje do właściwego naczelnika urzędu celnego, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży, miesięczne zestawienie oświadczeń, o których mowa w ust. 5; oryginały oświadczeń powinny być przechowywane przez sprzedawcę przez okres 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym zostały sporządzone, i udostępniane w celu kontroli”.

Wreszcie art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym stanowi, że w przypadku „użycia wyrobów, o których mowa w ust. 1 pkt 9, 10 i pkt 15 lit. a, do napędu silników spalinowych, użycia ich, gdy nie spełniają warunków określonych w szczególnych przepisach w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, a także ich posiadania w zbiorniku podłączonym do odmierzacza paliw lub sprzedaży z takiego zbiornika, stosuje się odpowiednio stawkę 1.822,00 zł/1 000 litrów, a w przypadku gdy ich gęstość w temperaturze 15°C jest równa lub wyższa od 890 kilogramów/metr sześcienny - 2.047,00 zł/1 000 kilogramów”.

Sąd pytający jako przedmiot kontroli w *petitum* pytania prawnego wskazał art. 89 ust. 16 w związku z art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym we wskazanym wyżej z zakresie. Z uzasadnienia pytania prawnego, jak i sprawy, na kanwie której zostało złożone, wynika ponad wszelką wątpliwość:

po pierwsze, że przedmiot zaskarżenia obejmuje wyłącznie art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym i zbędne jest powołanie „związkowe” art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym;

po drugie, że art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym został zaskarżony „w zakresie, w jakim nakazuje stosowanie określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 tej ustawy stawki akcyzy w przypadku, gdy podatnik nie sporządzi i nie przekaże do właściwego naczelnika urzędu celnego zestawienia oświadczeń nabywców oleju opałowego o jego przeznaczeniu na cele opałowe, a więc uchybi obowiązkowi przewidzianemu w art. 89 ust. 14 ustawy” (s. 15 uzasadnienia pytania prawnego).

Należy się zgodzić, ze stanowiskiem Marszałka Sejmu, że dosłowne odczytanie wskazanego w *petitum* pytania prawnego zakresu zaskarżenia mogłoby być sprzeczne z jednoznaczną intencją sądu pytającego wyrażoną w uzasadnieniu.

W konsekwencji należy zatem przyjąć, że mamy do czynienia z sytuacją *falsa demonstratio*, w myśl której decydujące znaczenie należy przypisać nie tyle żądaniu wskazanemu w *petitum* wniosku, ile całej jego treści z uwzględnieniem argumentacji zawartej w uzasadnieniu pisma (por. np. wyroki TK z: 8 lipca 2002 r., sygn. SK 41/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 51; 6 marca 2007 r., sygn. SK 54/06, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 23 i 24 lutego 2009 r., sygn. SK 34/07, OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 10). Zasada ta znajduje zastosowanie nie tylko w odniesieniu do przedmiotu kontroli, ale także wzorców kontroli (zob. wyrok z 8 lipca 2002 r., sygn. SK 41/01; por. również wyroki TK z: 12 lipca 2005 r., sygn. P 11/03, OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 80; 28 października 2010 r., sygn. P 25/09, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 82).

Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał Konstytucyjny uznał, że przedmiot kontroli w niniejszej sprawie obejmuje art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym w zakresie, w jakim nakazuje stosować stawkę akcyzy określoną w art. 89 ust. 4 pkt 1 tej ustawy w przypadku niespełnienia przez sprzedawcę oleju opałowego obowiązku, wyrażonego w art. 89 ust. 14 tej ustawy, sporządzenia i przekazania do właściwego naczelnika urzędu celnego, w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży, miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców tego wyrobu akcyzowego o jego przeznaczeniu do celów opałowych.

1.3. Dopuszczalność oceny konstytucyjności z perspektywy art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Przepis art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym w zakwestionowanym zakresie budzi wątpliwości sądu pytającego co do zgodności z zasadą demokratycznego państwa prawnego – art. 2 Konstytucji oraz zasadą proporcjonalności – art. 31 ust. 3 Konstytucji. Sąd pytający podstawowy zarzut niekonstytucyjności sformułował i uzasadnił jedynie w odniesieniu do naruszenia zasady proporcjonalności, a jako wzorce kontroli wskazał łącznie art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji. Co więcej, w ocenie sądu pytającego, zasadę proporcjonalności wyraża nie tylko art. 31 ust. 3 Konstytucji, ale jest ona również elementem składowym zasady państwa prawnego – art. 2 Konstytucji.

Zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji „Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw”.

Według ustalonego stanowiska Trybunału Konstytucyjnego, zarzut naruszenia zasady proporcjonalności, wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji, dotyczy sytuacji konfliktu co najmniej dwóch wartości, a mianowicie z jednej strony konstytucyjnej wolności lub prawa jednostki, z drugiej natomiast ochrony bezpieczeństwa lub porządku publicznego, środowiska, zdrowia i moralności publicznej, wolności i praw innych osób, a więc wartości, o których wprost mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji (zob. np. wyrok TK z 29 stycznia 2002 r., sygn. K 19/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 1). Zbadanie zasadności zarzutu naruszenia zasady proporcjonalności wymaga więc zawsze w pierwszej kolejności wskazania, jakie prawo czy wolność konstytucyjną ogranicza kwestionowana regulacja. Bez powołania konstytucyjnego prawa lub wolności podlegającej ograniczeniu nie jest w ogóle możliwe przeprowadzenie testu proporcjonalności *sensu stricto* wprowadzanych ograniczeń.

Sąd pytający w niniejszej sprawie ewidentnie nie wskazał konstytucyjnej wolności lub prawa, których ograniczenie podlegać winno ocenie z perspektywy zasady proporcjonalności, o której mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji. W konsekwencji ze względu na wadliwość sformułowania zarzutu niekonstytucyjności nie jest możliwe przeprowadzenie merytorycznej kontroli zgodności art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym w zakwestionowanym zakresie z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Pytanie prawne powinno bowiem zawierać zarówno sformułowanie zarzutu niekonstytucyjności, jak i uzasadnienie postawionego zarzutu z powołaniem dowodów na jego poparcie (art. 32 ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy o TK).

Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał Konstytucyjny postanowił, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK, umorzyć postępowanie w zakresie zbadania zgodności art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, w zakwestionowanym zakresie, z art. 31 ust. 3 Konstytucji – ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

1.4. Przedmiot i wzorce kontroli.

Sąd pytający zarzucił art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, w zakwestionowanym zakresie, naruszenie zasady proporcjonalności, stanowiącej element ogólnej zasady demokratycznego państwa prawnego – art. 2 Konstytucji. Zarówno Prokurator Generalny, jak i Marszałek Sejmu w pisemnych stanowiskach uznali, że zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji dotyczy zasady respektowania przez ustawodawcę adekwatności celów i środków, czy też zakazu nadmiernej ingerencji ustawodawcy, wyprowadzonych z zasady demokratycznego państwa prawnego. Trybunał Konstytucyjny przychylił się do tego stanowiska, uwzględniając istotę sprawy i jednoznaczne w tym względzie uzasadnienie pytania prawnego.

W niniejszej sprawie merytorycznej ocenie podlega zatem to, czy art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym w zakresie, w jakim nakazuje stosować stawkę akcyzy określoną w art. 89 ust. 4 pkt 1 tej ustawy w przypadku niespełnienia przez sprzedawcę oleju opałowego obowiązku, wyrażonego w art. 89 ust. 14 tej ustawy, sporządzenia i przekazania do właściwego naczelnika urzędu celnego, w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży, miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców tego wyrobu akcyzowego o jego przeznaczeniu do celów opałowych, jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

2. Zakaz nadmiernej ingerencji ustawodawcy (zasada proporcjonalności) – art. 2 Konstytucji.

2.1. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że na gruncie Konstytucji zasada proporcjonalności ma ściśle sprecyzowany charakter związany z ochronną funkcją konstytucyjnych praw i wolności człowieka i obywatela (zob. wyrok TK z 31 stycznia 2013 r., sygn.. K 14/11, OTK ZU nr 1/A/2013, poz. 7). W demokratycznym państwie prawnym konstytucyjne wolności i prawa mają bowiem przede wszystkim gwarantować jednostce ochronę przed nadmierną ingerencją państwa. Na straży granic dopuszczalnej ingerencji w konstytucyjne wolności i prawa jednostki stoi właśnie zasada proporcjonalności. W doktrynie podkreśla się, że konstytucjonalizacja zasady proporcjonalności wiąże się przede wszystkim z realizacją tzw. funkcji ochronnej, określającej relacje państwo – jednostka (zob. np. K. Wojtyczek, *Zasada proporcjonalności*, [w:] *Prawa i wolności obywatelskie w Konstytucji RP*, red. B. Banaszak, A. Preisner, Warszawa 2002, s. 669).

Jak wskazano w wyroku TK o sygn. K 14/11: „Z historycznego punktu widzenia, do sformułowania zasady proporcjonalności w jej obecnym kształcie, doprowadziło

rozwińnięcie ogólnie rozumianego zakazu nadmiernej ingerencji. Początkowo, w relacji państwo – jednostka, ów zakaz nadmiernej ingerencji wiązano przede wszystkim z potrzebą stosowania środków koniecznych i przydatnych do osiągnięcia zakładanych celów. Z biegiem czasu wypracowano także trzeci wymóg, określany dziś jako zasada proporcjonalności *sensu stricto*, wymagająca <<ważenia>> dobra poświęcanego i dobra, któremu służy ingerencja. Z tak rozbudowanej zasady wynikał nakaz rozstrzygania kolizji dóbr zgodnie z założeniem, że zastosowane środki mają pozostać w odpowiedniej proporcji do zakładanych celów”.

