



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 19 października 2023 r.

Pozycja 75

POSTANOWIENIE

z dnia 26 września 2023 r.

Sygn. akt SK 39/20

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Stanisław Piotrowicz – przewodniczący
Julia Przyłębska
Wojciech Sych
Bogdan Święczkowski – sprawozdawca
Michał Warciński,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 26 września 2023 r., skargi konstytucyjnej spółki [...] sp. z o.o. o zbadanie zgodności:

§ 4 ust. 1-3 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.) w związku z art. 65 ust. 1a ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.) w zakresie, w jakim „nakładają na sprzedawcę oleju opałowego negatywne konsekwencje przyjęcia oświadczeń zawierających nieprawdziwe [dane] na skutek czego sprzedawcę pozbawia się możliwości zastosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego”, z art. 2, art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1, art. 51 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84, art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

umorzyć postępowanie.

Orzeczenie zapadło większością głosów.

UZASADNIENIE

I

1. W skardze konstytucyjnej z 11 maja 2015 r. (data wniesienia: 12 maja 2015 r.) spółka [...] sp. z o.o. (dalej: skarżąca) wystąpiła z żądaniem przytoczonym w komparycji niniejszego postanowienia.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą:

Skarżąca prowadziła działalność gospodarczą polegającą m.in. na sprzedaży oleju opałowego. Decyzją z 27 sierpnia 2012 r. Naczelnik Urzędu Celnego w K. (dalej: naczelnik)

określił zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym za kwiecień 2008 r. w wysokości 9248,00 zł. Decyzja naczelnika była konsekwencją nieprawidłowości – stwierdzonych w toku prowadzonego postępowania karnego skarbowego przeciwko prezesowi zarządu skarżącej spółki – występujących w sprzedaży oleju opałowego na stacji należącej do skarżącej oraz na terenie dzierżawionej przez nią stacji paliw. Nieprawidłowości polegały na nieuzyskaniu przez sprzedawcę od nabywców wymaganych prawnie oświadczeń, które pozwalały na sprzedaż oleju opałowego z uwzględnieniem preferencyjnej stawki podatku akcyzowego.

Od decyzji naczelnika skarżąca wniosła odwołanie do Dyrektora Izby Celnej w K. (dalej: dyrektor), który decyzją z 5 listopada 2012 r. utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję.

Od decyzji dyrektora skarżąca złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w K. (dalej: WSA). Wyrokiem z 28 maja 2013 r. WSA oddalił skargę.

Od wyroku WSA skarżąca wniosła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA). Wyrokiem z 6 listopada 2014 r. (sygn. akt [...]) NSA oddalił skargę kasacyjną oraz zasądził od skarżącej na rzecz dyrektora zwrot kosztów postępowania kasacyjnego.

2. W piśmie procesowym z 13 maja 2020 r. Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował, że nie zgłasza udziału w postępowaniu.

3. W piśmie procesowym z 20 maja 2020 r. Minister Finansów (dalej: minister) zajął stanowisko w sprawie. W ocenie ministra § 4 ust. 1-3 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.; dalej: rozporządzenie) w związku z art. 65 ust. 1a ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.; dalej: u.p.a.) w zakresie, w jakim nakładają na sprzedawcę oleju opałowego negatywne konsekwencje przyjęcia oświadczeń zawierających nieprawdziwe dane, na skutek czego sprzedawca zostaje pozbawiony możliwości zastosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego, są zgodne z art. 2, art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1, art. 51 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

4. W piśmie procesowym z 17 lipca 2020 r. Prokurator Generalny zajął stanowisko w sprawie. Jego zdaniem § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia (w brzmieniu obowiązującym od 20 września 2005 r. do 28 lutego 2009 r.) w związku z art. 65 ust. 1a u.p.a. są zgodne z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

W zakresie dotyczącym zarzutu niezgodności § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji, postępowanie zdaniem Prokuratora Generalnego podlegało umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK), ze względu na zbędność wydania orzeczenia. Uczestnik wniosł także o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie wobec niedopuszczalności wydania wyroku (art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK).

5. Sejm Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: Sejm) w piśmie procesowym z 17 grudnia 2020 r. zajął stanowisko w sprawie. W ocenie Sejmu art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. w zakresie, w jakim nakazuje stosować przewidzianą tym przepisem stawkę podatku akcyzowego w razie uzyskania od nabywcy paliwa opałowego oświadczenia zawierającego nieprawdziwe dane, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. A ponadto art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. jest zgodny z art. 64 ust. 3 w związku z art. 84 Konstytucji. W pozostałym zakresie Sejm wniosł o umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Uwagi ogólne.

Wykorzystanie skargi konstytucyjnej, będącej instrumentem ochrony konstytucyjnych praw i wolności przysługujących jednostce, warunkowane jest od spełnienia wymogów określonych w art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz w ustawie z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK). Analiza formalnoprawna skargi konstytucyjnej nie kończy się na etapie tzw. postępowania wstępnego, w którym Trybunał Konstytucyjny ocenia, czy wniesiona skarga konstytucyjna spełnia wymogi formalne oraz czy nie jest oczywiście bezzasadna. Zgodnie z utrwalonym poglądem, Trybunał Konstytucyjny zobligowany jest do oceny – w każdym stadium postępowania aż do wydania orzeczenia – czy w rozpatrywanej sprawie wystąpiły wszystkie dodatnie przesłanki procesowe oraz czy nie wystąpiła ujemna przesłanka procesowa implikująca konieczność umorzenia postępowania (por. postanowienie TK z 18 grudnia 2019 r., sygn. SK 71/19, OTK ZU A/2020, poz. 2). Trybunał Konstytucyjny, orzekając w składzie wyznaczonym do merytorycznego rozpoznania sprawy, nie jest związany postanowieniami wydanymi w fazie kontroli wstępnej (por. postanowienie TK z 27 października 2021 r., sygn. SK 6/20, OTK ZU A/2021, poz. 59).

