

106/7/A/2009

**WYROK**

z dnia 7 lipca 2009 r.  
Sygn. akt SK 49/06\*

**W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Maria Gintowt-Jankowicz – przewodniczący  
Stanisław Biernat – sprawozdawca  
Marek Mazurkiewicz  
Andrzej Rzepliński  
Mirosław Wyrzykowski,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącej oraz Sejmu, Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniach 5 maja i 7 lipca 2009 r., skargi konstytucyjnej spółki Przedsiębiorstwo Produkcyjno Usługowo Handlowe „Autosir” sp. z o. o. z siedzibą w Sieradzu o zbadanie zgodności:

- 1) art. 35 ust. 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.) z art. 2, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 2 i 3 w związku z art. 84, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,
- 2) § 18 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 157, poz. 1035, ze zm.), § 18 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1999 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 105, poz. 1197, ze zm.) oraz § 19 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 119, poz. 1259, ze zm.), wydanych na podstawie art. 35 ust. 4 ustawy powołanej w punkcie 1, z art. 2, art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 2 i 3 w związku z art. 84, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,

**o r z e k a:**

**1) § 18 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 157, poz. 1035 oraz z 1999 r. Nr 57, poz. 599 i Nr 70, poz. 789) w związku z art. 35 ust. 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.),**

**2) § 18 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1999 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 105, poz. 1197 oraz z 2000 r. Nr 21, poz. 267, Nr 91, poz. 1012, Nr 101, poz. 1089 i Nr 113, poz. 1187) w związku z art. 35 ust. 4 ustawy powołanej w punkcie 1 oraz**

**3) § 19 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 119, poz. 1259 oraz z 2001 r. Nr 29, poz. 324, Nr 126, poz. 1388 i Nr 135, poz. 1520) w związku z art. 35 ust. 4 ustawy powołanej w punkcie**

---

\* Sentencja została ogłoszona dnia 15 lipca 2009 r. w Dz. U. Nr 112, poz. 935.

1

– są niezgodne z art. 64 ust. 3 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

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 oraz z 2009 r. Nr 56, poz. 459) **umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.**

## UZASADNIENIE

### I

1. W skardze konstytucyjnej z 5 grudnia 2005 r. spółka Przedsiębiorstwo Produkcyjno Usługowo Handlowe „Autosir” sp. z o.o. z siedzibą w Sieradzu (dalej: skarżąca lub spółka) wniosło o stwierdzenie, że:

1) art. 35 ust. 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) jest niezgodny z art. 2, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 2 i 3 w związku z art. 84, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,

2) § 18 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 157, poz. 1035 ze zm., dalej: rozporządzenie z 1998 r.), § 18 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1999 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 105, poz. 1197, ze zm., dalej: rozporządzenie z 1999 r.) oraz § 19 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 119, poz. 1259, ze zm., dalej: rozporządzenie z 2000 r.), wydane na podstawie art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, jest niegodny z art. 2, art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 2, art. 64 ust. 3 w związku z art. 84, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,

1.1. Skarga konstytucyjna została wniesiona w następującym stanie faktycznym.

Pismem z 2 września 2003 r. skarżąca złożyła do Naczelnika Urzędu Celnego II w Łodzi wniosek o zwrot nadpłaconego, w jej ocenie, podatku akcyzowego od sprzedaży samochodów za okres od 1 października 1999 r. do 31 października 2001 r. We wniosku spółka podniosła, że przepisy, na podstawie których zadeklarowała kwotę 136 551 zł w ramach obowiązku zapłaty podatku akcyzowego za wskazany okres, są niezgodne z art. 217 Konstytucji.

W decyzji z 11 grudnia 2003 r., znak: 0702-RPA-9110-1/03/IS, Naczelnik Urzędu Celnego uznał kwoty podatku akcyzowego zapłacone przez spółkę za należne i odmówił uznania dokonania nadpłaty. Po rozpatrzeniu odwołania od tej decyzji, Dyrektor Izby Celnej w Łodzi 19 marca 2004 r. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji (decyzja znak: 070000-PA-9116/24/04/SK). Na tę decyzję, a także na decyzję Naczelnika Urzędu Celnego w Łodzi skarżąca złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi w przedmiocie m.in. niezgodności zaskarżonych przepisów rozporządzeń z art. 2 i art. 217 Konstytucji. Sąd w wyroku z 6 października 2004 r. (sygn. akt I SA/Łd 381/04) oddalił skargę. Skarga kasacyjna od tego wyroku została oddalona wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 lipca 2005 r. (sygn. akt I FSK 83/05).