Z analizy orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika jednoznacznie, że przed wejściem w życie Konstytucji z 1997 r. zasada proporcjonalności została wywiedziona z zasady demokratycznego państwa prawnego i stanowiła kryterium oceny ingerencji ustawodawcy w sferę praw i wolności. Już w pierwszym orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego, w którym podstawowy wzorzec kontroli stanowiła zasada proporcjonalności, Trybunał wywiódł zakaz nadmiernej ingerencji z zasady państwa prawnego, a następnie dookreślił treść tej zasady, formułując pytania charakterystyczne dla testu proporcjonalności, a mianowicie: po pierwsze, czy wprowadzona regulacja jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków, po drugie, czy regulacja ta jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana, i po trzecie wreszcie, czy rezultaty wprowadzanej regulacji pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych na obywatela (zob. orzeczenie z 26 kwietnia 1995 r., sygn. K 11/94, OTK w 1995 r., cz. I, poz. 12).

Powyższe rozumienie zasady proporcjonalności znalazło w 1997 r. potwierdzenie w treści art. 31 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób.

Zasada proporcjonalności wyrażona w art. 31 ust. 3 Konstytucji jest obecnie podstawowym instrumentem umożliwiającym ocenić dopuszczalność ingerencji w prawa i wolności jednostki. Ustrojodawca w art. 31 ust. 3 Konstytucji wyraźnie jednak zastrzegł, że taką rolę na gruncie Konstytucji zasada proporcjonalności odgrywa wyłącznie w odniesieniu do praw i wolności o charakterze konstytucyjnym. Art. 31 ust. 3 Konstytucji koncentruje się bowiem na wskazaniu przesłanek wprowadzenia ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw, zaś zawarta w nim zasada wyznacza maksymalne granice owych ograniczeń. Pod rządami Konstytucji z 1997 r. jedną z podstaw obowiązywania zasady proporcjonalności wciąż pozostaje zasada demokratycznego państwa prawnego. Przyjmuje się, że zasada proporcjonalności nadal znajduje zakotwiczenie w art. 2 Konstytucji.

2.2. Wobec bezpośredniego wyrażenia zasady proporcjonalności w art. 31 ust. 3 Konstytucji, podstawowe znaczenie w niniejszej sprawie ma rozstrzygnięcie, czy jest nadal dopuszczalne oraz celowe wyprowadzanie zasady proporcjonalności z zasady demokratycznego państwa prawnego – art. 2 Konstytucji, a przede wszystkim, czy treść tej zasady jest tożsama zarówno na gruncie art. 2, jak i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Problem możliwości dalszego wywodzenia zasady proporcjonalności z art. 2 Konstytucji został rozstrzygnięty w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego.

Początkowo przyjmowano, że „zasadę proporcjonalności statuuje w sposób w pełni samodzielny i całościowy inny przepis ustawy zasadniczej, a mianowicie art. 31 ust. 3. Wobec jego obowiązywania nie ma już potrzeby sięgania do niewątpliwie pojemnej, a

przez to mieszczącej w sobie wiele odrębnych norm konstytucyjnych, zasady państwa prawa. Nie oznacza to oczywiście całkowitego zerwania aksjologicznych i funkcjonalnych więzi między zasadą proporcjonalności a wywodzonymi z idei państwa prawa zasadami” (wyrok TK z 12 stycznia 1999 r., sygn. P 2/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 2). Powyższy pogląd był wielokrotnie przywoływany i potwierdzany w orzecznictwie TK (zob. np. wyrok TK z 6 marca 2012 r., sygn. K 15/08, OTK ZU nr 3/A/2012, poz. 24).

Z czasem w orzecznictwie TK przeważał pogląd, że przywołanie art. 2 Konstytucji jako bezpośredniej podstawy zasady proporcjonalności jest dopuszczalne w sytuacji, gdy nie można przeprowadzić testu proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Brak możliwości przeprowadzenia takiego testu wynikał z tego, że kwestionowana regulacja ograniczała wprawdzie prawa lub wolności jednostki (osoby fizycznej lub osoby prawnej prawa prywatnego), ale zagwarantowane jedynie na poziomie ustawowym, a nie konstytucyjnym, albo też wprowadzała ograniczenia w zakresie praw różnie rozumianych podmiotów publicznych (najczęściej jednostek samorządu terytorialnego).

Już w wyroku z 25 listopada 2003 r., sygn. K 37/02, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „zakres ingerencji dopuszczalnej dla ochrony ogólnego interesu publicznego wyznaczać powinien (...) każdorazowo postulat proporcjonalności, który nie znajdując wprost oparcia w art. 31 ust. 3 Konstytucji (odnoszącym się ze względu na usytuowanie tego przepisu w rozdziale II do osób fizycznych i innych podmiotów prywatnoprawnych) może być poszukiwany w art. 2 Konstytucji, ponieważ stanowi istotny komponent zasad, które składają się na pojęcie demokratycznego państwa prawa” (OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 96).

Znamienny z tego punktu widzenia jest wyrok z 13 marca 2007 r., sygn. K 8/07, w którym Trybunał Konstytucyjny uznał, że „zarzut braku proporcji może bowiem opierać się także na naruszeniu tylko art. 2 Konstytucji (zarzut nierzetelnego, niezrozumiałego intensywnego działania ustawodawcy, korzystającego ze swej swobody regulacyjnej), jednak wtedy będzie oceniany bez nawiązania do wkroczenia w podmiotowe prawo konstytucyjne” (OTK ZU nr 3/A/2007 r., poz. 26). Powyższa teza została rozwinięta w wyroku z 16 lipca 2009 r., sygn. Kp 4/08, wydanym w pełnym składzie, w którym Trybunał Konstytucyjny potwierdził, że: „wywiedziona z art. 2 Konstytucji zasada proporcjonalności szczególnie naciska na adekwatność celu legislacyjnego i środka użytego do jego osiągnięcia. To znaczy, że spośród możliwych (i zarazem legalnych) środków oddziaływania należałoby wybrać środki skuteczne dla osiągnięcia celów założonych, a zarazem najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu. Rozpatrując zgodność zakwestionowanej regulacji z zasadą proporcjonalności (z art. 2 Konstytucji) należy zbadać trzy istotne zagadnienia: 1) czy ta regulacja jest niezbędna dla ochrony i realizacji interesu publicznego, z którym jest związana, 2) czy jest efektywna, umożliwiając osiągnięcie zamierzonych celów, 3) czy jej efekty pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych na obywatela lub inny podmiot prawny” (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 112).

Co więcej, w orzecznictwie TK przyjmuje się, że zasada proporcjonalności wynikająca z art. 2 Konstytucji ma także szczególne znaczenie dla oceny przepisów przewidujących odpowiedzialność administracyjną. W wyroku TK z 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, uznano, że „w granicach zakreślonych przez Konstytucję ustawodawcy przysługuje swoboda określenia sankcji związanych z niedopełnieniem obowiązku (...) Swoboda ustawodawcy nie jest jednak nieograniczona. Konstytucja wymaga od ustawodawcy poszanowania podstawowych zasad polskiego systemu konstytucyjnego na czele z zasadą państwa prawnego, jak również praw i wolności jednostki. Ustawodawca określając sankcję za naruszenie prawa w szczególności musi respektować (...) zasadę

proporcjonalności własnego wkroczenia. Nie może więc stosować sankcji oczywiście nieadekwatnych lub nieracjonalnych albo też niewspółmiernie dolegliwych” (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110). Powyższy pogląd o adekwatności zasady proporcjonalności wywiedzionej z art. 2 Konstytucji w kontekście zarzutu nadmiernej represyjności – dolegliwości sankcji administracyjnych został następnie potwierdzony m.in. w wyrokach TK z 15 stycznia 2007 r., sygn. P 19/06 (OTK ZU nr 1/A/2007, poz. 2), z 14 października 2009 r., sygn. Kp 4/09 (OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 134), z 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08 (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 21) oraz 9 października 2012 r., sygn. P 27/11 (OTK ZU nr 9/A/2012, poz. 104).

Szczególnie istotny z punktu widzenia treści zasady proporcjonalności wywiedzionej z art. 2 Konstytucji jest wyrok TK z 9 lipca 2012 r., sygn. P 8/10 (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 75), w którym Trybunał Konstytucyjny:

po pierwsze, potwierdził, że zasada adekwatności (proporcjonalności) rozwiązań ustawodawczych do zakładanego celu regulacji może stanowić jedyny i samodzielny wzorzec konstytucyjnej kontroli przez TK – „zasada adekwatności (proporcjonalności) rozwiązań ustawodawczych do zakładanego celu regulacji jest bowiem jednym z elementów zasady demokratycznego państwa prawnego. Ze względu jednak na swoją treść stanowi odrębną zasadę w stosunku do zasad tradycyjnie wywodzonych z art. 2 Konstytucji: zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przezeń prawa, zasady prawidłowej legislacji, zakazu retroakcji czy zasady sprawiedliwości społecznej”;

po drugie, podkreślił, że zasada adekwatności (proporcjonalności) rozwiązań ustawodawczych do zakładanego celu dotyczy formalnego sposobu korzystania przez ustawodawcę ze swobody regulacyjnej, w oderwaniu od oceny wkraczania w konkretne podmiotowe prawa konstytucyjne;

po trzecie, wskazał, że dochowanie zasady adekwatności (proporcjonalności) rozwiązań ustawodawczych do zakładanego celu regulacji oceniane będzie z perspektywy konieczności, celowości, efektywności a także stopnia dolegliwości;

po trzecie, stwierdził, że właśnie „charakter zarzutu niezgodności z Konstytucją (brak proporcjonalności ze względu na cel ustawy) przemawia za daleko idącą wstrzeźliwością Trybunału Konstytucyjnego w ocenie celowości i efektywności posunięć ustawodawcy”. Przypomniał tym samym, że „nie jest powołany do kontrolowania celowości i trafności rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę, a punktem wyjścia dla oceny zgodności kwestionowanych przepisów z Konstytucją jest założenie racjonalnego ustawodawcy i domniemanie zgodności ustawy z Konstytucją. Trybunał Konstytucyjny interweniuje dopiero w tych przypadkach, gdy ustawodawca przekracza zakres przyznanej mu swobody regulacyjnej w sposób na tyle drastyczny, że ewidentne stało się naruszenie konstytucyjnych generalnych zasad”;

po czwarte, uznał w konsekwencji „konieczność przedstawienia w postępowaniu przed Trybunałem takich argumentów przemawiających za obaleniem konstytucyjności rozwiązania przyjętego przez ustawodawcę, by móc stwierdzić przede wszystkim brak osiągnięcia zakładanych przez ustawodawcę celów. Ponadto należy wykazać drastyczne naruszenie tych celów przez kwestionowane przepisy lub występowanie rażących skutków ubocznych wprowadzonej regulacji w związku z wartością celu, do którego ta regulacja zmierza”.