Wobec wniesionej skargi konstytucyjnej, w toku kontroli wstępnej wydano dwa kierunkowo odmienne rozstrzygnięcia. Postanowieniem – wydanym w składzie jednego sędziego – Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu (por. postanowienie z 4 kwietnia 2016 r., sygn. Ts 189/15, OTK ZU B/2020, poz. 211). W postanowieniu wydanym wskutek wniesienia przez skarżącą zażalenia, Trybunał Konstytucyjny, orzekając w składzie trzech sędziów, postanowił – większością głosów – uwzględnić zażalenie i nadać skardze konstytucyjnej dalszy bieg (por. postanowienie z 11 marca 2020 r., sygn. Ts 189/15, OTK ZU B/2020, poz. 212).

Mając powyższe na uwadze, Trybunał przeprowadził analizę formalną skargi konstytucyjnej.

2. Przedmiot i wzorce kontroli.

2.1. Zgodnie z § 4 ust. 1-3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.; dalej: rozporządzenie):

„1. Podatnik sprzedający wyroby wymienione w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia lub w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia 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. 2 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.

2. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, powinno zawierać co najmniej:

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

3. Importer i podmiot dokonujący nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów określonych w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia składa właściwemu naczelnikowi urzędu celnego, a w przypadku importu – przyjmującemu zgłoszenie celne w procedurze dopuszczenia do obrotu, oświadczenie, że przywożone wyroby zostaną przeznaczone na cele opałowe lub będą odprzedane z przeznaczeniem na cele opałowe”.

Powyższe brzmienie § 4 ust. 1-3 rozporządzenia obowiązywało od 20 września 2005 r. aż do derogacji rozporządzenia z końcem lutego 2009 r. (wobec wejścia w życie 1 marca 2009 r. nowej ustawy regulującej podatek akcyzowy).

§ 3 ust. 3 rozporządzenia w brzmieniu pierwotnym stanowił: „[j]eżeli wyroby, wymienione w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia i w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia, nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 29 marca 2004 r. w sprawie znakowania i barwienia paliw silnikowych przeznaczonych na cele opałowe oraz olejów opałowych (Dz. U. Nr 53, poz. 527), lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w tym rozporządzeniu, stosuje się dla wyrobów wymienionych:

- 1) w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia – stawki akcyzy określone w poz. 1 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia;
- 2) w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia – stawki akcyzy określone w poz. 1 pkt 3 lit. a załącznika nr 2 do rozporządzenia”.

Wskutek nowelizacji (z mocą od 17 czerwca 2005 r.) dokonano zmiany redakcyjnej przepisu. Ostatecznie został on uchylony 15 września 2005 r.

Skarżąca powołała związkowo także art. 65 ust. 1a ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.; dalej: u.p.a.), w brzmieniu: „[w] przypadku użycia olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe, które nie spełniają warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem, a także sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, stawka akcyzy wynosi:

- 1) dla olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe – 2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu;
- 2) dla ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe – 1.800 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu”.

Wskazane przepisy nie zostały zaskarżone wprost. Zgodnie z *petitum* skargi konstytucyjnej skarżąca zaskarżyła je w zakresie, w jakim „nakładają na sprzedawcę oleju opałowego negatywne konsekwencje przyjęcia oświadczeń zawierających nieprawdziwe [dane] na skutek czego sprzedawcę pozbawia się możliwości zastosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego” (skarga konstytucyjna, s. 1). Wobec tego przedmiotem kontroli jest norma prawna

rekonstruowana z powołanych przepisów, stanowiąca podstawę normatywną orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) wydanego w sprawie skarżącej.

2.2. Wśród wzorców kontroli skarżąca wskazała liczne przepisy Konstytucji. W *petitum* skargi konstytucyjnej wymieniono: art. 2, art. 9, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 i art. 217.

Nadto w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej rozszerzono katalog wzorców o następujące jednostki redakcyjne Konstytucji: art. 7, art. 20, art. 32 ust. 1, art. 51 ust. 1 (por. tamże, s. 4). Trybunał Konstytucyjny uznał, że przepisy konstytucyjne wskazane wyłącznie w uzasadnieniu mogą być zakwalifikowane jako wzorce kontroli (por. wyrok TK z 12 lipca 2022 r., sygn. SK 13/20, OTK ZU A/2022, poz. 54).

3. Reżim prawny rozpoznania sprawy.

3.1. Skarga konstytucyjna została wniesiona do Trybunału Konstytucyjnego 12 maja 2015 r. Procedura postępowania przed Trybunałem była wówczas uregulowana w ustawie z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK z 1997 r.). Ustawę o TK z 1997 r. zastąpiono ustawą z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1064, ze zm.; dalej: ustawa o TK z 2015 r.), która weszła w życie 30 sierpnia 2015 r. W art. 134 pkt 1-4 ustawy o TK z 2015 r. ustawodawca zawarł przepis przejściowy przewidujący, że ustawa ta znajdowała – co do zasady – zastosowanie w sprawach wszczętych i niezakończonych przed dniem jej wejścia w życie.

Ustawa o TK z 2015 r. została uchylona ustawą z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1157; dalej: ustawa o TK z 2016 r.), która w art. 83 ust. 1 stanowiła, że w sprawach wszczętych i niezakończonych przed dniem jej wejścia w życie, stosuje się przepisy ustawy o TK z 2016 r. Następnie ustawa o TK z 2016 r. została uchylona na podstawie art. 3 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U. poz. 2074; dalej: ustawa wprowadzająca). Stosownie do art. 1 ustawy wprowadzającej, u.o.t.p.TK weszła w życie 3 stycznia 2017 r. (z wyjątkiem kilku przepisów, które weszły w życie następnego dnia po jej ogłoszeniu, tj. 20 grudnia 2016 r. oraz kilkunastu, które weszły w życie 1 stycznia 2018 r.).

