

## WYROK

z dnia 17 listopada 2010 r.

Sygn. akt SK 23/07

### W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

#### Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Marian Grzybowski – przewodniczący

Mirosław Granat

Teresa Liszcz

Mirosław Wyrzykowski

Bohdan Zdziennicki – sprawozdawca,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącej oraz Sejmu, Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 17 listopada 2010 r., skargi konstytucyjnej spółki Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „ROEL” Szmidt i Miśta spółka jawna z siedzibą w Markach, o zbadanie zgodności:

- 1) art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.) z art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64 oraz art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 148, poz. 1655, ze zm.):
  - a) rozpatrywanego samoistnie, a także rozpatrywanego w związku z art. 6 ust. 10 pkt 2 ustawy powołanej w punkcie 1 – z art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64, art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,
  - b) z art. 6 ust. 10 pkt 2 ustawy powołanej w punkcie 1,
- 3) § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 2, z art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64, art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,
- 4) § 16 ust. 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 2:
  - a) rozpatrywanego samoistnie, a także rozpatrywanego w związku z art. 35 ust. 5 ustawy powołanej w punkcie 1 – z art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64, art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,
  - b) z art. 36 ust. 1, 3 i 5 ustawy powołanej w punkcie 1,
- 5) § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.), z art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64, art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,
- 6) § 14 ust. 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 5:
  - a) rozpatrywanego samoistnie, a także rozpatrywanego w związku z art. 35 ust. 5 ustawy powołanej w punkcie 1 – z art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3,

art. 32, art. 64, art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,  
b) z art. 36 ust. 1, 3 i 5 ustawy powołanej w punkcie 1,

o r z e k a:

**1. § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 148, poz. 1655 i Nr 156, poz. 1835 oraz z 2002 r. Nr 18, poz. 175) są zgodne z art. 22 oraz art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

**2. § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 jest zgodny z art. 64 ust. 3 Konstytucji.**

**3. § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 jest zgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji.**

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

**na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375 oraz z 2010 r. Nr 197, poz. 1307) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.**

## UZASADNIENIE

### I

1. Skarga konstytucyjna została wniesiona na podstawie następującego stanu faktycznego: 23 września 2003 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie, po przeprowadzeniu postępowania podatkowego w spółce „ROEL”, wydał decyzję określającą wysokość podatku akcyzowego za poszczególne miesiące od stycznia do września 2002 r. Organy podatkowe zastosowały przepisy dotyczące opodatkowania sprzedaży oleju opałowego na stacji paliw przy użyciu odmierzacza paliw ciekłych, co spowodowało opodatkowanie sprzedanego oleju opałowego z zastosowaniem stawki właściwej dla oleju napędowego. Tymczasem cena sprzedawanych przez podatnika wyrobów akcyzowych została skalkulowana przy założeniu, że dokonywana sprzedaż będzie opodatkowana podatkiem akcyzowym na zasadach właściwych dla oleju opałowego. Decyzja ta została przez spółkę „ROEL” zaskarżona, a następnie utrzymana w mocy decyzją Dyrektora Izby Celnej w Warszawie z 20 lutego 2004 r. Skarżąca zaskarżyła decyzję Dyrektora Izby Celnej w Warszawie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, zarzucając m.in. nieuwzględnienie całokształtu okoliczności faktycznych i prawnych. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z 30 maja 2005 r. oddalił skargę, uznając, że nie było uzasadnionych podstaw do jej uwzględnienia. Skarżąca złożyła do Naczelnego Sądu Administracyjnego skargę kasacyjną, wnosząc o uchylenie zaskarżonego wyroku ze względu na mające wpływ na treść orzeczenia naruszenie przepisów prawa materialnego przez błędną wykładnię art. 217 Konstytucji, art. 35 ust. 1 i 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.; dalej: ustawa o podatku od towarów i usług) oraz § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia

Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 148, poz. 1655, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2001 r.). Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 4 lipca 2006 r. oddalił skargę kasacyjną, uznając m.in., że stan faktyczny, na którego tle wyrokował sąd pierwszej instancji, jest bezsporny i nie budzi zastrzeżeń strony składającej skargę. Podnosząc zarzut błędnej wykładni przepisów prawa materialnego, składający skargę kasacyjną winien przedstawić nie tylko prawidłową wykładnię zarzucanego przepisu, lecz na tle konkretnych okoliczności sprawy „wykazać na czym jego zdaniem polega błędna wykładnia prawa materialnego zaakceptowana lub zaprezentowana przez sąd pierwszej instancji, czego w niniejszej sprawie nie uczyniono” (wyrok NSA z 4 lipca 2006 r., sygn. akt I FSK 972/05).

Główne zarzuty skargi konstytucyjnej koncentrują się na wykazaniu, że materia kwestionowanych rozporządzeń została uregulowana ze złamaniem zasad konstytucyjnych. W konsekwencji, zdaniem skarżącej, nieprawidłowości te powodują naruszenie jej prawa podmiotowego, jakim jest prawo własności.

W ocenie skarżącej § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2001 r. jest niezgodny z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji z uwagi na określenie momentu powstania obowiązku podatkowego w akcie podustawowym. W okresie od 1 stycznia do 25 marca 2002 r. z powodu braku ustawowego określenia momentu powstania obowiązku podatkowego sprzedający olej opałowy nie byli prawnie zobowiązani do zapłaty podatku akcyzowego ze względu na określenie momentu powstania obowiązku podatkowego niezgodnie z wymogami Konstytucji. Ponadto Minister Finansów w rozporządzeniu z 2001 r. bez wyraźnego upoważnienia zawęził krąg podatników podatku akcyzowego tylko do sprzedających wyroby akcyzowe na cele inne niż opałowe oraz sprzedających wyroby akcyzowe na stacjach paliw przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych, przez co została naruszona zasada wynikająca z art. 92 ust. 1 Konstytucji. W opinii skarżącej, wydanie tak wadliwego rozporządzenia z przekroczeniem upoważnienia ustawowego stanowi w sposób oczywisty naruszenie także art. 2 i art. 7 Konstytucji.

Upoważnienie zawarte w art. 6 ust. 10 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług nie zawierało, zdaniem skarżącej, żadnych wytycznych co do treści aktu wykonawczego, czyli w sposób oczywisty było sprzeczne z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

W ocenie skarżącej, określenie momentu powstania obowiązku podatkowego w akcie podustawowym (bez wymaganego upoważnienia ustawowego zawierającego wytyczne) spowodowało konieczność poniesienia ciężaru podatkowego w sposób naruszający prawo do ochrony własności i prawo do nieingerowania w prawo własności na podstawie innej niż ustawa. W konsekwencji spowodowało, że normy prawa podatkowego ukształtowano tak, że stały się instrumentem konfiskaty mienia. Ponadto wyeliminowanie, w tym akcie, ustawowego rozróżnienia stawek podatku akcyzowego dla sprzedaży oleju napędowego oraz oleju opałowego naruszyło prawo do ponoszenia ciężarów publicznoprawnych ustanowionych tylko w drodze ustawy, prawo do przejrzystych, precyzyjnych i jasnych regulacji prawnych określających obowiązki podatkowe, prawo do regulacji prawnych, które adekwatnie do zamierzonego celu dobierają środki jego osiągnięcia, prawo do równego traktowania oraz prawo do swobodnego prowadzenia działalności gospodarczej.