W wyroku z 31 stycznia 2013 r., sygn. K 14/11, Trybunał Konstytucyjny przyjął natomiast, że zasada proporcjonalności wywiedziona z art. 2 Konstytucji powinna być rozumiana „jako ogólnie sformułowany zakaz nadmiernej ingerencji”. Co więcej, Trybunał uznał, że istnieje widoczna rozbieżność treściowa między zasadą proporcjonalności, wywiedzioną z art. 2 Konstytucji, a zasadą proporcjonalności, o której mowa wprost w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny stwierdził bowiem, że „Zakaz nadmiernej

ingerencji ustawodawcy nie może być (...) rozumiany w ten sposób, że zawiera się w nim rygorystyczny test proporcjonalności, wymagający łącznego spełnienia wszystkich trzech zasad składowych, tj. zasady przydatności, zasady konieczności i zasady proporcjonalności *sensu stricto*. W tym wypadku wywodzona z art. 2 Konstytucji zasada proporcjonalności sprowadza się jedynie do ogólnie rozumianego zakazu nadmiernej ingerencji. (...) *Ratio legis* przedstawionej powyżej zasady proporcjonalności uniemożliwia proste przeniesienie schematu rozumowania zakotwiczonego w art. 31 ust. 3 Konstytucji”.

2.3. Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał Konstytucyjny podzielił w niniejszej sprawie dotychczasową linię orzecniczą, uznając, że jest dopuszczalne i nadal celowe samodzielne wywodzenie zasady proporcjonalności z art. 2 Konstytucji.

Zasada ta odnosi się do oceny korzystania przez ustawodawcę ze swobody regulacyjnej w oderwaniu od naruszenia konkretnego prawa lub wolności konstytucyjnej. Dotyczy bowiem najczęściej ograniczenia praw lub wolności gwarantowanych jedynie na poziomie ustawowym, albo też konstytucyjnych praw różnie rozumianych podmiotów publicznych, czy też wreszcie oceny ograniczenia praw majątkowych wynikającego z nałożenia lub zwiększenia obowiązku podatkowego, do których to – wedle utrwalonej linii orzecniczej TK – nie ma zastosowania art. 31 ust. 3 Konstytucji. Zatem zarzut braku proporcjonalności – nierzetelnego, niezrozumiałego intensywnego działania ustawodawcy, korzystającego ze swej swobody regulacyjnej – będzie oceniany „bez nawiązania do wkroczenia w podmiotowe prawo konstytucyjne” (wyrok TK o sygn. K 8/o7). Tym samym ocenie podlegać będzie, czy zakwestionowana regulacja jest niezbędna, celowa i efektywna, a ponadto czy nie jest nadmiernie dolegliwa (zob. wyrok TK o sygn. P 8/10).

Nie jest oczywiście możliwe przeprowadzenie pełnego testu proporcjonalności, a więc przede wszystkim oceny, czy wartości wskazane w art. 31 ust. 1 Konstytucji, takie jak: bezpieczeństwo państwa, porządek publiczny, ochrona środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób, uzasadniają konieczność ograniczenia konkretnego prawa lub wolności konstytucyjnej. Dzieje się tak dlatego, że brak jest wskazania konstytucyjnych wolności i praw podlegających ograniczeniu. Skoro nie ma wskazania ograniczenia konstytucyjnych wolności lub praw jednostki, to nie sposób zbadać proporcjonalności *sensu stricto*. Ocena korzystania przez ustawodawcę ze swobody regulacyjnej przebiega zatem w istocie *in abstracto*, tj. w oderwaniu od wkroczenia w prawa lub wolności konstytucyjne. Trybunał Konstytucyjny nie może zatem ocenić wprost, czy waga szeroko rozumianego interesu publicznego, uzasadniającego skorzystanie przez ustawodawcę w konkretny sposób ze swej swobody regulacyjnej przeważa nad wartościami, z jakimi wiążą się ograniczone w danym wypadku prawa lub wolności, które ze wskazanych wyżej względów nie podlegają ochronie na gruncie art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny nie jest bowiem co do zasady powołany do kontrolowania celowości i trafności rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę. Co więcej, w postępowaniu przed TK obowiązuje co do zasady domniemanie konstytucyjności kwestionowanej regulacji. W konsekwencji zasada proporcjonalności wywiedziona z art. 2 Konstytucji powinna być rozumiana „jako ogólnie sformułowany zakaz nadmiernej ingerencji” ustawodawcy (zob. wyrok TK o sygn. K 14/11), dotyczy bowiem jedynie formalnego sposobu korzystania przez ustawodawcę ze swobody regulacyjnej. Nie mamy zatem do czynienia z tożsamością zasady proporcjonalności na gruncie art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz wywodzonej z art. 2 Konstytucji.

Wszystko to przemawia za daleko idącą wstrzeźliwością Trybunału Konstytucyjnego przy ocenie naruszenia zasady proporcjonalności wywodzonej z art. 2 Konstytucji. Stąd też, aby obalić domniemanie konstytucyjności kwestionowanej regulacji

z uwagi na naruszenie zasady proporcjonalności – zakazu nadmiernej ingerencji (art. 2 Konstytucji), należy wykazać ewidentne przekroczenie przez ustawodawcę przyznanej mu swobody regulacyjnej (zob. wyrok TK o sygn. P 8/10). Oznacza to konieczność uprawdopodobnienia, że cel regulacji jest zupełnie nieuzasadniony i nieracjonalny w stopniu rażącym lub też środki, które mają służyć do jego realizacji, są niewłaściwe i nieefektywne (nieskuteczne, nieprzydatne) lub nadmiernie dolegliwe (represyjne). Ciężar dowodu obciąża w tym zakresie podmiot inicjujący postępowanie przed TK.

3. Ocena zgodności art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, w zakwestionowanym zakresie, z art. 2 Konstytucji – zakazem nadmiernej ingerencji ustawodawcy (zasadą proporcjonalności).

3.1. W niniejszej sprawie pytanie prawne dotyczy tego, czy art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym w zakresie, w jakim nakazuje stosować stawkę akcyzy określoną w art. 89 ust. 4 pkt 1 tej ustawy w przypadku niespełnienia przez sprzedawcę oleju opałowego obowiązku, wyrażonego w art. 89 ust. 14 tej ustawy, sporządzenia i przekazania do właściwego naczelnika urzędu celnego, w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży, miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców tego wyrobu akcyzowego o jego przeznaczeniu do celów opałowych, jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

Sąd pytający zarzut niekonstytucyjności art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym opiera na twierdzeniu, że nakaz zastosowania wysokiej, a przez to sankcyjnej stawki akcyzy, jako konsekwencja uchybienia przez sprzedawcę wyrobów akcyzowych obowiązkowi sporządzenia i przekazania do właściwego naczelnika urzędu celnego w określonym terminie zestawienia oświadczeń nabywców oleju o jego wykorzystaniu wyłącznie do celów opałowych, stanowi przekroczenie przez ustawodawcę zakresu swobody regulacyjnej przede wszystkim co do intensywności represji.

Co więcej, ciążący na zbywcy oleju opałowego obowiązek sporządzenia i przedłożenia organowi podatkowemu w określonym terminie zestawień stosownych oświadczeń – w przekonaniu sądu pytającego – jest zbędny z punktu widzenia kontroli wykorzystania oleju do celów opałowych. Weryfikacji rzeczywistego zużycia oleju do celów opałowych służy bowiem przede wszystkim przechowywane u sprzedawcy oświadczenie nabywcy oleju o jego wykorzystaniu do celów opałowych. Kwestionowana regulacja nie jest więc ani właściwa dla osiągnięcia zamierzonego celu, ani też niezbędna dla ochrony i realizacji interesu publicznego.

Wszystko to uzasadnia, w ocenie sądu pytającego, zarzut naruszenia przez art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, w zakwestionowanym zakresie, zakazu nadmiernej ingerencji ustawodawcy – art. 2 Konstytucji.

3.2. Stawki akcyzy na olej opałowy na gruncie ustawy o podatku akcyzowym.

Ustawa o podatku akcyzowym różnicuje stawki akcyzy na wyroby energetyczne, wprowadzając zdecydowanie niższe, wręcz ulgowe stawki dla olejów, które zostały uznane za opałowe lub też mają być przeznaczone na cele opałowe.

