

100/A/2016

WYROK

z dnia 6 grudnia 2016 r.

Sygn. akt SK 7/15*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Małgorzata Pyziak-Szafnicka – przewodniczący

Piotr Pszczółkowski

Stanisław Rymar

Andrzej Rzepliński

Piotr Tuleja – sprawozdawca,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżących, Ministra Rozwoju i Finansów oraz Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 6 grudnia 2016 r., połączonych skarg konstytucyjnych:

- 1) spółki Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „Bami” Mirosław Nenca, Beata Nenca-Greń spółka jawna z siedzibą w Człuchowie o zbadanie zgodności:
 - a) art. 2 w związku z art. 1 lit. b ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341), wprowadzającego do ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.) art. 65 ust. 1a pkt 1,
 - b) art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy z 23 stycznia 2004 r. powołanej w punkcie 1 lit. a, rozumianego w ten sposób, że ustawowe pojęcie „użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem” należy interpretować jako nieodebranie w momencie sprzedaży „oświadczenia”, o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.), lub odebranie „oświadczenia” nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym oraz że występujące w tym przepisie pojęcie „użycie” należy interpretować również jako sprzedaż,
 - c) art. 65 ustawy z 23 stycznia 2004 r. powołanej w punkcie 1 lit. a, w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2005 r., w związku z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 lit. b, rozumianego w ten sposób, że tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniają sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku, brak zaś któregośkolwiek elementu tego oświadczenia skutkuje zastosowaniem stawki określonej w § 3 ust. 3 tego rozporządzenia– z art. 2, art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,
- 2) spółki Przedsiębiorstwo Transportowo-Sprzętowe Budownictwa „Transbud Ełk” sp. z o.o. z siedzibą w Ełku o zbadanie zgodności:

* W dniu 6 grudnia 2016 r. Prezes TK zarządził ogłoszenie wyroku w Dzienniku Ustaw.

- a) § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 lit. b i w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1 i 2 ustawy z 23 stycznia 2004 r. powołanej w punkcie 1 lit. a, w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 23 sierpnia 2005 r.,
 - b) § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 lit. b i w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, ust. 1a pkt 1 i ust. 2 ustawy z 23 stycznia 2004 r. powołanej w punkcie 1 lit. a, w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 14 września 2005 r.,
 - c) § 4 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 lit. b w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, ust. 1a pkt 1 i ust. 2 ustawy z 23 stycznia 2004 r. powołanej w punkcie 1 lit. a, w brzmieniu obowiązującym od 15 września 2005 r. do 28 lutego 2009 r.
- w zakresie, w jakim stanowią, że sprzedawca oleju opałowego, który posiada oświadczenie nabywcy, które nie umożliwia identyfikacji tego nabywcy, jest zobowiązany zapłacić podatek akcyzowy obliczony według stawki podwyższonej, z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji,

3) Moniki Cichej o zbadanie zgodności:

- a) § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 lit. b, w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2004 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 279, poz. 2763), obowiązującym od 1 stycznia 2005 r. do 15 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1 i 2 ustawy z 23 stycznia 2004 r. powołanej w punkcie 1 lit. a, w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 24 sierpnia 2005 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,
- b) § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 lit. b, w brzmieniu nadanym rozporządzeniem powołanym w punkcie 3 lit. a, obowiązującym od 1 stycznia 2005 r. do 15 września 2005 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji,

4) Moniki Cichej o zbadanie zgodności:

- a) § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 lit. b, w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 września 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 177, poz. 1473), w związku z art. 65 ust. 1, 1a i 2 ustawy z 23 stycznia 2004 r. powołanej w punkcie 1 lit. a, w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 1 marca 2009 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,
- b) § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 lit. b, w brzmieniu nadanym rozporządzeniem powołanym w punkcie 3 lit. a, z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji,

5) Moniki Cichej o zbadanie zgodności:

- a) § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 lit. b, w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 15 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1 i 2 ustawy z 23 stycznia 2004 r. powołanej w punkcie 1 lit. a, w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 24 sierpnia 2005 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,
- b) § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 lit. b, w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 15 września 2005 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji,

o r z e k a:

1. Art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 i Nr 68, poz. 623, z 2005 r. Nr 160, poz. 1341, z 2006 r. Nr 169, poz. 1199, z 2007 r. Nr 99, poz. 666 oraz z 2008 r. Nr 118, poz. 745 i Nr 145, poz. 915) w związku z art. 2 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341) w zakresie, w jakim odnosi się do obowiązków podatkowych powstałych przed 15 września 2005 r., jest niezgodny z art. 20, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

2. Art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym powołanej w punkcie 1, rozumiany w ten sposób, że pojęcie „użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem” oznacza także sprzedaż olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe po uzyskaniu od nabywcy oświadczenia, o którym mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, Nr 113, poz. 1190, Nr 256, poz. 2570 i Nr 279, poz. 2763, z 2005 r. Nr 40, poz. 380, Nr 103, poz. 865, Nr 177, poz. 1473, Nr 180, poz. 1498, Nr 239, poz. 2013 i Nr 266, poz. 2237, z 2006 r. Nr 210, poz. 1551 i Nr 246, poz. 1805, z 2007 r. Nr 247, poz. 1826 oraz z 2008 r. Nr 223, poz. 1471), które nie umożliwia identyfikacji nabywcy, jest zgodny z art. 20, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2 i art. 84 Konstytucji.

3. § 4 ust. 1 i 2 w związku z § 3 ust. 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 2 jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

4. § 4 ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 2, w brzmieniu obowiązującym do 14 września 2005 r., rozumiany w ten sposób, że uzyskanie oświadczenia, które nie umożliwia identyfikacji nabywcy oleju opałowego, jest utożsamiane z brakiem takiego oświadczenia, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

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

na podstawie art. 40 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1157) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

UZASADNIENIE

I

1. Do Trybunału Konstytucyjnego wpłynęło pięć skarg konstytucyjnych, w których zostały zakwestionowane określone przepisy: ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341; dalej: ustawa zmieniająca z 2005 r.); ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.; dalej: ustawa o podatku akcyzowym z 2004 r.); rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2004 r.).

Skargi konstytucyjne, z uwagi na tożsamość przedmiotową, zostały przekazane do łącznego rozpoznania pod wspólną sygnaturą akt SK 7/15.

1.1. W skardze konstytucyjnej z 28 lutego 2014 r. (sygn. SK 7/15) spółka Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „Bami” Mirosław Nenca, Beata Nenca-Greń spółka jawna z siedzibą w Człuchowie (dalej: skarżąca spółka) wniosła o zbadanie zgodności:

1) art. 2 w związku z art. 1 lit. b ustawy zmieniającej z 2005 r., wprowadzającego do ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. art. 65 ust. 1a pkt 1, a w razie nieuwzględnienia tego zarzutu:

2) art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., rozumianego w ten sposób, że ustawowe pojęcie „użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem” (olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować jako nieodebranie w momencie sprzedaży (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) „oświadczenia”, o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., lub odebranie „oświadczenia” nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym oraz że występujące w tym przepisie pojęcie „użycie” (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować również jako sprzedaż (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe),

3) art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2005 r., w związku z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., rozumiane w ten sposób, że tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniając sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku, brak zaś któregośkolwiek elementu tego oświadczenia skutkuje zastosowaniem stawki określonej w § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r.

– z art. 2, art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

1.1.1. Skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego:

Skarżąca spółka prowadzi działalność gospodarczą polegającą między innymi na sprzedaży oleju opałowego. W wyniku przeprowadzonej kontroli w zakresie prawidłowości obrotu wyrobami akcyzowymi, Naczelnik Urzędu Celnego, po ponownym rozpatrzeniu sprawy, wydał decyzję określającą zaległość skarżącej spółki z tytułu podatku akcyzowego od sprzedanego oleju opałowego za poszczególne miesiące od stycznia do października 2005 r.

Dyrektor Izby Celnej utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. W ocenie organu odwoławczego sprzedawca oleju opałowego mógł zastosować zwolnienie z podatku akcyzowego tylko wówczas, gdyby sprzedawał prawidłowo oznaczony olej opałowy na cele grzewcze. Weryfikacja oświadczeń nabywców oleju opałowego pod względem poprawności ich wypełnienia pozwoliła stwierdzić, że większość oświadczeń nie zawierała wszystkich danych wymienionych w § 4 ust. 2 rozporządzenia z 2004 r., np. brak było pełnych danych adresowych lub dane te były nieczytelne, brak numeru NIP lub PESEL, brak typu lub rodzaju urządzenia grzewczego, brak miejsca lub daty wystawienia oświadczenia. Uniemożliwiało to zidentyfikowanie nabywców i potwierdzenie, że nabyty olej faktycznie zużytkowano na cele

grzewcze. Wobec niespełnienia wymaganych warunków, organ podatkowy przyjął, że w wypadku skarżącej spółki nie mogły znaleźć zastosowania obniżone stawki podatku akcyzowego przewidziane w rozporządzeniu z 2004 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku wyrokiem z 8 marca 2011 r. oddalił skargę skarżącej. Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 10 października 2013 r. oddalił skargę kasacyjną (sygn. akt I GSK 1033/11).

1.1.2. Skarżąca spółka zakwestionowała, po pierwsze, art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2005 r., w związku z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., rozumiany w ten sposób, że tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniają sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku, brak zaś któregośkolwiek elementu tego oświadczenia skutkuje zastosowaniem stawki określonej w § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. Ponadto skarżąca spółka wskazała, że art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. pozwalał uregulować w rozporządzeniu jedynie sprawy związane z obniżaniem podatku akcyzowego; nie upoważniał do wprowadzenia dodatkowych warunków materialnoprawnych stosowania obniżonej stawki. Przekroczenie uprawnień wynikających z delegacji ustawowej narusza, zdaniem skarżącej spółki, art. 92 Konstytucji. Ponadto za sprzeczne z Konstytucją uznać należy dokonywanie wykładni przepisu ustawy podatkowej przez pryzmat rozporządzenia. W ocenie skarżącej spółki konstrukcja i wykładnia zakwestionowanych przepisów jest sprzeczna z art. 84 i art. 217 Konstytucji, ponieważ wszystkie istotne elementy podatku powinny być umieszczone w ustawie, a nie w rozporządzeniu.

Po drugie, skarżąca spółka zakwestionowała art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., rozumiany w ten sposób, że ustawowe pojęcie „użycie niezgodnie z przeznaczeniem” należy interpretować jako nieodebranie, w momencie sprzedaży oleju opałowego, „oświadczenia”, o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., albo odebranie „oświadczenia” nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym oraz że występujące w tym przepisie pojęcie „użycie” należy interpretować również jako sprzedaż.

Zdaniem skarżącej spółki, zakwestionowana regulacja jest niezgodna z art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 64, art. 32, art. 31 ust. 3 Konstytucji przez to, że:

a) państwo prawa nie może tworzyć przepisu, który bez uzasadnionej przyczyny naruszałby swobodę prowadzenia działalności gospodarczej oraz zasadę bezpieczeństwa prawnego (art. 2, art. 20, art. 22 Konstytucji); przepis nakładający prawie dziewięciokrotnie większą stawkę podatkową powinien być jasny i poddawać się tylko wykładni literalnej;

b) wykładnia art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., jakiej dokonały sądy, prowadzi do faktycznej konfiskaty mienia, co w sposób oczywisty narusza art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji;

c) zakwestionowany przepis stworzył swoistą pułapkę na dystrybutorów oleju opałowego;

d) nie uwzględnia zasady równości (art. 32 Konstytucji); zaskarżony przepis – kierowany zarówno do sprzedawców-dystrybutorów, jak i do nabywców końcowych – traktuje te dwie grupy w sposób odmienny, tzn. sprzedawca-dystrybutor obciążany jest sankcyjną stawką podatkową (2000 zł/1000 litrów) zarówno wówczas, gdy zużyje olej opałowy niezgodnie z przeznaczeniem, jak i wówczas, gdy nie odbierze (lub nie będzie miał w momencie kontroli) oświadczenia nabywcy końcowego o określonej treści. Natomiast nabywca końcowy jest obciążany sankcyjną stawką podatkową tylko wtedy, gdy rzeczywiście zużyje olej opałowy niezgodnie z przeznaczeniem;

e) narusza zasadę proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji); bez uzasadnienia ogranicza prawa wynikające z art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 64 Konstytucji, jak i zasadę równości (art. 32 Konstytucji).

Ponadto, zdaniem skarżącej spółki, art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., przewidujący swoistą sankcję podatkową, został wprowadzony do ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. z naruszeniem trybu ustawodawczego i bez *vacatio legis*.

1.2. Spółka Przedsiębiorstwo Transportowo-Sprzętowe Budownictwa „Transbud Ełk” sp. z o.o. z siedzibą w Ełku (dalej: skarżąca) w skardze konstytucyjnej z 11 lutego 2014 r. (pierwotna sygnatura SK 8/15) wniosła o stwierdzenie, że:

a) § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia z 2004 r. i w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1 i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 23 sierpnia 2005 r.,

b) § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia z 2004 r. i w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, ust. 1a pkt 1 i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 14 września 2005 r.,

c) § 4 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r. w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, ust. 1a pkt 1 i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 15 września 2005 r. do 28 lutego 2009 r.

– w zakresie, w jakim stanowią, że sprzedawca oleju opałowego, który posiada oświadczenie nabywcy, które nie umożliwia identyfikacji tego nabywcy (niezgodne z rzeczywistością, zawierające dane fikcyjne), jest zobowiązany zapłacić podatek akcyzowy obliczony według stawki podwyższonej (1180 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu – do 14 września 2005 r., 2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu – od 15 września 2005 r.), są niezgodne z:

1) art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji ze względu na to, że stanowią ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności, cechującą się nadmiernym fiskalizmem, ponieważ nakładają na podatnika podatek akcyzowy o charakterze sankcyjnym z powodu nierzetelności (bezprawnego działania) jego kontrahenta;

2) art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji ze względu na to, że ustanawiają instrumentalne obowiązki podatkowe uchybiające zasadzie proporcjonalności w ograniczeniu konstytucyjnie chronionego prawa własności;

3) art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji ze względu na to, że stanowią ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności na podstawie regulacji podatkowej uchybiającej zasadzie poprawnej legislacji, będącej składową zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego.

1.2.1. Skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego:

Skarżąca prowadzi działalność gospodarczą polegającą m.in. na sprzedaży hurtowej i detalicznej paliw stałych, ciekłych i gazowych. Spółka sprzedawała olej opałowy z przeznaczeniem na cele grzewcze osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej oraz osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą, jak i nieprowadzącym tego rodzaju działalności. Naczelnik Urzędu Celnego przeprowadził w spółce kontrolę podatkową w zakresie wywiązywania się z obowiązków podatkowych w podatku akcyzowym przy zużyciu i sprzedaży oleju opałowego oraz oleju napędowego. Uwzględniając zebrany w sprawie materiał dowodowy, organ podatkowy uznał, że żadne z 3428 oświadczeń przyjętych przez skarżącą w 2005 r. od nabywców – osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej – nie zawierało pełnego zestawu wymaganych przepisami prawa obligatoryjnych danych. Po przeprowadzeniu postępowania podatkowego w stosunku do spółki, w związku z ustalonym stanem faktycznym, Naczelnik Urzędu Celnego

trzema decyzjami określił wysokość zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym, odpowiednio: za lipiec, sierpień i wrzesień 2005 r.

Po rozpatrzeniu odwołań Dyrektor Izby Celnej utrzymał w mocy rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji o wymiarze podatku za lipiec 2005 r., natomiast uchylił w całości decyzje tego organu i określił inną wysokość podatku akcyzowego za sierpień i za wrzesień 2005 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie wyrokiem z 30 marca 2011 r. oddalił skargę skarżącej. Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 25 września 2013 r. podtrzymał to rozstrzygnięcie, oddalając skargę kasacyjną (sygn. akt I GSK 1220/11).

1.2.2. Skarżąca wskazała, że na podstawie zaskarżonych przepisów zostało nałożone na spółkę zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym określone według stawki podwyższonej, przez co skarżąca została pozbawiona własności środków pieniężnych. W wypadku skarżącej stawka sankcyjna została zastosowana z tego powodu, że oświadczenia nabywcy oleju opałowego zawierały dane fikcyjne, nieodpowiadające rzeczywistości, niepozwalające na stwierdzenie tożsamości nabywcy. Skarżąca podkreśliła, że nierzetelne dane pochodziły od kontrahentów, a zatem to oni powinni odpowiadać za nierzetelność złożonego oświadczenia.

W świetle art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji podatnikowi przysługuje konstytucyjnie chronione prawo do tego, by nie był pozbawiany własności środków pieniężnych ze względu na niespełnienie – instrumentalnego wobec wykonania zobowiązania podatkowego – obowiązku, którego konstrukcja nie odpowiada zasadzie proporcjonalności. Celem kwestionowanej regulacji jest zapewnienie należytej kontroli nad prawidłowością obrotu olejami opałowymi i sposobem ich rzeczywistego zużycia. Tymczasem kwestionowane przepisy, po pierwsze, nie prowadzą do osiągnięcia wskazanego celu (należytej kontroli nad poprawnością rozliczeń podatkowych); rozwiązanie to opiera się na fikcji prawnej, że nierzetelność danych zawartych w oświadczeniu (uniemożliwiająca identyfikację nabywcy) jest równoznaczna z „przeznaczeniem [olejów opałowych] na inne cele niż opałowe” (§ 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r.) lub z „użyciem [oleju] niezgodnie z przeznaczeniem” (art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.), a tym samym – z bezpodstawnym zastosowaniem obniżonej stawki akcyzy. Po drugie, kwestionowana regulacja nie jest konieczna dla osiągnięcia celu, któremu ma służyć. Dostępne są rozwiązania alternatywne, mniej dolegliwe dla podatników. Po trzecie, instrumentalne obowiązki wprowadzone zaskarżoną regulacją nie spełniają przesłanki proporcjonalności *sensu stricto*; efekt ich wprowadzenia nie pozostaje w odpowiedniej proporcji do obciążeń nałożonych na podatników.

Ponadto w świetle art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji podatnikowi przysługuje konstytucyjnie chronione prawo do tego, by nie był pozbawiany własności środków pieniężnych na podstawie regulacji podatkowej wyrażającej normę prawną w sposób niezrozumiały, a przez to niedający pewności prawa. Rozdźwięk pomiędzy dosłownym brzmieniem przepisów a treścią wywiedzionej z nich normy prawnej uczynił kwestionowaną regulację nieprzewidywalną. Nie sposób było przewidzieć konsekwencji prawnych wadliwości oświadczeń na podstawie brzmienia samych przepisów – zakwestionowane normy ustaliła dopiero konsekwentna praktyka orzecznicza, która utrwaliła się ostatecznie nie wcześniej niż w 2007 r. Niemożność przewidzenia konsekwencji wywiedzionych na podstawie zakwestionowanych przepisów przełożyła się na uszczuplenie majątku skarżącej.

1.3. W kolejnych trzech skargach konstytucyjnych z 25 listopada 2013 r. skarżąca Monika Cicha zakwestionowała § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. – w zależności od obowiązującego stanu prawnego – samodzielnie, bądź w związku z § 3 ust. 1 i 3 tego rozporządzenia i w związku z art. 65 ust. 1, 1a i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Zakwestionowane przepisy stanowiły podstawę wymiaru podatku akcyzowego za grudzień 2004 r. oraz za poszczególne miesiące 2005 r.

W skardze z 25 listopada 2013 r. (pierwotna sygn. SK 10/15) skarżąca zakwestionowała zgodność:

a) § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2004 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 279, poz. 2763; dalej: rozporządzenie z 22 grudnia 2004 r.), obowiązującym od 1 stycznia 2005 r. do 15 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1 i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 24 sierpnia 2005 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,

b) § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu nadanym rozporządzeniem z 22 grudnia 2004 r., obowiązującym od 1 stycznia 2005 r. do 15 września 2005 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

W skardze konstytucyjnej z 25 listopada 2013 r. (pierwotna sygn. SK 11/15) skarżąca zakwestionowała zgodność:

a) § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 września 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 177, poz. 1473), w związku z art. 65 ust. 1, 1a i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 1 marca 2009 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,

b) § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu nadanym rozporządzeniem z 22 grudnia 2004 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji,

W skardze konstytucyjnej z 25 listopada 2013 r. (pierwotna sygn. SK 12/15) skarżąca zakwestionowała zgodność:

a) § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 15 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1 i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 24 sierpnia 2005 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,

b) § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 15 września 2005 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

1.3.1. Skargi konstytucyjne zostały wniesione na tle następującego stanu faktycznego:

Skarżąca, w ramach działalności gospodarczej, dokonywała obrotu paliwami płynnymi, w tym olejem opałowym. W wyniku przeprowadzonej kontroli, Urząd Celny, na podstawie odpowiednich decyzji, określił zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym za grudzień 2004 r. i poszczególne miesiące 2005 r., uznając, że złożone oświadczenia o nabytciu oleju na cele opałowe nie mogą być uznane za dowody sprzedaży oleju na ten właśnie cel. Głównym powodem odmowy zastosowania preferencji podatkowej (i zastosowania opodatkowania według wyższej stawki akcyzy, właściwej dla oleju napędowego) były braki w oświadczeniach nabywców. W oświadczeniach dotyczących sprzedaży za grudzień 2004 r. brakowało numerów PESEL i NIP, zaś oświadczenia dotyczące sprzedaży za styczeń, lipiec i wrzesień – grudzień 2005 r. nie zawierały prawdziwych danych personalno-adresowych, przez co były „nieweryfikowalne”, a oprócz tego były „wadliwe formalnie” (nie zawierały wymaganych prawem danych). Podobne powody legły u podstaw decyzji określającej wysokość zobowiązania w podatku akcyzowym za pozostałe miesiące 2005 r.

Skarżąca wykorzystała przysługujące jej środki ochrony praw. Skargi na poszczególne decyzje Dyrektora Izby Celnej zostały oddalone wyrokami Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, zaś Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargi kasacyjne od tych wyroków

(zob. wyroki NSA z 29 kwietnia 2013 r., sygn. akt: I GSK 116/12; I GSK 1647/11; I GSK 1169/11).