Rozwiązanie przyjęte w § 14 ust. 1 pkt 1 i § 16 ust. 1 rozporządzenia z 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego oraz § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.; dalej rozporządzenie z 2002 r.) w sprawie podatku akcyzowego, polegające na wprowadzeniu zasady, że wystarczające dla opodatkowania oleju opałowego stawką właściwą dla oleju napędowego jest stwierdzenie sprzedaży oleju opałowego za pomocą odmierzacza paliw ciekłych, zdaniem skarżącej, spowodowało ogromne obciążenia podmiotu gospodarczego i prowadziło *de facto* do zakazania prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na sprzedaży oleju

opałowego na stacjach paliw przy użyciu odmierzacza paliw ciekłych. Z uwagi na to, że ograniczenie to wynikało z aktu podstawowego, naruszało tym samym prawo do swobody działalności gospodarczej. Rozwiązanie to narusza również prawo do równego traktowania podmiotów w związku z prawem do swobodnego prowadzenia działalności gospodarczej, ponieważ podmioty sprzedające olej opałowy w zależności od miejsca jego sprzedaży (stacja paliw lub bezpośrednio do zbiornika odbiorcy) zostały poddane różnym reżimom podatkowym bez żadnego uzasadnienia. Zasada ta została, w opinii skarżącej, naruszona również przez art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. b ustawy o podatku od towarów i usług. Skarżąca dostrzega prawdopodobną przyczynę wprowadzenia takiego rozwiązania, czyli walkę z tzw. szarą strefą, ale uważa, że zróżnicowanie to nie było proporcjonalne. Poświęcono prawo równego traktowania w sytuacji, gdy państwo ma odpowiednie i właściwie służby skarbowe. Skarżąca upatruje naruszenie prawa do równego traktowania także w związku z prawem równej dla wszystkich ochrony prawa własności, ponieważ obowiązek zapłacenia podatku akcyzowego w wysokości należnej od sprzedaży oleju napędowego w sytuacji, gdy sprzedawany był olej opałowy, został zróżnicowany w zależności od miejsca prowadzenia działalności gospodarczej oraz od używanego przez sprzedawcę urządzenia mierniczego. Stosowanie stawki podatku na podstawie przypadkowego i nierелеwantnego, zdaniem skarżącej, kryterium naruszyło prawo równej ochrony prawa własności.

W ocenie skarżącej § 11 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z 2001 r. oraz art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. b ustawy o podatku od towarów i usług naruszają zasadę określoności oraz prawo do jasnej i precyzyjnej regulacji prawnej z uwagi na określenie momentu powstania obowiązku podatkowego w sposób uniemożliwiający precyzyjne i jednoznaczne odczytanie normy prawnej. Niewłaściwe odczytanie normy prawnej spowodowało zaległości podatkowe i tym samym uszczuplenie majątku sprzedawcy niezgodnego z prawem do ochrony własności i ingerowania w prawo własności tylko na podstawie ustawy.

Przepisy § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. oraz § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z dnia 2002 r. naruszają, zdaniem skarżącej, zasadę proporcjonalności przez zastosowanie środka niewspółmiernego do korzyści, jakie mają być osiągnięte w związku ze zwalczaniem przeznaczenia oleju opałowego na cele inne niż grzewcze.

Skarżąca upatruje sprzeczność § 16 ust. 1 rozporządzenia z 2001 r. w sprawie oraz § 14 ust. 1 rozporządzenia z 2002 r. z art. 36 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług ponieważ rozporządzenia stosują stawki kwotowe, a ustawa rzeczywistą ilość wyrobów akcyzowych. Z uwagi na to, że przepisy te nie wykonują postanowień ustawy, są niezgodne z art. 92 ust. 1 Konstytucji oraz zasadą demokratycznego państwa prawa i zasadą praworządności. Ponadto że względu na określenie podstawy opodatkowania w akcie podustawowym są niezgodne z art. 217 Konstytucji.

Zdaniem skarżącej upoważnienie zawarte w art. 36 ust. 5 o podatku od towarów i usług umożliwiające określenie w rozporządzeniu innej podstawy opodatkowania akcyzą z uwzględnieniem specyfiki produkcji i obrotu poszczególnych wyrobów akcyzowych nie spełnia wymogów art. 92 ust. 1 Konstytucji i przez to narusza prawo ochrony własności i nieingerowania w prawo własności na podstawie innej niż ustawa, prawo do ponoszenia ciężarów publicznych ustanowionych tylko w ustawie, prawo proporcjonalności, prawo do równego traktowania oraz prawo do swobodnego prowadzenia działalności gospodarczej.

Skarżąca zwraca uwagę, że w przypadku sprzedaży oleju opałowego przy użyciu odmierzacza paliw ciekłych ukształtowanie podstawy opodatkowania w oderwaniu od rzeczywistych przychodów z tytułu sprzedaży tych wyrobów prowadzi do naruszenia prawa własności i ingerowania w to prawo tylko na podstawie ustawy, ponieważ podatnik nie dokonuje zapłaty tego podatku z przychodów otrzymanych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, ale jest zmuszony do zapłaty podatku naliczonego z

zastosowaniem podstawy opodatkowania oderwanej od rzeczywistego obrotu, a dokonując zapłaty tego podatku, jest zmuszony do uszczuplenia swojego majątku.

Zarzuty odnoszące się do konstrukcji podstawy opodatkowania sprzedaży oleju opałowego na cele inne niż grzewcze, w opinii skarżącej, nie mają charakteru norm prawa podatkowego *sensu stricte*, tylko stanowią swego rodzaju sankcję za sprzedaż oleju opałowego na cele inne niż opałowe. Elementy konstrukcyjne tej sankcji (elementy czynu jak i kary) zostały określone w akcie podustawowym, bez upoważnienia ustawowego, czyli z naruszeniem art. 92 ust. 1 oraz art. 2 i art. 7 Konstytucji.

2. Rzecznik Praw Obywatelskich pismem z 29 sierpnia 2007 r. poinformował, że nie zgłasza udziału w toczącym się postępowaniu.

3. Minister Finansów w piśmie z 10 września 2007 r. wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK), a w przypadku nieuwzględnienia tego wniosku - o uznanie wskazanych przez skarżącą wzorców kontroli za nieadekwatne.

Minister wskazał, że zaskarżone przepisy, zgodnie z art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, mogą stanowić podstawę prawną decyzji podatkowych w sprawach podatku akcyzowego jedynie do końca 2007 r. Po upływie ww. terminu przepisy te podlegają przedawnieniu, w związku z czym nie będą wywierać skutków prawnych co do określonych stanów faktycznych, co według Trybunału Konstytucyjnego stanowi przesłankę niedopuszczalności kontroli zgodności z Konstytucją przepisów, które utraciły moc obowiązującą (zob. wyrok z 3 lutego 2004 r., sygn. SK 12/02, OTK ZU nr 2/A/2004, poz. 11). Według Ministra Finansów skarżąca nie powołała się na okoliczności wyjątkowo dopuszczające kontrolę konstytucyjną przepisu, który utracił moc obowiązującą. Mianowicie, strona nie wskazała, że wydanie orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny jest niezbędne dla ochrony jej konstytucyjnych praw i wolności, nie wskazała również na żadną z okoliczności przytoczonych w postanowieniu TK o sygn. SK 12/02, które uzasadniałyby tę kontrolę.

W dalszej części uzasadnienia Minister Finansów wyraził wątpliwość co do spełnienia wymogów formalnych skargi konstytucyjnej. Podkreślił, że podstawą ostatecznego rozstrzygnięcia NSA, który jest związany granicami skargi kasacyjnej, mogły być tylko te przepisy, których naruszenie strona skarżąca wskazała w skardze do NSA, a więc: art. 217 Konstytucji, art. 35 ust. 1 i 4 ustawy o podatku od towarów i usług, § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. A zatem pozostałe przepisy, których konstytucyjność strona zaskarżyła do Trybunału Konstytucyjnego i które nie były objęte skargą kasacyjną, nie mogą być przedmiotem skargi konstytucyjnej.