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy wprowadzającej do postępowań prowadzonych przed Trybunałem, wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie przepisów u.o.t.p.TK, stosuje się przepisy tej ustawy. Zgodnie z ust. 2 tegoż artykułu, dotychczasowe czynności procesowe dokonane w postępowaniach określonych w ust. 1 pozostają w mocy. Wobec powyższego postępowanie w niniejszej sprawie reguluje u.o.t.p.TK.

3.2. Trybunał Konstytucyjny orzekający w obecnym składzie podzielił pogląd pełnego składu, zgodnie z którym pismo procesowe inicjujące postępowanie – w zakresie spełniania wymogów formalnych – musi być oceniane przez pryzmat przepisów obowiązujących w chwili wszczęcia postępowania. Nie sposób oczekiwać od skarżącego, występującego do Trybunału pod rządami ustawy o TK z 1997 r., że uczyni on zadość wymaganiom formalno-prawnym wynikającym z ustaw późniejszych (por. postanowienie TK z 28 kwietnia 2022 r., sygn. K 20/15, OTK ZU A/2022, poz. 51). Wobec powyższego ocena spełnienia wymogów formalnych skargi konstytucyjnej została dokonana z uwzględnieniem art. 47 ust. 1 ustawy o TK z 1997 r., nie zaś jego aktualnego odpowiednika, tj. art. 53 ust. 1 u.o.t.p.TK.

4. Analiza formalna.

4.1. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego postępowanie w niniejszej sprawie należało umorzyć. Swoje stanowisko Trybunał oparł na następujących argumentach.

4.2. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji: „[k]ażdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji”. Kontrola konstytucyjności prawa inicjowana w trybie skargi konstytucyjnej ma charakter konkretny. Sformułowanie „ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji”, ogranicza dopuszczalny przedmiot kontroli. Wobec treści przepisu konstytucyjnego, powszechnie zaakceptowano pogląd, że skargą konstytucyjną może być zaskarżony wyłącznie taki przepis prawa (norma prawna w nim zakodowana), który został zastosowany w sprawie skarżącego, stanowiąc podstawę normatywną ostatecznego rozstrzygnięcia sądu lub organu administracji publicznej.

4.2.1. Trybunał Konstytucyjny uznał, że § 4 ust. 3 rozporządzenia nie stanowił podstawy wyroku NSA z 6 listopada 2014 r. (sygn. akt [...]). Przepis ten dotyczył obowiązków importera i podmiotu dokonującego nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów przeznaczonych na cele opałowe. Stan faktyczny i prawny sprawy, na tle której wystąpiono do Trybunału, nie miał związku z wewnątrzwspólnotowym nabyciem. Wskazany przepis nie determinował zatem wyroku NSA. Wobec tego postępowanie w tym zakresie należało umorzyć na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku.

Z kolei § 3 ust. 3 rozporządzenia został uchylony przez § 1 pkt 1 lit. b rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 września 2005 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 177, poz. 1473) i utracił moc obowiązującą 15 września 2005 r.

Zgodnie z art. 59 ust. 1 pkt 4 u.o.t.p.TK Trybunał umarza postępowanie w sprawie, jeśli akt normatywny stanowiący przedmiot kontroli utracił moc obowiązującą zanim Trybunał wydał orzeczenie w sprawie. W art. 59 ust. 3 u.o.t.p.TK ustawodawca zastrzegł, że Trybunał nie umarza postępowania z przyczyny wskazanej w art. 59 ust. 1 pkt 4 u.o.t.p.TK, jeżeli wydanie orzeczenia w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw.

§ 3 ust. 3 rozporządzenia nie determinował sytuacji prawnopodatkowej skarżącej z tytułu zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym za kwiecień 2008 r., tj. po upływie blisko trzech lat od jego derogacji. Jednocześnie Trybunał nie stwierdził – w odniesieniu do tegoż przepisu – zaistnienia okoliczności opisanych w art. 59 ust. 3 u.o.t.p.TK. W związku z powyższym, stosownie do art. 59 ust. 1 pkt 4 u.o.t.p.TK, Trybunał postanowił umorzyć postępowanie w odniesieniu do § 3 ust. 3 rozporządzenia, z uwagi na to, że przepis ten utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny.

Przedmiot kontroli w niniejszym postępowaniu nie powinien być również rekonstruowany z całego art. 65 ust. 1a u.p.a. Przepis ten podzielono na dwa punkty określające podstawowe stawki akcyzy dla olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe (pkt 1) oraz dla ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe (pkt 2). W sprawie skarżącej zastosowanie miał jedynie art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. i tylko on powinien zostać wskazany wśród przepisów, z których zrekonstruowano zaskarżoną normę prawną. W odniesieniu do art. 65 ust. 1a pkt 2 u.p.a. postępowanie należało umorzyć na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

4.2.2. Ponadto Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że pozostałe przepisy (inne niż § 3 ust. 3 rozporządzenia), z których zrekonstruowano zaskarżoną normę, również utraciły (z końcem lutego 2009 r.) moc obowiązującą na podstawie art. 168 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (obecnie: Dz. U. z 2023 r. poz. 1542; dalej: nowa ustawa), która weszła w życie 1 marca 2009 r. Przepis przejściowy zawarty w art. 154 ust. 4 nowej ustawy zastrzegł, że: „[j]eżeli obowiązek podatkowy w sytuacjach innych niż wymienione w ust. 1-3 powstał przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy i należna akcyza nie została do tego dnia zapłacona, stosuje się przepisy dotychczasowe”. Art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.a. stanowił, że opodatkowaniu akcyzą podlega sprzedaż wyrobów akcyzowych na terytorium kraju. Zgodnie z art. 2 pkt 2 u.p.a. oleje opałowe należały do kategorii wyrobów akcyzowych zharmonizowanych. Art. 6 ust. 1 u.p.a. wprowadzał zasadę, zgodnie z którą obowiązek podatkowy powstawał z dniem wykonania czynności podlegających opodatkowaniu, chyba że ustawa stanowiła inaczej.