W myśl art. 89 ust. 1 pkt 9-10 i pkt 15 lit. a ustawy o podatku akcyzowym stawki olejów wykorzystywanych na cele opałowe wynoszą dla:

- 1) olejów napędowych przeznaczonych do celów opałowych o kodach CN od 2710 19 41 do 2710 19 49, zabarwionych na czerwono i oznaczonych znaczkiem zgodnie z przepisami szczególnymi – 232,00 zł/1000 litrów;
- 2) olejów opałowych o kodach CN od 2710 19 51 do 2710 19 69:

a) z których 30 % lub więcej objętościowo destyluje przy 350°C lub których gęstość w temperaturze 15°C jest niższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny, zabarwionych na czerwono i oznaczonych znacznikiem zgodnie z przepisami szczególnymi – 232,00 zł/1000 litrów,

b) pozostałych, niepodlegających obowiązkowi barwienia i znakowania na podstawie przepisów szczególnych – 64,00 zł/1000 kilogramów;

3) pozostałych paliw opałowych:

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

– niższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny – 232,00 zł/1000 litrów,

– równa lub wyższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny – 64,00 zł/1000 kilogramów.

W doktrynie stawki, o których mowa w art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i pkt 15 lit. a ustawy o podatku akcyzowym określa się jednoznacznie jako „preferencyjne” lub „obniżone” (zob. A. Jędruszczak, K. Urbaniak, *Podatek akcyzowy. Komentarz i przykłady obliczeń*, Warszawa 2010, s. 159; M. Kałka, U. Ksieniewicz, *Podatek akcyzowy. Komentarz 2011*, Wrocław 2011, s. 467). Preferencyjne stawki podatku akcyzowego na oleje wykorzystywane do celów opałowych znajdują oczywiste uzasadnienie społeczne. Podatek akcyzowy, będąc podatkiem konsumpcyjnym, jest doliczany przez producenta lub importera do ceny produktu i w ostatecznym rozrachunku obciąża jego nabywcę, najczęściej konsumenta. Stąd też ustawodawca zdecydował o wprowadzeniu niższej stawki akcyzy dla olejów zużywanych na cele grzewcze, aby uniknąć zbytniego obciążania tym podatkiem gospodarstw domowych.

Ponieważ jednak oleje, o których mowa w art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i pkt 15 lit. a ustawy o podatku akcyzowym, ze względu na swoje cechy fizyczne mogą być wykorzystane także do celów napędowych, które nie uzasadniają obniżenia stawki podatku akcyzowego, ustawodawca przewidział mechanizm służący przeciwdziałaniu nadużyciom przy sprzedaży olejów opałowych. Zastosowanie ulgowej stawki podatku akcyzowego na oleje opałowe jest więc uzależnione od spełnienia przez sprzedawcę tych wyrobów energetycznych warunków określonych w art. 89 ust. 5-15 ustawy o podatku akcyzowym, a mianowicie:

po pierwsze, odebrania od nabywcy w określonej formie i treści oświadczenia o przeznaczeniu oleju wyłącznie do celów opałowych (art. 89 ust. 5-10 ustawy o podatku akcyzowym);

po drugie, sporządzenia i przekazania do właściwego naczelnika urzędu celnego, w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży, miesięcznego zestawienia określonej treści oświadczeń nabywców o przeznaczeniu oleju wyłącznie do celów opałowych (art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym);

wreszcie po trzecie, przechowywania przez 5 lat i udostępniania w celu kontroli oryginałów stosownych oświadczeń nabywców olejów opałowych (art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym).

Od spełnienia przez sprzedawcę oleju opałowego, i to łącznie, powyższych warunków uzależnione jest zastosowanie niższej stawki akcyzy (przykładowo wykorzystanie oleju napędowego do celów opałowych jest obłożone stawką 232 zł/1000 litrów, a wykorzystanie do napędu silników spalinowych stawką – 1 196,00 zł/1000 litrów).

W uzasadnieniu projektu ustawy o podatku akcyzowym wskazano, że regulacja nakładająca na sprzedawcę oleju opałowego obowiązki, związane z odebraniem, przechowywaniem i udostępnianiem do kontroli oświadczeń nabywcy o przeznaczeniu wyrobów uprawniającym do zastosowania obniżonej stawki akcyzy oraz ze sporządzeniem i przesłaniem we właściwym terminie miesięcznego zestawienia takich oświadczeń, „wprowadzono w celu zapewniania właściwej kontroli w zakresie obrotu wyrobami

energetycznymi korzystającymi z preferencyjnych stawek akcyzy ze względu na przeznaczenie do celów opałowych” (druk sejmowy nr 1083/VI kadencja).

Jeśli jednak sprzedawca nie uczyni zadość nałożonym na niego obowiązkom w sytuacji sprzedaży olejów do celów opałowych, to w myśl art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym „stosuje się stawkę akcyzy określoną w ust. 4 pkt 1”. Art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym stanowi, że w przypadku „użycia wyrobów, o których mowa w ust. 1 pkt 9, 10 i pkt 15 lit. a, do napędu silników spalinowych, użycia ich, gdy nie spełniają warunków określonych w szczególnych przepisach w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, a także ich posiadania w zbiorniku podłączonym do odmierzacza paliw lub sprzedaży z takiego zbiornika, stosuje się odpowiednio stawkę 1.822,00 zł/1000 litrów, a w przypadku gdy ich gęstość w temperaturze 15°C jest równa lub wyższa od 890 kilogramów/metr sześcienny - 2.047,00 zł/1000 kilogramów”.

Co więcej, przewidziana w ust. 4 pkt 1 art. 89 ustawy o podatku akcyzowym wysoka stawka akcyzy – 1822,00 zł/1000 litrów – obciąża co do zasady sprzedawcę oleju opałowego zarówno w sytuacjach określonych wprost w tym przepisie, jak i w tych, które zostały wskazane w ust. 16 art. 89 ustawy o podatku akcyzowym. Z treści art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym wynika, że nabywca zobowiązany będzie do zapłaty wysokiej stawki 1822,00 zł/1000 litrów jedynie w sytuacji wykrycia, że olej opałowy, o którym mowa w ust. 1 pkt 9, 10 i pkt 15 lit. a art. 89 ustawy o podatku akcyzowym, został użyty do napędu silników spalinowych, oraz w sytuacji użycia nieprawidłowo znakowanego i barwionego oleju. Wysoka stawka akcyzy, o której mowa w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym (wyższa nawet od stawki obowiązującej dla olejów napędowych), obciąża zatem w większości wypadków sprzedawcę olejów opałowych.

Nie należy jednak tracić z pola widzenia, że zgodnie z ogólnymi postanowieniami art. 8 ust. 2 pkt 1 i 3 ustawy o podatku akcyzowym przedmiotem opodatkowania akcyzą, obok produkcji i importu wyrobów, jest zarówno użycie wyrobów akcyzowych, objętych określoną stawką akcyzy związaną z ich przeznaczeniem, niezgodne z przeznaczeniem uprawniającym do zastosowania tej stawki, jak i sprzedaż, która odbyła się bez zachowania warunków uprawniających do zastosowania takiej stawki. W konsekwencji sprzedawca wyrobów akcyzowych należy do kręgu podmiotów obciążonych podatkiem akcyzowym – jest podatnikiem tego podatku, a sprzedaż takich wyrobów bez dochowania warunków uprawniających do zastosowania niższej, najczęściej ulgowej stawki, jest jednym z typowych przedmiotów opodatkowania akcyzą (zob. np. wyrok WSA w Opolu z 13 marca 2013 r., sygn. akt I SA/Op 491/12, Lex nr 1302825).

Stawka akcyzy, o której mowa w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, jest warunkowa i ściśle powiązana z przedmiotem opodatkowania, a więc przede wszystkim dokonaniem sprzedaży bez dochowania wymaganych warunków. Niespełnienie przez zbywcę oleju opałowego warunków koniecznych ze względu na preferencyjny cel wykorzystania oleju opałowego, powoduje, że zmienia się przedmiot opodatkowania – zamiast wyprodukowania czy też importu, podatek akcyzowy obciąża w tym wypadku sprzedaż wyrobów akcyzowych bez dochowania warunków uprawniających do zastosowania ulgowej stawki tego podatku, a podatnikiem staje się sprzedawca.

Oczywiście wysoka stawka podatku akcyzowego, o której mowa w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, pełni w takiej sytuacji różne funkcje. Rygoryzm warunków stosowania preferencyjnych stawek akcyzy do sprzedaży oleju opałowego, w tym również regulacji art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, ma na celu ograniczenie procederu uszczuplania należności budżetu państwa w związku ze sprzedażą lub wykorzystaniem oleju opałowego niezgodnie z jego przeznaczeniem (zob. *Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na interpelację nr 21316*).

W orzecznictwie przeważa pogląd, że stawka akcyzy, o której mowa w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, „nie ma charakteru stawki sankcyjnej, lecz przewidzianej przez ustawodawcę stawki w przypadku niespełnienia warunków do skorzystania ze stawki niższej” (wyrok WSA w Opolu z 19 października 2011 r., sygn. akt I SA/Op 329/11, Lex nr 1084936). Przyjmuje się, że ustawodawca ma prawo określać warunki, których spełnienie jest konieczne do skorzystania z ulg lub zwolnień podatkowych, a także określenia skutków niedochowania tych warunków przez podatnika, prowadzących się najczęściej do utraty możliwości skorzystania z preferencji podatkowych. Utrata preferencji podatkowych, choć dolegliwa, nie może być wprost utożsamiana z sankcją (zob. wyrok WSA w Gdańsku z 19 września 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 602/12, Lex nr 1233240).