Odnosnie do zarzutu uregulowania w podustawowym akcie prawnym momentu powstania obowiązku podatkowego w akcyzie dla podatników sprzedających oleje opałowe, Minister Finansów wyjaśnił, że moment powstania obowiązku podatkowego w akcyzie został określony w art. 6 ust. 1 w związku z art. 34 ust. 1 oraz art. 2 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, w brzmieniu obowiązującym w ustawie z dnia 18 września 2001 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Na podstawie ww. przepisów każda sprzedaż związana z wyrobami akcyzowymi powoduje powstanie obowiązku podatkowego w akcyzie z chwilą wydania (dostarczenia), przekazania, zamiany, darowizny wyrobu akcyzowego. W rozporządzeniu z 2001 r. doprecyzowano jedynie moment powstania obowiązku podatkowego, który przy sprzedaży olejów opałowych powstaje z chwilą sprzedaży na cele inne niż opałowe lub w przypadku sprzedających oleje opałowe na stacjach paliw przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych z dniem stwierdzenia posiadania

wyrobów na cele inne niż opałowe. W opinii Ministra Finansów, postanowienia rozporządzenia określające moment powstania obowiązku podatkowego w akcyzie w przypadku sprzedaży olejów opałowych nie rozszerzają przedmiotowego zakresu uregulowań ustawowych.

Minister Finansów uznał również za bezzasadny zarzut braku odpowiedniego upoważnienia ustawowego do wydania rozporządzenia, które zdaniem strony skarżącej, ograniczyło krąg podatników podatku akcyzowego. Minister wskazał, że w rozporządzeniu doprecyzowano jedynie moment powstania obowiązku podatkowego w stosunku do osób sprzedających oleje opałowe na cele inne niż opałowe, co zgodnie z art. 92 ust. 1 Konstytucji zostało wskazane w upoważnieniu ustawowym, tj. w art. 6 ust. 10 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Minister uważa, że rozporządzenie nie zawężyło kręgu podatników, ponieważ zgodnie z art. 34 ust. 1 oraz art. 35 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym wszyscy sprzedawcy wyrobów akcyzowych, nie tylko sprzedawcy olejów opałowych, są objęci obowiązkiem podatkowym. Dla potwierdzenia swego stanowiska przywołał wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z 2 lutego 2005 r. (sygn. akt III. SA/Wa 1401/04).

Odnosnie do zarzutu określenia w rozporządzeniu przez Ministra Finansów innego niż wynikający z ustawy przedmiotu opodatkowania, Minister wyjaśnił, że przedmiot opodatkowania podatkiem akcyzowym uregulowany został w art. 34 ust. 1 w związku z art. 2 ust. 1 ustawy, z których wynika, iż opodatkowaniu akcyzą podlega każda sprzedaż wyrobów akcyzowych. W zakresie definicji „sprzedaży wyrobów akcyzowych” zawiera się „sprzedaż olejów opałowych na cele inne niż opałowe” oraz „sprzedaż oleju opałowego na stacjach paliw przy użyciu odmierzacza paliw ciekłych”. Zdaniem Ministra, wykładnia językowa przytoczonego przepisu nie budzi wątpliwości. W związku z powyższym, Minister uznał, że nie można mówić o naruszeniu art. 92 ust. 1 Konstytucji, a co za tym idzie o naruszeniu art. 2 i art. 7 Konstytucji, które skarżąca wiązała z obrazą art. 92 ust. 1 Konstytucji.

W kontekście powyższych ustaleń, iż krąg podatników, przedmiot opodatkowania oraz moment powstania obowiązku podatkowego przy sprzedaży olejów opałowych wynikały z ustawy o podatku od towarów i usług, Minister uważa, że nie doszło do naruszenia art. 84 Konstytucji. Określenie momentu powstania obowiązku podatkowego, w przypadku sprzedaży olejów opałowych, w ustawie nie narusza również prawa własności.

Odnosząc się do zarzutu niezgodności § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 ww. rozporządzenia z art. 31 ust. 3 Konstytucji, Minister podzielił pogląd wyrażony w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2002 r. (sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33), iż obowiązek podatkowy nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Minister Finansów nie zgadza się z zarzutem naruszenia przez przepis § 11 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z 2001 r. zasady określoności poprzez niejednoznaczne sformułowanie momentu powstania obowiązku podatkowego, który, zdaniem strony skarżącej, jest tak skonstruowany, że obowiązek podatkowy powstaje wcześniej niż okoliczność faktyczna, od której uzależnione jest jego powstanie. Minister wskazuje, iż przepis ten jest związany z art. 10 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, który zobowiązuje podatników do składania deklaracji podatkowych za okres miesięczny w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek. Natomiast samo ustalenie momentu powstania obowiązku na dzień, w którym stwierdzone zostanie posiadanie wyrobu akcyzowego na cele inne niż opałowe, jest uzasadnione specyfiką obrotu gospodarczego na stacjach paliw i możliwościami kontroli tegoż obrotu. Przytoczone argumenty, zdaniem Ministra Finansów, pozwalają uznać za bezzasadny zarzut naruszenia praw i wolności konstytucyjnych skarżącej przez określenie jej zobowiązania podatkowego na podstawie przepisów prawa sprzecznych z art. 217 oraz art. 92 ust. 1 Konstytucji.

W dalszej części uzasadnienia Minister odniósł się do zarzutu, w którym skarżąca

twierdzi, że konstrukcja § 14 ust. 1 pkt 1 w związku z § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia z 2001 r. oraz § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. w związku z art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. b ustawy o podatku od towarów i usług zakazuje prowadzenia określonego rodzaju działalności gospodarczej, a przez to, iż ograniczenie to wynika z aktu rangi podstawowej, narusza również prawo do swobody działalności gospodarczej. Minister, powołując się na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, wyraził pogląd, że ograniczenie wolności gospodarczej odnosi się do sytuacji, kiedy ograniczeniu podlega zakres terytorialny, personalny lub rzeczowy prowadzonej działalności lub też jej intensywność, co nie miało miejsca w przypadku zakwestionowanego przepisu. Minister podkreślił, że przepis ten nie zakazywał ani nie ograniczał prowadzenia działalności gospodarczej, tylko formułował zasady opodatkowania oleju opałowego wg stawek właściwych dla oleju napędowego.

Zdaniem Ministra Finansów, zakwestionowane przepisy nie naruszają art. 32 Konstytucji przez zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników sprzedających ten sam wyrób akcyzowy, tj. olej opałowy, na dwa różne sposoby (bezpośrednio do urządzeń spalających olej albo przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych na stacjach paliw). Przywołując orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Minister uważa, że w danej sprawie wszystkie podmioty prawa, których istotną (relevantną) cechą jest „sprzedaż oleju opałowego przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych na stacjach paliw”, są jednakowo traktowane. Sama zaś cecha relevantna wyodrębniona została ze względu na to, że za różnymi sposobami sprzedaży oleju opałowego kryje się odmienny sposób jego zastosowania mający znaczenie dla określenia zobowiązania daninowego.

Odnosnie do zarzutu niezgodności z art. 92 ust. 1 Konstytucji postanowień § 16 ust. 1 rozporządzenia z 2001 r. oraz § 14 ust. 1 rozporządzenia z 2002 r., z którymi skarżąca wiąże naruszenie jej praw i wolności konstytucyjnych, Minister zauważył, że naruszenia tych przepisów skarżąca nie zgłosiła poprzednio w skardze kasacyjnej, a więc nie mogły one stanowić podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia NSA i nie mogą być tym samym przedmiotem skargi konstytucyjnej.

Niezależnie od powyższego, Minister wyjaśnił, że podstawa opodatkowania nie została określona samoistnie w rozporządzeniu, ale w art. 36 ust. 1 i 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Artykuł ten za podstawę opodatkowania uznaje „obrót wyrobami akcyzowymi” (ust. 1), a jeżeli stawki akcyzy ustalane są kwotowo – podstawą jest ilość wyrobów akcyzowych (ust. 3). W rozporządzeniu dookreślona została jedynie podstawa opodatkowania w stosunku do sprzedaży olejów opałowych na stacjach paliw przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych, do czego Minister był upoważniony zgodnie z delegacją zawartą w art. 36 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług. Potwierdzenie tej tezy można odnaleźć w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 2 lutego 2005 r. (sygn. akt III SA/Wa 1401/04).