Sprawa skarżącej dotyczyła podatku akcyzowego za kwiecień 2008 r., zatem zaskarżone przepisy (§ 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia oraz art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a.) wówczas obowiązywały i były stosowane przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne. Tym samym zrekonstruowana z nich norma prawna mogła być przedmiotem kontroli wskazanym w skardze konstytucyjnej inicjującej niniejsze postępowanie.

Uwzględniając powyższe, Trybunał stosownie do art. 59 ust. 1 pkt 4 w związku z art. 59 ust. 3 u.o.t.p.TK uznał, że nie było podstaw do umorzenia postępowania w całości, z uwagi na utratę mocy obowiązującej przepisów, z których wywiedziono zaskarżoną normę prawną.

4.3. W odniesieniu do wskazanych przez skarżącą wzorców kontroli Trybunał Konstytucyjny przypominał, że zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, wzorcem w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną może być przepis prawa wyrażony w Konstytucji, statuujący prawo lub wolność podmiotu inicjującego postępowanie. W swoim orzecznictwie Trybunał stwierdził, że: „[w] świetle przyjętej w prawie polskim regulacji skargi konstytucyjnej konieczne jest po pierwsze – wyraźne wskazanie w tekście skargi wolności lub prawa, które zostały naruszone (i sposobu tego naruszenia), po drugie – wykazanie, że osoba wnosząca skargę jest podmiotem danej wolności lub danego prawa, po trzecie – że ta wolność lub to prawo ma rangę konstytucyjną, tzn. ich podstawą jest przepis konstytucyjny. Wskazanie rozwiązań (instytucji, zasad) konstytucyjnych, które warunków tych nie spełniają, czyni skargę (a ściślej – jej merytoryczne rozpatrzenie) niedopuszczalną, niezależnie od tego, czy w sytuacji skarżącego doszło do naruszenia Konstytucji, a nawet – czy nastąpiło naruszenie jego konstytucyjnych wolności lub praw, których nie wskazano w skardze konstytucyjnej” (postanowienie TK z 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225).

Podstawowym źródłem przepisów prawnych spełniających powyższe wymogi jest rozdział II Konstytucji zatytułowany „Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela”. Wzorców kontroli dla postępowania skargowego można doszukiwać się również w innych częściach systematycznych Konstytucji, o ile określone przepisy statuują prawa lub wolności konstytucyjne.

4.3.1. Skarżąca samoistnym wzorcem kontroli uczyniła art. 2 Konstytucji stanowiący, że: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej stwierdzono, że „[n]a skutek nieprawdziwych oświadczeń składanych przez nabywców oleju opałowego, prawo własności [s]karżącej spółki zostało istotnie ograniczone, co jest niezgodne z art. 2 Konstytucji w którym wyrażona jest zasada demokratycznego państwa prawnego (...)” (skarga konstytucyjna, s. 5). Zdaniem skarżącej zaskarżony przedmiot kontroli naruszał również zasadę ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wywodzoną z art. 2

Konstytucji, przez przyjęcie, że tylko oświadczenia poprawne zarówno pod względem formalnym, jak i materialnym uprawniają sprzedawcę oleju opałowego do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku akcyzowego. Jej zdaniem na sprzedawcę nałożono obowiązek niemożliwy do spełnienia, polegający na weryfikacji poprawności materialnej oświadczeń kupujących olej opałowy, bez wyposażenia w uprawnienia umożliwiające przeprowadzenie takiej weryfikacji (por. tamże, s. 6).

W dotychczasowym orzecznictwie ustabilizował się pogląd, że art. 2 Konstytucji co do zasady nie może stanowić samoistnego wzorca kontroli w postępowaniu skargowym, a dopuszczenie tego przepisu do katalogu wzorców w takim postępowaniu może mieć charakter jedynie wyjątkowy, jeśli w konkretnej sprawie skarżący skutecznie wykaże, że wynikają z niego przysługujące mu prawa lub wolności konstytucyjne, niewyrażone w szczególnych przepisach Konstytucji (por. wyrok TK z 10 lipca 2007 r., sygn. SK 50/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 75).

Trybunał Konstytucyjny ustalił, że w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej nie wykazano praw lub wolności, które miałyby wynikać z art. 2 Konstytucji. Skarżąca odwołała się wyłącznie do ogólnej zasady ustrojowej wprost wyrażonej w tym przepisie (zasada demokratycznego państwa prawnego), a także do zasady wykreowanej przez orzecznictwo Trybunału (zasada zaufania). Wskazane zasady nie mają charakteru konstytucyjnych praw lub wolności, co czyni art. 2 Konstytucji wzorcem niewłaściwym w niniejszej sprawie. Dlatego postępowanie w tym zakresie należało umorzyć na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

Powyższej oceny nie zmienia powołanie przez skarżącą wybranych tez orzeczniczych dotyczących art. 2 Konstytucji wyrażonych w uzasadnieniu wyroku TK z 27 kwietnia 2004 r. (sygn. K 24/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33) – (por. skarga konstytucyjna s. 5-6). Należało zauważyć, że wskazany wyrok został wydany w trybie kontroli abstrakcyjnej, zainicjowanej przez podmiot generalnie legitymowany, tj. Rzecznika Praw Obywatelskich. Trybunał przypominał, że w kontroli abstrakcyjnej katalog konstytucyjnych wzorców – w przeciwieństwie do postępowań inicjowanych skargą konstytucyjną – jest co do zasady nieograniczony.