1.3.2. Zarzuty skarżącej, dotyczące niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów rozporządzenia z 2004 r. (w poszczególnych brzmieniach obowiązujących w chwili wydawania decyzji w sprawie skarżącej), są tożsame. Skarżąca zarzuca, że na podstawie podstawowej regulacji (wydanej z przekroczeniem upoważnienia) został nałożony na podatników obowiązek odbierania od nabywców oleju opałowego oświadczeń o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe. Tymczasem Minister Finansów był upoważniony jedynie do obniżania stawek podatku akcyzowego i określania warunków ich stosowania. Delegacja ustawowa nie uprawniała do uzależniania ciężaru opodatkowania od uzyskania oświadczenia od nabywcy. W związku z tym § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r. jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji.

Zdaniem skarżącej, § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. przenoszą pełną odpowiedzialność za rzetelność informacji podanych przez nabywców oleju na podatnika, który nie posiadał instrumentów pozwalających na weryfikację tych danych. Przepisy te, ograniczając prawo własności podatnika, naruszają jednocześnie zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji) oraz zasadę proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji).

2. Marszałek Sejmu, w piśmie z 22 października 2015 r., przedłożył w imieniu Sejmu wyjaśnienia w sprawie, wnosząc o stwierdzenie, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w zakresie, w jakim dotyczy przyjęcia przez sprzedawcę niekompletnych i niemożliwiających identyfikacji rzeczywistego nabywcy oświadczeń o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji i art. 22 w związku z art. 20 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji oraz nie jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji.

Jednocześnie Marszałek Sejmu stwierdził, że zaistniały podstawy do umorzenia postępowania w części dotyczącej badania ustawy zmieniającej z 2005 r., a ponadto w zakresie dotyczącym badania art. 65 ust. 1 i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2005 r. i po wejściu w życie ustawy zmieniającej z 2005 r.) oraz art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i 5 oraz art. 11 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., co do których zabrakło uzasadnienia zarzutów niekonstytucyjności.

Ponadto Marszałek Sejmu zaznaczył, że Sejm jest uczestnikiem postępowania przed Trybunałem wyłącznie jako „organ, który wydał akt objęty wnioskiem lub skargą konstytucyjną”. W związku z tym ocena dotyczy art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

2.1. Marszałek Sejmu przedstawił stanowisko odnoszące się do konstytucyjności art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., z zastrzeżeniem, że w odniesieniu do uchybienia zasadzie proporcjonalności należy odnieść się do zarzutów naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji oraz art. 22 w związku z art. 20 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji, zaś zarzut naruszenia zasady równości należy odnieść do art. 64 ust. 1 w związku z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji. W odniesieniu do pozostałych wskazanych podstaw kontroli wniósł o umorzenie postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Przystępując do oceny merytorycznej art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., Marszałek Sejmu stwierdził, że treść orzeczeń wydanych w sprawie skarżących oraz wskazane w nich judykaty potwierdzają stałość i powszechność wykładni polegającej na przyjęciu, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. znajduje za-

stosowanie również do sprzedaży (*verba legis* „użycie”) olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, w wypadku gdy odebrane oświadczenia nie pozwalają na identyfikację nabywców oleju opałowego.

Mając na uwadze różne ujęcie zakresu zaskarżenia przez skarżących, Marszałek Sejmu odniósł się do konstytucyjności art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w zakresie, w jakim dotyczy przyjęcia przez sprzedawcę niekompletnych i „nieumożliwiających identyfikacji” rzeczywistego nabywcy oświadczeń o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe.

2.2. W ocenie Marszałka Sejmu, nie ulega wątpliwości, że dla zastosowania przewidzianej w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r., stawki na olej opałowy przeznaczony na cele opałowe („233 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu”) niezbędne było spełnienie warunków ewidencyjnych przewidzianych w rozporządzeniu z 2004 r., tj. uzyskanie oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów na cele opałowe. Sprzedaż oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe z uchybieniem obowiązkom ewidencyjnym wypełnia hipotezę art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Zgłaszane wątpliwości interpretacyjne nie miały kwalifikowanego charakteru i zostały rozstrzygnięte w orzecznictwie.

W ocenie Marszałka Sejmu, nie można uznać, że wykładnia art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. jest dowolna; stanowisko judykatury znajduje oparcie w treści ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., a ponadto oddaje cel i funkcje przyjętego modelu opodatkowania podatkiem akcyzowym (zob. wyrok NSA z 7 grudnia 2011 r., sygn. akt I GSK 703/10 wraz z przywołanym tam orzecznictwem). Podmioty dokonujące sprzedaży wyrobów akcyzowych nie mogły oczekiwać, że obowiązek uzyskania stosownego oświadczenia przestanie być zabezpieczony sankcją w postaci utraty prawa do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku akcyzowego.

Wobec powyższego Marszałek Sejmu nie podzielił zarzutu, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. narusza zasadę prawidłowej legislacji wywodzoną z art. 2 Konstytucji.

2.3. Odnosząc się do problemu konstytucyjności kwestionowanej ustawy w perspektywie nakazu uregulowania odpowiedniej *vacatio legis*, Marszałek Sejmu podkreślił, że zmiany wynikające z wejścia w życie ustawy zmieniającej z 2005 r. nie wymagały żadnych działań adaptacyjnych skarżącej spółki. Zarówno art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., jak i przepisy rozporządzenia z 2004 r., przewidujące wyższą niż preferencyjna stawkę podatku akcyzowego, były stosowane w wypadku takich samych uchybień ewidencyjnych. W ocenie Marszałka Sejmu, uchwalenie kwestionowanego przepisu z mocą obowiązującą od dnia ogłoszenia ustawy nie narusza konstytucyjnie chronionych praw skarżącej.

Marszałek Sejmu nie podzielił też zarzutu naruszenia dopuszczalnego zakresu poprawki senackiej, polegającej na dodaniu ust. 1a do art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Poprawka senacka w istocie dotyczyła zagadnień związanych z treścią przepisu objętego nowelizacją, tj. art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Ponadto stanowiła logiczną konsekwencję wcześniejszego brzmienia tego przepisu, przywracając niejako te jego elementy, których uchylenie nie było intencją Sejmu. Wobec powyższego zarzut naruszenia trybu ustawodawczego jest niezasadny.

2.4. Marszałek Sejmu nie zgodził się także z twierdzeniem, że zakwestionowany przepis ustanawiał nadmierną (nieproporcjonalną), a przez to niedopuszczalną konstytucyjnie ingerencję w interesy majątkowe skarżących. Doniosłe znaczenie zwalczania procederu polega-

jącego na uszczuplaniu należności państwa z tytułu podatku akcyzowego uzasadnia, w przekonaniu Sejmu, obciążenie podatnika majątkowymi konsekwencjami niedochowania staranności wymaganej przez prawo przy rejestrowaniu transakcji tego rodzaju.

Marszałek Sejmu uwzględnił w swoich rozważaniach stanowisko Trybunału wyrażone w wyroku z 12 lutego 2015 r. o sygn. SK 14/12 (OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15). Jednak, w ocenie Marszałka Sejmu, stanowisko Trybunału w powołanym wyroku nie przystaje w pełni do realiów niniejszego postępowania. Z treści decyzji administracyjnych, wydanych w sprawach leżących u podstaw niniejszego postępowania wynika, że transakcje, w odniesieniu do których stwierdzono niedopuszczalność zastosowania stawki preferencyjnej, były dokumentowane oświadczeniami niespełniającymi wymogów formalnych, określonych w rozporządzeniu z 2004 r. Dlatego też nie można stwierdzić, że w postępowaniu kontrolnym dopuszczalność stosowania stawki preferencyjnej została zakwestionowana wobec podmiotów, które dochowały należytej staranności w ewidencjonowaniu obrotu.

2.5. Zdaniem Marszałka Sejmu, zastosowanie wyższej niż preferencyjna stawki podatkowej podatku akcyzowego, w wypadku przewidzianym w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., nie ma charakteru sankcji podatkowej. Skutek podatkowy zastosowania kwestionowanej regulacji należy zatem rozpatrywać w kategoriach utraty możliwości skorzystania z dobrodziejstwa przewidzianego przez ustawodawcę, nie zaś nałożenia sankcji podatkowej.

Wobec powyższego Marszałek Sejmu wniósł o uznanie, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w zakresie, w jakim dotyczy skutków przyjęcia przez sprzedawcę niekompletnych i niemożliwiających identyfikacji rzeczywistego nabywcy oświadczeń o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji i art. 22 w związku z art. 20 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji.

2.6. Marszałek Sejmu uznał ponadto, że nie ma podstaw do skonfrontowania zakwestionowanego przepisu z art. 64 ust. 1 w związku z art. 32 Konstytucji, i wniósł o stwierdzenie, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w zakresie wskazanym w *petitum* stanowiska, nie jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 32 Konstytucji.

3. Minister Finansów w piśmie z 22 maja 2015 r. zajął stanowisko w sprawie, odnosząc się do poszczególnych skarg konstytucyjnych.

3.1. W odniesieniu do skargi spółki Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „Bami” Mirosław Nenca, Beata Nenca-Greń Minister Finansów uznał, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., wprowadzony ustawą zmieniającą z 2005 r. – rozumiany w ten sposób, że ustawowe pojęcie „użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem” należy interpretować jako nieodebranie w momencie sprzedaży „oświadczenia”, o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., lub odebranie oświadczenia nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym oraz występujące w tym przepisie pojęcie „użycie” należy interpretować również jako sprzedaż – jest zgodny z art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64 Konstytucji.

3.1.1. Minister Finansów podkreślił, że sytuację podatników sprzedających oleje opałowe na cele opałowe w zakresie stosowania stawek akcyzy regulowały zarówno przepisy ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., jak i przepisy rozporządzenia z 2004 r., które obowiązywało już w 2004 r., podczas gdy art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. znalazł się w ustawie w 2005 r., wpisując się w dotychczas funkcjonujący system opodatkowania akcyzą oleju opałowego na cele opałowe. To, że pojawieniu się ust. 1a w art. 65 ustawy

o podatku akcyzowym z 2004 r. nie towarzyszyło zdefiniowanie zwrotu „użycia niezgodnie z przeznaczeniem”, nie powinno utrudniać jego właściwego rozumienia. Skoro preferencje podatkowe w akcyzie stosowano z uwagi na przeznaczenie oleju opałowego do celów opałowych, to inne przeznaczenie tego konkretnego wyrobu tej preferencji pozbawiało. Zmiana stanu prawnego, związana z nowelizacją ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (od 24 sierpnia 2005 r.) oraz z nowelizacją rozporządzenia z 2004 r. (od 15 września 2005 r.) nie zdezaktualizowała tej zasady.

Zmiana przeznaczenia oleju pociągała za sobą zastosowanie mniej korzystnych reguł opodatkowania (według wyższych stawek). Wynika to z ust. 1a art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Pojęcie „użycia” oleju jest pojęciem szerokim i obejmuje różne formy wykorzystania oleju, w tym jego sprzedaż. O sprzedaży na określone cele (opałowe bądź nieopałowe) decydował, ujawniony przy zbyciu, zamiar nabywcy przeznaczenia oleju na te cele. Formą wyrażenia tego zamiaru było oświadczenie nabywcy, o którym mowa w rozporządzeniu z 2004 r. Niezłożenie oświadczenia o nabyciu na cele opałowe, w świetle art. 65 ust. 1 i 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., równoznaczne było ze sprzedażą oleju na cele inne niż opałowe („użyciem oleju niezgodnie z przeznaczeniem” w rozumieniu art. 65 ust. 1a tej ustawy). W konsekwencji także na gruncie stanu prawnego ukształtowanego przez ustawę zmieniającą z 2005 r. zachowały swój walor oświadczenia, o których mowa w § 4 rozporządzenia z 2004 r.

3.1.2. Minister Finansów nie zgodził się z twierdzeniem, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. zawiera normy rażąco wieloznaczne, niemożliwe do odkodowania, a tym samym godzące w zasadę wolności gospodarczej wynikającą z art. 20 i art. 22 Konstytucji, w związku z naruszeniem zasady dostatecznej określoności przepisów, wywodzonej z art. 2 Konstytucji. Sądy administracyjne interpretowały pojęcie „użycie” w sposób jednolity, odwołując się do art. 4 ust. 2 pkt 10 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., zgodnie z którym za sprzedaż wyrobów na terytorium kraju uważało się również zużycie wyrobów akcyzowych niezgodnie z ich przeznaczeniem, w wypadku gdy do wyrobów tych zastosowano zwolnienie lub obniżenie stawki akcyzy.

3.1.3. Minister Finansów nie zgodził się także z zarzutem, że doszło do naruszenia art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji przez ustanowienie w rozporządzeniu z 2004 r., z przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego, warunków skorzystania z preferencyjnej stawki akcyzy. Minister Finansów został upoważniony do obniżenia ustawowych stawek akcyzy i określenia warunków ich stosowania. Działając w ramach upoważnienia, Minister Finansów obniżył stawkę akcyzy na oleje opałowe, określoną w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., a jednocześnie określił warunki stosowania obniżonej stawki, wprowadzając obowiązek dokumentowania sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe uzyskanym od nabywcy oświadczeniem.

3.1.4. Zdaniem Ministra Finansów, art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. nie narusza art. 2 w związku z art. 32 ust. 2 Konstytucji. Konstytucyjna zasada równości w znaczeniu materialnym dopuszcza możliwość różnego traktowania podmiotów znajdujących się w odmiennych sytuacjach, co ma miejsce na gruncie kwestionowanej regulacji. Odmiennie traktowanie dwóch różniących się grup podatników, tj. sprzedawców profesjonalistów i nabywców nieprowadzących działalności gospodarczej, nie prowadzi do naruszenia zasady równości.

3.1.5. Ponadto Minister Finansów wniósł o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie objętym skargą konstytucyjną skarżącej spółki.

3.2. Odnosząc się do zarzutów sformułowanych w skardze spółki Przedsiębiorstwo Transportowo-Sprzętowe Budownictwa „Transbud Ełk”, Minister Finansów wskazał, że:

1) § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia z 2004 r. i w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1 i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 23 sierpnia 2005 r.,

2) § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia z 2004 r. i w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, 1a pkt 1 i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 14 września 2005 r.,

3) § 4 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r. w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, 1a pkt 1 i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 15 września 2005 r. do 28 lutego 2009 r.,

– w zakresie, w jakim stanowią, że sprzedawca oleju opałowego posiadający oświadczenie nabywcy, które nie umożliwia identyfikacji tego nabywcy (niezgodne z rzeczywistością, zawierające dane fikcyjne), jest zobowiązany zapłacić podatek akcyzowy obliczony według stawki podwyższonej (1180 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu w okresie do 14 września 2005 r.; 2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu od 15 września 2005 r.), są zgodne: a) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji; b) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji; c) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

3.2.1. Po pierwsze, Minister Finansów stwierdził, że gromadzenie oświadczeń zawierających dane osobowe nabywców oleju opałowego stanowiło przetwarzanie danych osobowych (zbieranie i przechowywanie). W związku z tym sprzedający miał prawo, a nawet obowiązek, ustalenia, czy podane w oświadczeniu dane są danymi osobowymi nabywcy. Podstawę prawną weryfikacji oświadczeń, przez żądanie okazania dowodu osobistego od nabywców olejów opałowych; dawała ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2002 r. Nr 101, poz. 926, ze zm.; dalej: ustawa o ochronie danych). Sprzedawca olejów opałowych powinien był, żądając okazania stosownego dokumentu, zweryfikować rzetelność oświadczenia. Nabywca nie miał obowiązku ujawniania swoich danych osobowych przy zakupie oleju opałowego, jeżeli strony transakcji nie chciały skorzystać z preferencji podatkowej.

Minister Finansów nie podzielił zarzutu, że zaskarżone przepisy rozporządzenia z 2004 r. ustanawiają instrumentalne obowiązki podatkowe uchybiające zasadzie proporcjonalności w ograniczeniu konstytucyjnie chronionego prawa własności, a przez to są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji. Jak zauważył Minister, organy podatkowe każdorazowo prowadzą szeroko zakrojone postępowania wyjaśniające. W sprawach skarżących, w wypadku stwierdzonych braków w oświadczeniach, organy dążyły do sprawdzenia treści tych oświadczeń (mimo braków, część z nich potraktowano jako dowody świadczące o sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe). Skarżąca była nawet wzywana do uzupełnienia oświadczeń.

3.2.2. Minister Finansów za niezasadny uznał także zarzut, że ze względu na niejasne brzmienie, zakwestionowane przepisy są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Wskazał, że w zakwestionowanym § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r., który odsyłał do stosowania wyższej stawki akcyzy w wypadku niezłożenia oświadczeń, nie było mowy o „jakichkolwiek” oświadczeniach, ale o oświadczeniach o prawie określonej zawartości treściowej (§ 4 ust. 2 rozporządzenia). Stąd zarówno „fizyczny” brak oświadczenia, jaki i „fizyczne” posiadanie oświadczenia zawierającego braki, traktowane było na gruncie § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. jako brak oświadczenia. Wada oświadczenia uniemożliwiająca identyfikację nabywcy była traktowana jako użycie oleju opałowego

niezgodnie z przeznaczeniem w rozumieniu art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

3.3. Odnosząc się do zarzutów sformułowanych w skardze Moniki Cichej, Minister Finansów wniósł o uznanie, że:

1) § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1 i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 23 sierpnia 2005 r.,

2) § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 15 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1, 1a i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 1 marca 2009 r.

– są zgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji.

3) § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 15 września 2005 r.

– są zgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

3.3.1. Co do zarzutu naruszenia nieproporcjonalnego ograniczenia własności, Minister Finansów podtrzymał poglądy wyrażone w odniesieniu do skargi konstytucyjnej spółki Przedsiębiorstwo Transportowo-Sprzętowe Budownictwa „Transbud Elk”. W szczególności podkreślił, że z przepisów rozporządzenia z 2004 r. wynikał nie tylko obowiązek uzyskania oświadczenia, ale także obowiązek jego weryfikacji.

3.3.2. Następnie Minister Finansów odniósł się do zarzutu niezgodności zakwestionowanych przepisów z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji. Zaznaczył, że w świetle orzecznictwa Trybunału, wyłączność regulacji ustawowej w zakresie prawa daninowego jest rozumiana szeroko, ale nie dosłownie. Dopuszczalne jest – przy uwzględnieniu art. 217 Konstytucji – stanowienie upoważnień ustawowych umożliwiających uregulowanie określonych zagadnień w rozporządzeniu.

Minister Finansów, otrzymując na podstawie art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. kompetencję do określenia, w drodze rozporządzenia, warunków stosowania obniżonych stawek akcyzy, brał pod uwagę przede wszystkim przebieg realizacji budżetu, sytuację gospodarczą państwa oraz poszczególnych grup podatników, a także potrzebę ochrony środowiska naturalnego.

3.3.3. W ocenie Ministra Finansów, nie można zgodzić się także z zarzutem skarżącej, że zakwestionowane przepisy, na podstawie których – jak twierdzi – „została pozbawiona środków pieniężnych”, to uregulowania podstawowe, ustanowione z przekroczeniem upoważnienia ustawowego, tj. w sposób sprzeczny z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Minister Finansów, odwołując się do orzecznictwa Trybunału, podkreślił, że Konstytucja nakłada na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji), przez co w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji, w dziedzinie prawa daninowego. Wpływ na sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku, zatem nie każda niekorzystna zmiana sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego prawa własności i innych praw majątkowych. W ocenie Ministra Finansów, w wypadku omawianej regulacji nie została naruszona hierarchia źródeł prawa. Zatem brak podstaw do przyjęcia, że § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r. w związku z art. 65 ust. 1 i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (a od 15 września 2005 r. w związku z art. 65 ust. 1, 1a i 2 tej ustawy) są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji.

4. Prokurator Generalny w piśmie z 16 października 2015 r. zajął następujące stanowisko:

1) § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 23 sierpnia 2004 r., w zakresie, w jakim dotyczą przypadków nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego olej opałowy oświadczenia o przeznaczeniu oleju na cele opałowe, zawierającego nieprawdziwe dane, są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji w związku z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji,

2) § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 15 września do 19 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1 i 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 28 lutego 2009 r., w zakresie, w jakim dotyczą przypadków nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego olej opałowy oświadczenia o nabyciu oleju na cele opałowe, zawierającego nieprawdziwe dane, są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji w związku z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji,

3) § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 20 września 2005 r. do 28 lutego 2009 r., w związku z art. 65 ust. 1 i 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 28 lutego 2009 r., w zakresie, w jakim dotyczą przypadków nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego olej opałowy oświadczenia o nabyciu oleju na cele opałowe, zawierającego nieprawdziwe dane, są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji w związku z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji,

4) § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 23 sierpnia 2005 r., są zgodne z art. 64 w związku z art. 2 Konstytucji, w zakresie wyrażonej w nim zasady przyzwoitej legislacji, oraz w związku z art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 32, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,

5) § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 15 września do 19 września 2005 r., w związku z art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 28 lutego 2009 r., są zgodne z art. 64 w związku z art. 2 Konstytucji, w zakresie wyrażonej w nim zasady przyzwoitej legislacji, oraz w związku z art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 32, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,

6) § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 20 września 2005 r. do 28 lutego 2009 r., w związku z art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 28 lutego 2009 r., jest zgodny z art. 64 w związku z art. 2 Konstytucji, w zakresie wyrażonej w nim zasady przyzwoitej legislacji, oraz w związku z art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 32, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,

7) art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. jest zgodny z art. 64 Konstytucji w związku z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą przyzwoitej legislacji oraz w związku z art. 21 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji,

8) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu.

4.1. Przystępując do oceny merytorycznej zarzutów podniesionych w skargach konstytucyjnych, Prokurator Generalny przedstawił przepisy obowiązujące w stanie prawnym, którego dotyczą połączone skargi konstytucyjne w niniejszej sprawie, i stwierdził, że w świetle

obowiązującego wówczas stanu prawnego, stawki podatku akcyzowego od sprzedaży olejów na cele opałowe miały charakter preferencyjny, a ich zastosowanie uzależnione było m.in. od uzyskania oświadczeń o przeznaczeniu zakupionego oleju na te właśnie cele. Niespełnienie tego warunku skutkowało zastosowaniem podstawowej stawki podatkowej, przewidzianej dla olejów napędowych, wyższej niż stawka preferencyjna.