Reasumując, Minister wskazał, że skarżąca należała do podmiotów, na których ciążył obowiązek w zakresie podatku akcyzowego na podstawie art. 35 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Przedmiot opodatkowania określono na podstawie art. 34 ust. 1, a podstawę opodatkowania w art. 36 ust. 1 i 3 teże ustawy. Obowiązek w zakresie akcyzy ciążył więc na skarżącej jako sprzedawcy wyrobów akcyzowych i wynikał wprost z ustawy.

4. Skarżąca w odpowiedzi na stanowisko Ministra Finansów z 10 września 2007 r., przedstawiła dodatkowe argumenty zawarte w piśmie z 25 lutego 2008 r.

Zdaniem skarżącej, nie ma podstaw do umorzenia na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK. Wbrew stanowisku Ministra Finansów uważa, że termin przedawnienia obowiązku podatkowego nie upływa z końcem 2007 r., ponieważ termin przedawnienia został przerwany przez zastosowanie środka egzekucyjnego w kwietniu 2004 r. W ocenie skarżącej, rozstrzygnięciem wpływającym na prawa i obowiązki była ostateczna decyzja

administracyjna określająca wysokość zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym, a nie wyrok NSA.

Skarżąca zarzuciła niewłaściwe powoływanie się Ministra Finansów na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego ze względu na prezentowane w nim różne stany faktyczne. Ponadto uznała za niewłaściwe odwołanie się przez Ministra Finansów do orzeczenia NSA i twierdzenie, że nawet gdyby zaskarżone przepisy były niekonstytucyjne, to orzeczenie i tak pozostanie bez zmian. Zmiana będzie, zdaniem skarżącej, oczywista i pozwoli na wznowienie postępowania sądownoadministracyjnego lub wznowienie postępowania podatkowego.

Następnie skarżąca podjęła polemikę z Ministrem Finansów w zakresie wykładni art. 6 ust. 10 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług, a w konsekwencji rozwiązaniami przyjętymi w zaskarżonych rozporządzeniach, powołując się na argumenty prezentowane w skardze konstytucyjnej.

5. Marszałek Sejmu w piśmie z dnia 18 kwietnia 2008 r. wniósł o stwierdzenie, że zaskarżony art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. b ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 15 lutego 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, o zmianie ustawy o Policji oraz o zmianie ustawy – Kodeks wykroczeń (Dz. U. Nr 11, poz. 185) jest zgodny z powołanymi w skardze wzorcami kontroli konstytucyjnej.

Marszałek Sejmu zwrócił uwagę na to, że pomimo wskazania w skardze konstytucyjnej wielu wzorców badania zgodności z nimi zaskarżonego przepisu ustawy, skarżąca szerzej odniosła się w uzasadnieniu jedynie do zarzutu naruszenia art. 31 Konstytucji, twierdząc, że określenie momentu powstania obowiązku podatkowego w zaskarżonym przepisie zostało sformułowane w sposób uniemożliwiający precyzyjne i jednoznaczne odczytanie normy prawnej. Według skarżącej stanowi to naruszenie zasady określoności wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Marszałek Sejmu uznał, że skoro skarżąca wyraziła opinię, iż nadanie rangi ustawowej normie zawartej w przepisie § 11 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z 2001 r. było właściwą i długo oczekiwaną reakcją ustawodawcy, to należy wyciągnąć wniosek, że o ile strona uznaje normy zawarte w rozporządzeniu za niezgodne z Konstytucją ze względu na niewłaściwą formę aktu prawnego (rozporządzenie), to po nadaniu im rangi ustawowej spełniają one postulat zgodności z Konstytucją.

Marszałek Sejmu zwrócił również uwagę, iż zaskarżony przepis ustawy jest niemalże dosłownym powtórzeniem przepisu § 11 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego, oraz podkreślił, że jego zdaniem, skarżąca w uzasadnieniu skargi nie podaje żadnych argumentów uzasadniających niekonstytucyjność przepisu ustawy odrębnych od tych, które przywołuje w celu uzasadnienia niekonstytucyjności przepisów rozporządzeń. Według Marszałka uniemożliwia to ustosunkowanie się do zarzutu niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu. Jednocześnie Marszałek Sejmu w pełni podziela stanowisko Ministra Finansów zawarte w piśmie z 10 września 2007 r. w zakresie dotyczącym oceny dopuszczalności rozpatrywanej skargi.

6. Prokurator Generalny, w piśmie z 28 listopada 2008 r. wniósł o stwierdzenie zgodności zaskarżonych przepisów ze wskazanymi w skardze wzorcami kontroli.

Prokurator Generalny zwrócił uwagę na zasadnicze zmiany w ustawie o podatku od towarów i usług jakie zostały dokonane w okresie, którego skarga dotyczy. W konsekwencji tych zmian nie może być mowy, zdaniem Prokuratora, o wątpliwościach co do tego, że skarżąca była podatnikiem podatku akcyzowego z tytułu prowadzenia sprzedaży oleju opałowego.

Wątpliwości Prokuratora budzi sposób uzasadnienia skargi. Prokurator zwrócił uwagę,



że skarżąca koncentruje się głównie na wykazaniu niekonstytucyjności zaskarżonych rozporządzeń, a nie przepisu ustawy. W związku z tym stwierdza, że zaskarżony przepis ustawy nie narusza żadnej zasady wynikającej ze wskazanych w skardze wzorców konstytucyjnej kontroli. Ponadto, zdaniem Prokuratora, uzasadnienie skargi nie dostarczyło argumentów wskazujących na naruszenie którejkolwiek z konstytucyjnych zasad, w szczególności brak przesłanek uznania, że nastąpiła taka ingerencja w prawo własności, by naruszało to istotę tego prawa.

Zarzuty skarżącej co do określenia przedmiotu i momentu powstania obowiązku podatkowego w aktach podustawowych, w ocenie Prokuratora Generalnego, są nieuzasadnione, ponieważ przedmiot opodatkowania podatkiem akcyzowym uregulowano w art. 34 ust. 1 w związku z art. 2 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. A obowiązek podatkowy wynika – wbrew twierdzeniom skarżącej – z samej ustawy, nie z rozporządzeń. Prokurator podzielił pogląd Ministra Finansów wyrażony w piśmie z 10 września 2007 r., że w rozporządzeniu jedynie doprecyzowano moment powstania obowiązku podatkowego w sprzedaży olejów opałowych.

Prokurator Generalny, cytując orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, zwrócił uwagę, że prawo daninowe charakteryzuje znaczna swoboda legislacyjna, a prezentowane przez skarżącą zarzuty nie wskazują na przekroczenie granic tej swobody. Prokurator Generalny podzielił stanowisko Ministra Finansów odnośnie do oceny zaskarżonych rozporządzeń, uznając, że zakwestionowanym przepisom nie można przypisać naruszenia konstytucyjnych zasad, o których mowa w skardze.

7. Skarżąca w odpowiedzi na pismo Prokuratora Generalnego złożyła, w piśmie z 10 kwietnia 2009 r. dodatkowe wyjaśnienia.

Zdaniem skarżącej, stanowisko Prokuratora Generalnego odnosi się w części do stanu prawnego, który nie obowiązywał w momencie wydania decyzji określającej wymiar podatku akcyzowego.

Następnie skarżąca wskazała główną rozbieżność ze stanowiskiem Prokuratora Generalnego, czyli przyjęcie odmiennego założenia początkowego. Zdaniem skarżącej, Prokurator Generalny przyjął błędne założenie, że wszelkie elementy konstrukcyjne podatku akcyzowego zostały określone w ustawie, a rozporządzenia wykonawcze jedynie doprecyzowują ustawę. Skarżąca uważa, że kwestionowane rozporządzenia wykraczają poza funkcję wykonawczą, i w związku z tym podtrzymuje argumenty wyrażone w skardze konstytucyjnej.

## II

Na rozprawie w dniu 17 listopada 2010 r. uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska zajęte na piśmie.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiot skargi konstytucyjnej a zakres przedmiotowy zaskarżenia.