W odniesieniu do art. 2 Konstytucji, skarżąca wskazała także inny pogląd zaczerpnięty z dorobku Trybunału wyrażony w uzasadnieniu wyroku z 12 lutego 2015 r. (sygn. SK 14/12, OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15) – (por. skarga konstytucyjna, s. 7). Trybunał Konstytucyjny nie mógł uznać, że zacytowanie fragmentu uzasadnienia wyroku może być zakwalifikowane jako skuteczne wykazanie istnienia praw lub wolności skarżącej wywodzonych z art. 2 Konstytucji oraz jako uzasadnienie dopuszczalności powołania tegoż przepisu jako wzorca. Trybunał Konstytucyjny ustalił także, że w sprawie o sygn. SK 14/12, art. 2 Konstytucji pełnił rolę wzorca akcesoryjnego. W niniejszej sprawie przepis ten został wskazany jako wzorzec samoistny, a przedstawiona argumentacja skarżącej była ogólnikowa, a tym samym niewystarczająca do merytorycznego rozpoznania przedstawionego zarzutu.

4.3.2. Zgodnie z nieobowiązującym już art. 47 ust. 1 ustawy o TK z 1997 r.: „[s]karga poza wymaganiami dotyczącymi pisma procesowego powinna zawierać: 1) dokładne określenie ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją, 2) wskazanie, jakie konstytucyjne wolności lub prawa i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone, 3) uzasadnienie skargi, z podaniem dokładnego opisu stanu faktycznego”.

Do procesowych obowiązków skarżącej należało sprecyzowanie konstytucyjnego wzorca, który stanowił płaszczyznę odniesienia dla badania hierarchicznej zgodności przedmiotu kontroli. Wzorcem tym winny być konkretne prawa lub wolności jednostki, mające swoją podstawę normatywną w Konstytucji. Stosownie do art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK z 1997 r., na wnoszącym skargę konstytucyjną spoczywał ciężar procesowy polegający na

określeniu sposobu, w jaki kwestionowana regulacja naruszała wskazany w skardze konstytucyjnej wzorzec kontroli. Skarga konstytucyjna powinna zawierać argumentację faktyczną i prawną potwierdzającą tezę o naruszeniu wskazanych praw lub wolności konstytucyjnych oraz o sposobie, w jaki zostały naruszone. Zarzut naruszenia prawa lub wolności określonych w Konstytucji powinien być w odpowiedni sposób skonkretyzowany zarówno pod kątem podmiotowym, jak i przedmiotowym. Ustawowy wymóg wskazania sposobu naruszenia konstytucyjnych praw bądź wolności nie może sprowadzać się jedynie do przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji. Rozstrzygnięcie sprawy co do istoty – w postępowaniu skargowym – jest dopuszczalne, gdy w konkretnym wypadku doszło do bezpośredniego naruszenia wskazanych konstytucyjnych wolności lub praw, przysługujących podmiotowi wnoszącemu skargę konstytucyjną (por. postanowienia TK z: 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122; 14 lipca 2004 r., sygn. SK 16/02, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 77 oraz wskazane tam orzecznictwo).

W doktrynie prawa sformułowanie zarzutu hierarchicznej niezgodności norm rozumiano jako „sprecyzowanie przez skarżącego krytyki (ujemnej oceny, zastrzeżenia), nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest niezgodna z normą wyższego rzędu. Istotę zarzutu stanowi zindywidualizowanie relacji pomiędzy poddanym kontroli (zakwestionowanym) aktem normatywnym (lub jego częścią) a podstawą kontroli – wzorcem wskazanym przez skarżącego. Zarzut (...) musi wskazywać, w czym skarżący upatruje niedopuszczalnej ingerencji w jego konstytucyjne wolności lub prawa; jaką wolność lub jakie prawo, i w jaki sposób, naruszono kwestionowanym aktem normatywnym” (Z. Czeszejko-Sochacki, [w:] *Skarga konstytucyjna*, red. J. Trzeciński, Warszawa 2000, s. 68).

Wskazywano także, że aktywność skarżącego nie może być ograniczona do „samego tylko przytoczenia treści określonego przepisu Konstytucji”. Na skarżącym spoczywał procesowy ciężar polegający na takim sformułowaniu i uargumentowaniu zarzutów, które doprowadzi do podważenia domniemania konstytucyjności przepisu prawnego. Argumentacja powinna – co najmniej – wskazywać możliwość zaistnienia kolizji między przedmiotem kontroli i wzorcem konstytucyjnym (por. L. Jamróz, *Skarga konstytucyjna. Wstępne rozpoznanie*, Białystok 2011, s. 191-192).

Trybunał Konstytucyjny ustalił, że wobec niektórych wzorców kontroli skarżąca ograniczyła swoją aktywność jedynie do numerycznego wymienienia ich oznaczeń redakcyjnych w ramach systematyki Konstytucji, bez zacytowania ich brzmienia, a także z pominięciem wskazania, jakie konstytucyjne wolności lub prawa z nich wynikające zostały jej zdaniem naruszone oraz w jaki sposób do owego naruszenia doszło. Powyższe sprowadzało się do całkowitego zaniechania powinności uzasadnienia przedstawionego zarzutu. W ocenie Trybunału zachowanie polegające na jedynie ornamentacyjnym wskazaniu licznych wzorców kontroli, nie jest właściwą praktyką procesową, zwłaszcza że skarga konstytucyjna jako pismo procesowe sporządzana jest przez profesjonalnego pełnomocnika (tzw. przymus radcowsko-adwokacki). Wobec powyższego Trybunał uznał za konieczne umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, w odniesieniu do następujących wzorców: art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 32 ust. 1, art. 217 Konstytucji.