4.2. Prokurator Generalny, odnosząc się do zarzutów skargi spółki Przedsiębiorstwo Transportowo-Sprzętowe „Transbud Ełk” oraz skarżącej spółki „Bami”, stwierdził, że argumentacja skarżących w znacznej części dotyczy oceny prawidłowości wykładni kwestionowanych przepisów przyjętej w praktyce organów podatkowych i w orzecznictwie sądów administracyjnych. W skargach konstytucyjnych przytaczane są także argumenty uzasadniające zarzuty niedookreśloności, wieloznaczności i nieprzejrzystości kwestionowanych przepisów w stopniu naruszającym standardy konstytucyjne.

Prokurator Generalny, nawiązując do sformułowanych w orzecznictwie Trybunału konstytucyjnych standardów dostatecznej określoności przepisów prawa, uznał, że zakwestionowane regulacje zasadniczo nie budzą wątpliwości interpretacyjnych w orzecznictwie sądów administracyjnych. W odniesieniu do stanu prawnego obowiązującego w okresie, którego dotyczą wszystkie skargi konstytucyjne, utrwalona i dominująca jest wykładnia, że złożenie oświadczenia, o którym mowa w § 4 rozporządzenia z 2004 r., zawierającego nieprawdziwe dane, jest traktowane jako niezłożenie oświadczenia. Posiadanie przez sprzedawców olejów opałowych nieprawdziwych oświadczeń nabywców oleju prowadzi do pozbawienia podatnika prawa do skorzystania z preferencyjnej stawki podatkowej oraz nałożenia na niego obowiązku uiszczenia podatku akcyzowego w wysokości ustalonej na podstawie stawek akcyzy dla olejów napędowych.

W orzecznictwie przyjmuje się też, że sprzedaż oleju opałowego bez uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu tego oleju na cele opałowe jest równoznaczna z użyciem oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem w rozumieniu § 4 ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. oraz w rozumieniu art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

W ocenie Prokuratora Generalnego, zaskarżone przepisy zostały sformułowane w sposób na tyle precyzyjny, jasny, komunikatywny oraz poprawny pod względem językowym, że nie naruszają konstytucyjnego wymogu dostatecznej określoności. Możliwa jest ich racjonalna, poprawna logicznie i funkcjonalnie oraz spójna systemowo interpretacja.

Nie można także, zdaniem Prokuratora Generalnego, uznać, że wprowadzenie art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. bez zachowania *vacatio legis* stanowi naruszenie zasad przyzwoitej legislacji przy wprowadzaniu regulacji podatkowych, a tym samym naruszenie art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Unormowanie zawarte w art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. nie było nowe.

Prokurator Generalny nie zgodził się z twierdzeniem, że podatek akcyzowy, ustalony na podstawie niepreferencyjnej stawki podatkowej, w sytuacjach przewidzianych w kwestionowanych przepisach, jest instrumentem służącym do konfiskaty mienia podatnika. Uwzględniając konieczność odzyskania przez państwo podatku akcyzowego w należytej wysokości, trzeba przyjąć, że, pomimo istotnie wysokiej stawki podatkowej, ustalony we wskazywany sposób podatek akcyzowy nie jest instrumentem konfiskaty mienia i nie godzi w istotę prawa własności.

4.3. Odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 32 w związku z art. 64 ust. 2 Konstytucji przez regulację kwestionowaną w skardze konstytucyjnej skarżącej spółki „Bami”, Prokurator Generalny powołał wyrok NSA o sygn. akt I GSK 179/13, z którego wynika, że oświadczenie, o którym mowa w § 4 rozporządzenia z 2004 r., zawiera w sobie elementy domniemania

faktycznego, że nabyty wyrób zostanie przeznaczony na cele opałowe. Ustalenie, że nabywca oleju opałowego faktycznie przeznaczył go na inne cele niż opałowe, nie będzie miało (przy zachowaniu przy sprzedaży warunków określonych w rozporządzeniu) znaczenia prawnego dla sprzedającego olej opałowy na cele opałowe. W takiej sytuacji podatnikiem będzie nabywca oleju opałowego, który wbrew deklaracji zawartej w oświadczeniu zużył wyrób na inne cele niż opałowe.

Kwestionowane przepisy nie różnicowały więc sytuacji sprzedawcy i nabywcy oleju opałowego w zakresie obowiązku podatkowego z naruszeniem zasady równości – każdy z tych podmiotów ponosił odpowiedzialność podatkową za własne zachowania.

4.4. Odnosząc się do podniesionego zarzutu naruszenia przez zakwestionowane przepisy art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, Prokurator Generalny stwierdził, że przewidziany w zaskarżonych przepisach mechanizm pozbawienia sprzedawcy oleju opałowego prawa do zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej i obciążenia go podatkiem akcyzowym z zastosowaniem stawki podatkowej jak dla olejów napędowych – zasadniczo, sam w sobie – nie stanowi niedopuszczalnej konstytucyjnie ingerencji w prawo własności. Nie cechuje go nadmierny fiskalizm i nie jest przejawem nadmiernej, nieproporcjonalnej ingerencji w prawo własności podatnika.

Prawodawca, określając preferencyjną stawkę akcyzy, wprowadził równocześnie mechanizm kontroli tego, czy olej jest rzeczywiście przeznaczony na cele opałowe (wymóg uzyskiwania od nabywców oleju oświadczeń o jego przeznaczeniu na cele opałowe – zob. § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r.). W wypadku gdy sprzedawca nie mógł wyegzekwować od kupującego złożenia prawidłowego oświadczenia lub gdy miał wątpliwości co do rzetelności przedstawionych w nim danych osobowych, mógł dokonać sprzedaży oleju opałowego, stosując podstawową stawkę podatku akcyzowego.

Jednocześnie Prokurator Generalny, uwzględniając wyrok Trybunału z 12 lutego 2015 r. o sygn. SK 14/12, stwierdził, że ocena konstytucyjności przyjętego rozwiązania kształtuje się odmiennie w sytuacji, w której sprzedawca oleju opałowego – pomimo spełnienia wymogu uzyskania stosownego oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe oraz sprawdzenia w dostępny dla niego sposób zawartych w nim danych – nie ma świadomości, że złożone przez nabywcę oświadczenia zawierają nieprawdziwe dane.

W związku z powyższym Prokurator Generalny uznał, że zakwestionowane przepisy w zakresie, w jakim dotyczą wypadków nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe, zawierającego nieprawdziwe dane, są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i wyrażoną w nim zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

4.5. Zdaniem Prokuratora Generalnego, brak jest natomiast podstaw do uznania zasadności zarzutów niezgodności zakwestionowanych przepisów rozporządzenia z 2004 r. z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji z uwagi na rzekome wydanie zakwestionowanych regulacji z przekroczeniem upoważnienia zawartego w art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. oraz unormowanie w nich, jako przepisach podstawowych, regulacji zastrzeżonych konstytucyjnie dla ustawy.

Zakwestionowane przepisy rozporządzenia z 2004 r. mieszczą się w zakresie upoważnienia ustawowego z art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. i nie wkraczają w materię zastrzeżoną do wyłączności ustawy. Tym bardziej nie doszło do naruszenia granic delegacji ustawowej w stanie prawnym obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r., kiedy to regulacje dotyczące podwyższonych stawek podatkowych zostały przeniesione z rozporządzenia do ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (art. 65 ust. 1a).

W ocenie Prokuratora Generalnego, niezasadny jest także zarzut, że zakwestionowane przepisy rozporządzenia z 2004 r. stanowią niedopuszczalną konstytucyjnie ingerencję w prawo własności, nakładając na podatnika obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym aktem podustawowym. Odpowiedzialność podatkowa sprzedawcy w istocie związana była z rozwiązaniami przyjętymi w ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r., dotyczącymi konstrukcji podatku akcyzowego i podmiotów zobowiązanych do jego uiszczenia.

Reasumując, Prokurator Generalny stwierdził, że zakwestionowane przepisy rozporządzenia z 2004 r. nie wprowadzają regulacji, których unormowanie dopuszczalne byłoby jedynie w drodze ustawy. W szczególności nie nakładają obowiązku podatkowego. Mieszczą się przy tym w zakresie upoważnienia ustawowego zawartego w art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. i nie wkraczają w materię zastrzeżoną do wyłączności ustawy. W konsekwencji są zgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84, art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji.

5. Minister Finansów w piśmie z 20 października 2015 r., odpowiedział na wystąpienie Trybunału o opinię, czy orzeczenie Trybunału w sprawie połączonych skarg konstytucyjnych rozpoznawanych pod sygn. SK 7/15, może wywołać skutki finansowe wiążące się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawie budżetowej lub ustawie o przewidywanym budżetowym (pismo z 23 czerwca 2015 r.). Minister wyjaśnił, że z informacji uzyskanych od organów podatkowych wynika, iż w skali całego kraju, wydano – w oparciu o kwestionowane przed Trybunałem przepisy – 4131 decyzji określających podatek akcyzowy za okres od 1 maja 2004 r. do 28 lutego 2009 r., na łączną kwotę 861 340 457 zł (osiemset sześćdziesiąt jeden milionów trzysta czterdzieści tysięcy czterysta pięćdziesiąt siedem złotych), z czego szacuje się, że zapłacono około 56 000 000 zł (pięćdziesiąt sześć milionów złotych).

Z kolei, za okres obejmujący sierpień i wrzesień 2005 r., którego dotyczyło pytanie zadane przez Trybunał w piśmie z 30 września 2015 r., organy podatkowe wydały, na podstawie kwestionowanych przepisów, 224 decyzje określające podatek akcyzowy na łączną kwotę 18 698 374 zł (osiemnaście milionów sześćset dziewięćdziesiąt osiem tysięcy trzysta siedemdziesiąt cztery złote), z czego, szacuje się, że zapłacono około 3 000 000 zł (trzy miliony złotych).

Ewentualne uznanie badanych przepisów za niezgodne z Konstytucją może skutkować koniecznością zwrotu z budżetu państwa:

1) kwoty zapłaconego podatku akcyzowego w wysokości około 56 000 000 zł (pięćdziesiąt sześć milionów złotych), w tym za wyodrębniony okres sierpień-wrzesień 2005 r. w wysokości około 3 000 000 zł (trzy miliony złotych),

2) kwot podatku akcyzowego, zapłaconego przez podmioty, które zmieniając przeznaczenie oleju opałowego, złożyły deklaracje podatkowe i dobrowolnie zapłaciły podatek akcyzowy z zastosowaniem wyższej stawki tego podatku, co do których nie jest możliwe ustalenie wysokości tej kwoty,

3) kwot odsetek zapłaconych przez podatników w związku z opóźnieniami w zapłacie podatku akcyzowego z pkt 1, co do których brak jest możliwości wskazania ich wysokości,

4) kwot odsetek od zwracanego podatku akcyzowego, których nie da się w chwili obecnej oszacować, ponieważ są one naliczane od każdego zobowiązania podatkowego odrębnie.

6. Pismem z 27 maja 2015 r. Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował, że nie zgłasza udziału w niniejszym postępowaniu.

7. W piśmie z 29 listopada 2016 r. skarżący przedstawili wspólne stanowisko dotyczące skarg konstytucyjnych połączonych do wspólnego rozpoznania, ustosunkowując się jednocześnie do złożonych w niniejszej sprawie stanowisk: Ministra Finansów z 22 maja 2015 r., Sejmu z 22 października 2015 r. oraz Prokuratora Generalnego z 16 października 2015 r.

Skarżący ponownie zarzucili, że zaskarżone przepisy nie spełniają wymogów rzetelnej legislacji z uwagi na niedostatecznie jasny i klarowny, a w konsekwencji nieprecyzyjny sposób ich sformułowania przez prawodawcę, prowadzący w efekcie do fundamentalnych nadużyć interpretacyjnych. Zdaniem skarżących, zaskarżona norma została wyinterpretowana z art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w sposób uwzględniający treść rozporządzenia z 2004 r., a zatem z naruszeniem konstytucyjnej hierarchii źródeł prawa – przepis rangi ustawowej był odczytywany przez dopasowanie go do treści przepisu wykonawczego, zamiast odwrotnie.

Skarżący podkreślili, że skala zjawiska nieprawidłowości w zakresie obrotu olejem opałowym, którego ofiarami są *de facto* sprzedawcy, dotyka znakomitej większości podmiotów działających w branży paliwowej i prowadzi do nieproporcjonalnego naruszenia praw majątkowych sprzedawców.

W ocenie skarżących, niekonstytucyjność normy odczytywanej jednolicie w praktyce i objętej niniejszą sprawą została już stwierdzona wyrokiem Trybunału z 12 lutego 2015 r. o sygn. SK 14/12. Mimo to wyrok ten jest w dalszym ciągu pomijany przez organy celne i sądy administracyjne – na co wskazują również stanowiska Ministra Finansów oraz Prokuratora Generalnego przedstawione w niniejszej sprawie.

W konkluzji skarżący podtrzymali zarzuty i wnioski zawarte w skargach konstytucyjnych.

8. W piśmie z 28 listopada 2016 r. Prokurator Generalny zajął następujące „zmienione stanowisko”:

1) § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 23 sierpnia 2005 r., są zgodne z art. 64 w związku z art. 2 i w związku z art. 31 ust. 3 oraz w związku z art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 32, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,

2) § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1, 1a i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 28 lutego 2009 r., są zgodne z art. 64 w związku z art. 2 i w związku z art. 31 ust. 3 oraz w związku z art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 32, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,

3) § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 15 września do 19 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1, 1a i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 28 lutego 2009 r., są zgodne z art. 64 w związku z art. 2 i w związku z art. 31 ust. 3 oraz w związku z art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 32, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,

4) § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 20 września 2005 r. do 28 lutego 2009 r., w związku z art. 65 ust. 1, 1a i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 28 lutego 2009 r., są zgodne z art. 64 w związku z art. 2 i w związku z art. 31 ust. 3 oraz w związku z art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 32, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,

5) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 83 ust. 1 w związku z art. 40 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym

(Dz. U. poz. 1157; dalej: ustawa o TK z 2016 r.) – wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

Prokurator Generalny, w oparciu o *petitum* oraz uzasadnienia skarg konstytucyjnych uznał, że przedmiotem kontroli są – występujące w różnych konfiguracjach – przepisy: art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 23 sierpnia 2005 r.; art. 65 ust. 1, 1a i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 28 lutego 2009 r. (1 marca 2009 r. ustawa o podatku akcyzowym z 2004 r. przestała obowiązywać); § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 14 września 2005 r., od 15 września do 19 września 2005 r. oraz od 20 września 2005 r. do 28 lutego 2009 r.; § 3 ust. 3 i § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 14 września 2005 r.

W ocenie Prokuratora Generalnego, zaskarżone przepisy zostały sformułowane w sposób na tyle precyzyjny, jasny, komunikatywny oraz poprawny pod względem językowym, że nie naruszają konstytucyjnego wymogu ich dostatecznej określoności. Możliwa jest ich racjonalna, poprawna logicznie i funkcjonalnie oraz spójna systemowo interpretacja, która znalazła wyraz w orzecznictwie sądów administracyjnych. W związku z powyższym należy uznać je za zgodne z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą przyzwoitej legislacji, a tym samym za zgodne z art. 64 w związku z art. 21 ust. 1 i art. 20, art. 22, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Według Prokuratora Generalnego, wymienionych przepisów Konstytucji nie narusza dodanie ust. 1a w art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. bez zachowania *vacatio legis*, gdyż chodziło nie o wprowadzenie nowych obowiązków, ale o uregulowanie w ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r. materii dotychczas unormowanych w rozporządzeniu z 2004 r.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, kwestionowane uregulowania nie prowadzą do zróżnicowania sytuacji sprzedawcy i nabywcy oleju opałowego w zakresie obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym, które byłoby niedopuszczalne w świetle konstytucyjnej zasady równości. Nie można także uznać, że oceniane rozwiązanie stanowi nieracjonalną, arbitralną i nieproporcjonalną ingerencję w prawa majątkowe podatnika, gdyż dobra chronione, jakimi są rzetelność obrotu olejami opałowymi i związana z tym prawidłowość funkcjonowania systemu podatkowego w zakresie korzystania z ulg podatkowych, są dobrami oczywiście wyższymi aniżeli dobro poświęcane, a więc możliwość skorzystania z obniżonych stawek podatku akcyzowego przy sprzedaży oleju opałowego, bez zachowania wymogu uzyskania oświadczenia o przeznaczeniu tego oleju na cele opałowe zawierającego prawdziwe dane dotyczące nabywcy. Przyjęta w kwestionowanych przepisach konstrukcja, mająca zastosowanie w wypadku niespełnienia warunków dotyczących oświadczeń złożonych przez nabywców oleju opałowego o jego przeznaczeniu na cele opałowe, pełniła funkcję restytutywną oraz prewencyjną.

Prokurator Generalny zwrócił przy tym uwagę, że poglądy sformułowane w uzasadnieniu wyroku TK z 12 lutego 2015 r., sygn. SK 14/12, odnoszące się do problemu związanego z nieświadomością przyjęcia przez sprzedawcę oleju oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu oleju na cele opałowe, zawierającego nieprawdziwe dane, nie mogą być automatycznie wykorzystane w niniejszej sprawie. Po pierwsze, wyrok o sygn. SK 14/12, nie dotyczy regulacji kwestionowanych w rozpoznawanych skargach konstytucyjnych. Po drugie, poglądy tam wyrażone dotyczyły sytuacji, w której zastosowanie niepreferencyjnych stawek podatkowych w podatku akcyzowym od sprzedaży oleju na cele opałowe było konsekwencją posiadania przez sprzedawców oświadczeń zawierających nieprawdziwe dane, ale spełniających wszystkie wymogi co do formy i treści takich oświadczeń, podczas gdy w stanach faktycznych, na tle których zostały skierowane skargi konstytucyjne, transakcje, w odniesieniu do których w postępowaniu podatkowym stwierdzono niedopuszczalność zastosowania prefe-

rencyjnych stawek podatkowych, były w znacznej części dokumentowane oświadczeniami niespełniającymi wymogów formalnych określonych w rozporządzeniu z 2004 r.

Obowiązek uzyskiwania oświadczeń, zawierających dane pozwalające na identyfikację nabywców oleju przeznaczonego na cele opałowe, umożliwiał kontrolę nad obrotami olejami opałowymi, które mogły być wykorzystane do innych celów niż opałowe. Kwestionowane rozwiązanie, wyłączając możliwość zastosowania preferencyjnych stawek podatkowych, miało więc na celu doprowadzenie do prawidłowej realizacji obowiązku podatkowego. Zapobieganie bezpodstawnemu korzystaniu z tychże stawek służyło przy tym interesowi publicznemu, rozumianemu jako zapewnienie równowagi budżetowej i należytego stanu finansów publicznych.

II

Na rozprawę 6 grudnia 2016 r. stawili się pełnomocnicy skarżących, a także przedstawiciele Ministra Rozwoju i Finansów oraz Prokuratora Generalnego.

Na rozprawę nie stawił się natomiast – mimo prawidłowego zawiadomienia – przedstawiciel Sejmu. Sędzia-sprawozdawca przedstawił pisemne stanowisko Sejmu z 22 października 2015 r.

Pełnomocnicy skarżących podtrzymali stanowiska zawarte w skargach konstytucyjnych oraz argumenty przytoczone we wspólnym piśmie procesowym z 29 listopada 2016 r.

Przedstawiciele Ministra Rozwoju i Finansów podtrzymali stanowisko zajęte w piśmie z 22 maja 2015 r.

Prokurator Generalny podtrzymał stanowisko wyrażone w piśmie z 28 listopada 2016 r.

Po wysłuchaniu odpowiedzi uczestników postępowania na pytania składu orzekającego, Trybunał uznał sprawę za dostatecznie wyjaśnioną i zamknął rozprawę.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiot kontroli – ustalenia wstępne.

1.1. W skargach konstytucyjnych, połączonych celem wspólnego rozpoznania, zostały zakwestionowane:

- art. 2 w związku z art. 1 lit. b ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341; dalej: ustawa zmieniająca z 2005 r.),
- art. 65 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.; dalej: ustawa o podatku akcyzowym z 2004 r.), w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2005 r.,
- art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., dodany na podstawie art. 1 lit. b ustawy zmieniającej z 2005 r.,
- § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2004 r.).

Zarzut dotyczący niekonstytucyjności art. 2 w związku z art. 1 lit. b ustawy zmieniającej z 2005 r. został powiązany z zarzutem naruszenia zasad prawidłowej legislacji przy wprowadzaniu do ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. ust. 1a w art. 65 tej ustawy, ze względu na uchybienia wymogom procesu prawotwórczego i brak *vacatio legis*.

Istotą zarzutów sformułowanych w odniesieniu do przepisów ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. jest zakwestionowanie normy prawnej, wyinterpretowanej w orzecznictwie sądów administracyjnych na tle art. 65 ust. 1 i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w związku z § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. oraz na tle art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

Z kolei poszczególne ustępy § 4 rozporządzenia z 2004 r. zostały zakwestionowane bądź samodzielnie, bądź w związku z innymi przepisami tego rozporządzenia (w szczególności w związku z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1) oraz w związku z przepisami ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (w różnym brzmieniu) w zakresie, w jakim przepisy te stanowią, że sprzedawca oleju opałowego posiadający oświadczenie nabywcy, które nie umożliwia identyfikacji tego nabywcy (niezgodne z rzeczywistością, zawierające dane fikcyjne), jest zobowiązany zapłacić podatek akcyzowy obliczony według stawki podwyższonej (właściwej dla oleju napędowego). Skarżący nie zgadzają się z przyjętą przez sądy interpretacją, że zawierające nieprawdziwe dane oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego (spełniające wymogi formalne) jest utożsamiane z brakiem takiego oświadczenia, a przez to z niespełnieniem warunku skorzystania przez sprzedawcę z obniżonej stawki podatku akcyzowego.

Zarzuty podniesione w skargach konstytucyjnych dotyczą również trybu nałożenia na podatników obowiązku uzyskania od nabywcy oleju opałowego oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów (uzyskanie oświadczenie warunkuje stosowanie obniżonej stawki podatku akcyzowego). Zdaniem skarżących, tego typu obowiązek nie może wynikać z przepisów rangi podstawowej, zaś Minister Finansów wykroczył poza upoważnienie sformułowane w art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

1.2. Przed przystąpieniem do merytorycznej oceny zakwestionowanych przepisów, niezbędne było rozstrzygnięcie kilku kwestii wstępnych. Trybunał w każdym stadium postępowania jest obowiązany badać, czy nie zachodzą ujemne przesłanki (konstytucyjne lub ustawowe), których zaistnienie skutkuje obligatoryjnym umorzeniem postępowania. Kwestia weryfikacji dopuszczalności skargi konstytucyjnej nie kończy się w fazie jej wstępnego rozpoznania, lecz jest aktualna przez cały czas jej rozpatrywania (zob. np. postanowienia TK z: 16 marca 2005 r., sygn. SK 41/03, OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 31; 14 grudnia 2011 r., sygn. SK 29/09, OTK ZU nr 10/A/2011, poz. 130).