1.1. Zasadniczą kwestią w rozpatrywanej sprawie jest ustalenie, czy niniejsza skarga spełnia konstytucyjne i ustawowe warunki dopuszczalności jej wniesienia, o których mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji i art. 46-48 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm., dalej: ustawa o TK). Niespełnienie któregokolwiek z warunków formalnych skargi uniemożliwia jej merytoryczne rozpatrzenie.

Trybunał Konstytucyjny w toku całego postępowania, aż do wydania orzeczenia w sprawie, jest zobowiązany do badania, czy nie zachodzą ujemne przesłanki procesowe nakazujące umorzenie postępowania (zob. postanowienie z 5 grudnia 2001 r., sygn. K 31/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 269). Jedną z cech procedury skargi konstytucyjnej jest poddanie jej etapowi wstępnej kontroli. Rozpoznanie wstępne ma zapobiegać nadawaniu dalszego biegu skargom, które nie odpowiadają warunkom formalnym lub są oczywiście bezzasadne. W tych przypadkach, zgodnie z przepisami ustawy o TK, wszczęcie postępowania jest niedopuszczalne, co oznacza, że jeśli doszłoby do merytorycznego rozpoznania sprawy, niedopuszczalne jest również wydanie orzeczenia. W sytuacji gdy mimo niedopuszczalności wszczęcia postępowania skardze został nadany dalszy bieg, postępowanie podlega umorzeniu w kolejnej jego fazie. W myśl dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, przepisy nie określają terminu ograniczającego możliwość badania przez Trybunał warunków dopuszczalności skargi (zob. orzeczenia: z 28 maja 2003 r., sygn. SK 33/02, OTK ZU nr 5/A/2003, poz. 47, z 14 grudnia 2004 r., sygn. SK 29/03, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 124 oraz z 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153). W szczególności brak jest formalnych przeszkód do stwierdzenia niedopuszczalności skargi na etapie rozpoznania merytorycznego. Akceptacja odmiennego zapatrywania, odmawiającego składowi orzekającemu prawa skontrolowania warunków formalnych dopuszczalności skargi, oznaczałaby, że czynności podejmowane na etapie wstępnego rozpoznania mają moc wiążącą wobec składu orzekającego.

Przystępując do badania zasadności skargi konstytucyjnej, Trybunał Konstytucyjny musiał najpierw dokonać analizy jej uzasadnienia, po to, by ustalić, jakie przepisy są kwestionowane i jakie wzorce kontroli konstytucyjnej powołała skarżąca.

1.2. Trybunał Konstytucyjny przypomina, że – zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji – rami kontroli konstytucyjnej w trybie skargowym są ściśle oznaczone. Z jednej strony wyznacza je warunek, by kwestionowany przepis ustawy (lub innego aktu normatywnego) stanowił podstawę ostatecznego orzeczenia sądu (lub organu administracji), z drugiej zaś – by orzeczenie to naruszało konstytucyjne wolności lub prawa skarżącego. Wskazane w art. 79 ust. 1 Konstytucji przesłanki determinują dopuszczalność skargi konstytucyjnej. Z jednej strony pozwalają – na użytek każdej konkretnej sprawy – jednoznacznie wskazać ewentualny przedmiot kontroli, z drugiej zaś – w sposób abstrakcyjny – wyznaczają wzorce kontroli konstytucyjnej w postępowaniu skargowym. Trybunał Konstytucyjny – nawiązując do wcześniejszego orzecznictwa (zob. wyrok z 29 kwietnia 2003 r., sygn. SK 24/02, OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 33) zgadza się z wyrażonym przez Ministra Finansów poglądem, iż dopuszczalnym przedmiotem skargi jest wyłącznie przepis, który stanowił podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia, a zatem był wskazany w skardze kasacyjnej skarżącej. Trybunał Konstytucyjny podtrzymuje wyrażony w dotychczasowym orzecznictwie pogląd, że przedmiotem skargi konstytucyjnej może być tylko ten przepis, który stanowił podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia w indywidualnej sprawie (zob. wyrok o sygn. SK 24/02).

Kierując się wymaganiami przewidzianymi z art. 79 ust. 1 Konstytucji, Trybunał stwierdza, że w niniejszej sprawie przedmiotem kontroli mogą być tylko te przepisy, które stanowiły podstawę skargi kasacyjnej i były przedmiotem ostatecznego rozstrzygnięcia, a zatem art. 35 ust. 1 i 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.; dalej: ustawa o podatku od towarów i usług), § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 148, poz. 1655, ze zm.; dalej: rozporządzenia 2001 r.). Jednakże skarżąca nie kwestionuje art. 35 ust. 1 i 4 ustawy o podatku od towarów i usług.

W niniejszej sprawie przedmiotem kontroli może być jedynie § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego. Postępowanie w pozostałym zakresie podlega umorzeniu ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

2. Problem umorzenia postępowania ze względu na utratę mocy obowiązującej przez zaskarżone w niniejszej sprawie przepisy.

2.1. Najpierw należy rozważyć, czy nie zachodzą przesłanki umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, związane z utratą mocy obowiązującej przez akt normatywny w zakwestionowanym zakresie (art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK). Kwestionowana w niniejszej sprawie regulacja obowiązywała w okresie od 1 stycznia do 25 marca 2002 r.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, nie można jednak uznać, że mamy w tym wypadku do czynienia z utratą mocy obowiązującej uchylonego formalnie przepisu, rozumianą jako brak możliwości zastosowania danej regulacji. Zgodnie z ukształtowanym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, formalne uchycenie przepisu przez ustawodawcę, co miało niewątpliwie miejsce w niniejszej sprawie, nie może być uznane za równoznaczne z utratą jego mocy obowiązującej, jeśli chodzi o ocenę stanów prawnych, które miały miejsce w okresie poprzedzającym zmianę stanu prawnego (zob. wyrok z stycznia 1998 r., sygn. P 2/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 1 oraz wyrok o sygn. SK 79/06).

Przepisy te mogą być nadal stosowane do stanów faktycznych zrealizowanych w okresie ich obowiązywania, a zatem stanowią podstawę prawną rozstrzygnięć dotyczących podatku od towarów i usług za okres obowiązywania kwestionowanego przepisu. Przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej, zachowuje bowiem moc obowiązującą dopóty, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym ma miejsce dopiero wówczas, gdy dany przepis nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej. Z tego punktu widzenia zakwestionowane przepisy są nadal wyposażone w moc obowiązującą. W przypadku wyroku uwzględniającego skargę konstytucyjną skarżąca miałaby możliwość wznowienia postępowania na podstawie art. 190 ust. 4 Konstytucji oraz stosownych przepisów proceduralnych. Z tego więc względu Trybunał Konstytucyjny powinien rozpatrzyć zarzuty dotyczące niezgodności z Konstytucją przepisów, które zdaniem skarżącej, naruszyły jej prawa i wolności (zob. wyrok o sygn. SK 79/06). Ze względu na utratę mocy obowiązującej kwestionowanych przepisów rozporządzenia z 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego oraz przedawnienie zobowiązań podatkowych jedynym instrumentem ochrony konstytucyjnych wolności i praw strony skarżącej pozostaje ewentualne wznowienie postępowania na skutek orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją przepisów kwestionowanych przez skarżącą, na podstawie których zapadło prawomocne orzeczenie sądowe w jej sprawie.

Umorzenie postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK z powodu uchycenia zaskarżonych przepisów i zastąpienia ich nowymi byłoby zatem niedopuszczalne z uwagi na unormowanie art. 39 ust. 3 tej ustawy. Konieczność merytorycznego rozpatrzenia niniejszej sprawy uzasadnia podnoszony przez skarżącą potencjalny związek między kwestionowaną regulacją i ochroną praw konstytucyjnych skarżącej.

Skarżąca ma niewątpliwie interes w ocenie konstytucyjności kwestionowanego przepisu ze względu na ochronę swojego konstytucyjnego prawa, polegającego na gwarancji wyłącznie ustawowego trybu nakładania na nich danin publicznych. W świetle art. 39 ust. 3 ustawy o TK uzasadnia to rozpoznanie sprawy (zob. wyrok z 27 grudnia 2004 r., sygn. SK 35/02, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 119).