Nie ulega wątpliwości, że na gruncie ustawy o podatku akcyzowym obniżona stawka akcyzy na oleje opałowe, o których mowa w art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i pkt 15 lit. a tej ustawy, ma charakter preferencyjny, czy wręcz ulgowy, w stosunku do wysokości akcyzy obciążającej analogiczne oleje służące do celów napędowych. Co więcej, w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjęto, że „różnicowanie podatkowe dotyczące sprzedaży oleju związane z podziałem na napędowy i opałowy jest oparte na kryterium relewantnym z punktu widzenia społecznego i gospodarczego”, a ustawodawca może w tym wypadku swobodnie decydować o ulgach i zwolnieniach podatkowych, ponieważ o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne (zob. wyrok TK z 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103; zob. też wyrok TK z 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47).

Oczywiście konieczne jest też, co nie budzi obiekcji żadnego z uczestników niniejszego postępowania, włącznie z sądem pytającym, obwarowanie sprzedaży oleju przeznaczonego wyłącznie do celów opałowych określonymi warunkami, których spełnienie obciążać będzie nie tylko nabywcę ulgowych wyrobów akcyzowych, ale także ich sprzedawcę. Służy to bowiem kontroli i ograniczeniu nadużyć podatkowych związanych z wykorzystywaniem oleju opałowego do celów napędowych.

W przekonaniu sądu pytającego poważne wątpliwości co do konstytucyjności budzi jednak obciążenie zbywcy oleju opałowego wysoką stawką akcyzy w sytuacji niewywiązania się z obowiązku sporządzenia i przekazania w odpowiednim terminie miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców o wykorzystaniu oleju wyłącznie do celów opałowych. Sąd pytający uważa, że instytucja miesięcznego zestawienia oświadczeń nie jest ani koniecznym, ani skutecznym środkiem służącym do kontroli rzeczywistego zużycia oleju opałowego. Niezbędnym, efektywnym i wystarczającym instrumentem w tym względzie jest bowiem obowiązek odebrania i przechowywania przez zbywcę oświadczenia nabywcy o wykorzystaniu oleju wyłącznie do celów opałowych. To właśnie powiązanie zbyt dolegliwej sankcji z nieefektywnym i niepotrzebnym obowiązkiem sporządzenia i przekazania miesięcznych zestawień stosownych oświadczeń narusza, zdaniem sądu pytającego, zakaz nadmiernej ingerencji ustawodawcy, wyprowadzony z art. 2 Konstytucji.

3.3. Instytucja miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców olejów o ich przeznaczeniu do celów opałowych.

Sporządzenie i przekazanie przez zbywcę do właściwego naczelnika urzędu celnego, w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży, miesięcznego zestawienia określonej treści oświadczeń nabywców o przeznaczeniu oleju wyłącznie do celów opałowych (art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym) jest jednym z trzech nałożonych na sprzedawcę obowiązków, których łączne spełnienie pozwala na uznanie, że sprzedaż oleju przeznaczonego do celów opałowych

dokonana po preferencyjnych stawkach akcyzy odbyła się w warunkach uprawniających do zastosowania takiej stawki (zob. art. 8 ust. 2 pkt 3 ustawy o podatku akcyzowym).

Zgodnie z art. 89 ust. 15 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym miesięczne zestawienie oświadczeń w przypadku sprzedawcy, o którym mowa w ust. 14, powinno zawierać:

- a) imię i nazwisko albo nazwę oraz adres siedziby lub zamieszkania podmiotu przekazującego zestawienie;
- b) ilość i rodzaj oraz przeznaczenie wyrobów, których dotyczy oświadczenie;
- c) datę złożenia oświadczenia;
- d) datę i miejsce sporządzenia zestawienia oraz czytelny podpis osoby sporządzającej zestawienie;
- e) określenie liczby urządzeń grzewczych posiadanych przez nabywców, wynikającej ze złożonych przez nich oświadczeń;
- f) miejsce (adres), gdzie znajdują się urządzenia grzewcze wskazane w oświadczeniach;
- g) w przypadku oświadczeń, o których mowa w:
 - ust. 5 pkt 1 – imię i nazwisko albo nazwę oraz adres siedziby lub miejsca zamieszkania, a także NIP, numer PESEL lub REGON składającego oświadczenie,
 - ust. 5 pkt 2 – imię i nazwisko, adres miejsca zamieszkania oraz numer PESEL składającego oświadczenie.

Jak już wskazano wyżej, konsekwencją niewywiązania się sprzedawcy z obowiązku sporządzenia miesięcznego zestawienia oświadczeń oraz ich przekazania w określonym terminie jest zastosowanie stawki akcyzy określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym (art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym). Uznaje się bowiem, że ustawodawca w czytelny i jednoznaczny sposób wskazuje, iż niedochowanie chociażby jednego ze spoczywających na zbywcy obowiązków oznacza, że sprzedaż oleju korzystającego z preferencyjnej stawki akcyzy ze względu na przeznaczenie opałowe odbyła się bez zachowania warunków uprawniających do zastosowania obniżonej stawki tego podatku (zob. wyrok WSA w Gdańsku z 19 września 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 602/12). W orzecznictwie przyjmuje się, że art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym nie budzi wątpliwości interpretacyjnych (zob. wyroki WSA we Wrocławiu z 30 czerwca 2011 r.: sygn. akt I SA/Wr 566/11, Lex nr 1085390; sygn. akt I SA/Wr 567/11, Lex nr 1085391, oraz sygn. akt I SA/Wr 568/11, Lex nr 1085392).

W doktrynie i orzecznictwie podkreśla się, że miesięczne zestawienie oświadczeń, o którym mowa w art. 89 ust. 14 i 15 ustawy o podatku akcyzowym, jest dokumentem o charakterze formalnoprawnym, wtórnym w stosunku do oświadczenia składanego przez nabywcę i sporządzanym przez sprzedawcę na podstawie dokumentu o charakterze materialnoprawnym, jakim jest oświadczenie nabywców o przeznaczeniu oleju na cele opałowe (zob. L. Etel, P. Pietrasz, *Uwagi w przedmiocie konstytucyjności art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym*, „Przegląd Podatkowy” nr 10/2011, s. 33-34 i powołany tam wyrok WSA w Olsztynie z 11 maja 2011 r., sygn. akt I SA/OI 201/11, Lex nr 794838, a także wyrok WSA w Gdańsku z 15 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 513/11, Lex nr 1143464).

Formalnoprawny charakter miesięcznego zestawienia stosownych oświadczeń nie przekreśla jeszcze znaczenia tej instytucji z punktu widzenia rzetelności obrotu olejami opałowymi. Podstawowym obowiązkiem sprzedawcy oleju opałowego jest oczywiście odebranie od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu oleju wyłącznie na cele opałowe (art. 89 ust. 5 i n. ustawy o podatku akcyzowym). Ustawodawca nie nałożył jednak na zbywcę oleju opałowego obowiązku niezwłocznego przekazywania kopii powyższych oświadczeń do organu podatkowego w celu natychmiastowego informowania o dokonaniu sprzedaży wyrobów akcyzowych korzystających z preferencyjnych stawek.

Z perspektywy skutecznych mechanizmów kontroli wykorzystania oleju opałowego podstawowe znaczenie ma zatem obowiązek sporządzenia i przekazania przez sprzedawcę oleju opałowego w określonym terminie do organów podatkowych miesięcznego zestawienia stosownych oświadczeń. „Zestawienia oświadczeń są jedynym źródłem informacji przekazywanych przez dystrybutorów paliw opałowych do urzędów celnych, umożliwiającym wstępną analizę zawartych w nich danych bez potrzeby wszczynania uciążliwych dla przedsiębiorcy kontroli podatkowych” (*Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na interpelację nr 21316*). Miesięczne zestawienia oświadczeń służą zawiadomieniu organów podatkowych nie tylko o dokonanej sprzedaży, ale zawierają także dane dotyczące nabywcy, miejsca i sposobu wykorzystania oleju, a więc informacje nie do przecenienia z punktu widzenia wstępnej analizy obrotu olejem przeznaczonym do celów opałowych. Organy podatkowe mogą naturalnie zawsze przeprowadzić na miejscu u każdego ze sprzedawców oleju opałowego kontrolę przechowywanych oświadczeń nabywców. Tego rodzaju kontrola przedłuża jednak procedurę i nie służy szybkiej i efektywnej weryfikacji rzetelności obrotu, jeśli nie jest poprzedzona wstępną selekcją danych. Nieprzekazanie czy też nieterminowe przekazanie do organu podatkowego miesięcznego zestawienia oświadczeń „uniemożliwia organowi bieżącą weryfikację prawidłowości wykorzystania wyrobu akcyzowego” (wyrok WSA w Opolu z 19 października 2011 r., sygn. akt I SA/Op 329/11).

W orzecznictwie przyjmuje się, że istotą miesięcznego zestawienia oświadczeń „jest umożliwienie sprawnej kontroli użycia przez nabywców paliw opałowych” (wyrok WSA w Gdańsku z 19 września 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 602/12). Podkreśla się też, że „trudno uznać, że sporządzenie i przedłożenie zestawienia oświadczeń w terminie jest obowiązkiem ciężkim do zrealizowania, obłożonym nadmiernym formalizmem, skoro w tym samym czasie podatnik zobowiązany jest do złożenia deklaracji podatkowej” (wyrok WSA w Gliwicach z 18 maja 2012 r., sygn. akt III SA/Gl 1564/11).