Po pierwsze, należało zwrócić uwagę, że przedmiotem zaskarżenia były przepisy, które zostały bezpośrednio czy też pośrednio (w wypadku rozporządzenia) uchylone. Ustawa o podatku akcyzowym z 2004 r. utraciła moc obowiązującą na podstawie art. 168 aktualnie obowiązującej ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2014 r. poz. 752, ze zm.; dalej: ustawa o podatku akcyzowym z 2008 r.). W związku z uchynieniem ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. utraciły moc obowiązującą akty wykonawcze wydane na jej podstawie (w tym rozporządzenie z 2004 r.).

Zgodnie z art. 40 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1157; dalej: ustawa o TK z 2016 r.) postępowanie podlega umorzeniu na posiedzeniu niejawnym, jeżeli akt normatywny – w zakwestionowanym zakresie – utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał. O dopuszczalności kontroli konstytucyjnej przesądza ustalone w orzecznictwie Trybunału rozumienie pojęcia obowiązywania aktu prawnego. Trybunał wielokrotnie wyrażał pogląd, że przepis obowiązuje, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania następuje wówczas, gdy kwestionowany przepis nie może być już stosowany do żadnej sytuacji faktycznej (zob. np. wyrok z 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83).

Odnosząc to ustalenie do rozpatrywanej sprawy, Trybunał stwierdził, że zakwestionowane przepisy w dalszym ciągu mogą być stosowane przez sądy administra-

cyjne. Przesądza o tym przepis intertemporalny; zgodnie z art. 154 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym z 2008 r., jeżeli obowiązek podatkowy powstał przed dniem wejścia w życie tej ustawy i należna akcyza nie została do tego dnia zapłacona, należy stosować przepisy ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Ponadto w innych sytuacjach stosuje się ogólną regułę prawa międzyczasowego, tzn. zasadę *tempus regit actum*, zgodnie z którą sądy administracyjne mają obowiązek orzekania „na podstawie akt sprawy”. Przyjęcie w art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2016 r. poz. 718, ze zm.) zasady, że sąd administracyjny orzeka na podstawie akt sprawy, oznacza, że sąd ten rozpatruje sprawę na podstawie stanu faktycznego i prawnego istniejącego w dniu wydania zaskarżonego aktu (zob. A. Kabat, komentarz do art. 133 § 1, [w:] B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2016, Lex nr 498587).

W konsekwencji mimo formalnego uchylenia zaskarżonych przepisów należy uznać, że nie utraciły one mocy obowiązującej w rozumieniu art. 40 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK z 2016 r., co dostatecznie uzasadnia dopuszczalność ich merytorycznej oceny.

1.3. Dokonując wstępnych ustaleń, Trybunał uznał za zasadne wypowiedzieć się w tym miejscu w kwestii dopuszczalności uczynienia przedmiotem skargi konstytucyjnej spółki Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „Bami” Mirosław Nenca, Beata Nenca-Greń (dalej także: skarżąca spółka) art. 2 w związku z art. 1 lit. b ustawy zmieniającej z 2005 r., na mocy którego został dodany do ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. ust. 1a w art. 65.

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Skarżący może uczynić przedmiotem zaskarżenia wyłącznie przepisy zastosowane w jego sprawie, które legły u podstaw ostatecznego jej rozstrzygnięcia.

W związku z tym należy zauważyć, że art. 2 w związku z art. 1 lit. b ustawy zmieniającej z 2005 r., nie stanowił podstawy wyroku NSA z 10 października 2013 r., sygn. akt I GSK 1033/11, oddalającego skargę kasacyjną i będącego ostatecznym orzeczeniem rozstrzygającym o konstytucyjnych prawach skarżącej spółki.

Przedmiotem kontroli w trybie skargi konstytucyjnej nie może być przepis nowelizujący (aczkolwiek pewnych wyjątków w tym zakresie, uwarunkowanych np. ścisłym związkiem pomiędzy przepisem nowelizującym a przepisem przejściowym zawartym w tej samej ustawie, nie można z góry definitywnie wykluczyć; zob. np. wyrok z 24 października 2000 r., sygn. SK 7/00, OTK ZU nr 7/2000, poz. 256). Wynikająca z treści przepisu nowelizującego zmiana prawa winna być badana w ramach kontroli konstytucyjności ustawy znowelizowanej. Podstawą ostatecznej decyzji lub orzeczenia poprzedzającego wniesienie skargi konstytucyjnej jest przepis ustawy znowelizowanej, podczas gdy przepis nowelizujący stanowi jedynie podstawę ustalenia obowiązującego brzmienia przepisu zmienionego (zob. np. wyrok TK z 12 grudnia 2005 r., sygn. SK 20/04, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 133). Z dniem wejścia w życie ustawy zmieniającej z 2005 r. dodany ust. 1a w art. 65 stał się częścią ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., na podstawie której orzekały organy w postępowaniu w sprawie skarżącej spółki.

Biorąc pod uwagę powyższe ustalenia, Trybunał umorzył postępowanie w zakresie badania art. 2 w związku z art. 1 lit. b ustawy zmieniającej z 2005 r. na podstawie art. 40 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z 2016 r.

Należy w tym miejscu zaznaczyć, że skarżąca spółka, z ostrożności procesowej, zakwestionowała także art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. i ten przepis stanowił przedmiot oceny Trybunału w związku z art. 2 ustawy zmieniającej z 2005 r.

2. Wzorce kontroli.

Rekonstrukcja przedmiotu niniejszego postępowania, uwzględniająca zarzuty poszczególnych skarżących, wymagała zweryfikowania zakresu dopuszczalnych konstytucyjnych wzorców kontroli. Biorąc pod uwagę wzorce powołane w połączonych skargach, należało wymienić: art. 2, art. 7, art. 9, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Przed wszystkim należy przypomnieć, że nie każdy przepis powołany przez skarżących może stanowić wzorzec kontroli w postępowaniu wszczętym wskutek skargi konstytucyjnej. Jak wynika z art. 79 ust. 1 Konstytucji, skarga konstytucyjna służy tylko w wypadku, gdy zostały naruszone wolności lub prawa konstytucyjne. Naruszenie musi przy tym nastąpić na skutek tego, że akt normatywny, na podstawie którego zapadło ostateczne orzeczenie krzywdzące skarżącego, jest niezgodny z normą konstytucyjną gwarantującą określoną wolność lub prawo (zob. np. wyrok TK z 13 stycznia 2004 r., sygn. SK 10/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 2).

2.1. Po pierwsze, w sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną wzorcem kontroli nie mogą być normy ogólne, określające zasady ustrojowe, ani normy adresowane do ustawodawcy (zob. np. postanowienia z: 26 czerwca 2002 r., sygn. SK 1/02, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 53; 18 lipca 2005 r., sygn. SK 25/04, OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 85; 20 grudnia 2007 r., sygn. SK 42/06, OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 167). W związku z tym za niedopuszczalne wzorce kontroli Trybunał uznał: art. 7, art. 9, art. 87, art. 91 Konstytucji. Ponadto skarżąca spółka, która powołała jako wzorzec kontroli art. 21 ust. 1 Konstytucji, nie uzasadniła odrębnie zarzutu naruszenia tego przepisu, skupiając się na treści art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Z kolei art. 2 Konstytucji może być samoistnym wzorcem tylko w razie wyprowadzenia z niego takiego prawa podmiotowego, które nie zostało zawarte w innym postanowieniu Konstytucji (zob. postanowienie z 23 stycznia 2002 r., sygn. Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60). Natomiast jeśli skarżący odwołuje się do zasad wyrażonych w tym przepisie Konstytucji dla uzupełnienia lub wzmocnienia argumentacji dotyczącej naruszenia praw i wolności statuowanych w innym przepisie konstytucyjnym, to art. 2 Konstytucji pełni funkcję pomocniczego wzorca kontroli – taką rolę należy przypisać art. 2 Konstytucji w niniejszym postępowaniu (w powiązaniu z art. 20, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3, art. 31 ust. 3 Konstytucji).

2.2. Po drugie, art. 32 ust. 1 Konstytucji został wskazany jako wzorzec kontroli jedynie w skardze spółki Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „Bami” z argumentacją, że „adresaci wieloznacznej normy sankcyjnej z art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym mogą być różnie traktowani”. Niedopuszczalne zróżnicowanie, zdaniem skarżącej spółki, miałoby dotyczyć dwóch grup podatników, tj. sprzedawców dystrybutorów oraz nabywców olejów opałowych przez to, że sprzedawca dystrybutor będzie obciążany „sankcyjną stawką podatkową” zarówno wtedy, gdy zużyje olej opałowy niezgodnie z przeznaczeniem, jak i wtedy, gdy nie odbierze (lub nie będzie miał w momencie kontroli) oświadczenia nabywcy końcowego o określonej treści; natomiast nabywca końcowy będzie obciążony „sankcyjną stawką podatkową” tylko wtedy, gdy rzeczywiście zużyje olej opałowy niezgodnie z przeznaczeniem (przepis nie uwzględnia zasady równości, tj. art. 32 Konstytucji). Zarówno w *petitum* skargi konstytucyjnej, jak i w jej uzasadnieniu art. 32 Konstytucji został powołany jako samodzielny wzorzec kontroli, bez wskazania prawa podmiotowego, w zakresie którego miałoby dojść do

naruszenia zasady równości. W świetle orzecznictwa Trybunału, taki sposób ujęcia zarzutu stanowi przesłankę umorzenia postępowania (zob. np. postanowienia z: 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225; 1 października 2003 r., sygn. SK 29/02, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 87; 3 listopada 2004 r., sygn. SK 24/01, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 111).

2.3. Po trzecie, wątpliwości rodziła dopuszczalność powołania jako wzorców kontroli art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji. Trybunał przychylił się do poglądu, że daleko idące uprawnienia ustawodawcy do kształtowania materialnych treści prawa podatkowego są w swoisty sposób równoważone koniecznością respektowania przez ustawodawcę warunków formalnych, wynikających z art. 2, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji (zob. wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80). Podmioty wnoszące skargę są uprawnione skonstruować zarzuty naruszenia ich praw lub wolności przez regulację daninową, odwołując się do zasady wyłączności ustawy w prawie daninowym lub zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonych z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Taki charakter mają zarzuty skarżących dotyczące naruszenia prawa własności oraz wolności gospodarczej w drodze uregulowania o podustawowym charakterze (wydanego z przekroczeniem ustawowej delegacji i z naruszeniem zasady wyłączności ustawowej w sprawach podatkowych).

2.4. Po czwarte, biorąc pod uwagę charakter zakwestionowanej regulacji (warunki zastosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego i skutki ich niespełnienia), Trybunał uznał za dopuszczalne wzorce kontroli w postaci art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Co do zasady, ingerencja w sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku (zob. wyroki z: 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166; 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156). Obowiązek ponoszenia przez każdego ustawowo określonych ciężarów i świadczeń publicznych z natury rzeczy ogranicza ochronę praw majątkowych. Dlatego ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych (por. wyroki z: 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83; 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83). Przyjęcie tezy, że każdy wypadek nałożenia podatku lub innej daniny publicznej stanowi niedopuszczalne ograniczenie własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że ustawodawca jest ograniczony ochroną praw majątkowych, o której mowa w art. 64 Konstytucji.

W rozpoznawanej sprawie należało jednak zważyć, że zarzuty stawiane w skargach konstytucyjnych dotyczą nie tyle ingerencji w prawa majątkowe, polegającej na nałożeniu podatku, ile ingerencji w prawa majątkowe, wynikającej z nałożenia określonych obowiązków, wykraczających poza granice samego podatku. Skarżący kwestionują ukształtowanie warunków, jakie muszą zostać spełnione, aby skorzystać z preferencyjnej (ulgowej) stawki opodatkowania odnoszącej się do oleju opałowego oraz skutki niespełnienia tych warunków. Takie oznaczenie przedmiotu zaskarżenia sprawia, że – w świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału – art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji należało uznać za dopuszczalne wzorce kontroli w niniejszym postępowaniu (zob. np. wyrok z 12 lutego 2015 r., sygn. SK 14/12, OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15).

2.5. Po piąte, Trybunał podzielił stanowisko Sejmu i Ministra Finansów, że uzasadnienie skarżącej spółki (Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „Bami”) co do niezgodności przepisów ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. z art. 47 oraz art. 51 ust. 1 Konstytucji wskazuje, że ewentualne naruszenia prawa do ochrony prywatności oraz

prawa do ochrony informacji o sobie nie dotyczą praw skarżącej – sprzedawcy olejów opałowych na cele opałowe, lecz nabywców olejów opałowych. Wobec tego nie mogą stanowić wzorca kontroli zakwestionowanych przez skarżącą spółkę przepisów.

2.6. Podsumowując, spośród wskazanych konstytucyjnych wzorców kontroli za dopuszczalne na tle niniejszego postępowania Trybunał uznał: art. 2, art. 20, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Powyższa konkluzja nie przesądza o adekwatności wymienionych wzorców konstytucyjnych w odniesieniu do poszczególnych zarzutów oraz o spełnieniu warunku ich odpowiedniego uzasadnienia.

W zakresie badania zakwestionowanych przepisów z pozostałymi wzorcami kontroli postępowanie zostało umorzone na podstawie art. 40 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z 2016 r.

3. Zarzut niezgodności art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2005 r., w związku z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., z art. 2, art. 20, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji.

3.1. Art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. został zakwestionowany bezpośrednio tylko w skardze spółki Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „Bami” Mirosław Nenca, Beata Nenca-Greń. Sposób sformułowania zarzutu wskazuje, że skarżąca spółka wiąże niekonstytucyjność art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2005 r.) z zarzutem niekonstytucyjności przepisów rozporządzenia z 2004 r.; w szczególności został wskazany § 4 ust. 1 i 2 tego rozporządzenia, który został zakwestionowany także w pozostałych skargach konstytucyjnych.

Zdaniem skarżącej spółki, zakwestionowany art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w związku ze wskazanymi przepisami rozporządzenia z 2004 r., „rozumiane w ten sposób, iż tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniają sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku, brak zaś któregośkolwiek elementu tego oświadczenia skutkuje zastosowaniem stawki określonej w § 3 ust. 3 rozporządzenia”, są niezgodne ze wskazanymi w *petitum* skargi wzorcami konstytucyjnymi. Uzasadnienie tego zarzutu sprowadza się zatem do zakwestionowania wykładni § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., dokonanej przez sądy administracyjne. Skarżąca spółka nie wskazała natomiast, na czym miałyby polegać niekonstytucyjność art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. oraz niekonstytucyjność § 2 i § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r.

3.1.1. Ustawa o podatku akcyzowym z 2004 r. weszła w życie 1 marca 2004 r., z tym że niektóre przepisy (w tym art. 65 tej ustawy) weszły w życie 1 maja 2004 r. (zob. art. 127 tej ustawy).

Do 23 sierpnia 2005 r. art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. miał następujące brzmienie:

„1. Stawka akcyzy na paliwa silnikowe i oleje opałowe wynosi 2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu, a w przypadku ciężkich olejów opałowych, gazu płynnego i metanu 700 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu.

2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, obniżać stawki akcyzy określone w ust. 1 oraz różnicować je w zależności od rodzaju wyrobu, a także określać warunki ich stosowania, uwzględniając:

- 1) przebieg realizacji budżetu;
- 2) sytuację gospodarczą państwa oraz poszczególnych grup podatników;
- 3) potrzebę ochrony środowiska naturalnego, a także udział w tych wyrobach komponentów wytwarzanych z surowców odnawialnych”.

Na podstawie art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Minister Finansów wydał rozporządzenie z 2004 r., które weszło w życie 1 maja 2004 r.

Zgodnie z § 2 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., stawki akcyzy określone m.in. w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., zostały obniżone do wysokości określonej w załączniku nr 1 do tego rozporządzenia – dla wyrobów akcyzowych sprzedawanych w kraju. Obniżeniu uległa więc przewidziana w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2005 r.) stawka akcyzy na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe.

Na podstawie § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. (w pierwotnym brzmieniu), dla olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, z których 50% lub więcej objętościowo destyluje w 350°C, w przypadku gdy oleje te są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem, miała zastosowanie stawka akcyzy (preferencyjna) w wysokości 197 zł/1000 litrów (określona w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia). Od 1 stycznia 2005 r. Minister Finansów ustalił stawkę w wysokości 233 zł/1000 l (zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2004 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego; Dz. U. Nr 279, poz. 2763).

Z kolei § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. przewidywał, że jeżeli oleje opałowe nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 29 marca 2004 r. w sprawie znakowania i barwienia paliw silnikowych przeznaczonych na cele opałowe oraz olejów opałowych (Dz. U. Nr 53, poz. 527), lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w tym rozporządzeniu, stosuje się dla nich stawki akcyzy określone w poz. 1 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia (jak dla olejów napędowych, pierwotnie – 1141 zł/1000 litrów).

W § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. została zatem przewidziana preferencyjna stawka dla olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, jednak skorzystanie z niej obwarowano spełnieniem wymogu uzyskania od nabywców oświadczenia o przeznaczeniu tego oleju (zob. § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r.). Zgodnie z § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. w wypadku braku oświadczeń odpowiednie zastosowanie znajdował § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. To oznaczało opodatkowanie olejów opałowych wyższą stawką akcyzy, zgodnie z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. (stawką właściwą dla olejów napędowych 1141 zł/1000 l), niemniej jednak niższą niż przewidziana w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (2000 zł/1000 l).

3.2. Z przedstawionego stanu faktycznego i prawnego, będącego tłem skargi konstytucyjnej, wynika że stawki akcyzy określone w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. nie miały zastosowania w sprawie skarżącej spółki. Skarżąca nie zakwestionowała zresztą ani wysokości stawek akcyzy ustalonych w tym przepisie, ani zawartego w art. 65 ust. 2 upoważnienia ustawowego dla Ministra Finansów do obniżenia stawki akcyzy określonej w ust. 1 tego przepisu (przepis upoważniający nie mógł być podstawą indywidualnych rozstrzygnięć w sprawach skarżących). Akcyza została wymierzona w wysokości przewidzianej w § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. w związku z niespełnieniem warunku przewidzianego w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r.

W istocie zarzuty skarżącej spółki skoncentrowały się na zakwestionowaniu wykładni § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r. dokonanej przez Naczelną Sąd Administracyjny w sprawie skarżącej i utrwalonej – zdaniem skarżącej – w orzecznictwie NSA. Zarzut, że art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w związku ze wskazanymi przepisami rozporządzenia z 2004 r., „rozumiane w ten sposób, iż tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniają sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku, brak zaś któregośkolwiek elementu tego oświadczenia skutkuje zastosowaniem stawki okre-

ślonej w § 3 ust. 3 rozporządzenia”, nawiązuje do wykładni § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r., nie dotyczy zaś treści art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

Mając na uwadze, że art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. nie stanowił podstawy rozstrzygnięcia w sprawie skarżącej spółki, a także w sprawach innych skarżących, którzy związkowo zakwestionowali ten przepis w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2005 r., Trybunał umorzył postępowania w zakresie badania art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2005 r. – na podstawie art. 40 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z 2016 r. Taka sama konkluzja odnosi się do art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

Powyższe ustalenie nie wyklucza dopuszczalności badania § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., co do którego skarżąca spółka sprecyzowała konkretne zarzuty, i który to przepis został zakwestionowany także w pozostałych skargach konstytucyjnych (wraz z § 4 ust. 5).

4. Art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

Zarzut dotyczący bezpośrednio art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. został sformułowany tylko w skardze spółki Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „Bami” i odnosi się do stanu prawnego obowiązującego od 24 sierpnia 2005 r.

Natomiast w skardze konstytucyjnej spółki Przedsiębiorstwo Transportowo-Sprzętowe Budownictwa „Transbud Elk” (dalej: Przedsiębiorstwo) został zakwestionowany § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. (w odpowiednim brzmieniu) w związku z art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., a także w związku art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i 5 oraz art. 11 ust. 1 tej ustawy. Należało jednak zauważyć, że argumentacja Przedsiębiorstwa kierowana jest bezpośrednio pod adresem przepisów przewidujących opodatkowanie stawką wyższą niż obniżona, w wypadku uchybienia obowiązkom dokumentacyjnym. Niewątpliwie przepisem takim, w powiązaniu z regulacją rozporządzenia z 2004 r., jest art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., a nie pozostałe wymienione wyżej przepisy ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., co do których brak jest odrębnego uzasadnienia.

Art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. został także wskazany jako „związkowy” przedmiot kontroli wyodrębnionego § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. (w odpowiednim brzmieniu), w jednej ze skarg Moniki Cichej.

4.1. Zmieniony stan prawny.

4.1.1. Na podstawie ustawy zmieniającej z 2005 r. art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym od 24 sierpnia 2005 r. uzyskał nowe brzmienie: „Stawka akcyzy na paliwa silnikowe wynosi 2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu, na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 233 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu, na ciężkie oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 60 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu, a na gaz płynny i metan używany do napędu pojazdów samochodowych 700 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu”. Zacytowany przepis nie miał zastosowania w sprawach skarżących.

Jednocześnie do art. 65 ustawy został dodany ust. 1a:

„W przypadku użycia olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe, które nie spełniają warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem, a także sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, stawka akcyzy wynosi:

1) dla olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe – 2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu;

2) dla ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe – 1.800 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu”.

Od 24 sierpnia 2005 r., zgodnie z art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., stawka akcyzy na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe wynosiła zatem 233 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu (jej wysokość odpowiadała wysokości obniżonej stawki określonej w rozporządzeniu z 2004 r.).

Stosownie do treści zakwestionowanego art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w przypadku użycia olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe, które nie spełniają warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem, a także sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, stawka akcyzy dla tych wyrobów wynosiła 2000 zł od 1000 litrów (w tym czasie podwyższona stawka określona w rozporządzeniu z 2004 r. wynosiła 1180 zł/1000 l).

