

Warszawa, dnia 27 lutego 2017 r.

**RZĄDOWE CENTRUM LEGISLACJI**  
DEPARTAMENT PRAWNY I POSTĘPOWAŃ PRZED  
TRYBUNAŁEM KONSTITUCYJNYM

RCL.DPPTK.590.10/2017

**INFORMACJA O WYROKU**

**TRYBUNAŁU KONSTITUCYJNEGO**

**Z DNIA 6 GRUDNIA 2016 R. W SPRAWIE O SYGN. AKT SK 7/15<sup>1</sup>**

**I. Problem prawny.**

W prowadzonej pod wspólną sygn. akt SK 7/15 sprawie, w której został wydany wyrok z dnia 6 grudnia 2016 r., Trybunał Konstytucyjny rozpoznawał łącznie 5 skarg konstytucyjnych pochodzących od przedsiębiorców zajmujących się m.in. obrotem olejami opałowymi. Skarżący zakwestionowali niektóre przepisy ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym<sup>2</sup>, ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym<sup>3</sup> oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego<sup>4</sup>, powołując je jako przedmiot kontroli w wielu różnych wzajemnych konfiguracjach. Z punktu widzenia rozstrzygniętej przez Trybunał sprawy kluczowe znaczenie miał przede wszystkim art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., dodany na mocy ustawy zmieniającej z dnia 28 lipca 2005 r. Przepis ten określał stawkę akcyzy, którą należało zastosować w trzech przypadkach, tj.: (1) użycia olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe, które nie spełniały warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, (2) użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem, a także (3) sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych. Trybunał poddał szczególnie wnikliwej analizie i ocenie także przepisy § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r. Przedmiotowe przepisy wykonawcze określały warunki, które musiał spełnić podatnik sprzedający określone wyroby akcyzowe, aby móc skorzystać z obniżonej stawki podatku akcyzowego. Wśród tych warunków wskazano konieczność uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów albo

---

<sup>1</sup> sentencja została ogłoszona dnia 29 grudnia 2016 r. w Dz. U. poz. 2209

<sup>2</sup> Dz. U. Nr 29, poz. 257, z późn. zm.

<sup>3</sup> Dz. U. Nr 160, poz. 1341, zwana dalej: „ustawą zmieniającą z dnia 28 lipca 2005 r.”

<sup>4</sup> Dz. U. Nr 87, poz. 825, z późn. zm., zwane dalej: „rozporządzeniem z dnia 22 kwietnia 2004 r.”

oświadczenia stwierdzającego, iż nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe (w przypadku, gdy nabywca był osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej).

Pomimo wskazania przez każdego ze Skarżących innego przedmiotu i wzorców kontroli formułowane przez nich zarzuty i powołana argumentacja pozwoliły jednolicie sformułować zasadniczy problem konstytucyjny. Dotyczył on zgodności z konstytucyjnymi wzorcami normy przewidującej opodatkowanie oleju opałowego lub oleju napędowego przeznaczonego na cele opałowe wyższą stawką akcyzy (właściwą dla oleju napędowego) w przypadku, gdy podatnik prowadzący działalność gospodarczą w zakresie obrotu olejami nie uzyskał od nabywcy w momencie sprzedaży oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju, albo uzyskał oświadczenie, które uniemożliwia identyfikację nabywcy (jest niezgodne z rzeczywistością, zawiera fikcyjne, nieprawdziwe dane). Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sądów administracyjnych wymienione przypadki należało traktować jako użycie olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe niezgodnie z ich przeznaczeniem, co skutkowało ich opodatkowaniem wyższą stawką akcyzy.

Należy również zauważyć, że Trybunał Konstytucyjny na zasadzie *falsa demonstratio non nocet* wyprowadził z argumentacji przedstawionej przez jedną ze skarżących Spółek zarzut, iż „sankcyjny” i „wieloznaczny” art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., ingerujący w prawa podmiotowe Skarżącej, został wprowadzony do porządku prawnego z naruszeniem reguł przyzwoitej legislacji, w tym zwłaszcza bez zachowania *vacatio legis*, co prowadzi do naruszenia zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz do nieproporcjonalnego wkroczenia w prawo własności skarżącej Spółki.

## **II. Wzorce kontroli.**

W przedmiotowej sprawie jako wzorce kontroli zostały powołane przez Skarżących następujące przepisy: 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. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217; art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 92 ust. 1 i art. 217; art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3; art. 84; art. 87; art. 91; art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że wśród tak licznie wskazanych wzorców za adekwatne i prawidłowo uzasadnione mogą być uznane jedynie niektóre, tj.: art. 20; art. 22; art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3, art. 2 i art. 84; art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3, art. 2, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217; a także art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3, art. 2, art. 84 i art. 217.

## **III. Treść orzeczenia.**

Trybunał Konstytucyjny orzekł, że:

- 1) art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym w zw. z art. 2 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym 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 z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, 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, 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 zw. z § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3, art. 2, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji;
- 4) § 4 ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, 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 Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie w pozostałym zakresie.

W uzasadnieniu omawianego orzeczenia Trybunał Konstytucyjny w pierwszej kolejności wskazał na spełnienie w przedmiotowej sprawie przesłanek dopuszczalności każdej ze skarg konstytucyjnych. Zauważył przy tym, że poddane kontroli przepisy, mimo iż zostały formalnie uchylone z dniem wejścia w życie ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym<sup>5</sup>, to jednak nie utraciły mocy obowiązującej i należy je stosować do określonych kategorii spraw, wobec czego mogą one stanowić przedmiot merytorycznej oceny. Ponadto Trybunał określił, które spośród przepisów powołanych przez Skarżących stanowią dopuszczalne wzorce kontroli w postępowaniu wszczętym wskutek skargi konstytucyjnej.

