

RCL.DPiO 5604-22/15

**ANALIZA**  
**WYROKU TRYBUNAŁU KONSTITUCYJNEGO**  
**Z DNIA 12 LUTEGO 2015 R., SYGN. AKT SK 14/12**

**I. INFORMACJE O ORZECZENIU:**

**1. Metryka orzeczenia:**

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 lutego 2015 r., sygn. akt SK 14/12. Sentencja orzeczenia została ogłoszona w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 20 lutego 2015 r. pod poz. 235.

**2. Sentencja orzeczenia:**

§ 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., oraz z § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, z późn. zm.) w zakresie, w jakim dotyczy przypadków nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe zawierającego nieprawdziwe dane, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

**3. Utrata mocy obowiązującej niekonstytucyjnej regulacji:**

Przepisy uznane za niezgodne z Konstytucją utraciły moc obowiązującą z dniem 1 stycznia 2004 r. tj. z dniem wejścia w życie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2003 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 221, poz. 2196). Pomimo utraty mocy obowiązującej, przepisy te mogły być nadal stosowane do oceny stanów faktycznych, zaistniałych w okresie ich obowiązywania, tj. od 1 stycznia 2003 r. do dnia 31 grudnia 2003 r.

**4. Stan prawny (na gruncie którego wydano orzeczenie):**

W stanie prawnym miarodajnym dla obowiązku podatkowego w zakresie podatku akcyzowego, w kontrolowanym przez Trybunał okresie obowiązywania zakwestionowanych regulacji, zasady kształtujące tenże podatek określone były w ustawie z dnia 8 stycznia

1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.), która obowiązywała do dnia 30 kwietnia 2004 r.

Na podstawie art. 6 ust. 10, art. 32 ust. 5, art. 36 ust. 5, art. 37 ust. 2, ust. 3 pkt 1 lit. a-c i e oraz pkt 2, art. 38 ust. 2 oraz art. 47 tejże ustawy wydane zostało rozporządzenie z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 221, poz. 2196) /dalej: rozporządzenie z 2002 r./, którego przepisy § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 oraz z § 12 ust. 1 pkt 1 zostały zakwestionowane w niniejszej sprawie.

W stanie prawnym ukształtowanym rozporządzeniem z 2002 r., w myśl § 4 ust. 1 wyroby wymienione - w poz. 12 lit. a<sup>1)</sup> załącznika nr 1 do rozporządzenia oraz w poz. 14 pkt 3 lit. b<sup>2)</sup> i lit. c<sup>3)</sup> tiret pierwsze załącznika nr 3 do rozporządzenia - podlegają oznaczeniu nieusuwalnym znacznikiem i zabarwieniu barwnikiem na czerwono, w sposób określony w ust. 4.

Zgodnie z § 5 pkt 1 tego rozporządzenia, jeżeli wyroby określone w § 4 ust. 1 nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w § 4 ust. 4, stosuje się dla wyrobów wymienionych w poz. 12 załącznika nr 1 do rozporządzenia - stawki podatku akcyzowego określone w poz. 11 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia.

Zważywszy, iż wskazany przepis załącznika do rozporządzenia określał w sposób kwotowy stawki podatki akcyzowego za wymienione rodzaje olejów napędowych, regulacja § 5 pkt 1 rozporządzenia odsyłając do poz. 11 pkt 5 załącznika nr 1 oznaczała, iż oleje napędowe nie korzystają z preferencyjnej stawki podatku akcyzowego. Jednocześnie prawodawca przewidział, iż oleje przeznaczone na cele opałowe, wymienione w poz. 12 załącznika nr 1 obciążone zostały prawie dziesięciokrotnie niższą stawką tego podatku. Warunki skorzystania z tego przywileju podatkowego przez podatnika dokonującego sprzedaży wyrobów określonych w § 4 ust. 1 wskazane zostały w § 6, wśród których kluczową rolę pełniło oświadczenie nabywcy, iż prawidłowo oznaczone oleje przeznaczone są na cele opałowe.

Konsekwencję braku złożenia takiego oświadczenia określał przepis § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., zgodnie z którym w sytuacji takiej przepisy § 5 stosować należy

---

<sup>1)</sup> Oleje opałowe z których 50% lub więcej objętościowo destyluje przy 350°C, w przypadku gdy sprzedaż dotyczy oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczonego na cele opałowe.

<sup>2)</sup> pozostałe oleje napędowe w przypadku, gdy import dotyczy oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczonego na cele opałowe.