Dotychczasowe brzmienie zachował art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., upoważniający Ministra Finansów do obniżania stawek akcyzy określonych w ust. 1 art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

4.1.2. Zmiana dokonana w ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r. na mocy ustawy zmieniającej z 2005 r. (zmiana ust. 1 i dodanie ust. 1a w art. 65) wywołała, w ocenie skarżących, wątpliwości co do obowiązującego stanu prawnego. W szczególności nie było jasne, czy wobec określenia w ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r. stawki podstawowej na olej opałowy przeznaczony na cele opałowe (233 zł/1000 l), nadal istnieje obowiązek uzyskiwania oświadczeń, o których mowa w rozporządzeniu z 2004 r., a jeśli tak, to czy brak tych oświadczeń może być traktowany jako „użycie niezgodnie z przeznaczeniem” w rozumieniu art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

Powstała również wątpliwość, jakie stawki należy stosować. Od 24 sierpnia 2005 r. do 15 września 2005 r. funkcjonowały równolegle różne podwyższone stawki podatku akcyzowego – określone w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. oraz w rozporządzeniu z 2004 r. (odpowiednio 2000 i 1180 zł/1000 l). Jak wynika z treści decyzji zapadłych w sprawie skarżącej spółki., organy podatkowe przyjęły, że od momentu wejścia w życie ustawy zmieniającej z 2005 r. (tj. od 24 sierpnia 2005 r.), w wypadku niedopełnienia obowiązków związanych z uzyskaniem oświadczeń o przeznaczeniu oleju na cele opałowe, należy stosować stawkę określoną art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

W orzecznictwie sądów administracyjnych utrwalił się pogląd, że dokonane (z dniem 24 sierpnia 2005 r.) zmiany ustawodawstwa w zakresie podatku akcyzowego nie skutkowały zmianą sytuacji prawnej sprzedawców oleju opałowego w zakresie konieczności posiadania prawidłowo wypełnionych oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego dla zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej. Zmiany te miały na celu wyłącznie przeniesienie regulacji dotyczących podwyższenia stawek podatku akcyzowego z aktu podustawowego do ustawy (zob. m.in. wyroki NSA z 22 czerwca 2011 r., sygn. akt: I GSK 258/10, I GSK 301/10, I GSK 302/10; z 28 czerwca 2011 r., sygn. akt I GSK 811/10; 7 grudnia 2011 r., sygn. akt I GSK 702/10 i I GSK 706/10).

Niewątpliwie po wejściu w życie ustawy zmieniającej z 2005 r. nadal obowiązywał przepis rozporządzenia z 2004 r. wymagający uzyskania oświadczeń w związku ze sprzedażą oleju opałowego na cele opałowe (§ 4 ust. 1 i 2). Mogła natomiast pojawiać się wątpliwość, czy niezłożenie takiego oświadczenia powodowało zastosowanie podwyższonej stawki określonej w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (2000 zł/1000 l), skoro brak oświadczenia, w świetle obowiązującego nadal § 4 ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. w brzmieniu obowiązującym do 14 września 2005 r., skutkował zastoso-

waniem stawki, jak dla olejów napędowych, przewidzianej w rozporządzeniu z 2004 r. (zob. § 4 ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r.).

4.1.3. Dwutorowość regulacji (w ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r. i w rozporządzeniu z 2004 r.) wywołała wątpliwości co do zasadności stosowania właściwych stawek. Dostrzegł to sam prawodawca, wprowadzając istotne zmiany w rozporządzeniu z 2004 r. na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 września 2005 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 177, poz. 1473; dalej: rozporządzenie z 13 września 2005 r.).

Przed wszystkim, Minister Finansów, na podstawie upoważnienia zawartego w art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., obniżył stawkę akcyzy na oleje opałowe, z których 30% lub więcej objętościowo destyluje przy 350°C oraz których gęstość w temperaturze 15°C jest niższa od 890 kg/m³, w przypadku gdy są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem oraz w przypadku olejów napędowych oznaczonych znacznikiem i zabarwionych na czerwono przeznaczonych na cele opałowe, z kwoty 233 zł/1000 l (określonej w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r.) do kwoty 232 zł/1000 l (zob. § 3 ust. 1 i poz. 2 załącznika nr 1 do rozporządzenia z 2004 r.).

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, to symboliczne obniżenie wysokości podatku akcyzowego od olejów opałowych posłużyło wyłącznie objęciu obrotu olejami opałowymi kontrolą przewidzianą w rozporządzeniu z 2004 r. (m.in. obowiązkiem gromadzenia oświadczeń) – (zob. wyrok NSA z 7 grudnia 2011 r., sygn. akt I GSK 702/10; orzeczenia sądów administracyjnych dostępne na stronie: www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

Taki cel nowelizacji zdają się potwierdzać inne zmiany stanu prawnego; w rozporządzeniu z 2004 r. został uchylony § 3 ust. 3, określający m.in. stawki dla oleju przeznaczonego na inne cele niż opałowe, zaś w § 4 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r. został sformułowany nowy warunek stosowania obniżonej stawki – obowiązek przekazywania do właściwego naczelnika urzędu celnego miesięcznych zestawień oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego na cel opałowy wraz z kopiami tych oświadczeń, uprawniających do zastosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego. Zmieniony § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. określał, co powinno zawierać przedkładane miesięczne zestawienie.

Wraz z wprowadzeniem zmian w rozporządzeniu z 2004 r., które weszły w życie 15 września 2005 r., odpadły wątpliwości co do obowiązku gromadzenia oświadczeń, o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w wypadku sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe z zastosowaniem obniżonej stawki wskazanej w § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. oraz co do zasadności stosowania stawki przewidzianej w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w wypadku niedopełnienia tego obowiązku. Niejasność regulacji, istniejąca pomiędzy 24 sierpnia 2005 r. a 15 września 2005 r. została przez prawodawcę usunięta.

Niemniej jednak, zważywszy na zarzut naruszenia zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, Trybunał poddał ocenie w dalszej części uzasadnienia ten aspekt wprowadzenia ust. 1a do art. 65 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (zob. niżej pkt 5.2).

4.2. Orzecznictwo sądów administracyjnych.

4.2.1. Przedmiotem kontroli w niniejszym postępowaniu jest norma prawna, którą odtworzono w praktyce orzecniczej.

Na podstawie art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., który przewidywał: „W przypadku użycia olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe, które nie spełniają warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, użycia ich

niezgodnie z przeznaczeniem, a także sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, stawka akcyzy wynosi: 1) dla olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe – 2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu”, sądy – zdaniem skarżącej – wyinterpretowały następującą normę: „Ustawowe pojęcie «użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem» (olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować jako nie odebranie w momencie sprzedaży (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) «oświadczenia», o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia (...) [z 2004 r.] lub odebranie «oświadczenia» nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym oraz, że występujące w tym przepisie pojęcie «użycie» (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować również jako sprzedaż (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe)” (s. 2 i 3 skargi spółki Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „Bami”).

Skarżąca, kwestionując w *petitum* skargi przyjęte w orzecznictwie rozumienie art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w uzasadnieniu wysunęła zarzut wprost wobec tego przepisu, podkreślając wielokrotnie, że jest to przepis „rażąco” niejasny i wieloznaczny, pozwalający na dowolną interpretację.

Trybunał podkreślał już w swoim orzecznictwie, że rzeczywista treść wielu przepisów prawnych formułuje się dopiero w procesie ich stosowania. Niezależnie od intencji twórców ustawy, organy ją stosujące mogą wydobywać z niej treści nie do pogodzenia z normami, zasadami lub wartościami, których poszanowania wymaga Konstytucja (zob. wyroki z: 12 stycznia 2000 r., sygn. P 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3; 3 października 2000 r., sygn. K 33/99, OTK ZU nr 6/2000, poz. 188). W pewnych sytuacjach Trybunał może to naprawiać, posługując się techniką wykładni ustawy w zgodzie z Konstytucją i wskazując właściwe rozumienie ustawy organom ją stosującym. Jeżeli jednak określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, że przepis ten – w praktyce stosowania – nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju. Tak rozumiany przepis podlega ocenie Trybunału (zob. wyrok z 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47).

4.2.2. Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych wymaga zaakcentowania kilku kwestii.

Po pierwsze, na tle art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. sądy administracyjne wyrażają pogląd, że podatnik sprzedający olej opałowy z zastosowaniem obniżonej stawki akcyzy ma obowiązek uzyskania od nabywcy oświadczenia o określonej treści, przechowywania go do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i udostępnienia go w czasie kontroli. Jeśli zatem warunek posiadania rzetelnego oświadczenia nie zostanie spełniony, to obalone zostaje wynikające z oświadczeń domniemanie użycia oleju na cele opałowe. W takim wypadku logiczną konsekwencją jest uznanie, że znajduje zastosowanie stawka podatku określona w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., która odnosi się do sytuacji użycia oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że wyżej zaprezentowany pogląd jest już utrwalony w jego orzecznictwie (zob. wyrok z 7 grudnia 2011 r., sygn. akt I GSK 702/10 oraz powołane tam wyroki), zaś odmienny pogląd zaprezentowany przez NSA w wyroku z 11 stycznia 2011 r. o sygn. akt I GSK 899/09, i wyroku z 8 czerwca 2011 r. o sygn. akt I GSK 315/10, „jest poglądem odosobnionym, odbiegającym od przyjętej w tej kwestii linii orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego”.

Po drugie, Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że zastosowane przez ustawodawcę w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. pojęcia „użycia” oleju ma szeroki zakres znaczeniowy, obejmujący także sprzedaż, „co znajduje oparcie w powołanym

przepisie i przepisie art. 4 ust. 1 pkt 5, ust. 2 i ust. 3” (wyrok z 7 grudnia 2011 r., sygn. akt I GSK 702/10; zob. również powołane tam wyroki NSA z: 21 września 2010 r., sygn. akt I GSK 243/10; 21 września 2010 r., sygn. akt I GSK 869/09; 27 lipca 2010 r., sygn. akt I GSK 1019/09).

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 2 pkt 10 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. opodatkowaniu podlega m.in. sprzedaż wyrobów akcyzowych na terytorium kraju, zaś za sprzedaż wyrobów akcyzowych na terytorium kraju uważa się również zużycie wyrobów akcyzowych niezgodnie z ich przeznaczeniem, w przypadku gdy do wyrobów tych zastosowano zwolnienie lub obniżono stawki akcyzy. Każde wykorzystanie oleju opałowego, jak również jego odsprzedaż na cele inne niż opałowe, powodowały utratę zwolnienia od obowiązku podatkowego, a także skutkowało wymiarem podatku akcyzowego z zastosowaniem stawki jak dla oleju napędowego (zob. wyrok NSA z 21 września 2010 r., sygn. akt I GSK 243/10).

Po trzecie, uznając, że „użycie” oznacza również „sprzedaż” oleju opałowego, sądy administracyjne przyjęły, że sprzedaż oleju opałowego na cele opałowe bez uzyskania oświadczenia oznacza „użycie niezgodnie z przeznaczeniem” i tym samym daje podstawę do zastosowania stawki przewidzianej w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (zob. np. wyrok NSA z 21 września 2010 r., sygn. akt I GSK 243/10).

W wyroku z 10 października 2013 r. o sygn. akt I GSK 1033/11 (podjętym w sprawie skarżącej spółki), NSA wskazał: „Za zużycie wyrobów akcyzowych niezgodnie z ich przeznaczeniem uważano również niewykonanie przez sprzedawcę czynności natury administracyjno-biurowej. Zużycie zatem przez sprzedawcę oleju opałowego niezgodnie z jego przeznaczeniem polegało na niedochowaniu przez niego warunków uprawniających do zastosowania stawki preferencyjnej. Wobec tego sprzedaż oleju opałowego bez uzyskania od kupującego pełnego i kompletnego oświadczenia pod kątem przesłanek zawartych w § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r., stanowiło jego użycie niezgodnie z przeznaczeniem. Brak udokumentowania sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe był więc równoznaczny z brakiem możliwości uznania, że olej użyty został zgodnie z przeznaczeniem, co z kolei było równoznaczne z użyciem w innym celu, niż opałowy (por. wyroki NSA z dnia: 21 września 2010 r., sygn. akt I GSK 243/10; 26 listopada 2010 r., sygn. akt I GSK 865/09; 1 grudnia 2010 r., sygn. akt I FSK 1354/10, I GSK 1223/11). Ponadto, skoro opodatkowanie według niskiej stawki akcyzy ustawodawca uzależnił od «przeznaczenia na cele opałowe», to nie sposób było przyjąć, że uchylenie preferencyjnego opodatkowania (i zastosowanie opodatkowania według stawki wyższej), ustawodawca chciał powiązać jedynie z jakąś wybraną formą przeznaczenia oleju opałowego na inne cele (której zresztą nie wskazał)”.

Po czwarte, sądy administracyjne, na podstawie art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. oraz przepisów rozporządzenia z 2004 r. wywiodły, że sprzedawca oleju opałowego, który posiada oświadczenie uniemożliwiające identyfikację nabywcy (niezgodne z rzeczywistością, podające dane fikcyjne), nie może skorzystać z obniżonej stawki akcyzy. Posiadanie „nierzetelnego” oświadczenia jest traktowane jak przeznaczenie olejów opałowych „na inne cele niż opałowe” w rozumieniu § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. albo ich „użycie niezgodnie z ich przeznaczeniem” w rozumieniu art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Na tle § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. (w brzmieniu do 14 września 2005 r.) ukształtował się pogląd, że uzyskanie oświadczenia „nierzetelnego” jest równoznaczne z „niezłożeniem oświadczenia”. Taka wykładnia kwestionowanych przepisów została przyjęta w orzecznictwie sądów administracyjnych, w tym Naczelnego Sądu Administracyjnego, jako stabilna, trwała i powszechna (zob. m.in. wyroki NSA z: 15 października 2013 r.: sygn. akt I GSK 1010/11, sygn. akt I GSK 1264/11, sygn. akt I GSK 1343/11, sygn. akt I GSK 618/11; 17 września 2013 r., sygn. akt I GSK 1524/11; 24 września 2013 r., sygn. akt I GSK 1383/11; 19 września 2013 r., sygn. akt I GSK 1029/11; 5 kwietnia 2013 r., sygn. akt

I GSK 1082/11; 4 kwietnia 2012 r., sygn. akt I GSK 23/11; 3 lutego 2011 r., sygn. akt I FSK 1458/10).

Po piąte, odrębną kwestią jest ocena braków formalnych oświadczeń w sytuacji, gdy istnieje możliwość identyfikacji nabywcy i samej transakcji. W tym zakresie orzecznictwo sądów administracyjnych ewoluowało (zob. wyrok NSA z 13 listopada 2015 r., sygn. akt I GSK 504/14 i powołane tam orzecznictwo). Początkowo w większości orzeczeń rygorystycznie przyjmowano, że oświadczenie, aby mogło być podstawą stosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego, musiało bezwzględnie zawierać wszystkie dane wymagane przepisami prawa, a zarazem musiało być rzetelne, tj. zawierać dane zgodne z rzeczywistością. Następnie w orzecznictwie pojawiły się poglądy, że braki w omawianych oświadczeniach nie zawsze muszą wykluczać obniżenia stawki podatku akcyzowego. Dotyczy to oświadczeń posiadających wady „nieistotne”. Za nieistotne uznano przy tym braki, które nie uniemożliwiają weryfikacji przeznaczenia/użycia wyrobu. Z powołanego wyroku NSA z 13 listopada 2015 r. wynika, że dotychczas nie wypracowano jednego przesądzającego poglądu, który by wprost określał, jakiego rodzaju brak (braki) oświadczenia przekreśla możliwość skorzystania z obniżonej stawki akcyzy. Wynika to z bardzo różnych, niekoherentnych stanów faktycznych spraw. Wobec tego przyjąć należy, że to, czy oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego spełnia wymogi określone w § 4 ust. 2 rozporządzenia z 2004 r., podlega każdorazowej ocenie organu podatkowego, z uwzględnieniem celu (przeciwdziałania nadużyciom podatkowym), jakiemu miało służyć wprowadzenie obowiązku uzyskania przez sprzedawcę oleju opałowego przedmiotowego oświadczenia. Przyjęcie przez sprzedawcę oświadczeń, których treść nie pozwala na realizację przywołanego celu, wyklucza założenie – w oparciu o tego rodzaju treść oświadczeń – domniemanie przeznaczenia i użycie oleju opałowego na cele opałowe. Badając oświadczenia, organ podatkowy musi więc rozważać, jaki jest skutek konkretnego braku formalnego, i dyskwalifikować tylko te oświadczenia, których braki skutkują niemożliwością identyfikacji nabywcy lub transakcji.

Podzielając stanowisko NSA, Trybunał zwraca uwagę, że ocena wad oświadczeń nabywców paliw opałowych stanowi problem stosowania prawa, możliwy do rozstrzygnięcia w okolicznościach konkretnej sprawy przez właściwy sąd (zob. postanowienie TK z 11 lutego 2014 r., sygn. P 50/11, OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 17).

4.3. Przedmiot oceny.

Trybunał stwierdził, że przyjęta przez sądy interpretacja art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. opiera się na analizie powiązanych ze sobą regulacji ustawowych i wykonawczych. Interpretację przepisów hierarchicznie zróżnicowanych skarżąca postrzega jako „wykładnię przepisu ustawy przez pryzmat rozporządzenia”. Tymczasem norma prawna może być rekonstruowana z przepisów o różnej pozycji w systemie (ustawa – rozporządzenie). Sądy odtworzyły na tej podstawie normy prawne jako wypowiedzi jednoznacznie nakazujące adresatom, by w pewnych okolicznościach podjęły określone działania.

Należy przy tym zaznaczyć, że wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim wypadku różnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej jednoznaczności i precyzji ulega podwyższeniu w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości. Jednak także na tle spraw związanych z regulacjami podatkowymi, Trybunał przyjmuje, że: „Dopiero jeżeli dana regulacja prawna okazuje się niejasna w sposób kwalifikowany, uzasadnia to stwierdzenie jej niekonstytucyj-

ności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji będącej komponentem zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przezeń prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), wzmocnionej – ewentualnie – przez przepisy ustawy zasadniczej ustalające szczególne wymogi co do określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa czy w odniesieniu do niektórych zagadnień (prawo karne, prawo daninowe, ograniczenia praw i wolności gwarantowanych konstytucyjnie)” – (wyrok TK z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71).

Na tle badanej regulacji takie okoliczności nie zachodzą. Organy podatkowe i sądy, sięgając do pozajęzykowych metod wykładni, nadały zakwestionowanemu przepisowi jednoznaczny sens. Nie występuje więc na tle art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. tzw. kwalifikowana niejasność przepisu, czyli taka, której „nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednoznaczności stosowania prawa”. W ocenie Trybunału, przyjęte przez sądy rozumienie art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. mieści się granicach dostępnych metod wykładni. Nie każdy przepis, przy interpretacji którego podmiot stosujący prawo (zwłaszcza sąd) jest zmuszony sięgnąć do pozajęzykowych metod wykładni, jest automatycznie niezgodny z art. 2 Konstytucji (zob. postanowienie TK z 27 kwietnia 2004 r., sygn. P 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36).

Gdyby interpretować przepis tak, jak proponuje skarżąca spółka, podwyższona stawka akcyzy byłaby stosowana w sytuacji faktycznego „zużycia oleju niezgodnie z przeznaczeniem”, natomiast „sprzedaż niezgodnie z przeznaczeniem” (na cel inny niż opałowy) byłaby objęta stawką podstawową. Taka interpretacja art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. byłaby sprzeczna z celem regulacji.

Sądy odeszły od wykładni literalnej rozpatrywanej regulacji na rzecz wykładni celowościowej ze względu na *ratio legis* art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Wykładnia celowościowa jest odmianą wykładni funkcjonalnej, która charakteryzuje się tym, że ustalając znaczenie tekstu prawnego, bierze się pod uwagę cele prawa. Co do zasady, punktem wyjścia analizy przepisów jest wykładnia językowa. Nie może ona jednak przesądzać o rezultacie wykładni, gdy rezultat ten oznaczałby niezidentyfikowanie celu ustawy. Z taką sytuacją mamy do czynienia w niniejszej sprawie. Wykładnia językowa art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. nie przesądza w sposób jednoznaczny o przesłankach zastosowania przewidzianej w tym przepisie stawki podatkowej, odpowiedniej dla oleju opałowego, który nie został przeznaczony na cele opałowe. Wymogi te można ustalić na gruncie wykładni celowościowej.

Podsumowując, Trybunał uznał, że wykładnia art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. uwzględnia przyjętą w orzecznictwie sądów administracyjnych interpretację § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. W rozumieniu art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. „użyciem” olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe „niezgodnie z ich przeznaczeniem” jest nie tylko sprzedaż tych olejów bez uzyskania oświadczeń, o których mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., ale także sprzedaż po uzyskaniu oświadczeń, które uniemożliwiają identyfikację nabywcy, a w konsekwencji – weryfikację przeznaczenia oleju opałowego.

Przedstawiona interpretacja art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., upowszechniona w orzecznictwie sądów administracyjnych, upoważniała do konkluzji, że zakwestionowany przez skarżącą spółkę sposób rozumienia art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. ma charakter trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, i w związku z tym przyjęte rozumienie przepisu może podlegać ocenie Trybunału.

5. Analiza zgodności art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. z Konstytucją.

5.1. Zarzuty.

W *petitum* skargi konstytucyjnej skarżąca spółka zakwestionowała art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., „rozumiany w ten sposób, że ustawowe pojęcie «użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem» (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować jako nieodebranie w momencie sprzedaży (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) «oświadczenia», o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia (...) [z 2004 r.] (...) lub odebranie «oświadczenia» nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym oraz że występujące w tym przepisie pojęcie «użycie» (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować również jako sprzedaż (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe)”.

W nawiązaniu do postawionych zarzutów (natury formalnej i materialnoprawnej) skarżąca spółka podniosła, że: a) państwo prawa nie może tworzyć przepisu, który bez uzasadnionej przyczyny naruszałby swobodę prowadzenia działalności gospodarczej oraz zasadę bezpieczeństwa prawnego (art. 2, art. 20, art. 22 Konstytucji); b) wykładnia art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., jakiej dokonały sądy w sprawie skarżącej, prowadzi do faktycznej konfiskaty mienia, co w sposób oczywisty narusza art. 64 Konstytucji; c) przepisy stworzyły swoistą pułapkę na dystrybutorów oleju opałowego i samo to stwarza poważne wątpliwości co do ich zgodności z Konstytucją; d) przepis narusza zasadę proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji) przez nieuzasadnione ograniczenie praw wynikających z art. 2, art. 20, art. 22, art. 64 Konstytucji, jak również ograniczenie prawa równości wynikającego z art. 32 Konstytucji (w zakresie badania tego zarzutu postępowanie zostało umorzone – zob. cz. III, pkt 2.2 niniejszego uzasadnienia).