---

<sup>5</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 43.

Odnosząc się do zarzutu braku *vacatio legis* dla nowelizacji wprowadzającej art. 65 ust. 1a do ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Trybunał przypomniał, że ustawodawca może zrezygnować z ustanowienia *vacatio legis*, ponieważ nakaz jej zachowania nie ma charakteru bezwzględny. Jednakże może to uczynić jedynie wyjątkowo, gdy przemawia za tym ważny interes publiczny, którego nie da się wyważyć z interesem jednostki, albo gdy wymagają tego określone zasady konstytucyjne, np. konieczność ochrony stabilności interesów finansowych państwa i zachowania równowagi budżetowej. Tymczasem w przypadku ustawy nowelizującej z dnia 28 lipca 2005 r. nie tylko nie wystąpiły okoliczności, które – w ocenie Trybunału Konstytucyjnego – uzasadniałyby jej wejście w życie bez zachowania *vacatio legis*, lecz można zidentyfikować przesłanki, które wskazywały na potrzebę zastosowania okresu dostosowawczego. Po pierwsze, stopień ingerencji nowych uregulowań w dotychczasową sytuację podatników był istotny. Ponadto dokonana nowelizacja wywołała problemy z interpretacją obowiązujących przepisów. W zmienionym stanie prawnym, tj. od dnia 24 sierpnia 2005 r., pojawiły się istotne wątpliwości co do zakresu obowiązków podatnika związanych z uzyskiwaniem oświadczeń od nabywców oleju opałowego oraz wysokości stawki akcyzy, jaką należy zastosować w przypadku niepozyskania takiego oświadczenia. Wątpliwości te zostały usunięte wraz z wprowadzeniem zmian w rozporządzeniu z dnia 22 kwietnia 2004 r., które weszły w życie z dniem 15 września 2005 r. Mając na uwadze wymienione okoliczności Trybunał Konstytucyjny uznał, że niejasny stan prawny, spowodowany wejściem w życie ustawy zmieniającej z dnia 28 lipca 2005 r. bez zachowania *vacatio legis*, mógł utrudnić podatnikom ocenę obowiązków w zakresie podatku akcyzowego, narażając ich tym samym na uszczerbek majątkowy. Jednocześnie, jak wynika z uzasadnienia omawianego wyroku, zarzut naruszenia przez ustawodawstwo podatkowe art. 64 Konstytucji może dotyczyć nie samej okoliczności nałożenia podatku, ale formy i sposobu nakładania powinności podatkowych, w tym nie respektowania odpowiedniej *vacatio legis*. Z tych też względów Trybunał uznał, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w zw. z art. 2 ustawy zmieniającej z dnia 28 lipca 2005 r. 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.

W omawianym wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził ponadto, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. nie wkracza w sposób nieproporcjonalny w przysługujące podatnikowi prawo własności, a tym samym jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3, art. 2 i art. 84 Konstytucji. Przewidziana w tym przepisie stawka podatku nie miała bowiem charakteru sankcyjnego i nie służyła konfiskacie mienia. Jej celem

było natomiast zapewnienie prawidłowości obrotu olejami opałowymi i zrekompensowanie ewentualnych strat budżetu państwa. Odwołując się do celu przyjętego rozwiązania normatywnego Trybunał uznał również, że nie stanowi ono ograniczenia swobody działalności gospodarczej – nie limituje bowiem zakresu terytorialnego, personalnego oraz rzeczowego prowadzonej działalności lub też jej intensywności.

Rozpoznając zarzuty stawiane przepisom rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że Minister Finansów nie przekroczył granic upoważnienia zawartego w art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Kluczowe elementy konstrukcji podatku akcyzowego, w tym podstawowa stawka podatku na olej opałowy, zostały bowiem określone w ustawie. Jednocześnie stawka obniżona przewidziana w rozporządzeniu nie stanowiła ulgi w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. – ustawodawca mógł zatem upoważnić Ministra Finansów do obniżenia aktem wykonawczym stawek akcyzy oraz określenia warunków stosowania obniżonych stawek.

W wyniku przeprowadzonej kontroli konstytucyjności Trybunał uznał ponadto, że przepisy § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r., wyrażające obowiązek uzyskiwania oświadczeń nabywcy oleju opałowego, nie stanowią nadmiernej ingerencji w prawo własności, a zatem są zgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji. Tym samym brak w przedmiotowych oświadczeniach elementów, które w zamierzeniu prawodawcy miały umożliwić kontrolę zasadności skorzystania z niższej stawki akcyzy, zasadnie skutkuje obowiązkiem uiszczenia podatku według wyższej stawki. Trybunał zastrzegł jednak przy tym – powołując się na wcześniejszy wyrok wydany w sprawie o sygn. akt SK 14/12 – że obowiązek uiszczenia podatku według wyższej stawki nie powstanie, gdy doszło do nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe zawierającego nieprawdziwe dane.

Piotr Ołdak  
Wicedyrektor  
Departamentu Prawnego i Postępowań przed  
Trybunałem Konstytucyjnym  
w Rządowym Centrum Legislacji

/-podpisano bezpiecznym podpisem elektronicznym  
weryfikowanym przy pomocy ważnego  
kwalifikowanego certyfikatu/

Sprawę prowadzi: Karol Grzybowski