<sup>3)</sup> oleje opałowe z których 50% lub więcej objętościowo destyluje przy 350°C, w przypadku gdy sprzedaż dotyczy oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczonego na cele opałowe.

odpowiednio. Oznacza to, iż w przypadku niezłożenia oświadczeń znajdują zastosowanie stawki podatku akcyzowego wyznaczone dla oleju napędowego.

Dodatkowy przywilej dla podatników sprzedających wyroby akcyzowe, inne niż określone w § 4 i 5, dla celów innych niż opałowe, przewidziany został w § 12 ust. 1 rozporządzenia z 2002 r., który to przepis zwalniał te wyroby z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym.

Na gruncie wskazanych przepisów wykształciła się utrwalona i jednolita wykładnia sądów administracyjnych, utożsamiająca brak złożenia oświadczenia z oświadczeniami nabywców towarów korzystających z ww. preferencji podatkowych, które to oświadczenia zawierały nieprawdziwe dane o tożsamości lub adresie nabywców, czy też posiadaniu przez nich urządzeń grzewczych określonych w oświadczeniach. Skutkiem takiego rozumienia „niezłożenia oświadczenia” było stwierdzenie legalności decyzji organów podatkowych, odmawiających podatnikom prawa do skorzystania z preferencji z tytułu sprzedaży oleju na cele opałowe.

Kontroli Trybunału Konstytucyjnego poddana została wyinterpretowana z treści ww. przepisów norma, zgodnie z którą zawierające nieprawdziwe dane oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego, które jednocześnie spełnia wszystkie wymogi co do formy i treści, jest utożsamiane z brakiem takiego oświadczenia, a przez to wiąże się z koniecznością zastosowania podwyższonej stawki podatku akcyzowego wyznaczonej dla oleju napędowego.

##### **5. Powołany wzorzec konstytucyjny:**

Zarzuty wobec kwestionowanej regulacji odniesione zostały do wzorca określonego w art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji. Łączna wykładnia wskazanych przepisów Konstytucji prowadzi do wniosku, że wynikająca z nich norma zapewnia ochronę przed nieproporcjonalną ingerencją w prawa majątkowe (we własność środków pieniężnych) oraz jednocześnie zobowiązuje prawodawcę do urzeczywistnienia zasady demokratycznego państwa prawnego.

Art. 64 ust. 1 Konstytucji gwarantuje każdemu prawo do własności oraz innych praw majątkowych, a zatem prawo do nabywania mienia, jego zachowania oraz dysponowania nim. Prawo własności należy do konstytucyjnych praw podmiotowych o charakterze powszechnym, nie ma jednak charakteru absolutnego i choć stanowi najpełniejsze z praw majątkowych, nie może być traktowane jako *ius infinitum* i może podlegać ograniczeniom. Zakres dopuszczalnych ograniczeń prawa własności wskazuje art. 64 ust. 3 oraz art. 31 ust. 3

Konstytucji.

Z kolei art. 2 Konstytucji powołany został w związku z wynikającą z niego zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, z której się wyprowadza zakaz zastawiania przez przepisy prawne pułapek, formułowania obietnic bez pokrycia bądź nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania, a tym samym stwarzania organom państwowym możliwości i zachęty nadużywania władzy względem obywateli. Trybunał stwierdził w kontekście niniejszej zasady, że ustawodawca nie może tworzyć konstrukcji normatywnych, które są niewykonalne, stanowią złudzenie prawa i w konsekwencji dają jedynie pozór ochrony interesów jednostki.

Dokonując kontroli dopuszczalności ograniczenia własności przez zakwestionowane regulacje, Trybunał stwierdził, iż zarówno przywilej określony w § 2 ust. 1 pkt 1, jak i zwolnienie od podatku akcyzowego przewidziane w § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. dotyczą olejów opałowych przeznaczonych wyłącznie na cele opałowe. Ponieważ jednak oleje opałowe, ze względu na swoje cechy fizyczne, mogą być wykorzystane także do celów napędowych, które nie uzasadniają obniżenia stawki podatku akcyzowego ani zwolnień, prawodawca przewidział mechanizm służący przeciwdziałaniu nadużyciom podczas sprzedaży olejów opałowych. Mechanizm ten polegał na przyjęciu przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne założenia, iż jeżeli treść oświadczenia nabywcy, warunkującego prawo do skorzystania z przywilejów w zakresie podatku akcyzowego nie odpowiada rzeczywistości, to podatnik będący sprzedawcą oleju opałowego zostanie obciążony podatkiem obliczonym według podwyższonej stawki określonej dla oleju napędowego. Trybunał zauważył przy tym, iż żaden z obowiązujących wówczas przepisów nie uzależniał takiej wykładni od świadomości sprzedawcy, co do prawdziwości zawartych w oświadczeniu danych oraz możliwości jego wpływu zarówno na ich zgodność z rzeczywistością, jak i faktycznym przeznaczeniu sprzedawanego oleju.