### 3. Zagadnienie wzorców kontroli wskazanych w skardze.

3.1. Kierując się treścią art. 79 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że nie wszystkie przepisy ustawy zasadniczej mogą stanowić wzorce kontroli w postępowaniu skargowym. Jak bowiem wynika z art. 79 ust. 1 Konstytucji, mogą nimi być tylko te spośród nich, które zawierają bezpośrednie gwarancje dla wolności i praw człowieka i obywatela.

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że skarga konstytucyjna służy tylko w przypadku, gdy zostały naruszone wolności lub prawa konstytucyjne. Naruszenie musi nastąpić na skutek tego, że akt normatywny, na podstawie którego zapadło ostateczne orzeczenie lub decyzja dotyczące skarżącego, jest niezgodny z normą konstytucyjną gwarantującą określoną wolność lub prawo konstytucyjne. W konsekwencji nie każdy przepis Konstytucji może być wzorcem kontroli w postępowaniu wszczętym na skutek wniesienia skargi. Zakres wzorców w tym postępowaniu ogranicza się do przepisów statujących wolności lub prawa lub określających obowiązki, a zatem „będących podstawą normy prawnej adresowanej do obywatela, kształtującej jego sytuację prawną i dającej mu możliwość wyboru zachowania” ( zob. wyrok z 13 stycznia 2004 r., sygn. SK 10/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 2). W świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego właściwego wzorca kontroli w postępowaniu skargowym nie stanowią normy ogólne określające zasady ustrojowe i normy adresowane do ustawodawcy, narzucające mu pewien sposób regulowania dziedzin życia.

3.2. W zakresie przywołanych w skardze wzorców kontroli, tj. art. 20, art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 32 Konstytucji, ujęcie skargi nie spełnia wymogów określonych w art. 79 ust. 1 Konstytucji niezbędnych dla skutecznego wniesienia skargi konstytucyjnej. Z przepisów (wzorców) tych nie wynika bowiem określona wolność lub prawo konstytucyjne jednostki (podmiotu prawnego). W szczególności nie wynika z tych przepisów prawo podmiotowe podmiotu prawnego, jakim pozostaje skarżąca spółka. W tym stanie rzeczy postępowanie w zakresie badania zgodności zaskarżonych przepisów rozporządzenia z art. 20, art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 32 Konstytucji musi zostać umorzona na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z powodu niedopuszczalności wydania wyroku w postępowaniu zainicjowanym wniesieniem skargi konstytucyjnej.

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego znalazł wyraz pogląd, w myśl którego z art. 79 ust. 1 Konstytucji w związku z art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK wynika jednoznacznie, że wzorcem kontroli w postępowaniu w sprawie ze skargi konstytucyjnej mogą być tylko przepisy, które określają konstytucyjne wolności i prawa człowieka i obywatela (zob. wyrok z 24 października 2001r., sygn. SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225). Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, w szczególności art. 31 ust. 3 Konstytucji nie może być samodzielną (wyłączną) podstawą skargi konstytucyjnej, albowiem przepis ten takich wolności ani praw nie proklamuje, ponieważ nie wyraża w sposób pełny odrębnych wolności lub praw, a czyni to jedynie w sposób częściowy i uzupełniający, ściśle związany z innymi normami Konstytucji. Jak wynika z tytułu podrozdziału, w którym został umiejscowiony, wyraża on zasadę ogólną dotyczącą konstytucyjnych wolności i praw człowieka i obywatela. Zasada ta dotyczy „ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw”, nie jest więc podstawą odrębnego typu wolności lub prawa. Naruszenie art. 31 ust. 3 Konstytucji może mieć miejsce tylko w sytuacji, w której można stwierdzić, że w ogóle doszło do ingerencji w któreś z proklamowanych w innych przepisach Konstytucji wolności lub praw człowieka i obywatela. Dopiero po pozytywnym rozstrzygnięciu tej kwestii można przejść do analizy, czy miało miejsce naruszenie art. 31 ust. 3 Konstytucji. Wynika z tego, że przepis ten nie formułuje samoistnego prawa o randze

konstytucyjnej i zawsze musi być współstosowany z innymi normami Konstytucji (zob. wyrok o sygn. SK 24/02).

Skarżąca zarzuca kwestionowanym przepisom niezgodność z art. 20 Konstytucji, w myśl którego „społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej”. Przepis ten nie może jednak stanowić wyłącznej podstawy do konstruowania prawa podmiotowego, a zatem nie jest właściwym wzorcem kontroli w przypadku skargi konstytucyjnej. Znajduje się on w rozdziale I Konstytucji, w którym ustrojodawca umieścił najbardziej ogólne i najważniejsze zasady ustroju RP. Zasada społecznej gospodarki rynkowej, jako zasada ustroju RP ma – jak to ujął Trybunał Konstytucyjny w odniesieniu do wolności działalności gospodarczej – inny, „szerszy” wymiar i inny stopień abstrakcji niż wolności i prawa konstytucyjne, wskazane w rozdziale II Konstytucji (zob. wyrok o sygn. SK 24/02). Art. 20 Konstytucji RP nie zawiera w swej treści regulacji z dziedziny praw i wolności obywatelskich, nie jest zatem adekwatnym wzorcem kontroli w niniejszej sprawie.

Uwagi te odnieść można również do zarzutu naruszenia art. 21 ust. 1 Konstytucji, który stanowi, że „Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia”. Rozpatrywany odrębnie – tak, jak domaga się tego skarżąca powołany art. 21 ust. 1 Konstytucji nie może być adekwatnym wzorcem kontroli konstytucyjności ze względu na jego programowy charakter (zob. wyrok o sygn. SK 24/02).

Trybunał wielokrotnie wyjaśniał w swoich orzeczeniach, że zawarta w art. 32 Konstytucji zasada równości nie stanowi samodzielnego źródła praw lub wolności o charakterze podmiotowym; że przedmiotem skargi konstytucyjnej nie może być naruszenie samej zasady równości, lecz jej naruszenie w związku z określonym konstytucyjnym prawem podmiotowym (zob. postanowienie z 25 listopada 2009 r. sygn. SK 30/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 159).

4. Ocena zgodności § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. z art. 22 Konstytucji.

Art. 22 Konstytucji określa formalne i materialne przesłanki ograniczenia wolności działalności gospodarczej. Trybunał Konstytucyjny zauważył, że art. 22 Konstytucji pełni dwojaką funkcję (zob. wyrok z 10 kwietnia 2001 r., sygn. U 7/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 56). Po pierwsze traktować go należy jako wyrażenie jednej z zasad ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej (i w tym zakresie stanowi on konkretyzację ogólniejszych zasad, wyrażonych w art. 20), po drugie, może on stanowić podstawę do konstruowania prawa podmiotowego, przysługującego każdemu, kto podejmuje działalność gospodarczą. Oczywiście, wolność działalności gospodarczej musi, w państwie współczesnym, podlegać różnego rodzaju ograniczeniom; wynika to chociażby z zaakcentowania w art. 20 socjalnego charakteru gospodarki rynkowej. Art. 22 formułuje jednak dwojakiego rodzaju ograniczenia wprowadzania owych ograniczeń. W płaszczyźnie materialnej wymaga, aby ograniczenia wolności gospodarczej znajdowały uzasadnienie w „ważnym interesie publicznym”, a w płaszczyźnie formalnej – aby były wprowadzone „tylko w drodze ustawy”. Ograniczenie wynikające z art. 22 Konstytucji znajduje uzasadnienie w ważnym interesie publicznym. Domniemanie konstytucyjności przepisu nie zostało zatem obalone, co skutkuje stwierdzeniem zgodności § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. z art. 22 Konstytucji.