Zestawienie miesięcznych oświadczeń nabywców jest zatem dokumentem formalnoprawnym umożliwiającym organom podatkowym bieżącą kontrolę obrotu olejami przeznaczonymi do celów opałowych (zob. L. Etel, P. Pietrasz, *op.cit.*, s. 34). Obowiązek sporządzenia i przekazania takiego zestawienia pełni, wraz z obowiązkiem odebrania od zbywcy stosownego oświadczenia, istotną rolę w kontroli rzeczywistego zużycia oleju przeznaczonego do celów opałowych.

Podstawowym i koniecznym elementem kontroli obrotu olejem opałowym pozostaje obowiązek odebrania od nabywcy oleju oświadczenia o jego wykorzystaniu zgodnie z przeznaczeniem grzewczym. Nie ulega jednak wątpliwości, że powyższy obowiązek nie jest wystarczający do przeciwdziałania nadużyciom podatkowym wykorzystującym różnicowanie stawki akcyzy na olej, mogący służyć zarówno do preferowanego celu opałowego, jak i napędowego. Mechanizm efektywnej i szybkiej kontroli obrotu olejem opałowym gwarantuje bowiem także obowiązek przechowywania i udostępniania do kontroli stosownych oświadczeń nabywców oraz obowiązek sporządzenia i przekazania do organu podatkowego w określonym terminie miesięcznego zestawienia takich oświadczeń.

3.4. Ocena konstytucyjności art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, w zakwestionowanym zakresie, z punktu widzenia zakazu nadmiernej ingerencji ustawodawcy – art. 2 Konstytucji.

Przechodząc do rozstrzygnięcia konstytucyjności art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, w zakwestionowanym zakresie, z punktu widzenia zakazu nadmiernej ingerencji ustawodawcy wywiedzionego z art. 2 Konstytucji, należy podkreślić, że ocenie podlegać będzie formalny aspekt korzystania przez ustawodawcę ze swobody regulacyjnej

w oderwaniu od wkroczenia w jakiegokolwiek prawa lub wolności konstytucyjne. Oznacza to, że ocena kwestionowanej regulacji sprowadzi się do sprawdzenia jej niezbędności, celowości, efektywności oraz ewentualnie nadmiernej dolegliwości.

Trybunał Konstytucyjny uznaje zatem za konieczne przypomnieć, że co do zasady nie jest powołany do kontrolowania celowości i trafności rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę. Dlatego też, aby obalić domniemanie konstytucyjności kwestionowanej regulacji, podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym powinien wykazać oczywiste przekroczenie przez ustawodawcę swobody regulacyjnej, a więc uprawdopodobnić w stopniu niebudzącym wątpliwości, że regulacja jest całkowicie nieuzasadniona, nieracjonalna i bezcelowa, lub też przewidziane instrumenty prawne są zupełnie niewłaściwe, niepotrzebne, nieskuteczne, albo też dolegliwe w stopniu rażącym i zbytecznym.

Sąd pytający zarzuca naruszenie przez art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym w zakresie, w jakim nakazuje stosować wysoką stawkę akcyzy, określoną w art. 89 ust. 4 pkt 1 tej ustawy, w sytuacji niespełnienia przez sprzedawcę oleju opałowego obowiązku sporządzenia i przekazania do właściwego naczelnika urzędu celnego, we właściwym terminie, miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców tego wyrobu o jego przeznaczeniu do celów opałowych, o którym mowa w art. 89 ust. 14 tej ustawy o podatku akcyzowym, zakazu nadmiernej ingerencji ustawodawcy wyprowadzonego z art. 2 Konstytucji.

Sąd pytający nie podważa zasadności celu zaskarżonej regulacji, który bez wątpliwości jest racjonalny i uzasadniony, zmierza bowiem do przeciwdziałania nadużyciom podatkowym w obrocie paliwowym, wykorzystującym zróżnicowanie stawki akcyzy na olej opałowy i napędowy. Sąd pytający kwestionuje jedynie efektywność (skuteczność) i zasadność oraz nadmierną dolegliwość (represyjność) środków przyjętych do realizacji powyższego celu.

W ocenie sądu pytającego, środkiem wystarczającym dla zapewnienia bezpieczeństwa obrotu olejem opałowym jest obowiązek odebrania przez sprzedawcę od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu oleju do celów opałowych. Natomiast obowiązek sporządzenia i przekazania w odpowiednim terminie organom podatkowym miesięcznego zestawienia takich oświadczeń jest środkiem niepotrzebnym, nieskutecznym i nadmiernie dolegliwym, szczególnie z perspektywy konsekwencji jego niedochowania.

Trybunał Konstytucyjny przystąpił zatem do rozważenia, czy sąd pytający uprawdopodobnił w stopniu niebudzącym wątpliwości brak efektywności ciężącego na sprzedawcy oleju opałowego obowiązku sporządzenia i przekazania do organów podatkowych w określonym terminie miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców takiego oleju o jego przeznaczeniu na cele opałowe (art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym), a także nadmierną dolegliwość w stopniu rażącym i zbytecznym konsekwencji związanych z niedochowaniem tego obowiązku (art. 89 ust. 16 w związku z art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym).

Jest oczywiste, że z punktu widzenia kontroli rzeczywistego zużycia oleju opałowego do celów zgodnych z przeznaczeniem, a więc wyłącznie grzewczych, nie jest istotny moment jego zakupu, ale wykorzystania do celów opałowych, czy też napędowych. Sam obowiązek sprzedawcy odbierania stosownych oświadczeń nabywców nie jest więc w praktyce skutecznym środkiem z punktu widzenia kontroli prawidłowości wykorzystania oleju opałowego. Nie jest on połączony z obowiązkiem bezpośredniego i natychmiastowego powiadamiania organów podatkowych o dokonaniu sprzedaży oleju do preferowanych podatkowo celów grzewczych. Konieczną wymianę informacji zapewnia dopiero cykliczne i terminowe przekazywanie organom podatkowym miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców oleju opałowego. Miesięczne zestawienie stosownych

oświadczeń zawiera bowiem dane dotyczące nabywców oraz miejsca i sposobu planowanego zużytkowania oleju, pozwalające na wstępne wytypowania podmiotów, u których należy przeprowadzić kontrolę rzeczywistego zużycia oleju opałowego. Naturalnie tę samą wiedzę organy podatkowe mogą posiadać, przeprowadzając każdorazowo żmudną i długotrwałą kontrolę u każdego ze sprzedawców oleju opałowego, analizując przechowywane na miejscu oryginały stosownych oświadczeń nabywców tego oleju.

Niewątpliwie termin przewidziany na przekazanie organom podatkowym miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców oleju opałowego, tj. do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży (art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym), jest na tyle długi, że w tym czasie może już dojść do zużytkowania przez nabywcę oleju na cele sprzeczne z preferowanym podatkowo przeznaczeniem opałowym. Obowiązek przekazywania w określonym terminie miesięcznych zestawień stosownych oświadczeń nabywców bezspornie nie służy jednak bezpośredniej i natychmiastowej weryfikacji przez organy podatkowe pojedynczego wykorzystania oleju opałowego.

Miesięczne zestawienia oświadczeń są bowiem jedynym źródłem informacji przekazywanych przez sprzedawców oleju opałowego do organów podatkowych, umożliwiającym wstępną analizę zawartych w nich danych, a zatem wytypowanie, a następnie wykrycie nadużyć podatkowych przede wszystkim w nieporównywalnie większej skali tego zjawiska. Paradoksalnie do ogromnych nadużyć związanych z obrotem olejem opałowym nie dochodzi bowiem w momencie jego wykorzystania przez pojedynczego nabywcę do celów napędowych, ale właśnie w chwili dokonania sprzedaży takiego oleju. To fikcyjne sprzedaże oleju opałowego jako napędowego i fałszowanie dokumentacji takich sprzedaży stanowią główne źródło uszczuplenia dochodów państwa z tytułu podatku akcyzowego. Począwszy od lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku aż do dzisiaj, budżet państwa traci z tytułu oszustw związanych ze sprzedażą oleju opałowego i jej dokumentacją znaczące kwoty dochodu w wymiarze niepozwalającym na lekceważenie tego zjawiska.

W tym też znaczeniu miesięczne zestawienie oświadczeń nabywców o wykorzystaniu oleju wyłącznie do celów opałowych jest ewidentnie niezbędnym i skutecznym elementem całego mechanizmu kontroli obrotu olejem opałowym – informującym organy podatkowe o dokonaniu preferencyjnej sprzedaży oleju opałowego oraz nabywcy takiego oleju, a także miejscu i sposobie jego planowanego użycia. Elementem, którego usunięcie osłabiłoby z całą pewnością cały mechanizm kontroli w stopniu trudnym do oszacowania.