W ocenie Trybunału nie jest wykluczone wprowadzenie do systemu prawnego rozwiązań przeciwdziałających zjawiskom patologicznym, polegającym na korzystaniu z preferencji podatkowych w wyniku niezgodnej z rzeczywistością deklaracji nabywcy towarów o zamiarze wykorzystania ich do celów opałowych, nie można tracić z pola widzenia podmiotów dokonujących sprzedaży wyrobów energetycznych i ich słuszych interesów. Stwierdzając, iż prawodawca korzystający ze swobody regulacyjnej w zakresie określania wysokości stawek podatkowych, jest zarazem uprawniony do kształtowania warunków, 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, Trybunał uznał, iż swoboda ta nie uprawnia go jednak do ustanawiania warunków, które są niemożliwe do spełnienia przez podatnika. Wówczas bowiem dochodzi 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. Należy jednak podkreślić, że ta niemożność wynika z zaistnienia okoliczności, na które podatnik nie ma żadnego wpływu.

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.

Podsumowując, w świetle art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji, podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji składania fałszywych oświadczeń przez osoby trzecie – nabywców oleju opałowego, w przypadku gdy nie miał świadomości, że przyjmuje oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego zawierające nieprawdziwe dane. Wówczas bowiem warunek skorzystania z preferencyjnej stawki podatkowej lub zwolnienia podatkowego miałby cechy niemożliwego do spełnienia, a więc godziłby w zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji) oraz zasadę proporcjonalności ograniczeń praw majątkowych jednostki (art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji). Taka konstatacja znajduje uzasadnienie również w świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału, w którym sformułowana została teza, stwierdzająca że: „jeżeli określona osoba zachowała się w sposób zgodny z ustawą podatkową, nie można obciążać jej skutkami działań lub zaniechań innych osób, na które nie miała ona wpływu. Jeżeli formułuje się pewne uprawnienia w postaci tzw. praw warunkowych, to nie można wprowadzać takich warunków, które nie zależą w żaden sposób od zachowania podatnika oraz nie ma on prawnych możliwości ustalenia, czy warunki te są spełnione. Takie unormowanie naruszałoby wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadę państwa prawnego, w szczególności zaś zasadę ochrony zaufania do państwa i prawa”.

Z tych względów Trybunał stwierdził, iż zaskarżona norma prawna,

wyinterpretowana w orzecznictwie z § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., jest niedopuszczalną konstytucyjnie ingerencją w prawa majątkowe podatnika (art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji), naruszającą jednocześnie zasadę zaufania do państwa i stanowiącego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji).

## **II. SKUTKI ORZECZENIA:**

Trybunał zaznaczył, że skutkiem niniejszego wyroku nie jest definitywne uchylenie mocy obowiązującej § 6 ust. 5 (stosowanego w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., oraz z § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r.), rozumiane jako niemożność stosowania tego przepisu także do stanów faktycznych powstałych w okresie jego obowiązywania, lecz chodzi jedynie o wyeliminowanie z porządku prawnego określonego zakresu normowania tego przepisu (określonej normy prawnej z niego wynikającej, niewyczerpującej wszakże całego znaczenia normatywnego tego przepisu). Od momentu wejścia w życie wyroku Trybunału, § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., oraz z § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. nie będzie zawierał unormowania, które wyłączałyby możliwość skorzystania z preferencyjnej stawki lub zwolnienia z podatku akcyzowego w przypadku nieświadomego przyjęcia przez podatnika oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego zawierającego nieprawdziwe dane.

## **III. WSKAZÓWKI DLA PRAWODAWCY:**

W uzasadnieniu wyroku Trybunał nie zawarł wskazówek służących jego wykonaniu.

## **IV. WYKONANIE ORZECZENIA:**

### **1. Potrzeba wykonania orzeczenia:**

Z uwagi na fakt, iż przepisy rozporządzenia z 2002 r., poddane kontroli Trybunału utraciły moc obowiązującą ponad 10 lat przed ogłoszeniem analizowanego wyroku, zaś obowiązujące obecnie przepisy Konstytucji oraz procedury podatkowej przewidują możliwość realizacji jego skutków w procesie stosowania prawa, zbędna jest regulacja nawiązująca do treści uznanych za niezgodne z Konstytucją, w zakresie określonym w sentencji wyroku, przepisów rozporządzenia z 2002 r. Pogłębionej analizy jednakże wymaga potrzeba uwzględnienia powodów, dla których Trybunał zakwestionował materialną treść regulacji rozporządzenia z 2002 r. w ramach obowiązujących obecnie regulacji,

kształtujących warunki preferencji podatkowych w obrocie olejem przeznaczonym na cele opałowe.