4.3.3. W odniesieniu do art. 51 ust. 1 Konstytucji (*verba legis*: „[n]ikt nie może być obowiązany inaczej niż na podstawie ustawy do ujawniania informacji dotyczących jego osoby”) Trybunał uznał, że przepis ten był wzorcem nieadekwatnym do zbadania konstytucyjności zaskarżonej normy prawnej. Na gruncie niniejszej sprawy art. 51 ust. 1 Konstytucji statuuje prawo przynależne nabywcom oleju opałowego (jako podmiotom ujawniającym dane), a nie sprzedawcy (skarżące), który dane nabywców pozyskiwał w celu ukształtowania bardziej atrakcyjnej ceny za olej opałowy.

Trybunał Konstytucyjny słusznie zauważył, że: „[w]yraz «każdy» użyty w art. 79 ust. 1 należy rozpatrywać w kontekście praw i wolności konstytucyjnych, przed których naru-

szeniem ma właśnie chronić złożenie skargi konstytucyjnej. Zatem «każdy» w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji oznacza tego, kto jest podmiotem konstytucyjnych wolności i praw podmiotowych” (postanowienie z 22 maja 2007 r., sygn. SK 70/05, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 60). Skarżąca nie była podmiotem prawa regulowanego przez art. 51 ust. 1 Konstytucji, tym samym nie powinna uczynić tego przepisu wzorcem kontroli w niniejszym postępowaniu. Dlatego postępowanie w odniesieniu do art. 51 ust. 1 Konstytucji zostało umorzone na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

4.3.4. W katalogu wzorców wymieniono również art. 9 Konstytucji (*verba legis*: „Rzeczpospolita Polska przestrzega wiążącego ją prawa międzynarodowego”). Skarżąca zarzuciła „naruszenie artykułu 1 protokołu 1 do Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności co jest niezgodne z art. 9 Konstytucji (...)” (skarga konstytucyjna, s. 5). Kierując się zasadą *falsa demonstratio non nocet*, Trybunał uznał, że rzeczywistym wzorcem kontroli skarżąca uczyniła przepis ratyfikowanej umowy międzynarodowej, nie zaś art. 9 Konstytucji. Skarżąca przyjęła, że naruszenie art. 1 protokołu nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzonego w Paryżu dnia 20 marca 1952 r. (Dz. U. z 1995 r. Nr 36, poz. 175; dalej: protokół), który brzmi: „[k]ażda osoba fizyczna i prawna ma prawo do poszanowania swego mienia. Nikt nie może być pozbawiony swojej własności, chyba że w interesie publicznym i na warunkach przewidzianych przez ustawę oraz zgodnie z ogólnymi zasadami prawa międzynarodowego. Powyższe postanowienia nie będą jednak w żaden sposób naruszać prawa państwa do stosowania takich ustaw, jakie uzna za konieczne do uregulowania sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym lub w celu zabezpieczenia uiszczania podatków bądź innych należności lub kar pieniężnych”, stanowi – niejako automatycznie – naruszenie art. 9 Konstytucji.

Wobec uznania, że rzeczywisty wzorzec jest przepisem ratyfikowanej umowy międzynarodowej, Trybunał zobligowany był do umorzenia postępowania w tym zakresie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, ochronie w trybie skargi konstytucyjnej podlegają wyłącznie prawa lub wolności konstytucyjne (tj. określone w Konstytucji). W orzecznictwie słusznie przyjęto, że wzorcem kontroli w tym trybie może być wyłącznie właściwy przepis Konstytucji. Nie może nim być natomiast przepis podkonstytucyjny – w tym zawarty w ratyfikowanej umowie międzynarodowej (por. np. wyrok TK z 22 czerwca 2022 r., sygn. SK 3/20, OTK ZU A/2022, poz. 46).

Ponadto, gdyby Trybunał uznał, że intencją skarżącej było uczynienie wzorcem art. 9 Konstytucji w związku z art. 1 protokołu, nie zmieniłoby to kierunku orzeczenia w tym zakresie. Postępowanie także wtedy podlegałoby umorzeniu z uwagi na to, że art. 9 Konstytucji nie statuuje konstytucyjnego prawa lub konstytucyjnej wolności skarżącej, a tym samym nie jest wzorcem właściwym w postępowaniu skargowym (por. wyrok TK z 20 listopada 2007 r., sygn. SK 57/05, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 125).

4.3.5. W zakresie zarzutu niezgodności przedmiotu kontroli z art. 31 ust. 3 Konstytucji (*verba legis*: „[o]graniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw”) Trybunał przypomniał, że przepis ten umożliwia przeprowadzenie testu proporcjonalności. Pozwala to ocenić, czy ograniczenie konstytucyjnych praw lub wolności spełnia standard konstytucyjny. Trybunał uznał, że art. 31 ust. 3 Konstytucji nie może stanowić samodzielnego wzorca kontroli (por. np. wyrok TK z 22 września 2009 r., sygn. SK 3/08, OTK ZU nr 8/A/2009, poz. 125). Przepis powinien zostać wskazany jako wzorzec związkowy względem przepisu Konstytucji statuującego prawo lub wolność skarżącej.

Skarżąca nie przeprowadziła testu proporcjonalności – co stanowiło konsekwencję oderwania art. 31 ust. 3 Konstytucji od konstytucyjnego prawa lub konstytucyjnej wolności. Zdecydowała się jednak na sformułowanie twierdzenia, zgodnie z którym o niezgodności przedmiotu kontroli z tym wzorcem „rozstrzyga praktyka stosowania prawa” przyjmująca, że sprzedawca ponosi negatywne konsekwencje z tytułu sprzedaży oleju opałowego z zastosowaniem preferencyjnej stawki podatku akcyzowego, gdy dane przedstawione przez kupującego są nieprawdziwe. Zdaniem skarżącej brak możliwości weryfikacji oświadczeń sam w sobie narusza zasadę proporcjonalności, co czyni przedmiot kontroli niezgodnym z art. 31 ust. 3 Konstytucji (por. skarga konstytucyjna, s. 5-6).