Nie ulega też wątpliwości, że obowiązek dostarczania organom miesięcznych zestawień oświadczeń, chociaż żmudny, nie stanowi sam w sobie nadmiernej dolegliwości dla sprzedawcy oleju opałowego. Nie należy bowiem tracić z pola widzenia, że sprzedawca oleju opałowego jest z reguły podmiotem profesjonalnie wykonującym koncesjonowaną działalność gospodarczą związaną z obrotem paliwami ciekłymi. Olej opałowy jest zaliczany do paliw ciekłych, o których mowa w art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz. U. z 2012 r. poz. 1059, ze zm.; dalej: prawo energetyczne). Zgodnie z art. 32 ust. 1 pkt 4 lit. a prawa energetycznego uzyskania koncesji wymaga wykonywanie działalności gospodarczej w zakresie obrotu paliwami (w tym paliwami ciekłymi) lub energią, z wyłączeniem: obrotu paliwami stałymi, obrotu energią elektryczną za pomocą instalacji o napięciu poniżej 1 kV będącej własnością odbiorcy, obrotu paliwami gazowymi, jeżeli roczna wartość obrotu nie przekracza równowartości 100 000 euro, obrotu gazem płynnym, jeżeli roczna wartość obrotu nie przekracza równowartości 10 000 euro oraz obrotu ciepłem, jeżeli moc zamówiona przez odbiorców nie przekracza 5MW oraz obrotu benzyną lotniczą – w myśl art. 32 ust. 5 prawa

energetycznego. Prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu paliwami wiąże się z natury rzeczy nie tylko ze szczególnymi obowiązkami podatkowymi, ale – co oczywiste z licznymi dodatkowymi obostrzeniami i obowiązkami, w tym technicznymi, mającymi na celu przede wszystkim zagwarantowanie bezpieczeństwa ludzi oraz ochronę środowiska (przykładowo nawet od osób eksploatujących urządzenia i instalacje na stacji paliw wymaga się posiadania kwalifikacji potwierdzonych szczególnymi świadectwami – zob. art. 54 prawa energetycznego). Sporządzanie i przekazywanie miesięcznego zestawienia oświadczeń można zatem postrzegać jako jeden z licznych ciążących na sprzedawcy obowiązków sprowadzających się do ewidencjonowania czynności związanych z wykonywaniem koncesjonowanej działalności gospodarczej.

W myśl kwestionowanego art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, niedochowanie przez sprzedawcę obowiązku terminowego przekazywania miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców o wykorzystaniu oleju do celów opałowych oznacza w konsekwencji zastosowanie stawki podatku akcyzowego, o której mowa w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym. Dochodzi zatem do zmiany przedmiotu opodatkowania akcyzą. Podatnikiem staje się sprzedawca, a przedmiotem opodatkowania sprzedaż wyrobów akcyzowych bez dochowania warunków uprawniających do zastosowania preferowanej niższej stawki akcyzy. Pociąga to za sobą także zmianę stawki samej akcyzy z preferowanej i niższej, czy wręcz ulgowej, na stosunkowo wysoką. Powyższa zamiana przedmiotu opodatkowania, a także stawki akcyzy odpowiada jednak ogólnej regule zawartej w art. 8 ust. 2 pkt 3 ustawy o podatku akcyzowym.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że nie sposób ocenić, czy konsekwencje niedochowania przez sprzedawcę oleju opałowego obowiązku terminowego przekazywania organom podatkowym miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców oleju o jego wykorzystaniu wyłącznie do celów opałowych są niewspółmiernie dolegliwe w stopniu rażącym lub zbytecznym, skoro sąd pytający nie wykazał nieefektywności oraz zbędności tego obowiązku.

Wysoka stawka akcyzy, o której mowa w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, jest logicznie powiązana z celem, któremu służy regulacja bezpieczeństwa i rzetelności obrotu olejem opałowym. Bezspornie rygorystyczne warunki stosowania preferencyjnych stawek akcyzy do sprzedaży oleju opałowego ma na celu skuteczną kontrolę obrotu tym paliwem, ograniczenie procederu wykorzystywania oleju opałowego niezgodnie z jego przeznaczeniem, a przede wszystkim ograniczenie zjawiska oszustw podatkowych związanych ze sprzedażą tego oleju. Jest też oczywiste, że brak sankcjonowania niedochowania obowiązku terminowego przekazywania organom podatkowym miesięcznego zestawienia stosownych oświadczeń nabywców uniemożliwiłby osiągnięcie założonego przez ustawodawcę celu, tj. zapewnienie rzetelności obrotu olejem opałowym i ograniczenie nadużyć podatkowych uszczuplających w stopniu znaczącym dochody budżetu państwa.

Ponieważ przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego nie jest to, czy jakiś problem dałoby się uregulować lepiej albo inaczej (zob. wyrok z 13 marca 2007 r., sygn. K 8/07), to sąd pytający musi uprawdopodobnić w stopniu niebudzącym wątpliwości nieefektywność (nieskuteczność) czy zbyteczność przyjętych przez ustawodawcę środków, a w konsekwencji także ich rygorystyczność w stopniu rażącym. W przypadku oceny użyteczności regulacji, jej pragmatycznej sprawności w zakresie realizacji założonego przez ustawodawcę celu, ciężar dowodu obciąża inicjatora postępowania przed TK.

Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał Konstytucyjny uznał, że sąd pytający nie wykazał zbędności oraz braku skuteczności nałożonego na sprzedawcę oleju opałowego obowiązku terminowego przekazywania organom podatkowym miesięcznego zestawienia stosownych oświadczeń nabywców takiego oleju (art. 89 ust. 14 ustawy o podatku

akcyzowym), a także co za tym idzie zbytniego rygoryzmu, i to w stopniu rażącym i zbędnym, konsekwencji związanych z niedochowaniem powyższego obowiązku, przewidzianych w art. 89 ust. 16 w związku z art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym.

W niniejszej sprawie nie sposób zatem uznać, aby sąd pytający obalił domniemanie konstytucyjności art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym w zakwestionowanym zakresie.

Trybunał Konstytucyjny uznał tym samym, że art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym w zakresie, w jakim nakazuje stosować stawkę akcyzy określoną w art. 89 ust. 4 pkt 1 tej ustawy w przypadku niespełnienia przez sprzedawcę oleju opałowego obowiązku, wyrażonego w art. 89 ust. 14 tej ustawy, sporządzenia i przekazania do właściwego naczelnika urzędu celnego, w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży, miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców tego wyrobu akcyzowego o jego przeznaczeniu do celów opałowych, jest zgodny z wywodzonym z art. 2 Konstytucji zakazem nadmiernej ingerencji ustawodawcy.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

**Zdanie odrębne
sędzi TK Teresy Liszcz
do wyroku Trybunału Konstytucyjnego
z dnia 11 lutego 2014 r., sygn. akt P 24/12**

Na podstawie art. 68 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) zgłaszam zdanie odrębne do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 11 lutego 2014 r. w sprawie o sygn. P 24/12, w którym Trybunał uznał, że art. 89 ust. 16 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626, ze zm.; dalej: ustawa o podatku akcyzowym) w zakresie, w jakim nakazuje stosować stawkę akcyzy określoną w art. 89 ust. 4 pkt 1 tej ustawy w przypadku niespełnienia przez sprzedawcę oleju opałowego obowiązku, wyrażonego w art. 89 ust. 14 tej ustawy, sporządzenia i przekazania do właściwego naczelnika urzędu celnego, w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży, miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców tego wyrobu akcyzowego o jego przeznaczeniu do celów opałowych, jest zgodny z, wywodzonym z art. 2 Konstytucji, zakazem nadmiernej ingerencji ustawodawcy.

Nie zgadzam się z tym rozstrzygnięciem, uważam bowiem, że zaskarżony przepis jest ewidentnie niezgodny z art. 2 Konstytucji – z wyprowadzaną z zasady demokratycznego państwa prawnego zasadą adekwatności reakcji państwa na naruszenie prawa przez jednostkę – i nadmiernie ingeruje w jej sferę chronioną.

UZASADNIENIE

1. Punktem wyjścia mojej oceny zaskarżonego przepisu jest stwierdzenie, że zastosowanie stawki akcyzy, określonej w art. 89 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym, w związku z niewykonaniem przez sprzedawcę oleju do celów opałowych obowiązku terminowego sporządzenia i dostarczenia właściwemu organowi miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców tego oleju, nie oznacza, jak uznaje w istocie Trybunał, cofnięcia preferencji (przywileju) i powrót do podstawowej (normalnej) stawki, lecz stanowi

dolegliwą sankcję pieniężną dla sprzedawcy. O powrocie do podstawowej (niepreferencyjnej) stawki można byłoby mówić wtedy, gdyby akcyzę w tej podstawowej (wyższej stawce) miał uiścić nabywca oleju. Tymczasem to sprzedawca, jako płatnik podatku akcyzowego, jest zobowiązany odprowadzić do urzędu skarbowego podatek akcyzowy zgodnie ze stawką podstawową, podczas gdy od nabywcy, który złożył oświadczenie o przeznaczeniu oleju do celów opałowych, pobrał on w cenie oleju podatek według stawki preferencyjnej.

Różnicę w wysokości podatku sprzedawca musi pokryć z własnych środków. A różnica ta jest niebagatelna. Z porównania preferencyjnych stawek akcyzy na olej przeznaczony do celów opałowych, określonych w art. 89 ust. 1 pkt 9-15 ustawy o podatku akcyzowym, i stawek podstawowych, określonych w art. 89 ust. 4 pkt 1 tejże ustawy, wynika, że stawki podstawowe są nawet ponad 8-krotnie wyższe od stawek preferencyjnych. Nie ulega wątpliwości, że w takim stanie rzeczy obowiązek zapłaty podatku akcyzowego według podstawowej stawki jest dla sprzedawcy dolegliwą sankcją ekonomiczną.

2. Uzasadnieniem dla zróżnicowania stawek podatku akcyzowego na niektóre wyroby akcyzowe, w tym w szczególności na olej energetyczny, jest ich przeznaczenie. Preferencyjna stawka zastała przewidziana dla tych wyrobów pod warunkiem, że zostaną przeznaczone na cele, które ustawodawca chce szczególnie chronić – w rozpatrywanym przypadku – oleju energetycznego, chodzi o przeznaczenie go do celów opałowych, a więc pośrednio o ochronę materialnych podstaw bytu rodziny. Ze względu na ten cel ustawodawca zdecydował się ograniczyć swoje wpływy z tytułu podatku akcyzowego, który stanowi podstawowy składnik ceny wszystkich wyrobów akcyzowych.