Skarżąca zarzuciła ponadto, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., „wprowadzający swoistą sankcję podatkową” (ingerując tym samym w prawa majątkowe skarżącej), narusza rażąco standardy konstytucyjne „w tym [w] szczególności wywodzoną z art. 2 zasadę przestrzegania *vacatio legis*”, a w konsekwencji – zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Sposób sformułowania zarzutu skarżącej spółki wymagał jego drobnej rekonstrukcji. Trybunał w swoim orzecznictwie wielokrotnie podkreślał obowiązywanie zasady *falsa demonstratio non nocet*, w myśl której decydujące znaczenie należy przypisać nie tyle żądaniu wskazanemu w *petitum* pisma, ile całej jego treści z uwzględnieniem argumentacji zawartej w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej (por. 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; 24 lutego 2009 r., sygn. SK 34/07, OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 10). Zastosowanie tej zasady w rozpatrywanej sprawie pozwala odnieść zarzut skarżącej, dotyczący braku *vacatio legis*, do art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w związku z art. 2 ustawy zmieniającej z 2005 r.

5.2. Zarzut naruszenia zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

5.2.1. Najdalej idącym zarzutem skarżącej spółki, niewyartykułowanym w *petitum* skargi konstytucyjnej, ale podniesionym w uzasadnieniu, jest zarzut, że „sankcyjny”, „wieloznaczny” art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., ingerujący w prawa podmiotowe skarżącej, został wprowadzony bez zachowania reguł przyzwoitej legislacji, w szczególności bez *vacatio legis*, co prowadzi do naruszenia zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji) oraz do nieproporcjonalnego wkroczenia w prawo własności skarżącej spółki. Skarżąca podkreśliła, że przejawem ogólnej zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa jest zasada poprawnej legislacji,

zobowiązująca ustawodawcę do tworzenia jasnego prawa, zwłaszcza prawa podatkowego nakładającego ciężary publiczne na jednostki.

Trybunał podzielił stanowisko, że niezachowanie odpowiednich wymogów legislacyjnych w odniesieniu do regulacji podatkowych może być kwestionowane także w trybie skargi konstytucyjnej (zob. wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09). W wypadku zasady poprawnej legislacji jako wzorzec kontroli należy wówczas wskazać, tak jak uczyniła to skarżąca, art. 2 w związku z art. 64 Konstytucji.

W świetle tak postawionego zarzutu przedmiotem oceny stała się przede wszystkim kwestia dopuszczalności stosowania art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. do prawnie relewantnych sytuacji, które zaistniały po wejściu w życie pozbawionej *vacatio legis* ustawy zmieniającej z 2005 r. W zmienionym stanie prawnym powstały istotne wątpliwości co do zakresu obowiązków podatnika związanych z uzyskiwaniem oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego oraz obowiązujących stawek akcyzy (zob. wyżej pkt 4.1.2).

5.2.2. W świetle orzecznictwa Trybunału, zasada poprawnej legislacji związana jest funkcjonalnie z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zgodnie z tymi zasadami, przepisy prawa mają być formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego można traktować jako funkcjonujące równolegle i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od treści tych przepisów. Zakres i treść tego obowiązku mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją. Dotyczy to w szczególności zachowania właściwej formy nakładania obowiązków podatkowych, w tym – przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, zachowania precyzji norm (przepisów) podatkowych oraz respektowania odpowiedniej *vacatio legis*. Zarzut naruszenia przez ustawodawstwo podatkowe art. 64 Konstytucji może zatem dotyczyć nie samej okoliczności nałożenia podatku, ale formy i sposobu nakładania powinności podatkowych (zob. wyrok z 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153).

Swoboda ustawodawcy jest ograniczona „nakazem respektowania *vacatio legis* i zakazem nadawania mocy wstecznej oraz dokonywania zmian w ciągu roku podatkowego” (wyrok z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127).

Wymóg zachowania odpowiedniej *vacatio legis* należy odnosić nie do ochrony adresata normy prawnej przed pogorszeniem się jego sytuacji, ale do możliwości zapoznania się przezeń z nowym przepisem oraz do możliwości adaptacji do nowej regulacji prawnej, a okres tej adaptacji może być różny. Ocena tego, czy w konkretnym wypadku długość przewidzianej *vacatio legis* jest odpowiednia, zależy od wielu okoliczności, zwłaszcza od przedmiotu i treści unormowań przewidzianych w nowych przepisach, w tym od tego, jak bardzo różnią się one od unormowań dotychczasowych (zob. wyrok TK z 25 marca 2003 r., sygn. U 10/01, OTK ZU nr 3/A/2003, poz. 23 i przywołane tam orzeczenia).

W kontekście unormowań podatkowych w orzecznictwie Trybunału ukształtowała się reguła miesięcznego okresu dostosowawczego, wynikająca z konieczności publikowania aktów normatywnych nowelizujących regulacje podatkowe najpóźniej miesiąc przed rozpoczęciem roku podatkowego, którego dotyczą. Niemniej jednak, co wymaga podkreślenia, powyższa dyrektywa jest odnoszona przez Trybunał – jak dotychczas – jedynie do danin wymierzanych w skali rocznej (zob. wyrok z 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12, OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113). Do tego rodzaju danin nie należy podatek akcyzowy.

Trybunał, w powołanym wyroku o sygn. K 23/12, przypomniał ponadto, że Konstytucja nie wyznacza konkretnej *vacatio legis*, a standardowym rozwiązaniem (poprawnym w typowych okolicznościach) jest ustalenie 14-dniowego okresu spoczywania

ustawy (zob. wyrok TK z 16 czerwca 1999 r., sygn. P 4/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 98), który wynika z ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 296). Równocześnie ustawodawcy przysługuje w tej mierze pewna swoboda; w pewnych okolicznościach może on wręcz zrezygnować z ustanowienia *vacatio legis*, ponieważ nakaz jej zachowania nie ma charakteru bezwzględniego. Uzasadnieniem swobody ustawodawcy w kwestii ustalenia czasu trwania okresu dostosowawczego, a nawet jego pominięcia, jest „ważny interes publiczny, którego nie można wyważyć z interesem jednostki”. Ponadto odstąpienie jest dopuszczalne w innych szczególnych okolicznościach, gdy przemawia za tym zasada konstytucyjna. Trybunał podkreślał, że interes publiczny przejawia się zwłaszcza w konieczności ochrony stabilności interesów finansowych państwa i zachowania równowagi budżetowej (zob. wyrok z 12 grudnia 2012 r., sygn. K 1/12, OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 134 i cytowane tam orzeczenia). Argument ważnego interesu publicznego może – wyjątkowo – uzasadniać ograniczenie lub nawet rezygnację z ustanowienia *vacatio legis* (zob. wyrok o sygn. P 4/98).

Nie tracąc z pola widzenia dokonanych wyżej ustaleń, należy zaznaczyć raz jeszcze, że przedmiotem oceny w niniejszym postępowaniu nie jest art. 2 ustawy zmieniającej z 2005 r., lecz art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w związku z tym przepisem.

5.2.3. Ustawa zmieniająca z 2005 r. weszła w życie 24 sierpnia 2005 r., tj. z dniem ogłoszenia (zob. art. 2 tej ustawy). Nowelizacja była bezpośrednią reakcją ustawodawcy na rozwiązania zawarte w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 30 maja 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 96, poz. 814, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 30 maja 2005 r.), „zakładające drastyczny wzrost stawek akcyzy na olej opałowy i gaz płynny, służący do ogrzewania mieszkań” (zob. uzasadnienie projektu ustawy zmieniającej z 2005 r., druk sejmowy nr 4124 z 3 czerwca 2005 r., IV kadencja). Ustawodawca w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. określił stawkę akcyzy na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe na kwotę 233 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu (odpowiadała ona stawce obniżonej, przewidzianej w rozporządzeniu z 2004 r.). Ustalenie, że ustawa zmieniająca z 2005 r. wchodzi w życie z dniem ogłoszenia, miało zapobiec stosowaniu znacznie wyższych stawek określonych w rozporządzeniu z 30 maja 2005 r. (miało ono wejść w życie 1 sierpnia 2005 r.). Ostatecznie rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 15 czerwca 2005 r. w sprawie uchylenia rozporządzenia zmieniającego rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 106, poz. 897; weszło w życie 16 czerwca 2005 r.) Minister Finansów uchylił rozporządzenie z 30 maja 2005 r. Pomimo to prace nad ustawą zmieniającą były kontynuowane i ostatecznie art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., od 24 sierpnia 2005 r., uzyskał nowe brzmienie, a jednocześnie zaczął obowiązywać dodany ust. 1a w art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

5.2.4. W ocenie Trybunału, motywy pilnego wprowadzenia zmian w ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r., w tej sytuacji, nie usprawiedliwiały braku jakiegokolwiek *vacatio legis*. Jeśli nawet ustawodawca pragnął „zapobiec” podwyższeniu stawki na olej opałowy przeznaczony na cele opałowe, a jednocześnie chronić stabilność budżetu państwa, to było to możliwe z zachowaniem odpowiedniego okresu dostosowawczego, zwłaszcza, że „kontrowersyjne” rozporządzenie z 30 maja 2005 r. zostało uchylone i przestało obowiązywać 16 czerwca 2005 r. Ustawodawca, uchwalając ustawę zmieniającą 28 lipca 2005 r., wiedział, że zdezaktualizował się motyw uzasadniający natychmiastowe wejście ustawy w życie. Mimo to ustawodawca przyjął, że ustawa zmieniająca z 2005 r. wejdzie w życie z dniem ogłoszenia (24 sierpnia 2005 r.). Wobec takiej sekwencji zdarzeń może zaskakiwać odrzucenie poprawki senackiej dotyczącej wskazania w ustawie zmieniającej z 2005 r. 30-dniowej *vacatio legis*.

Należy zauważyć, że stopień ingerencji prawodawcy w dotychczasową sytuację prawną adresatów był przy tym istotny: stawka akcyzy (dla olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) określona w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. wynosiła 2000 zł/1000 litrów gotowego wyrobu, a zatem przekraczała wysokość stawki określonej w rozporządzeniu z 2004 r. – 1180 zł/1000 litrów gotowego wyrobu.

Skarżąca spółka słusznie wskazała, że zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, rozumianej w orzecznictwie Trybunału jako pewien zespół cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne. Dzięki tym cechom prawa jednostka ma możliwość podejmowania decyzji o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego. Zasada lojalności państwa wobec obywateli zapewnia bezpieczeństwo prawne w prawie regulującym daniny publiczne. Oznacza ona nie tyle stabilność przepisów prawa, która w tej dziedzinie prawa w określonej sytuacji ekonomicznej państwa może być trudna do osiągnięcia, ile warunki do możliwości przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Zwiększenie obciążeń poprzez zmianę prawa daninowego powinno być dokonywane w ten sposób, by podmioty prawa, których ono dotyczy, miały odpowiedni czas do racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami (zob. wyrok TK z 10 lutego 2015 r., sygn. P 10/11, OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 13).

Dodanie do ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. ust. 1a pkt 1 w art. 65, bez dochowania *vacatio legis*, skomplikowało obowiązujący stan prawny, i mogło rodzić uzasadnione wątpliwości co do skutków niedochowania wymogu uzyskania oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe. Dopiero zmiany w rozporządzeniu z 2004 r., które weszły w życie 15 września 2005 r., usunęły wątpliwości co do obowiązku gromadzenia oświadczeń, o których mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. w wypadku jego sprzedaży na cele opałowe z zastosowaniem obniżonej stawki wskazanej w § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. Możliwość skorzystania z obniżonej stawki akcyzy, określonej w rozporządzeniu z 2004 r., wymagała spełnienia warunku określonego w tym rozporządzeniu. Niespełnienia obowiązku uzyskania oświadczeń uniemożliwiało skorzystanie z obniżonej stawki, zastosowanie znajdowała stawka określona w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (zob. wyżej pkt 4.1.3).

Trybunał uznał, że niejasny stan prawny, spowodowany wejściem w życie ustawy zmieniającej z 2005 r. bez *vacatio legis*, mógł utrudnić podatnikom ocenę co do zakresu ciążących na nich obowiązków i naraził na wymierne straty finansowe. Stan taki trwał do chwili nowelizacji, z dniem 15 września 2005 r., rozporządzenia z 2004 r.

Mając powyższe na względzie, Trybunał uznał, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w związku z art. 2 ustawy zmieniającej z 2005 r. w zakresie, w jakim dotyczy obowiązków podatkowych powstałych przed 15 września 2005 r., jest niezgodny z art. 20, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2 i art. 84 Konstytucji.

5.3. Zarzut naruszenia prawa własności w świetle interpretacji art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

Odrębny zarzut dotyczy sposobu interpretacji art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. W ocenie skarżącej spółki, wykładnia, jakiej dokonały sądy, w rzeczywistości „prowadzi do faktycznej konfiskaty mienia”, co w sposób oczywisty narusza art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji (w uzasadnieniu skarżąca spółka nawiązuje do art. 64

ust. 1 i 3 Konstytucji). Zdaniem skarżącej, zakwestionowany przepis narusza istotę prawa własności przez obciążenie podatnika nieproporcjonalnie wysoką akcyzą.

5.3.1. Przystępując do oceny art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w kontekście postawionego zarzutu, należy przypomnieć, że Trybunał wielokrotnie wypowiadał się na temat badania zgodności przepisów o charakterze daninowym z wzorcami zawartymi w art. 64 Konstytucji (zob. obszerne podsumowanie w wyroku z 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12). Konstytucja nakłada na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji). Tym samym Konstytucja w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji, w dziedzinie prawa daninowego (zob. postanowienie z 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166), gdyż wpływanie na sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku (zob. wyrok z 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106); realizacja obowiązku podatkowego zawsze łączy się z ingerencją w prawa majątkowe podatnika (zob. wyrok z 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06).

Skoro regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, to jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń korzystania z konstytucyjnych wolności i praw (art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony, których granice (treść) są kształtowane przez te właśnie obowiązki. Innymi słowy, obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji (zob. wyroki TK powołane w wyroku o sygn. K 23/12). Obciążenia podatkowe nie podlegają zatem kontroli w kategoriach ograniczeń prawa własności, a przez to konfrontacja zakwestionowanych przepisów z art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, co do zasady, jest bezprzedmiotowa, ze względu na nieadekwatność tych wzorców kontroli. Istotne jest podkreślenie, że nieadekwatność art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji w wypadku regulacji daninowych dotyczy jedynie kwestii nałożenia na jednostki obowiązku określonych świadczeń oraz ustalenia ich wielkości czy wysokości.

W wyroku z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, Trybunał podtrzymał swoje dotychczasowe stanowisko, zgodnie z którym art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji nie są adekwatnymi wzorcami kontroli regulacji prawa daninowego, w tym podatkowego. Jednocześnie jednak wskazał, że w świetle orzecznictwa Trybunału dopuszczalne są dwa wyjątki od tak sformułowanej zasady ogólnej.

Po pierwsze, nie można wykluczyć, że pod pozorem regulacji daninowej ustawodawca ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym. Przykładem takiej sytuacji byłoby nadanie podatkowi cech instytucji konfiskaty mienia. Wówczas możliwe jest formułowanie zarzutu niekonstytucyjności przez odwołanie się zarówno do zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 zdanie pierwsze Konstytucji), jak i do zakazu naruszania istoty praw i wolności konstytucyjnych (art. 31 ust. 3 zdanie drugie Konstytucji), w tym prawa własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji).

Po drugie, nie można wykluczyć powoływania jednego lub obu z rozważanych wzorców w odniesieniu do innych zagadnień, normowanych przepisami prawa daninowego, niedotyczących nakładania podatków, ale związanych np. z ukształtowaniem warunków, jakie muszą zostać spełnione, aby skorzystać ze zwolnienia z obowiązku podatkowego albo z preferencyjnej (ulgowej) stawki opodatkowania odnoszącej się do oleju opałowego, zamiast zapłaty podatku w wysokości wyznaczonej dla analogicznego oleju służącego do celów napędowych (zob. przykłady podane w wyroku o sygn. SK 18/09, a także wyrok z 12 lutego 2015 r., sygn. SK 14/12).

Zarzut skarżącej spółki mieści się w ramach wskazanych „wyjątków”, skarżąca kwestionuje zarówno przesłanki zastosowania stawki określonej w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., jak i jej wysokość, stawiając zarzut „faktycznej konfiskaty mienia”. Wobec tego, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji można uznać za adekwatne wzorce kontroli.

5.3.2. Stawka akcyzy określona w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., choć w istocie wyższa niż stawka obniżona wynikająca z rozporządzenia z 2004 r., nie była stawką sankcyjną. Była to stawka ustalona dla oleju opałowego, który z różnych względów (określonych w tym przepisie) nie mógł być uznany za olej opałowy przeznaczony na cele opałowe. Przyjęte w orzecnictwie rozumienie art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. oznaczało, że sprzedaż oleju opałowego przeznaczonego na cel opałowy bez uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu oleju na cel opałowy uniemożliwiałoby zastosowanie obniżonej stawki akcyzy i skutkowało zastosowaniem stawki określonej w tym przepisie. Sytuacja ta nie mogła być dla podatników zaskoczeniem. Na podstawie rozporządzenia z 2004 r. sprzedaż oleju opałowego na cele opałowe wymagała „potwierdzenia”; było nim „oświadczenie”, zaś brak oświadczenia wiązał się z obowiązkiem uiszczenia podatku w wysokości właściwej dla oleju napędowego. Wątpliwości co do obowiązku uzyskania oświadczenia mogły występować przejściowo w stanie prawnym pomiędzy 24 sierpnia 2005 r. a 15 września 2005 r., co – zdaniem Trybunału – uzasadniało stwierdzenie zakresowej niekonstytucyjności art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (zob. pkt 1 sentencji wyroku).

Celem ustawy zmieniającej z 2005 r. było utrzymanie akcyzy na olej opałowy na dotychczasowym poziomie (zmiana brzmienia art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.), i jednocześnie ograniczenie nadużyć podatkowych związanych z wykorzystywaniem oleju opałowego do celów napędowych (dodanie ust. 1a w art. 65 tej ustawy). Przyjęcie, że sprzedaż oleju opałowego bez uzyskania rzetelnego oświadczenia od nabywcy o przeznaczeniu oleju na cel opałowy nie może być rozumiana jak „użycie niezgodnie z przeznaczeniem”, wypaczałoby sens mechanizmu, który miał umożliwić korzystanie z obniżonej stawki akcyzy tylko na olej opałowy przeznaczony na cele opałowe. Formą wyrażenia zamiaru użycia oleju na cele opałowe, było oświadczenie nabywcy, o którym mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r. Wraz z wprowadzeniem zmian w rozporządzeniu z 2004 r., które weszły w życie 15 września 2005 r., odpadły wątpliwości co do obowiązku gromadzenia oświadczeń o przeznaczeniu oleju na cele opałowe, w wypadku jego sprzedaży na cele opałowe z zastosowaniem obniżonej stawki.

Korzystanie z obniżonych stawek akcyzy wiązało się z konkretnymi obowiązkami. Sprzedawca, podejmując decyzję o sprzedaży oleju opałowego z niższą stawką akcyzy, powinien uwzględniać ewentualne ryzyko obciążenia wyższą stawką akcyzy w wypadku niespełnienia wymaganych przepisami warunków. Transakcje z udziałem niżej opodatkowanego wyrobu obciążone były większym ryzykiem, wiązały się z dodatkowymi warunkami (obowiązkiem uzyskania oświadczeń o przeznaczeniu oleju), ale też niosły wyższe korzyści ekonomiczne. Z kolei sprzedaż oleju opałowego, bez potrzeby uzyskiwania oświadczeń, ale wyżej opodatkowanego, wiązała się z uzyskaniem niższych korzyści ekonomicznych, jednak bez ryzyka, że transakcja zostanie zakwestionowana w toku ewentualnej kontroli, zaś sprzedaż zostanie obciążona wyższą akcyzą. Sprzedawca wyrobów akcyzowych należy do kręgu podmiotów obciążonych podatkiem akcyzowym – jest podatnikiem tego podatku, a sprzedaż oleju opałowego bez dochowania warunków uprawniających do zastosowania obniżonej stawki, jest jednym z typowych przedmiotów opodatkowania akcyzą. Przesłanki zastosowania wyższej stawki zostały doprecyzowane w orzecnictwie sądowym, zaś Trybunał uznał, że utrwalone rozumienie art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. było dopuszczalne w ramach stosowanych metod wykładni.

5.3.3. W ocenie Trybunału, zakwestionowany przepis nie wkracza w sposób nieproporcjonalny w prawo własności. Jak wskazał Trybunał w wyroku z 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03 (OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33), powinności dokonania „aktów staranności” mogą znajdować również swoje uzasadnienie z punktu widzenia sprawności działania organów podatkowych, która również jest wartością konstytucyjną wymienioną we wstępie do Konstytucji (tzw. preambule), ale musi to być współmierne do stopnia realizacji tego celu i nie może być dla podatników nadmiernie uciążliwe. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, zasada proporcjonalności wiąże ustawodawcę nie tylko wtedy, gdy ustanawia on ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności lub praw, ale i wtedy, gdy nakłada obowiązki na obywateli lub na inne podmioty znajdujące się pod jego władzą. Ustawodawca postępuje w zgodzie z zasadą proporcjonalności, gdy spośród możliwych środków działania wybiera możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być one zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż to jest niezbędne wobec założonego i usprawiedliwionego konstytucyjnie celu.

Trybunał, oceniając w wyroku z 11 lutego 2014 r., sygn. P 24/12 (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9), przepisy ustawy o podatku akcyzowym z 2008 r. (dotyczące obowiązku przekazywania zestawień oświadczeń), zauważył, że obowiązek odebrania od nabywcy oleju oświadczenia o jego wykorzystaniu zgodnie z przeznaczeniem grzewczym pozostaje podstawowym i koniecznym elementem kontroli obrotu olejem opałowym. Nie ulega 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 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. Trybunał uznał, że konieczne jest 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”.