5. Ocena zgodności § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. z art. 64 ust. 1, 2 i 3 oraz art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

5.1. W świetle dotychczasowych rozważań Trybunału zasadniczym zarzutem formułowanym w skardze konstytucyjnej jest zarzut niezgodności § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. z art. 64 ust. 1- 3 oraz art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji. Wśród wskazanych przez skarżącą przepisów (wzorców) konstytucyjnych są one bowiem jedynymi zamieszczonymi w rozdziale II Konstytucji, grupującym podstawowe przepisy określające konstytucyjne wolności i prawa podlegające ochronie m.in. przy korzystaniu ze skargi konstytucyjnej. Gwarancje ochrony własności i praw majątkowych odnoszą się do skarżącej i mogą być egzekwowane w drodze skargi konstytucyjnej.

§ 11 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia z 2001 r. stanowi, że w odniesieniu do wyrobów określonych w § 5 (chodzi o te wyroby, które „nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe”) obowiązek podatkowy powstaje dla podatników sprzedających wyroby akcyzowe z chwilą tej sprzedaży dla celów innych niż opałowe, przy czym dla podatników sprzedających wyroby akcyzowe na stacjach paliw przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych obowiązek ten powstaje z dniem stwierdzenia posiadania wyrobów na cele inne niż opałowe.

Zdaniem skarżącej, moment powstania obowiązku podatkowego określono w rozporządzeniu, a zatem niezgodnie z wymogami Konstytucji – z naruszeniem art. 64 ust. 1- 3 oraz art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji. Ustawa o podatku od towarów i usług nie określała bowiem momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku sprzedaży wyrobów akcyzowych. Moment powstania tego obowiązku – zdaniem skarżącej – określono w akcie podustawowym, wbrew art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji. Jednakże, na co zwraca uwagę w swoim piśmie Minister Finansów, moment powstania obowiązku podatkowego określony został w art. 6 ust. 1 w związku z art. 34 ust. 1 oraz art. 2 ust. 1 o podatku od towarów i usług, w brzmieniu obowiązującym w ustawie z dnia 18 września 2001 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 122, poz. 1324), w ten sposób, że w art. 6 ust. 1 wskazano: „obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania (dostarczenia), przekazania, zamiany, darowizny towaru lub wykonania usługi”. W myśl art. 2 ust. 1 powołanej ustawy „opodatkowaniu podlega sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług”. Skarżąca w czasie, którego dotyczy skarga (rok 2002), była więc podatnikiem podatku akcyzowego na podstawie ustawy, a nie na podstawie rozporządzenia, co trafnie podkreśla w swym piśmie Prokurator Generalny. Tym samym nie znajduje podstaw wysuwany przez skarżącą zarzut dokonania ingerencji w prawo własności na innej podstawie aniżeli w drodze ustawy, a zatem zarzut naruszenia art. 64 ust. 3 Konstytucji. Owszem, w latach poprzedzających okres, którego dotyczy skarga, sprzedaż oleju opałowego na stacjach paliw w celu wykorzystania go jako paliwa silnikowego podlegała opodatkowaniu na mocy aktów podustawowych, ale zostało to uznane za niezgodne z art. 217 Konstytucji w wyroku Trybunału Konstytucyjnego (zob. wyrok o sygn. SK 35/02).

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia z 2001 r. jest zgodny z art. 64 ust. 3 oraz art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Skarżąca nie uzasadniła na czym miałyby polegać niezgodność § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia z 2001 r. z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji. Z tego powodu Trybunał Konstytucyjny uznał za niedopuszczalne wydanie orzeczenia w tym zakresie i postanowił umorzyć postępowanie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK.

Skarżąca nie wykazała, na czym polega niezgodność § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia z 2001 r. z art. 6 ust. 10 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Z tego

powodu Trybunał Konstytucyjny uznał za niedopuszczalne wydanie orzeczenia w tym zakresie i postanowił umorzyć postępowanie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK.

Skarżąca nie wykazała również, na czym polega niezgodność § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia z 2001 r. rozpatrywanego w związku z art. 6 ust. 10 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji. Z tego powodu Trybunał Konstytucyjny uznał za niedopuszczalne wydanie orzeczenia w tym zakresie i postanowił umorzyć postępowanie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK.

5.2. Przepis § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. stanowi, że zwalnia się z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym podatników będących sprzedawcami wyrobów akcyzowych, z wyjątkiem podmiotów sprzedających „wyroby określone w § 5, dla celów innych niż opałowe, przy czym za sprzedaż dla celów innych niż opałowe uważa się również sprzedaż tych wyrobów na stacjach paliw przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych”; wyroby określone w § 5 to te wyroby, które „nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe”. W myśl §5 do sprzedaży oleju opałowego na stacjach paliw przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych mają zastosowanie stawki właściwe dla oleju napędowego nie zaś opałowego. W przedłożonym Trybunałowi pisemnym wyjaśnieniu Minister Finansów wskazuje, że opodatkowanie oleju opałowego sprzedawanego przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych według stawek właściwych dla oleju napędowego wynikało ze zwiększonego ryzyka „wystąpienia nadużyć podatkowych w zakresie obrotu paliwami”.

Zdaniem skarżącej, stosowanie „stawki podatku w wysokości 10 razy wyższej niż wkalkulowana w cenę sprzedaży na podstawie przypadkowego, nieproporcjonalnego i nierелеwantnego kryterium naruszyło prawo do równej ochrony prawa własności” (s. 42 i 68 skargi). Nie można podzielić tego punktu widzenia. Kryterium zastosowane w kwestionowanym przepisie § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. nie jest ani przypadkowe, ani nieproporcjonalne, ani też nierелеwantne. Objęcie zwolnieniem przewidzianym w tym przepisie oleju przeznaczonego na cele opałowe ma racjonalne uzasadnienie i nie stanowi przejawu nieproporcjonalnej ingerencji ustawodawcy w prawa właścicieli stacji paliw. W przekonaniu Trybunału Konstytucyjnego, zróżnicowanie podatkowe dotyczące sprzedaży oleju związane z podziałem na napędowy i opałowy jest oparte na kryterium relewantnym z punktu widzenia społecznego i gospodarczego. Przeznaczenie produktu uzasadnia traktowanie jego nabywców według jednakowej miary, w zależności od preferencji, których ustalenie należy do ustawodawcy. Nie doszło zatem do naruszenia równej dla wszystkich ochrony prawa własności. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. jest zgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny podtrzymuje wyrażony w dotychczasowym orzecznictwie pogląd, że ustawodawca może swobodnie decydować o ulgach i zwolnieniach podatkowych, ponieważ o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne (zob. wyrok z 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47). Z tej perspektywy ingerencja ustawodawcy nie może być uznana za arbitralną i nieproporcjonalną, gdyż dobro chronione, jakim jest rzetelność obrotu, pozostaje oczywiście wyższe aniżeli dobro poświęcane, a więc wykluczenie możliwości dokonywania sprzedaży oleju opałowego za pomocą odmierzacza bez utraty prawa do ulgi podatkowej.

Trybunał Konstytucyjny podtrzymuje wyrażone w dotychczasowym orzecznictwie przekonanie, że przyjęcie tezy, iż każde ograniczenie majątkowe spowodowane nałożeniem podatku lub innej daniny publicznej jest zawsze niedopuszczalnym ograniczeniem własności, mogłoby prowadzić do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji

majątkowej obywatela stanowi ograniczenie jego własności (zob. wyrok z dnia 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4). Tak daleko idąca (absolutna) ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji, a zwłaszcza w kontekście unormowania zawartego w jej art. 84, stwarzającego konstytucyjne umocowanie do nakładania podatków i innych danin publicznych określonych w ustawie.

W orzecznictwie TK przyjmuje się też, że zarzut niezgodności z przewidzianą w art. 64 Konstytucji konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych przysługujących osobom fizycznym i osobom prawnym prawa prywatnego pozostaje zasadny wówczas, gdy przepisy skutkujące uszczupleniem majątkowym były dotknięte wadliwością polegającą na tym, że ich wydanie nastąpiło z wyraźnym (niekwestionowalnym) przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego (zob. wyrok z 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110).