Aby zapobiec nadużywaniu preferencyjnej stawki akcyzy na olej przez zastosowanie jej przy sprzedaży oleju, którego deklarowanym przeznaczeniem jest opalanie (ogrzewanie), a który faktycznie jest wykorzystywany jako paliwo napędowe, ustawodawca obarczył przede wszystkim sprzedawcę szeregiem obowiązków o charakterze biurokratycznym. Po pierwsze, z mocy art. 89 ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym, sprzedawca jest obowiązany do pobrania od nabywcy pisemnego oświadczenia, że kupowany olej jest przeznaczony do celów opałowych (lub do odsprzedaży z przeznaczeniem do celów opałowych); treść tego oświadczenia powinna odpowiadać szczegółowym wymaganiom określonym w ustawie i musi być ono przechowywane przez sprzedawcę przez okres 5 lat.

Po wtóre, z mocy art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym, sprzedawca ma obowiązek sporządzić i przekazać do właściwego naczelnika urzędu celnego miesięczne zestawienie tych oświadczeń w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży oleju do celów grzewczych.

Sankcją naruszenia jednej bądź drugiej powinności jest, wynikający z art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, obowiązek zapłaty akcyzy od sprzedanego w danym czasie oleju według „podstawowej” (czyli wyższej stawki).

Przedmiotem wątpliwości konstytucyjnej pytającego sądu jest art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym w zakresie, w jakim nakazuje sankcjonować w ten sposób obowiązek sporządzenia i terminowego przekazania do właściwego naczelnika urzędu celnego, miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców oleju do celów opałowych. Zdaniem sądu, wysokość stawki akcyzy, jaką nakazuje w tej sytuacji stosować kwestionowany przepis stanowi sankcję podatkową, stosowaną niezależnie od winy podatnika i od innych okoliczności naruszenia przez niego owego sprawozdawczego obowiązku i bez koniecznego związku z *ratio legis* tego przepisu, którą jest zapobieganie wykorzystywaniu oleju obłożonego niższą akcyzą niezgodnie z przeznaczeniem, ze szkodą dla budżetu państwa.

Sankcja ta, zdaniem sądu, jest nieproporcjonalnie dolegliwa i narusza przez to zasadę demokratycznego państwa prawnego, wyrażoną w art. 2 Konstytucji.

Podzielałam w tej sprawie stanowisko pytającego sądu. Obowiązek sporządzenia zestawienia oświadczeń nabywców oleju o jego przeznaczeniu do celów grzewczych nie jest bezpośrednio związany ze sprzedażą tego produktu ani z powstaniem obowiązku podatkowego. Zgadzam się z poglądem, że zestawienie to jest dokumentem o charakterze formalnoprawnym (informacyjnym), wtórnym w stosunku do samych oświadczeń, które są podstawą ustalenia preferencyjnej stawki akcyzy (tak trafnie, moim zdaniem, WSA w Olsztynie w wyroku z 11 maja 2011 r., sygn. akt I SA/OI 201/11, Lex nr 794838).

Dokument ten ma na celu ułatwienie przeprowadzenia kontroli prawidłowości stosowania tej stawki, w szczególności kontroli nabywców. Należy podkreślić, że i bez tego zestawienia możliwe jest przeprowadzenie kontroli, na podstawie przechowywanych przez sprzedawcę oświadczeń nabywców, ale jest ono niewątpliwie utrudnione.

Pragnę podkreślić, że nie kwestionuję (podobnie, zresztą, jak i pytający sąd) samego obowiązku sporządzania i przekazywania przez sprzedawców owych zestawień, który dla profesjonalnego przedsiębiorcy trudniącego się sprzedażą paliw, jako działalnością koncesjonowaną, w normalnej sytuacji nie jest, moim zdaniem, zbyt uciążliwy.

Uważam natomiast, że sankcja, którą jest zagrożone naruszenie tego obowiązku, narusza wyprowadzany z art. 2 Konstytucji zakaz nadmiernej ingerencji państwa w chronioną sferę podmiotu prywatno-prawnego (określony inaczej jako zasada adekwatności reakcji państwa).

Naruszenie zasady adekwatności reakcji państwa występuje w tym przypadku w dwóch aspektach.

Po pierwsze, sankcja administracyjna w postaci zapłaty różnicy w wysokości akcyzy dotyka sprzedawcę w całkowitym oderwaniu zarówno od skutków tego naruszenia, jak i od jego winy. Podstawowa (w istocie sankcyjna w tym przypadku) stawka akcyzy obowiązuje w każdym przypadku spóźnienia się, chociażby jednodniowego, z dostarczeniem wykazu oświadczeń, niezależnie od tego, że nabywcy złożyli prawidłowe i zgodne z prawem oświadczenie, a zakupiony przez nich olej został rzeczywiście wykorzystany do celów grzewczych.

Nie jest to więc sankcja za jakiegokolwiek naruszenie prawa przy sprzedaży tego wyrobu akcyzowego, czy obliczaniu akcyzy, a tylko za naruszenie czysto sprawozdawczego obowiązku, nałożonego przez państwo celem ułatwienia pracy właściwym urzędom. Przy tym sprzedawca nie ma żadnej możliwości uwolnienia się od niej przez wykazanie, że do niesporządzenia zestawienia lub niezachowania terminu jego przedłożenia właściwemu organowi doszło w następstwie przyczyn niezależnych od niego, nawet gdy przyczyną była siła wyższa. Nie przewidują bowiem żadnych „kontratypów” dla tej odpowiedzialności ani przepisy ustawy o podatku akcyzowym, ani ordynacja podatkowa czy inne ogólne przepisy prawa administracyjnego.

Takie ukształtowanie sankcji administracyjnych, na zasadzie absolutnej odpowiedzialności, kwestionował w wielu swoich wcześniejszych wyrokach Trybunał Konstytucyjny. Już w jednym z pierwszych orzeczeń dotyczących kwestii kar administracyjnych, jakim jest orzeczenie z 1 marca 1994 r., sygn. U 7/93 (OTK w 1994 r., cz. I, poz. 5) Trybunał stwierdził, że w prawie publicznym sankcja pieniężna jest stosowana w celu „zmobilizowania podmiotów, na których ciążyą obowiązki niepieniężne, do terminowego i prawidłowego wykonania tych obowiązków”. Dodał przy tym jednak, że „W odniesieniu do kary administracyjnej dla jej wymierzenia musi bowiem wystąpić subiektywny element zawinienia. Podmiot, który nie dopełnia obowiązku administracyjnego, musi więc mieć możliwość obrony i wykazywania, że niedopełnienie obowiązku jest następstwem okoliczności, za które nie ponosi odpowiedzialności. Nie do

pogodzenia z zasadą demokratycznego państwa prawnego jest, mechaniczne i rygorystyczne uregulowanie sytuacji prawnej zobowiązanego”.

Późniejsze orzecznictwo Trybunału w sprawie sankcji administracyjnych nie jest wprawdzie jednolite i konsekwentne, jednak w orzeczeniach z ostatnich lat przeważa, moim zdaniem, stanowisko, że odpowiedzialność administracyjna nie może mieć charakteru absolutnego i jej regulacja musi zawierać prawne gwarancje ochrony interesu osoby pociąganej do odpowiedzialności, a w szczególności możliwość egzoneracji (zob. np. wyrok z 14 października 2009 r., sygn. Kp 4/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 134).

Drugi aspekt naruszenia zasady adekwatności reakcji państwa w tej sprawie polega na nadmiernej dolegliwości ekonomicznej, jaką stanowi obowiązek zapłaty akcyzy w wysokości nawet ponad ośmiokrotnie wyższej, od tej którą uiszczył nabywca w cenie oleju. Zaskarżone przepisy nie dają przy tym właściwemu organowi żadnej możliwości miarkowania tej odpowiedzialności w zależności od okoliczności sprawy, np. ze względu na nieznaczne przekroczenie terminu złożenia zestawienia, bądź ze względu na sytuację majątkową podatnika. Takie ukształtowanie pieniężnych sankcji administracyjnych też było przedmiotem oceny w orzeczeniach TK, chociażby w wyroku z 15 października 2013 r., sygn. P 26/11 (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 99), którym Trybunał uznał za niezgodny z art. 2 Konstytucji przepis ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. o odpadach (Dz. U. z 2010 r. Nr 185, poz. 1243, ze zm.) z tego powodu, że przewidywał, niepodlegającą miarkowaniu, karę pieniężną w wysokości 10 tys. zł za nieterminowe przekazanie zbiorczego zestawienia danych o odpadach.

Biorąc pod uwagę obydwa wskazane aspekty sankcji w postaci podstawowej (czyli wyższej) akcyzy, można stwierdzić, że element represji przeważa w niej nad funkcjami prewencyjnymi i kompensacyjnymi, właściwymi dla sankcji administracyjnych.

Jest sprawą notoryjnie znaną, że w obrocie olejami, które mogą mieć różne przeznaczenie, decydujące o wysokości stawki podatku akcyzowego, występują poważne nadużycia, szkodzące interesom fiskalnym państwa. Konieczna walka z tymi nadużyciami musi jednak być prowadzona przez państwo z poszanowaniem praw jednostki. Warto też zauważyć, że nadużycia występują głównie po stronie nabywców paliwa, a ciężarem zapobiegania im obarcza się w przeważającym stopniu sprzedawców, których poza tym „karze” się ekonomicznie za naruszenie pewnych obowiązków o charakterze instrumentalnym także wtedy, gdy nie ma wątpliwości, że nie doszło do żadnego nadużycia i nie ucierpiał interes finansowy państwa. Takich rozwiązań prawnych nie można, moim zdaniem, uznać również za zgodne z zasadą sprawiedliwości.

Z tych względów czułam się w obowiązku złożyć powyższe zdanie odrębne.