Nie można przy tym przyjąć, że podatek akcyzowy, ustalony w oparciu o inną niż obniżona stawkę podatkową, jest instrumentem służącym do konfiskaty mienia podatnika. Przyjęta w kwestionowanych przepisach konstrukcja, była stosowana w wypadku niespełnienia warunków dotyczących oświadczeń złożonych przez nabywców oleju opałowego o jego przeznaczeniu na cele opałowe. Miała na celu odzyskanie podatku we właściwej wysokości, a nie o stosowanie sankcji za zużycie oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem. W świetle obowiązujących przepisów, dokonanie takiej zmiany przeznaczenia oleju opałowego było możliwe, choć rodziło to obowiązek zapłaty akcyzy w kwocie właściwej dla tego wyrobu energetycznego (zob. wyrok NSA z 26 lipca 2016 r., sygn. akt I GSK 1799/14).

Wynikający z kwestionowanej regulacji nakaz uiszczenia podatku akcyzowego nie jest więc sankcją, lecz jest środkiem skierowanym na zapewnienie prawidłowości obrotu olejami opałowymi i zrekompensowanie ewentualnych strat budżetu państwa, które mogłyby powstać w wyniku naruszenia zasad obrotu olejami opałowymi lub też w związku z tymi naruszeniami. Skutek podatkowy zastosowania kwestionowanej regulacji należy zatem rozpatrywać w kategoriach utraty możliwości skorzystania z dobrodziejstwa ulgi podatkowej, nie zaś nałożenia sankcji podatkowej. Decyzja organu administracji skarbowej, nakładająca na sprzedawcę oleju obowiązek uiszczenia podatku akcyzowego według wyższej stawki, ma więc na celu, w wypadku dokonania sprzedaży oleju z naruszeniem warunków określonych w § 4 rozporządzenia z 2004 r. i art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., doprowadzenie do prawidłowej realizacji należnego zobowiązania podatkowego.

5.3.4. Podsumowując, Trybunał uznał, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., rozumiany w ten sposób, że pojęcie „użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem” oznacza także sprzedaż olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe po uzyskaniu od nabywcy oświadczenia, o którym mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., które nie umożliwia identyfikacji nabywcy, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2 i art. 84 Konstytucji.

5.4. Zarzut naruszenia swobody działalności gospodarczej.

5.4.1. Skarżąca spółka zarzuciła, że zakwestionowany art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. ogranicza w sposób nieproporcjonalny swobodę działalności gospodarczej (art. 20 i art. 22 Konstytucji) przez to, że pomimo swojej niejasności stanowi podstawę obciążenia podatnika podwyższoną stawką podatkową (dziewięciokrotnie wyższą w stosunku do stawki „obniżonej”). Jeżeli norma prawa podatkowego odnosząca się do prowadzonej działalności gospodarczej jest w sposób rażący wieloznaczna (taką normą jest, zdaniem skarżącej, art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w rozumieniu przyjętym w orzecznictwie sądów administracyjnych), to narusza zasadę wolności gospodarczej.

Trybunał przyjął, że ustawodawca, kształtując przepisy prawa daninowego, musi brać pod uwagę interesy podatników, którzy w zaufaniu do istniejącego systemu podatkowego podejmują różne decyzje gospodarcze. Przepisy określające obowiązki finansowe podmiotów gospodarczych wobec państwa mogą ingerować w prowadzoną działalność gospodarczą, zwłaszcza w sytuacji gdy ich realizacja może prowadzić do nadmiernych obciążeń finansowych, powodujących, że działalność ta staje się nieopłacalna. Wobec tego nie można wykluczyć, że przepisy określające podstawę wymiaru danin publicznych mogą być oceniane w odniesieniu do art. 20 i art. 22 Konstytucji (zob. np. wyrok TK z 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103).

Odwołując się do wskazanych wzorców konstytucyjnych, należy jednak zastrzec, że podmioty gospodarcze muszą się liczyć z nakładaniem na nie przez ustawę ciężarów o charakterze publicznoprawnym. Konstytucyjne umocowanie do nakładania podatków i innych danin publicznych określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji) sprawia, że nałożenie podatku, co do zasady, nie może być traktowane jako naruszenie wolności gospodarczej. Zastrzeżenia natury konstytucyjnej (na tle art. 22 Konstytucji) mogą być rozpatrywane, gdy zarzut, analogicznie jak na tle art. 64 Konstytucji, dotyczy np. uchybień w sposobie nakładania podatku.

5.4.2. W ocenie Trybunału, art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., rozumiany w ten sposób, że „użyciem” olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe „niezgodnie z ich przeznaczeniem” jest nie tylko sprzedaż tych olejów bez uzyskania oświadczeń, o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., ale także sprzedaż po uzyskaniu oświadczeń, które nie umożliwiają identyfikacji nabywcy, nie narusza wolności działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 22 Konstytucji „[o]graniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny”. Klauzula generalna „ważnego interesu publicznego” winna być identyfikowana na gruncie konkretnej ustawowej regulacji ograniczającej wolność działalności gospodarczej. Wspomniane ograniczenie nie może oczywiście naruszać, zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji, istoty wolności działalności gospodarczej (zob. wyrok z 13 października 2010 r., sygn. Kp 1/09, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 74). Trybunał podzielił pogląd, że ograniczenie wolności działalności gospodarczej podlega szczególnej regulacji art. 22 Konstytucji. Usprawiedliwić ingerencję w konstytucyjnie gwarantowaną wolność działalności gospodarczej może tylko „ważny interes publiczny”, z zachowaniem ustawowej formy tej ingerencji. Art. 22 Konstytucji jako *lex*

specialis nie wyłącza jednak zupełnie stosowania art. 31 ust. 3 Konstytucji, przynajmniej w tym zakresie, w jakim „ważny interes publiczny” może być odniesiony odpowiednio do zasady proporcjonalności, wynikającej z art. 31 ust. 3 Konstytucji (zob. wyrok pełnego składu z 11 marca 2015 r., sygn. P 4/14, OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 30).

Treść normatywną art. 22 Konstytucji należy odczytywać w kontekście art. 20 Konstytucji. Art. 22 Konstytucji nie proklamuje bowiem samoistnie zasady wolności działalności gospodarczej. Przepis ten nie określa, „jaka jest treść tej wolności i sfera działań, które są realizacją wolności działalności gospodarczej”, lecz dotyczy konstytucyjnych wymogów ograniczenia wolności działalności gospodarczej (zob. wyrok z 29 kwietnia 2003 r., sygn. SK 24/02, OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 33). Wyrażenie „wolność działalności gospodarczej” należy rozumieć zarówno jako wolność wyboru działalności gospodarczej, jak i wolność jej wykonywania (por. wyrok z 7 czerwca 2005 r., sygn. K 23/04, OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 62). Natomiast ograniczenia wolności prowadzenia działalności gospodarczej to takie regulacje prawne, które formułują bezwzględne lub względne zakazy podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej (zob. wyrok z 19 stycznia 2010 r., sygn. SK 35/08, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 2). Do ograniczeń tych nie należy obowiązek ponoszenia danin publicznoprawnych (zob. postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8).

5.4.3. W ocenie Trybunału, tak rozumiana wolność gospodarcza nie została ograniczona przez art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Co do zasady stawka przewidziana w tym przepisie dotyczyła użycia, rozumianego także jako sprzedaż oleju na cel inny niż opałowy. Nie miało to wpływu na swobodę wyboru przez skarżącą spółkę rodzaju prowadzonej działalności, jak i wolność jej wykonywania, w tym na możliwość samodzielnego podejmowania decyzji gospodarczych. Profesjonalny przedsiębiorca powinien mieć świadomość, że z obniżonego opodatkowania korzystała jedynie sprzedaż oleju przeznaczonego na cele opałowe, natomiast sprzedaż oleju na cele inne niż opałowe powodowała opodatkowanie według wyższych stawek. Niedochowanie przez podatnika warunków uprawniających do skorzystania z obniżonej stawki akcyzy prowadziło do utraty możliwości skorzystania z preferencji podatkowych.

Nie było zamiarem ustawodawcy, dodającego do art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. ust. 1a, odejście od reguł obowiązujących podatników sprzedających olej na cele opałowe (obowiązek uzyskania oświadczeń). Jak wspomniano wcześniej, ustawa zmieniająca z 2005 r. była bezpośrednią reakcją na propozycje Ministerstwa Finansów, „zakładające drastyczny wzrost stawek akcyzy na olej opałowy i gaz płynny, służący do ogrzewania mieszkań”. Warunkiem uprawniającym do stosowania preferencyjnych stawek akcyzy było przeznaczenie oleju na cele opałowe; zmiana przeznaczenia pociągała za sobą, zastosowanie mniej korzystnych reguł opodatkowania. Obowiązek uzyskania od nabywców stosownych oświadczeń (§ 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r.) powstał wraz z wejściem w życie rozporządzenia z 2004 r. (1 maja 2004 r.). Obowiązek ten nie został wyłączony przez zmianę brzmienia art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, polegającą m.in. na dodaniu ust. 1a. Ewentualna „dezorientacja” adresatów wywołana tą zmianą została wyeliminowana przez obniżenie stawki ustawowej w rozporządzeniu z 2004 r. (od 15 września 2005 r. do kwoty 232 zł/1000 l). Zakres zmian dokonanych w ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r. (zmiana art. 65 ust. 1 i dodanie ust. 1a) oraz w rozporządzeniu z 2004 r. (obniżenie stawki za olej opałowy przeznaczony na cele opałowe do kwoty 232 zł na 1000 litrów, uchylenie § 3 ust. 3 i zmiana brzmienia § 4 ust. 5) uzasadnia wniosek, że nie zmieniła się sytuacja prawna sprzedawców oleju opałowego w zakresie konieczności posiadania prawidłowo wypełnionych oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego dla zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej. Stan faktyczny sprawy, która stała się kanwą złożonej skargi konstytucyjnej, wskazuje, że skarżąca spółka nie miała w tym względzie wątpliwości, odbierała oświadczenia

od nabywców oleju opałowego na cele opałowe (także po zmianie art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., obowiązującej od 24 sierpnia 2005 r.). Zastosowanie wobec skarżącej spółki stawki przewidzianej w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. wiązało się z „nierzetelnością” tych oświadczeń.

Utrata preferencji podatkowych, choć dolegliwa, nie może być jednak wprost utożsamiana z sankcją i ograniczeniem swobody działalności gospodarczej. W świetle orzecznictwa Trybunału, ograniczenie wolności gospodarczej odnosi się do sytuacji, kiedy ograniczeniu podlega zakres terytorialny, personalny czy rzeczowy prowadzonej działalności lub też jej intensywność, co nie miało miejsca w wypadku zakwestionowanego przepisu.

Wobec stwierdzenia, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. nie ogranicza swobody działalności gospodarczej, nie ma podstaw do analizy tej regulacji w kontekście zasady proporcjonalności.

5.5. Skarżąca spółka, oprócz rozpoznanych wyżej zarzutów, podniosła, że zgodnie z art. 87 oraz art. 92 Konstytucji w porządku prawnym przyjęto „regulę hierarchiczną”, zgodnie z którą rozporządzenie jest aktem podrzędnym w stosunku do ustawy i wydawane jest w celu wykonania ustawy na podstawie stosownego upoważnienia. W związku z tym postanowienia rozporządzenia powinny być wykładane w zgodzie z ustawą (nie mogą być z nią sprzeczne). Natomiast niedopuszczalna jest, jak czynią to sądy, wykładnia przepisów ustawy (rozszerzająca zakres pojęć ustawowych bądź wskazująca na ich odmienne rozumienie) przez analizę rozporządzenia. „Przyjęcie innego stanowiska powodowałoby, że organ wydający rozporządzenie ma uprawnienie do wiążącej wykładni pojęć ustawowych, a tym samym ma większe uprawnienia niż sejm i senat, co w sposób oczywisty jest sprzeczne z art. 87 oraz art. 92 Konstytucji” (s. 44 uzasadnienia skargi spółki Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „Bami”).

Trybunał stwierdził, że sformułowany w kontekście art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji zarzut zmierza w istocie do zakwestionowania dokonanej przez sądy (a nie przez organ wykonawczy) wykładni art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Abstrahując od tego, że kwestia zasadności tej wykładni została już omówiona, należy zauważyć, że zarzut naruszenia zasady wyłączności ustawowej został postawiony wobec regulacji ustawowej, przy czym skarżąca spółka nie kwestionuje samego upoważnienia ustawowego. Konkludując, skarżąca nie wykazała, na czym miałyby polegać niezgodność art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Wobec tego, Trybunał uznał, że postępowanie w tym zakresie podlega umorzeniu na podstawie art. 40 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z 2016 r.

6. Zarzut niezgodności § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

6.1. W wykonaniu delegacji zawartej m.in. w art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., Minister Finansów wydał rozporządzenie z 2004 r.

Rozporządzenie z 2004 r. weszło w życie 1 maja 2004 r. Zgodnie z § 2 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., stawki akcyzy określone m.in. w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. zostały obniżone do wysokości określonej w załączniku nr 1 do tego rozporządzenia – dla wyrobów akcyzowych sprzedawanych w kraju. Została więc obniżona przewidziana w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2005 r.) stawka akcyzy na oleje opałowe wynosząca „2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu”.

Na podstawie § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. (w pierwotnym brzmieniu), dla olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, z których 50% lub więcej objęto-

ściowo destyluje w 350°C, w przypadku gdy oleje te są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem, miała zastosowanie stawka akcyzy (preferencyjna) w wysokości 197 zł/1000 litrów (określona w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia). Od 1 stycznia 2005 r. Minister Finansów ustalił stawkę w wysokości 233 zł/1000 l – zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2004 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 279, poz. 2763).

Z kolei § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. przewidywał, że jeżeli oleje opałowe nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 29 marca 2004 r. w sprawie znakowania i barwienia paliw silnikowych przeznaczonych na cele opałowe oraz olejów opałowych (Dz. U. Nr 53, poz. 527) lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w tym rozporządzeniu, stosuje się dla nich stawki akcyzy określone w poz. 1 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia (jak dla olejów napędowych, tj. początkowo 1141 zł/1000 litrów).

Warunki zastosowania preferencyjnej stawki określone zostały w § 4 rozporządzenia z 2004 r.

Na podstawie § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. podatnik sprzedający oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe był zobowiązany w wypadku tej sprzedaży:

1) osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej oraz osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą – do uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów, uprawniającym do stosowania stawek wymienionych w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia; oświadczenie mogło być złożone w wystawianej fakturze VAT, a jeżeli było składane odrębnie, powinno było zawierać dane dotyczące nabywcy, datę złożenia tego oświadczenia oraz powinno było być dołączone do kopii faktury VAT;

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

W myśl § 4 ust. 2 rozporządzenia z 2004 r. oświadczenie, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, powinno zawierać co najmniej:

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

W § 4 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r. podatnik został zobowiązany do przechowywania dokumentacji, o której mowa w ust. 1 (tj. potwierdzającej sprzedaż oleju opałowego na cele opałowe) do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Zgodnie z § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r., w przypadku niezłożenia oświadczeń, § 3 ust. 3 stosowało się odpowiednio, co oznaczało opodatkowanie olejów opałowych stawką właściwą dla olejów napędowych.

Na podstawie rozporządzenia z 13 września 2005 r. § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. został uchylony, zaś § 4 ust. 5 uzyskał nowe brzmienie.

6.2. Zakres zaskarżenia.

6.2.1. Zakres zaskarżenia § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. należy zidentyfikować, uwzględniając zarzuty sformułowane w poszczególnych skargach konstytucyjnych.

Najszerszy zakres zaskarżenia wynika z trzech skarg konstytucyjnych Moniki Cichej. Skarżąca zarzuca, że w drodze uregulowania o podstawowym charakterze, z przekroczeniem ustawowej delegacji, został nałożony na podatników obowiązek odbierania od nabywców oleju opałowego oświadczeń o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe. W ocenie skarżącej, Minister Finansów był upoważniony jedynie do obniżenia stawek podatku akcyzowego i określania warunków ich stosowania. Delegacja ustawowa nie uprawniała Ministra do uzależniania możliwości korzystniejszego opodatkowania od uzyskania oświadczenia od nabywcy oleju opałowego. W związku z tym § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r. jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji.

Ponadto, zdaniem skarżącej, § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 1 i 3 rozporządzenia z 2004 r., przenosi na podatnika pełną odpowiedzialność za rzetelność informacji podanych przez nabywców oleju w oświadczeniach. Tymczasem podatnik nie posiada instrumentów pozwalających na weryfikację tych danych. Wskazane przepisy, ograniczając prawo własności podatnika, naruszają jednocześnie zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji) oraz zasadę proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji).

Z kolei w skardze spółki Przedsiębiorstwo Transportowo-Sprzętowe Budownictwa „Transbud Elk”, § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. został zakwestionowany w zakresie, w jakim stanowi, że sprzedawca oleju opałowego, posiadający oświadczenie nabywcy, które nie umożliwia identyfikacji tego nabywcy, jest zobowiązany zapłacić podatek akcyzowy obliczony według stawki podwyższonej. Zdaniem skarżącej, przepis zakwestionowany we wskazanym zakresie, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

6.2.2. Co do wzorców kontroli w postaci art. 84 i art. 217 Konstytucji należy zauważyć, że Trybunał wielokrotnie wskazywał, że konstytucyjne wolności i prawa jednostki zostały zagwarantowane nie tylko w przepisach rozdziału II Konstytucji, ale także w przepisach innych rozdziałów Konstytucji. Przepisy poddające pod ochronę konstytucyjne wolności i prawa muszą być przy tym interpretowane systemowo, w ramach konstytucyjnych przepisów określających sferę wolności i praw jednostki. Regulacje te stanowią nierozzerwalną całość. Z tego względu Trybunał uznawał w swoim orzecznictwie za dopuszczalne wskazanie jako samodzielnej podstawy skargi konstytucyjnej zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji oraz innych norm zawartych w konstytucyjnych przepisach odnoszących się do zapewnienia ochrony praw i interesów jednostki, jeżeli skarżący jednoznacznie wskazał prawo podmiotowe, którego dotyczą zakwestionowane regulacje (zob. wyrok o sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103).

W skargach konstytucyjnych, na podstawie których wszczęto postępowanie w niniejszej sprawie, skarżący podnieśli, że zakwestionowana regulacja dotyczy prawa własności. Normy konstytucyjne wskazane jako podstawa kontroli pozostają w ścisłym związku z gwarancjami tego prawa, toteż nie ma przeszkód, aby Trybunał rozpoznał zarzuty naruszenia wymienionych wyżej norm konstytucyjnych.

Reasumując, skarżący zarzucają, że § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. stanowi ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności na podstawie regulacji podatkowej uchybiającej zasadzie poprawnej legislacji, będącej składową zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego, przez co jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji, a przy tym ustanowione instrumentalne obowiązki podatkowe uchybiają zasadzie proporcjonalności w ograniczeniu konstytucyjnie chronionego prawa własności ze względu na nadmierny fiskalizm i obciążenie podatnika odpowiedzialnością za nierzetelność kontrahenta (niezgodność z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji).

6.2.3. Skarżący, kwestionując § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r., wskazywali odpowiednie brzmienie tego przepisu, obowiązujące w okresie, za który organ podatkowy określał wysokość zobowiązania podatkowego.

Biorąc pod uwagę zakres przedmiotowy poszczególnych skarg konstytucyjnych, Trybunał ustalił, że ocena § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r. obejmuje cały okres stosowania tego przepisu i wymagała uwzględnienia brzmienia obowiązującego od 1 maja 2004 r. do 28 lutego 2009 r. Natomiast zakwestionowane brzmienie § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. obowiązywało od 1 maja 2004 r. do 14 września 2005 r. (15 września 2005 r. weszło w życie rozporządzenie z 13 września 2005 r.; m.in. zostało zmienione brzmienie ust. 1 i ust. 3-5 w § 4 rozporządzenia z 2004 r.). Wskazany stan prawny znalazł odzwierciedlenie w sentencji wyroku.

Od 1 marca 2009 r. rozporządzenie z 2004 r. przestało obowiązywać w związku z utratą mocy obowiązującej przez ustawę o podatku akcyzowym z 2004 r. na podstawie art. 168 ustawy o podatku akcyzowym z 2008 r.

Choć w poszczególnym okresie obowiązywania § 4 rozporządzenia z 2004 r. zmieniała się wysokość stawek na olej opałowy przeznaczony na cele opałowe (przez odesłanie do odpowiednich pozycji załącznika nr 1 do rozporządzenia z 2004 r.), a także zmieniał się kontekst normatywny badanego przepisu, w szczególności na skutek wejścia w życie ustawy zmieniającej z 2005 r. (obowiązującej od 24 sierpnia 2005 r.) oraz zmiany rozporządzenia z 2004 r. (obowiązującej od 15 września 2005 r.), to nie ma to zasadniczego znaczenia z punktu widzenia zarzutów postawionych w skargach konstytucyjnych, dotyczących § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. i odnoszących się do obowiązku uzyskania oświadczeń od nabywców oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe.

6.3. *Ratio legis* kwestionowanej regulacji.

Minister Finansów mógł na podstawie art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. obniżyć, w drodze rozporządzenia, stawki akcyzy określone w ust. 1 art. 65 tej ustawy oraz różnicować je w zależności od rodzaju wyrobu, a także określać warunki ich stosowania, uwzględniając: 1) przebieg realizacji budżetu; 2) sytuację gospodarczą państwa oraz poszczególnych grup podatników; 3) potrzebę ochrony środowiska naturalnego, a także udział w tych wyrobach komponentów wytwarzanych z surowców odnawialnych.

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 możliwości wprowadzenia niższej stawki akcyzy dla olejów zużywanych na cele opałowe, aby uniknąć zbytniego obciążania tym podatkiem gospodarstw domowych. Trybunał przyjął, 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; zob. też wyrok TK z 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04). Na tle analogicznych uregulowań przewidzianych w ustawie o podatku akcyzowym z 2008 r. Trybunał w wyroku z 11 lutego 2014 r., sygn. P 24/12, jednoznacznie stwierdził, że oczywiście konieczne jest 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.

Minister Finansów, korzystając z upoważnienia, wydał rozporządzenie z 2004 r. W § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., odsyłając do odpowiednich pozycji załącznika nr 1 do tego rozporządzenia, określił wysokość obniżonej stawki akcyzy dla olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe (początkowo 197 zł/1000 l gotowego wyrobu), ustalając jednocześnie warunki korzystania z niej. Warunkiem zastosowania preferencyjnej stawki akcyzy było uzyskanie przez sprzedawcę oświadczeń, o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., pochodzących od nabywców oleju na cele opałowe.