Skarżąca nie uzasadniła na czym polega niezgodność § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Z tego powodu Trybunał Konstytucyjny uznał za niedopuszczalne wydanie orzeczenia w tym przedmiocie i postanowił umorzyć postępowanie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK.

Zdaniem skarżącey § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. jest niezgodny z art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji. Niezgodność polega na tym, że zdaniem skarżącey z treści art. 84 Konstytucji wynika obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznoprawnych, w tym podatków, określonych w ustawach. Obowiązek podatkowy „w przypadku sprzedaży oleju opałowego na stacjach paliw przy użyciu odmierzacza paliw ciekłych wynikał z aktu podustawowego, a nie z ustawy” (s. 33 skargi), co stanowi naruszenie prawa do „ponoszenia tylko takich ciężarów publicznoprawnych, które zostały określone w ustawie”.

Skarżąca podnosi, że „z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2) i zasady praworządności (art. 7) można wyprowadzić wniosek, że elementy konstrukcyjne podatku powinny być określone w zgodzie z ustawą”, a kwestionowany przepis rozporządzenia nie wykonuje ustawy, gdyż w § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. podstawa opodatkowania w przypadku sprzedaży oleju opałowego na stacjach paliw przy użyciu odmierzacza paliw ciekłych została ustalona jako ilość wyrobów akcyzowych, która może być przechowywana w zbiorniku podłączonym do odmierzacza paliw ciekłych (s. 55 uzasadnienia skargi).

Należy zatem ustalić, czy wskazany podatek został określony w ustawie, czy też jedynie w rozporządzeniu. Ustawodawca w art. 36 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług upoważnił ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia – z uwzględnieniem specyfiki produkcji i obrotu poszczególnych wyrobów innej podstawy opodatkowania podatkiem akcyzowym w przypadku, gdy podatnikami tego podatku są inne podmioty aniżeli określone w art. 35 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy (producent oraz importer wyrobów akcyzowych), a więc sprzedawcy wyrobów akcyzowych. W myśl ustawy Minister Finansów może zatem w rozporządzeniu określić inną aniżeli przewidziana w ustawie podstawę opodatkowania, jeżeli podatnikami są sprzedawcy wyrobów akcyzowych. Kwestionowany § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. pozostaje w granicach upoważnienia zawartego w ustawie.

Zdaniem skarżącey określenie podstawy opodatkowania nie w ustawie, lecz w rozporządzeniu jest niezgodne z art. 217 Konstytucji. Należy jednak podkreślić, że § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. ustanawia zwolnienie z obowiązku podatkowego, który to obowiązek wynika z ustawy, nie zaś z rozporządzenia, na co trafnie wskazuje Prokurator Generalny w swym wystąpieniu. Ustanawianie zwolnień z obowiązku podatkowego i zasad ich udzielania pozostaje w granicach swobody ustawodawcy.



W świetle polskiego orzecznictwa konstytucyjnego (zob. wyroki: z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64, z 3 listopada 1998r., sygn. K 12/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 98 oraz z 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1) ustawodawca – jak wskazuje się w doktrynie prawa (por. K. Działocha Uwagi do art. 84 Konstytucji RP, [w]: *Konstytucja RP. Komentarz*, Warszawa 2003, t. 3, s. 3.) ma dużą swobodę kształtowania prawa daninowego. W tym kontekście należy przypomnieć stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, że ustawodawca „może nowelizować prawo, także na niekorzyść obywateli, jeżeli odbywa się to w zgodzie z konstytucją” (zob. wyrok z 19 listopada 1996 r., sygn. K 7/95, OTK ZU nr 6/1996, poz. 49). Odpowiada to ogólniejszemu przeświadczeniu, iż ustawodawcy przysługuje prawo decyzji w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa. Swoboda przysługująca ustawodawcy rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza jeśli chodzi o ich znoszenie lub ograniczanie. W prawie podatkowym najważniejsza jest zasada sprawiedliwości podatkowej, wyrażająca się m.in. powszechnością i równością opodatkowania (zob. wyrok o sygn. K 27/98).

Trybunał Konstytucyjny podziela wyrażone w doktrynie przekonanie, że „następstwem swobody ustawodawcy w kształtowaniu prawa daninowego, chronionej zasadą podziału władz, jest ograniczenie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego polegające na tym, że nie jest on uprawniony do oceny celowości poszczególnych rozwiązań podatkowych przyjętych przez ustawodawcę. Ingerencja Trybunału Konstytucyjnego możliwa jest tylko wtedy, gdy unormowania ustawowe godzą w sposób oczywisty w inne normy, zasady lub wartości konstytucyjne; nie ma w każdym razie podstaw do ingerencji, gdy ustawodawca wybrał jeden z możliwych wariantów uregulowania danej kwestii, nawet w razie wątpliwości, czy wybrał wariant najlepszy” (zob. K. Działocha, s. 3.).

Ustawa o podatku od towarów i usług określiła wysokość stawek podatkowych i zezwoliła na obniżenie tych stawek zgodnie z zasadami wynikającymi z ustawy. Wydane rozporządzenie jest zgodne z zasadami wyrażonymi w art. 92 Konstytucji. Zostało wydane w celu wykonania ustawy i normuje materie określone w upoważnieniu zgodnie z przepisami ustawy. Rozporządzenie Ministra Finansów nie narusza zatem art. 217 Konstytucji. Nie wkracza ono w sferę istotnych elementów stosunku podatkowego ustalonych w ustawie o podatku od towarów i usług.

Trybunał Konstytucyjny wskazał, że interpretując art. 217 Konstytucji należy mieć na uwadze, iż wyliczenie w nim zawarte trzeba rozumieć jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, do których zalicza się m.in. określenie podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania (zob. wyrok o sygn. SK 35/02). Powołano się przy tym na liczne wcześniejsze orzeczenia Trybunału, z których wynika jednoznacznie, że w praktyce nie jest możliwe regulowanie w ustawach podatkowych wszystkich zagadnień prawa podatkowego. Powoduje to konieczność korzystania – w zakresie niewyłączonym przez art. 217 Konstytucji – z upoważnień ustawowych. Istnieją jednak pewne elementy, których określenie jest obligatoryjnie pozostawione ustawie. Do nich należy podmiot podatku.

Zasada ustanawiania podatków wyłącznie w drodze ustawowej jest zarazem podstawową zasadą państwa demokratycznego. Art. 217 Konstytucji, statuując władztwo podatkowe państwa, jednocześnie zatem dodatkowo podkreśla gwarancję wyłącznie ustawowego trybu nakładania podatków i innych danin publicznych. Chodzi o to, by decyzje polityczne dotyczące nakładania podatków i innych danin publicznych zastrzeżone były wyłącznie dla władzy ustawodawczej.

Trybunał Konstytucyjny w dotychczasowym orzecznictwie podkreślał, że zasada wyłączności ustawy dotyczy spraw wyraźnie wskazanych w art. 217 Konstytucji. Inne kwestie podatkowe mogą być normowane w przepisach wykonawczych do ustaw, tj.

rozporządzeniach wydawanych zgodnie z art. 92 Konstytucji. Art. 217 przewiduje tryb ustawowy w odniesieniu do nakładania podatków i innych danin publicznych oraz do określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych. Zarzut naruszenia przez rozporządzenie Konstytucji byłby uzasadniony, gdyby zostało stwierdzone, że przepis rozporządzenia wkroczył w konstytucyjnie określoną sferę wyłączności regulacji ustawowej, co nie ma miejsca w niniejszej sprawie.

Wobec spełnienia przez ustawową regulację wymogów określonych w art. 217 Konstytucji, dopuszczalne było ustawowe odesłanie do regulacji w drodze rozporządzenia szczegółowych kwestii związanych ze wskazanym w skardze podatkiem.

W przekonaniu Trybunału Konstytucyjnego § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. jest zgodny z art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.