**2. Podmiot właściwy w zakresie objętym orzeczeniem:**

Podmiotem właściwym w zakresie objętym wyrokiem jest Minister Finansów.

**3. Etap prac nad projektem wykonującym orzeczenie:**

W dniu 27 kwietnia 2015 r. do Stałego Komitetu Rady Ministrów skierowany został, opracowany przez Rządowe Centrum Legislacji, projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (KRM-10-49-15). Projekt ten mający na celu uproszczenie obowiązków administracyjnych, które dotyczą podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w zakresie wyrobów akcyzowych, nie zawiera jednak regulacji odnoszącej się do warunków korzystania z preferencyjnych stawek podatkowych lub zwolnienia od tego podatku obrotu olejem, przeznaczonym na cele opałowe.

**4. Uwagi:**

W świetle treści normatywnej przepisów rozporządzenia z 2002 r., stanowiącej przedmiot krytycznej oceny Trybunału Konstytucyjnego, nie sposób pominąć treści obowiązującej obecnie regulacji prawnej, zawartej w ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2014 r., poz. 752), kształtującej warunki skorzystania z preferencyjnej stawki podatkowej w przypadku sprzedaży oleju, przeznaczonego na cele opałowe.

Regulacja ta, zawarta została w art. 89 ust. 5 i ust. 16 i zawiera normę prawną niemal tożsamą do normy, która uznana została przez Trybunał za niezgodną z Konstytucją w niniejszym wyroku. Zgodnie z treścią przywołanych powyżej przepisów ustawy, w myśl art. 89 ust. 5 te same ustawy, sprzedawca wyrobów akcyzowych nieobjętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i pkt 15 lit. a, jest obowiązany w przypadku sprzedaży:

- 1) osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej oraz osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą - do uzyskania od nabywcy oświadczenia, że nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych lub będą sprzedane z przeznaczeniem do celów opałowych, uprawniających do stosowania stawek akcyzy określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i pkt 15 lit. a;
- 2) osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej - do uzyskania od nabywcy oświadczenia, że nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych,

uprawnających do stosowania stawek akcyzy określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i pkt 15 lit. a; oświadczenie to powinno być załączone do kopii paragonu lub kopii innego dokumentu sprzedaży wystawionego nabywcy, a w przypadku braku takiej możliwości sprzedawca jest obowiązany wpisać na oświadczeniu numer i datę wystawienia dokumentu potwierdzającego tę sprzedaż.

Natomiast zgodnie z ust. 16 tego przepisu, w przypadku gdy warunki, o których mowa w ust. 5-12, nie zostały spełnione i w wyniku postępowania podatkowego, postępowania kontrolnego albo kontroli podatkowej ustalono, że wyroby, o których mowa w ust. 1 pkt 9, 10 i 15 lit. a, nie zostały użyte do celów opałowych lub gdy nie ustalono nabywcy tych wyrobów, stosuje się stawkę akcyzy określoną w ust. 4 pkt 1<sup>4)</sup>.

Analizując treść zakwestionowanej przez Trybunał regulacji, nie sposób nie zauważyć, iż wyrok dotyczy jedynie normy zawartej w przepisach rozporządzenia z 2002 r., z tym, że norma zawarta w § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 zakwestionowana została w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. Następnym aktem prawnym wydanym na podstawie ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, z późn. zm.), które zawierało zakwestionowaną przez Trybunał normę w zakresie, w jakim dotyczy przypadków nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe zawierającego nieprawdziwe dane było rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2003 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. z 2003 r. Nr 221, poz. 2196)<sup>5)</sup>.

W myśl art. 175 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.) z dniem 1 maja 2004 r. utraciła moc ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, z wyłączeniem art. 9, który utracił moc

<sup>4)</sup> Art. 89 ust. 16 zmieniony przez art. 26 pkt 15 lit. b ustawy z dnia 7 listopada 2014 r. (Dz.U.2014.1662) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1 stycznia 2015 r.