Trybunał Konstytucyjny nie mógł podzielić powyższego twierdzenia z uwagi na oderwanie art. 31 ust. 3 Konstytucji od konkretnego prawa lub konkretnej wolności. Ponadto Trybunał przypomniał, że nie jest organem kompetentnym do oceny stosowania prawa, które miałyby – co podnosi skarżąca – czynić przedmiot kontroli niezgodnym ze wskazanym wzorcem konstytucyjnym. Również w tym zakresie zaktualizowała się przesłanka niedopuszczalności wyrokowania implikująca konieczność umorzenia postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

4.3.6. W *petitum* skargi konstytucyjnej art. 84 Konstytucji (*verba legis*: „[k]ażdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”) został wskazany jako samoistny wzorzec kontroli. W uzasadnieniu nie zawarto żadnej osobnej argumentacji poświęconej temu przepisowi jako samodzielnemu wzorcowi, w szczególności nie podjęto próby uzasadnienia, że może on odgrywać rolę takiego wzorca w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną. Wobec powyższego postępowanie w tym zakresie zostało umorzone z uwagi na niedopuszczalność wyrokowania.

Skarżąca bardzo lakonicznie odniosła się do zarzutu niezgodności przedmiotu kontroli z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 84 Konstytucji, stwierdzając jedynie, że ingeruje „w sferę prawa własności na skutek ustanowienia normy na szczeblu źródeł prawa powszechnie obowiązującego niższym niż ustawa. Zdaniem [s]półki doszło do przekroczenia granic upoważnienia ustawowego” (tamże, s. 5). W ocenie Trybunału powyższe poglądy nie zostały należyście wytłumaczone. Trybunał przypomniał, że nie może zastępować skarżącej w powinności uzasadnienia przedstawionego zarzutu.

Skarżąca nie wyjaśniła, do przekroczenia jakiego upoważnienia ustawowego się odnosi. Wszakże art. 65 ust. 1a u.p.a. – jedyny przepis rangi ustawy wskazany wśród przepisów, z których wywiedziono zaskarżoną normę prawną – nie przewiduje delegacji ustawowej. Upoważnienie do wydania rozporządzenia zawierał art. 65 ust. 2 u.p.a., jednak nie został uczyniony przedmiotem kontroli.

W dalszej kolejności zarzut naruszenia art. 64 ust. 1 Konstytucji został powiązany z niespełnieniem wymogów statuowanych przez zasadę zaufania wywodzoną z art. 2 Konstytucji (por. tamże, s. 6). W ocenie Trybunału skarżąca sformułowała nowy zarzut niekonstytucyjności rozporządzenia w zakresie, w jakim nie przyznawało sprzedawcom oleju opałowego środków umożliwiających realną kontrolę rzetelności i prawdziwości przedstawianych przez kupujących oświadczeń. Również w tym zakresie skarżąca nie wykonała ciężącego na niej obowiązku uzasadnienia zarzutu niezgodności, poprzestając na wskazaniu naruszonej jej zdaniem jednostki redakcyjnej Konstytucji (art. 64 ust. 1) lub zasad wyrażonych i wywodzonych z art. 2 Konstytucji. Dlatego Trybunał umorzył postępowanie również w tym zakresie, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

4.4. Podsumowując, Trybunał Konstytucyjny przypomniał, że istotę postępowania prowadzonego w sprawie hierarchicznej kontroli prawa stanowi skonfrontowanie przedmiotu kontroli z wzorcem. Wskazanie przynajmniej jednego wzorca konstytucyjnego stanowi *conditio sine qua non* rozpoznania sprawy co do meritum. Spośród wskazanych przez skarżącą przepisów Konstytucji Trybunał nie odnalazł żadnego dopuszczalnego, samodzielnego wzor-

ca kontroli, z którym mógłby zbadać zgodność wskazanej w *petitum* skargi konstytucyjnej normy prawnej. Postępowanie należało zatem w całości umorzyć na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.

Zdanie odrębne

sędziego TK Wojciecha Sycha
do postanowienia Trybunału Konstytucyjnego
z dnia 26 września 2023 r., sygn. akt SK 39/20

Na podstawie art. 106 ust. 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK) składam zdanie odrębne do postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z 26 września 2023 r., sygn. SK 39/20. Uważam, że postępowanie w niniejszej sprawie nie powinno zostać w całości umorzone, albowiem skarga spełniała warunki umożliwiające częściowo jej merytoryczne rozpoznanie.

W skardze konstytucyjnej [...] sp. z o.o. (dalej: skarżąca) zakwestionowała zgodność § 4 ust. 1-3 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.) w związku z art. 65 ust. 1a ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 527, ze zm.) w zakresie, w jakim „nakładają na sprzedawcę oleju opałowego negatywne konsekwencje przyjęcia oświadczeń zawierających nieprawdziwe [dane] na skutek czego sprzedawcę pozbawia się możliwości zastosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego”, z art. 2, art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1, art. 51 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84, art. 217 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny w postanowieniu, do którego składam niniejsze zdanie odrębne, umorzył postępowanie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. W uzasadnieniu Trybunał stwierdził, że niektóre zakwestionowane przepisy nie były zastosowane w sprawie, w związku z którą wniesiono skargę, a także ocenił, że część wskazanych przez skarżącą przepisów Konstytucji nie może być wzorcem kontroli (względnie samodzielnym wzorcem kontroli) zainicjowanej w trybie skargowym (art. 2, art. 9, art. 31 ust. 3 Konstytucji) albo jest nieadekwatna do zbadania zgodności z Konstytucją zaskarżonych przepisów (art. 51 ust. 1 Konstytucji). Ponadto uznał, że w odniesieniu do niektórych wzorców (tj. art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 32 ust. 1, art. 217 Konstytucji) „całkowi[cie] zaniechan[o] powinności uzasadnienia przedstawionego zarzutu” albo uzasadnienie było „lakonicznie” (art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 84 oraz art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji).