Trybunał, badając regulację ustawy o podatku akcyzowym z 2008 r. nakładającą na podatnika obowiązek przekazywania zestawień oświadczeń nabywców oleju opałowego na cele opałowe, stwierdził, że rygoryzm warunków zastosowania preferencji podatkowych w zakresie sprzedaży oleju opałowego ma na celu ograniczenie procederu uszczuplania należności budżetu państwa w związku ze sprzedażą lub wykorzystaniem oleju opałowego niezgodnie z jego przeznaczeniem. Trybunał zauważył przy tym, że prawodawca ma pełne prawo określać warunki, których spełnienie jest konieczne do skorzystania z ulg lub zwolnień podatkowych, a także wskazywać skutki niedochowania tych warunków przez podatnika, sprowadzające się najczęściej do utraty możliwości skorzystania z preferencji podatkowych. Swoboda decyzji prawodawcy w zakresie ulg i zwolnień podatkowych wynika stąd, że o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne (zob. wyrok o sygn. P 24/12 i cytowane tam orzeczenia).

Podobne *ratio legis* wskazał Trybunał, badając w sprawie o sygn. SK 14/12 – analogiczną regulację rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.), tj. § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., oraz z § 12 ust. 1 pkt 1 tego rozporządzenia. Określenie warunków zastosowania obniżonych stawek podatku akcyzowego miało na celu zarówno zapewnienie prawidłowego opodatkowania poszczególnych wyrobów, jak i umożliwienie kontroli obrotu tak, aby przeciwdziałać nadużyciom na szkodę skarbu państwa. Warunki te zostały nałożone na sprzedawców, a więc podmioty prowadzące działalność profesjonalną, które powinny dokładać należytej staranności we wszelkich aspektach prowadzonej działalności. Jak zwrócił uwagę Trybunał w wyroku o sygn. SK 14/12, oleje opałowe, ze względu na swoje cechy fizyczne, mogą być wykorzystane także do celów napędowych; taki cel użycia nie uzasadnia obniżenia stawki podatku akcyzowego. W związku z tym prawodawca przewidział mechanizm służący przeciwdziałaniu nadużyciom podczas sprzedaży olejów opałowych – odebranie od nabywcy rzetelnego oświadczenia o przeznaczeniu oleju do celów opałowych.

6.4. Zasada wyłączności ustawowej.

6.4.1. Zgodnie z art. 217 Konstytucji, nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Tym samym art. 217 Konstytucji postrzegany samoistnie (w odezwaniu od art. 84 Konstytucji), ustanawia wymóg drogi ustawowej regulacji wymienionych w nim elementów obowiązku podatkowego (daninowego), określając materię przewidzianej regulacji, ale nie odnosząc się do jej treści (zob. W. Sokolewicz, uwagi do art. 217, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. 4, Warszawa 2005, s. 9). Przepis ten, rozpatrywany w powiązaniu z art. 84 Konstytucji, dostarcza zaś substratu do odkodowania zasady władztwa podatkowego, według której państwo ma prawo obciążać podmioty znajdujące się w zakresie jego władzy w celu finansowania swoich zadań (przy tym kluczowe znaczenie ma tutaj zasada wyłączności ustawowej w zakresie danin publicznych) – (zob. np. wyroki z: 10 grudnia 2002 r., sygn. P 6/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 91; 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12).

Zarzuty naruszenia art. 84 oraz art. 217 Konstytucji można rozpatrywać łącznie, gdyż zasada ustawowej regulacji prawa daninowego zawarta w art. 84 jest rozwinięta w art. 217 Konstytucji. Art. 217 Konstytucji ustanawia bezwzględną wyłączność ustawy dla podstawowych elementów podatku. W rozporządzeniu mogą znaleźć się tylko takie rozwiązania normatywne, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny (zob. wyroki z: 20 czerwca 2002 r., sygn. K 33/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 44; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06 i wymienione tam wcześniejsze orzeczenia).

6.4.2. Z zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego wynika, że wypadki, w których w ustawach daninowych zamieszczane są upoważnienia do wydawania aktów podstawowych, zdeterminowane są przede wszystkim brzmieniem art. 217 Konstytucji, w dalszej zaś dopiero kolejności wymaganiami zawartymi w art. 92 Konstytucji (zob. wyroki z: 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13; 20 czerwca 2002 r., sygn. K 33/01). Jako że w praktyce nie jest możliwe, by w ustawach podatkowych regulować wszystkie zagadnienia prawa podatkowego, istnieje konieczność korzystania z upoważnień ustawowych. Trybunał podkreślił jednak, że jest to dopuszczalne jedynie w zakresie niewyłączonym przez art. 217 Konstytucji. Elementy, które obligatoryjnie muszą być określone w ustawie, są *expressis verbis* wymienione w tym przepisie konstytucyjnym. Trybunał wskazywał także, że art. 217 Konstytucji pozostaje w integralnym związku z art. 92 Konstytucji w tym znaczeniu, iż – nie uchylając jego zastosowania w prawie podatkowym – ustanawia dodatkowe warunki dopuszczalności wydawania aktów wykonawczych (zob. wyroki z: 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03; 19 lipca 2011 r., sygn. P 9/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 59).

6.4.3. Zdaniem Trybunału, Minister Finansów nie przekroczył granic upoważnienia zawartego w art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym. W rozporządzeniu z 2004 r. określił wysokość obniżonej stawki akcyzy na olej opałowy przeznaczony na cele opałowe i warunki korzystania z preferencyjnej stawki. Istotne, z punktu widzenia art. 217 Konstytucji, elementy konstrukcji podatku akcyzowego, w tym podstawowa stawka akcyzy na olej opałowy, zostały uregulowane w ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r.

Konstytucja formułuje zasadę wyłączności ustawy w normowaniu istotnych elementów stosunku podatkowego. Zakwestionowany § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. mieści się w zakresie ustawowego upoważnienia i nie wkracza w materię zastrzeżoną do wyłączności ustawy. Należy zauważyć, że obniżka stawki akcyzy nie stanowi ulgi, w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Zwolnienia, jakie przewidział ustawodawca, wynikają z art. 23-25 tej ustawy (rozdział 6 „Zwolnienia”). W art. 23 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. ustawodawca zastrzegł, że ulgi i zwolnienia podatkowe udzielone na podstawie odrębnych ustaw nie mają zastosowania do akcyzy. Obniżka stawki akcyzy na oleje opałowe nie jest zagwarantowana ustawą. Ustawodawca przewidział jednak taką możliwość, upoważniając do obniżenia stawek Ministra Finansów, z zastosowaniem formuły: „Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, obniżać stawki akcyzy...”, co wskazuje na fakultatywny charakter upoważnienia.

Trybunał w swoim orzecznictwie podkreślał, że w zakresie rozwiązań podatkowych, a w szczególności kształtowania pewnych preferencji, ustawodawca ma większą swobodę regulacji (zob. m.in. wyroki z: 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98; 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04). Ustawodawca jest uprawniony do realizacji przez stanowienie prawa określonych celów politycznych, społecznych czy też gospodarczych. Następstwem swobody ustawodawcy, jaką ma w kształtowaniu prawa daninowego, jest ograniczenie kompetencji Trybunału, który nie jest uprawniony do oceny celowości poszczególnych rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę. Kwestia politycznej lub ekonomicznej zasadności rozwiązań wprowadzonych w tym zakresie pozostaje w zasadzie poza kognicją Trybunału (zob. wyrok TK z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6), który może ingerować w tę

sferę tylko wówczas, gdy unormowania ustawowe poddawane kontroli w sposób oczywisty godzą w normy, zasady lub wartości konstytucyjne (zob. wyroki TK z: 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12; 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07; postanowienie z 11 lutego 2014 r., sygn. P 50/11, OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 17).

Skoro ustawodawca upoważnił Ministra Finansów do obniżenia stawek akcyzy, to nie można kwestionować potrzeby określenia warunków korzystania z tak ustanowionej preferencji.

Na marginesie należy wspomnieć, że w wyroku z 7 września 2010 r., sygn. P 94/08 (OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67), § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. został uznany za zgodny z art. 2 Konstytucji; zarzut dotyczył niejednoznaczności odesłania zawartego w tym przepisie do stawek określonych w załączniku do rozporządzenia z 2004 r.

6.5. Interpretacja § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r.

6.5.1. Przedmiotem skarg konstytucyjnych są zbieżne, co do zasady, zarzuty wobec regulacji rozporządzenia z 2004 r. dotyczących oświadczeń, o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 oraz skutków braku lub nierzetelności tych oświadczeń (§ 4 ust. 5).

Zaskarżona norma odpowiada przyjętej przez sądy administracyjne interpretacji, w świetle której brak oświadczeń lub oświadczenia, których pojedyncze, istotne dla identyfikacji nabywcy oleju dane nie odpowiadają prawdziwemu stanowi rzeczy, nie mogą dokumentować transakcji sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe, a zatem transakcje takie nie mogą korzystać z niższej stawki podatku akcyzowego (zob. np. wyrok z 4 kwietnia 2014 r., sygn. akt I GSK 1003/12 i powołane tam wyroki). W orzecnictwie sądowym ukształtował się utrwalony pogląd, że jedynie prawdziwe oświadczenia, to znaczy pochodzące od rzeczywistych nabywców oleju na cele opałowe, identyfikowanych za pomocą danych zawartych w tych oświadczeniach, stanowią podstawę do przyjęcia, że sprzedaż oleju nastąpiła na cele opałowe, to jest zgodnie z jego przeznaczeniem. W konsekwencji posiadanie oświadczenia nierzetelnego, pochodzącego od nieznanego nabywcy, równoznaczne było z brakiem oświadczenia w rozumieniu § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r.

Zasadność takiej wykładni ocenił Trybunał w punkcie 4.3 w części III niniejszego uzasadnienia, w kontekście zarzutu niekonstytucyjności art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

Trybunał podzielił pogląd, że uzyskanie oświadczenia, które nie umożliwia identyfikacji nabywcy, obala wynikające z oświadczenia domniemanie użycia oleju na cele opałowe. W takim wypadku logiczną konsekwencją jest uznanie, że znajduje zastosowanie wyższa stawka akcyzy.

Jednocześnie jednak należy podkreślić, że zadaniem organów podatkowych jest prowadzenie postępowania wyjaśniającego, mającego ustalić nabywcę na podstawie danych zawartych w oświadczeniu. Jak wyjaśnił Minister Finansów (podając za przykład sprawę będącą tłem jednej ze skarg konstytucyjnych), oświadczenia, które potwierdzili nabywcy, lub co do których nabywcy nie udzielili odpowiedzi, zostały zakwalifikowane przez organy podatkowe jako świadczące na korzyść strony dowody sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe. Braki oświadczeń, jak dowodzi orzecznictwo sądowe, mają różny charakter: zawierają nieprawdziwe dane, wskazane w oświadczeniach osoby nie figuruje w ewidencji ludności ani w ewidencji podatników, podane w oświadczeniach adresy nie istnieją, nikt nie jest zameldowany pod wskazanymi adresami bądź przesłuchiwane przez organ podatkowy osoby, które zamieszkiwały pod wskazanymi adresami, nie znały rzekomych nabywców ani nie zlecały tym osobom zakupu oleju opałowego, nie podpisywały oświadczeń czy też nie posiadały urządzeń grzewczych określonych w oświadczeniach.

Z orzecnictwa sądów administracyjnych wynika potrzeba wartościowania rodzaju naruszeń dotyczących obowiązków związanych ze sprzedażą oleju na cele opałowe. Sądy zga-

dzają się co do tego, że braki w oświadczeniach, o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., wywołują skutek w postaci utraty przez sprzedawcę prawa do obniżenia stawki podatku akcyzowego. Jednocześnie dominuje pogląd, że tego rodzaju skutek może wywołać jedynie brak „elementów koniecznych oświadczenia, to jest danych umożliwiających identyfikację nabywcy, miejsca jego zamieszkania, typu i usytuowania urządzenia grzewczego, kontrolę rzeczywistego wykorzystania oleju, daty jego nabycia, czy potwierdzającego transakcję podpisu nabywcy. Elementów, których zamieszczenie w oświadczeniu – w zamierzeniu prawodawcy – miało umożliwić kontrolę zasadności skorzystania ze zwolnienia (przyznanej preferencji) przez nabywcę oleju opałowego. Na charakter prawny i istotę oświadczenia, o którym mowa w omawianym rozporządzeniu nie wpływają natomiast zwykłe błędy, nieistotne wady i techniczne usterki takiego dokumentu, które w każdym wypadku winny być poddawane przez organ orzekający indywidualnej ocenie w aspekcie wywierania, bądź możliwości wywarcia realnego skutku w zakresie obowiązku podatkowego” (wyrok NSA z 12 maja 2011 r., sygn. akt I GSK 244/10; zob. też wyrok z 13 listopada 2015 r., sygn. I GSK 504/14).

6.5.2. Jak podkreślił Trybunał w wyroku z 12 lutego 2015 r., sygn. SK 14/12, unormowanie nakładające na sprzedawcę oleju opałowego obowiązki związane z odebraniem, przechowywaniem i udostępnianiem do kontroli oświadczeń nabywcy o przeznaczeniu wyrobów uprawniających do zwolnienia podatkowego lub do zastosowania obniżonej stawki akcyzy wprowadzono w celu zapewniania właściwej kontroli w zakresie obrotu wyrobami energetycznymi korzystającymi z preferencyjnych stawek akcyzy ze względu na przeznaczenie do celów opałowych. Wykorzystywanie oleju opałowego, od którego nie zapłacono podatku akcyzowego lub zapłacono go z zastosowaniem obniżonej stawki podatkowej, na inne cele, w tym zwłaszcza jako paliwa do silników, należy traktować jako patologię, która godzi w interes finansowy państwa (zob. L. Etel, P. Pietrasz, *Uwagi w przedmiocie konstytucyjności art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym*, „Przegląd Podatkowy” nr 10/2011, s. 32). Jednak wprowadzając rozwiązania prawne przeciwdziałające takim zjawiskom, nie można tracić z pola widzenia podmiotów dokonujących sprzedaży wyrobów energetycznych i ich słuszych interesów (zob. *ibidem*).

W powołanym wyroku o sygn. SK 14/12 Trybunał podkreślił, że organy podatkowe powinny mieć na uwadze, czy sprzedawca świadomie przyjął nieprawdziwe oświadczenie o przeznaczeniu oleju, czy też nie miał żadnego wpływu na niezgodność z prawdą zawartych w nim danych (np. dane nabywcy były nieprawdziwe, ponieważ posługiwał się sfałszowanym dowodem tożsamości lub innym dokumentem identyfikującym).

6.6. Zarzut naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji.

6.6.1. Trybunał, charakteryzując w wyroku z 7 września 2010 r., sygn. P 94/08, ogólnie *ratio* przepisów rozporządzeń dotyczących stawek podatkowych od oleju opałowego, zauważył, że miały one na celu obniżenie stawek akcyzy dla oleju opałowego, w porównaniu ze stawkami akcyzy dla olejów silnikowych. Prawodawca wprowadził równocześnie mechanizm kontroli tego, czy olej jest rzeczywiście przeznaczony na cele opałowe, a nie inne – w szczególności jako paliwo napędowe do pojazdów mechanicznych. Możliwość powstania takiej sytuacji wiązała się właśnie z obniżeniem w kwestionowanych rozporządzeniach stawek akcyzy oleju opałowego, w wyniku czego ceny sprzedaży tego oleju były znacznie niższe niż ceny sprzedaży oleju napędowego i innych paliw silnikowych. Takim rozwiązaniem kontrolnym oprócz barwienia oleju było wprowadzenie wymagania składania przez nabywców oleju oświadczeń o jego przeznaczeniu. W razie braku prawidłowo sporządzonego oświadczenia przepisy rozporządzeń przewidywały zastosowanie podwyższonych stawek akcyzy (sprawa dotyczyła analogicznej regulacji zawartej w rozporządzeniu z 2002 r.).

Ten sam cel miał § 4 rozporządzenia z 2004 r. Tak jak i wcześniej, zastosowanie stawki akcyzy określonej dla sprzedaży olejów napędowych miało charakter warunkowy i było powiązane z dokonaniem sprzedaży oleju opałowego bez dochowania wymaganych warunków zastosowania preferencyjnej stawki opodatkowania lub zwolnienia podatkowego. Niespełnienie przez zbywcę oleju opałowego warunków koniecznych ze względu na preferencyjny cel wykorzystania oleju opałowego powodowało, że zmieniał się przedmiot opodatkowania – podatek akcyzowy obciążał sprzedaż wyrobów akcyzowych w postaci olejów napędowych. Jednocześnie, co trzeba podkreślić, żaden przepis nie zobowiązywał podatnika do uzyskania oświadczenia od nabywcy w wypadku sprzedaży oleju na cele inne niż opałowe. W konsekwencji niezłożenie prawidłowego oświadczenia o nabyciu oleju na cele opałowe równoznaczne było ze sprzedażą oleju na cele inne niż opałowe.

Należy przy tym przyjąć, że prawodawca ma prawo określać warunki, których spełnienie jest konieczne do skorzystania z ulg lub zwolnień podatkowych, a także wskazywać skutki niedochowania tych warunków przez podatnika, sprowadzające się najczęściej do utraty możliwości skorzystania z preferencji podatkowych.

6.6.2. Jak stwierdził Trybunał w wyroku o sygn. SK 14/12, swoboda prawodawcy nie uprawnia go jednak do ustanawiania warunków, które są niemożliwe do spełnienia przez podatnika. Wówczas bowiem dochodzi w szczególności do naruszenia zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady zakazu nieproporcjonalnej ingerencji w prawa majątkowe podatnika, co wiąże się z koniecznością uiszczenia przez niego podatku w zwiększonej wysokości spowodowanej niemożnością skorzystania z preferencji podatkowych. Trybunał podkreślił, że ta niemożność wynika z zaistnienia okoliczności, na które podatnik nie ma żadnego wpływu. Zdaniem Trybunału, w taki sposób należy ocenić unormowanie, w którego świetle zawierające nieprawdziwe dane oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego (spełniające wymogi formalne) jest utożsamiane z brakiem takiego oświadczenia, a przez to z niespełnieniem warunku skorzystania przez sprzedawcę z ulgi lub zwolnienia w zakresie podatku akcyzowego, i wiąże się z koniecznością zapłaty podatku według stawki przewidzianej dla oleju napędowego. Jednocześnie Trybunał podkreślił, że niespełnienie powyższego warunku „musi być konsekwencją niemożności jego zrealizowania przez podatnika sprzedającego olej opałowy, wynikającej z braku wpływu tego podatnika na to, że nabywca złożył fałszywe oświadczenie, i z niewiedzy sprzedającego o tym fakcie. Innymi słowy, konstytucyjnie niedopuszczalne jest obciążenie podatnika koniecznością poniesienia zwiększonych obciążeń podatkowych w sytuacji, gdy nieświadomie przyjął on oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego zawierające nieprawdziwe dane. Nie budzi przy tym wątpliwości, że potwierdzeniem braku świadomości mogą być ustalenia dokonane przez sąd karny w prawomocnym wyroku skazującym osoby odpowiedzialne za wprowadzenie w błąd sprzedającego olej opałowy”.

Powyższe stanowisko, sformułowane na tle rozpoznawanej wówczas skargi konstytucyjnej, w kontekście rozporządzenia z 2002 r., Trybunał w niniejszym składzie w pełni podziela. Sprzedawca nie ma uprawnień ani wiedzy i umiejętności, jeśli chodzi o weryfikację, czy dany dokument tożsamości jest oryginalny, czy też został sfalszowany.

Tłem skargi konstytucyjnej w sprawie o sygn. SK 14/12 była sytuacja, w której skarżąca spółka stała się ofiarą zorganizowanej grupy przestępczej, co potwierdziło postępowanie karne. Niespełnienie obowiązku odebrania prawidłowo wypełnionych oświadczeń było konsekwencją niemożności jego zrealizowania przez podatnika wobec złożenia przez nabywcę fałszywego oświadczenia. Potwierdzeniem braku świadomości mogą być ustalenia dokonane w postępowaniu karnym. Nie kwestionując zatem nakładania określonych obowiązków na podatnika, który zamierza skorzystać z obniżonej stawki akcyzy, Trybunał nie zaakceptował rozwiązań prawnych, obciążających podatnika odpowiedzialnością także wówczas, gdy został on oszukany przez nabywcę posługującego się np. sfalszowanym dowodem osobistym.

Trybunał w niniejszym składzie podziela pogląd, że działalność gospodarcza, ze względu na jej charakter, a zwłaszcza na bliski związek zarówno z interesami innych osób, jak i interesem publicznym, może podlegać różnego rodzaju ograniczeniom. Ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej nie jest jednak nieograniczone. Ustawodawca powinien uwzględniać założenie, że ryzyko musi być „rozpoznawalne” dla adresatów normy. Legitymowany interes państwa w stworzeniu odpowiednich ram prawnych obrotu gospodarczego, które pozwolą zminimalizować niekorzystne skutki mechanizmów wolnorynkowych, nie uzasadnia przerzucania na podmioty prowadzące działalność gospodarczą wszystkich skutków działań, także tych podejmowanych przez osoby trzecie.

Dokonując oceny przepisów zakwestionowanych w niniejszej sprawie, Trybunał miał na uwadze, że na tle spraw będących kanwą rozpoznawanych skarg konstytucyjnych wystąpiły sytuacje, w których uzyskane od nabywców oleju opałowego oświadczenia nie spełniały wymogów formalnych.

Dlatego też Trybunał, uznał, że § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. nie stanowi nadmiernej ingerencji w prawo własności, tym samym jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji. Jak zaznaczono wcześniej, brak elementów, których zamieszczenie w oświadczeniu – w zamierzeniu prawodawcy – miało umożliwić kontrolę zasadności skorzystania ze zwolnienia (przyznanej preferencji) przez nabywcę oleju opałowego, zasadnie skutkuje obowiązkiem uiszczenia wyższej akcyzy, chyba że doszło do nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego zawierającego nieprawdziwe dane oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe.

6.6.3. Podsumowując, Trybunał uznał, że § 4 ust. 1 i 2 w związku z § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji; § 4 ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 tego rozporządzenia, w brzmieniu obowiązującym do 14 września 2005 r., rozumiany w ten sposób, że uzyskanie oświadczenia, które nie umożliwia identyfikacji nabywcy oleju opałowego, jest utożsamiane z brakiem takiego oświadczenia, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.