<sup>5)</sup> § 5. Jeżeli wyroby, określone w § 4 ust. 1, nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w § 4 ust. 4, stosuje się dla wyrobów wymienionych:

- 1) w poz. 13 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia - stawki podatku akcyzowego określone w poz. 11 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia;  
§ 6. 1. Podatnik sprzedający wyroby określone w § 4 ust. 1 jest obowiązany w przypadku tej sprzedaży:
  - 1) osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej oraz osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą - do uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów, uprawniającym do stosowania stawek wymienionych w poz. 13 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia; oświadczenie może być złożone w wystawianej fakturze VAT, a jeżeli jest składane odrębnie, powinno zawierać dane dotyczące nabywcy, datę złożenia tego oświadczenia oraz powinno być dołączone do kopii faktury VAT;
  - 2) osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej - do uzyskania od nabywcy oświadczenia stwierdzającego, iż nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe; oświadczenie to powinno być dołączone do kopii paragonu lub kopii innego dokumentu sprzedaży wystawionego nabywcy, a w przypadku braku takiej możliwości sprzedawca jest obowiązany wpisać na oświadczeniu numer i datę wystawienia dokumentu, potwierdzającego tę sprzedaż.
5. W przypadku niezłożenia oświadczeń, o których mowa w ust. 1-3, przepisy § 5 stosuje się odpowiednio.



z dniem, o którym mowa w art. 176 pkt 2. Tym samym z dniem 1 maja 2004 r. utraciło moc również przywołane powyżej rozporządzenie z dnia 23 grudnia 2003 r.

Regulacje dotyczące podatku akcyzowego zawarte zostały następnie w ustawie z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, z późn. zm.), która została uchylona przez art. 168 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 3, poz. 11), zgodnie z którym - z dniem 1 marca 2009 r. - utraciła moc ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym.

Ustawa ta, po wielu zmianach, jest obecnie aktem obowiązującym w zakresie zasadniczych elementów regulacji podatku akcyzowego i – jak wskazano powyżej - w treści art. 89 ust. 5 i ust. 16 zawiera normę prawną niemal tożsamą do normy, która uznana została przez Trybunał za niezgodną z Konstytucją w niniejszym wyroku. Oznacza to, że treść normatywna zawarta w kontrolowanym przez Trybunał rozporządzeniu uznana za niezgodną z Konstytucją w określonym w sentencji zakresie, jest normą obowiązującą i podlegającą zastosowaniu do stanów faktycznych zaistniałych od 1 stycznia 2004 r. do chwili obecnej. Stwierdzenie to potwierdza orzecznictwo sądów administracyjnych ugruntowane na podstawie przywołanych powyżej norm ustawowych, które zasadniczo odmawia uwzględnienia prawa sprzedawcy do preferencji podatkowych związanych z obrotem olejów przeznaczonych na cele opałowe, w sytuacji, gdy nabywca wykorzystał go niezgodnie z oświadczeniem. Tytułem przykładu przywołać należy wyrok WSA z dnia 16 maja 2014 r., sygn. akt. I SA/Wr 409/14, w którym sąd uznał, iż jedynie prawidłowe pod względem formalnym oświadczenie pozwala organom podatkowym, w przypadku ustalenia, że nabywca oleju opałowego nabyty olej opałowy wykorzystał do celów innych niż opałowe (tj. niezgodnie z oświadczeniem) dochodzić od niego podatku akcyzowego. Posiadanie wadliwych oświadczeń, uniemożliwia uwzględnienie prawa sprzedawcy do zastosowania preferencji podatkowych przy sprzedaży olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe.

W świetle niemal tożsamyh regulacji ustawy o podatku akcyzowym, wyinterpretowana, w orzecznictwie z § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., norma prawna prowadzi do stwierdzenia przez sądy legalności decyzji w przedmiocie obciążenia - adresatów kwestionowanej regulacji, którzy dokonywali sprzedaży oleju przeznaczonego na cele opałowe - konsekwencjami bezprawnych działań podmiotów trzecich (jej kontrahentów), którym nie mogli oni zapobiec i które pozostawały poza ich kontrolą w świetle przyznanych im uprawnień.

Pomimo, iż treść normy wynikającej z przywołanych powyżej przepisów ustawy

o podatku akcyzowym nie była przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego w analizowanym wyroku, przez co korzystają one nadal z domniemania konstytucyjności, powstaje pytanie, czy z uwagi na niemal zbieżną treść normatywną, rozumianą przez sądy jako wykluczającą preferencje podatkowe w postaci prawa do obniżenia stawki lub zwolnienia z podatku sprzedawców, którzy w sposób nieświadomy przyjęli oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe zawierające nieprawdziwe dane, nie byłoby wskazane podjęcie działań legislacyjnych, zmierzających do modyfikacji zawartej w ustawie normy, warunkującej uwzględnienie przyznanych preferencji podatkowych.

wykonujący obowiązki  
DYREKTORA  
Departamentu Prawnego i Orzecznictwa

*dr Jacek Krawczyk*