Zgadzam się, że część wskazanych przez skarżącą wzorców kontroli nie mogła stanowić podstawy skargi konstytucyjnej i w tym zakresie podzielam poglądy wyrażone przez Trybunał w uzasadnieniu postanowienia. Nie zgadzam się natomiast z konkluzją, że „[s]pośród wskazanych przez skarżącą przepisów Konstytucji Trybunał nie odnalazł żadnego dopuszczalnego, samodzielnego wzorca kontroli, z którym mógłby zbadać zgodność wskazanej w *petitum* skargi konstytucyjnej normy prawnej” (uzasadnienie, s. 18-19) i w konsekwencji z umorzeniem postępowania w całości z powodu niedopuszczalności wydania wyroku.

W mojej ocenie bowiem, skarżąca prawidłowo wykazała relewantny związek pomiędzy kwestionowanymi w skardze przepisami, naruszonym, jej zdaniem, podmiotowym prawem konstytucyjnym oraz sposobem, w jaki zaskarżony przepis naruszył to prawo. Związek ten znajduje oparcie w ostatecznym rozstrzygnięciu wydanym w sprawie skarżącej, gdyż zakwestionowane przepisy były jego podstawą. Skarżąca określiła także podmiotowe prawa konstytucyjne, wyprowadzając je z przepisów Konstytucji wskazanych w skardze.

W uzasadnieniu skargi skarżąca wskazała bowiem, że „[r]egulacje wprowadzone na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w zakresie możliwości skorzystania z obniżonej stawki podatku akcyzowego na podstawie oświadczeń składanych przez nabywców oleju opałowego nie przyznały sprzedawcom środków które umożliwiałyby w sposób realny kontrolę rzetelności i prawdziwości tych oświadczeń”, zaś ona „nie miała prawnych i jednocześnie realnych środków które mogłyby zapobiec składaniu przez nabywców oleju opałowego fałszywych oświadczeń, których konsekwencje poniosła” (skarga, s. 6). W tym kontekście skarżąca sformułowała zarzut naruszenia „konstytucyjnie chronion[ej] zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, co w zaistniałym stanie faktycznym znajduje wyraz w naruszeniu zasady ochrony prawa własności wynikającej z art. 64 ust. 1 Konstytucji” (skarga, *ibidem*). W jej ocenie, „[n]aruszona została konstytucyjna zasada proporcjonalności poprzez brak możliwości faktycznej kontroli oświadczeń a w efekcie doprowadziło to do obciążenia sprzedawcy niekorzystną stawką podatku akcyzowego” (*ibidem*).

Mając powyższe na względzie, uważam, iż twierdzenie Trybunału, że „nie odnalazł żadnego dopuszczalnego, samodzielnego wzorca kontroli”, umożliwiającego merytoryczną ocenę zarzutów skargi, jest nieuprawnione. Po pierwsze, moim zdaniem, uzasadnienie zarzutu niezgodności zaskarżonych przepisów z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji zostało sformułowane w sposób spełniający minimalne wymogi uzasadnienia zarzutu. Skarga w tym zakresie spełnia zatem warunek formalny, o którym mowa w art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK. Po drugie, chciałbym przypomnieć, że w swoim orzecznictwie Trybunał wielokrotnie podkreślał, iż w wyjątkowych wypadkach i po spełnieniu określonych warunków – podlegających ocenie na etapie merytorycznej kontroli skargi – tzw. niesamodzielnym wzorce kontroli mogą stać się podstawą skargi konstytucyjnej jako wzorce związkowe (zob. wyrok TK z 15 kwietnia 2014 r., sygn. SK 48/13, OTK ZU nr 4/A/2014, poz. 40 i przywołane tam orzecznictwo), zaś art. 31 ust. 3 Konstytucji, jako przepis formułujący ogólną zasadę proporcjonalności ograniczeń konstytucyjnych praw i wolności, może być brany pod uwagę przez Trybunał z urzędu jako wzorzec kontroli względem przepisów, którym zarzuca się ingerencję w konstytucyjne prawa i wolności (zob. wyrok TK z 4 lipca 2023 r., sygn. SK 8/20, niepubl.). Nic nie stało zatem na przeszkodzie, aby Trybunał, ewentualnie stosując pomocniczo zasadę *falsa demonstratio non nocet*, ocenił merytorycznie zarzut naruszenia przez zakwestionowane w skardze przepisy art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji. Trybunał, umarżając postępowanie w całości, wykazał się, w mojej ocenie, nadmiernym formalizmem procesowym, formułując wobec skarżącego w istocie wymagania niemające oparcia w u.o.t.p.TK oraz brakiem zrozumienia, że jakość uzasadnienia nie jest równoznaczna z jego brakiem. Jeśli wywód przedstawiony przez skarżącego nie zawiera wystarczających argumentów lub dowodów na poparcie sformułowanego zarzutu, to w efekcie nie dochodzi do obalenia domniemania zgodności przepisu z Konstytucją i Trybunał wydaje wyrok o zgodności kwestionowanej regulacji z Konstytucją. Nie jest to zaś podstawą do umorzenia postępowania.

Chciałbym zwrócić uwagę także na to, iż – pomimo istniejących obiektywnych zastrzeżeń odnośnie do uzasadnienia skargi konstytucyjnej – skarżąca przedstawiła ważne problemy konstytucyjne, który wymagał merytorycznej oceny. Świadczy o tym dotychczasowe orzecznictwo Trybunału, który oceniał już wymogi formułowane względem sprzedawców oleju opałowego oraz konsekwencje wynikające z ich niedopełnienia i w wyroku z 12 lutego

2015 r., sygn. SK 14/12 (OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15) orzekł, że § 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, ze 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.

Przez wzgląd na wszystkie wymienione okoliczności, uważam, że skarga konstytucyjna o sygn. SK 39/20, w zakresie wskazanym przeze mnie w zdaniu odrębnym, powinna zostać oceniona merytorycznie.