1.2. Uzasadniając skargę konstytucyjną skarżąca podniosła, że art. 35 ust. 4 ustawy o

podatku od towarów i usług upoważnia do określenia w drodze rozporządzenia innych podmiotów podatku akcyzowego, niż wskazane w ustawie. Skarżąca stwierdziła, że narusza to zasadę wolności gospodarczej (art. 22 Konstytucji) oraz zasadę ochrony prawa własności (art. 21 Konstytucji). Wskazany przepis ustawowy umożliwia nałożenie podatku w drodze rozporządzenia, co jest w ocenie skarżącej niezgodne również z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 2 i 3, art. 84, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji. W skardze konstytucyjnej wskazano kolejne przepisy rozporządzeń wykonawczych, wydanych na podstawie art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, które w opinii spółki nakładają na wymienione w nich podmioty obowiązek podatkowy. Naruszenie wymagania ustawowego ograniczenia wolności w sferze danin publicznych, jak wywodzi skarżąca, jest niezgodne z art. 2, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 2 i 3, art. 84, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji.

2. W piśmie z 28 sierpnia 2006 r. (pismo znak: AE-VI-034/22/IR/06/1161), Minister Finansów wniósł o umorzenie postępowania z uwagi na utratę mocy obowiązującej zaskarżonych przepisów. W razie nieuwzględnienia powyższego wniosku, Minister Finansów wniósł o orzeczenie, że zaskarżone przepisy nie są niezgodne ze wzorcami konstytucyjnymi wskazanymi w skardze konstytucyjnej.

Na wstępie Minister Finansów wyraził wątpliwość co do spełnienia przez skargę konstytucyjną wymogów formalnych, ponieważ skarżąca nie określiła przedmiotu skargi ani nie wskazała praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym, których naruszenie łączy z wydaniem prawomocnego wyroku w sprawie.

Uzasadniając wniosek o umorzenie postępowania, Minister Finansów stwierdził, że zaskarżone przepisy utraciły moc obowiązującą i nie wpływają obecnie na sytuację podatników. Dodał, że organy finansowe nie mogą wydawać decyzji określających obowiązek zapłaty podatku akcyzowego ani na podstawie zaskarżonych przepisów rozporządzeń w sprawie podatku akcyzowego, ani zaskarżonego przepisu ustawy o podatku od towarów i usług z uwagi na upływ terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych.

W odniesieniu do art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług Minister Finansów stwierdził, że brak jest podstaw do samoistnego i odrębnego badania zgodności tego przepisu z Konstytucją. Wskazał w tym kontekście wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 27 grudnia 2004 r. w sprawie o sygn. SK 35/02 (OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 119). Ze względu na zasadę zakazu powtórnego orzekania w odniesieniu do identycznego przedmiotu, Minister Finansów uznał postępowanie w tym zakresie za niedopuszczalne. Podał również w wątpliwość, czy skarżąca w dostateczny sposób wykazała, że art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług był podstawą wydania ostatecznego orzeczenia sądu w sprawie, tj. czy istnieje w tym zakresie przesłanka dopuszczalności skargi konstytucyjnej.

W odniesieniu do zarzutów naruszenia Konstytucji przez przepisy rozporządzeń w sprawie podatku akcyzowego, Minister Finansów zauważył, że skarżąca nie wskazała w *petitum* skargi konstytucyjnej, jakie prawa lub wolności konstytucyjne zostały naruszone przez te przepisy. Stwierdził również, że powołane wzorce kontroli nie są adekwatne do zarzutów stawianych w uzasadnieniu skargi. Dodał, że w myśl orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, brak jest bezpośredniej zależności pomiędzy stwierdzeniem niekonstytucyjności przepisów rozporządzeń w sprawie podatku akcyzowego a powstaniem po stronie podatnika prawa żądania zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego. Zdaniem Ministra Finansów, należy uznać, że podatnik otrzymał równowartość podatku wraz z zapłatą ceny przez nabywcę opodatkowanego towaru, zwrot podatku akcyzowego byłby więc w takiej sytuacji niczym nieuzasadnionym przysporzeniem na rzecz podatnika.

Minister Finansów, odnosząc się do charakteru świadczeń podatkowych, określonego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, wyraził pogląd, że nie doszło w niniejszej sprawie do naruszenia prawa własności i innych praw majątkowych.

3. Marszałek Sejmu, działając w imieniu Sejmu, w piśmie z 19 kwietnia 2007 r. wniósł o umorzenie postępowania w odniesieniu do art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług. Marszałek Sejmu wskazał, że badanie konstytucyjności wskazanego przepisu wykracza poza dopuszczalny zakres skargi konstytucyjnej, gdyż jego treść jako przepisu upoważniającego, nie odnosi się do sfery konstytucyjnych wolności i praw skarżącej. Marszałek Sejmu wyraził opinię, że art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług został ukształtowany zgodnie z wymogami obowiązującymi w czasie jego uchwalenia, tj. zgodnie z ustawą konstytucyjną z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 84, poz. 426, ze zm.). Stwierdził również, że żadna ujemna przesłanka procesowa nie występuje w odniesieniu do zaskarżonych przepisów rozporządzeń, co uzasadnia dopuszczalność kontroli ich konstytucyjności przez Trybunał Konstytucyjny.

4. Prokurator Generalny zajął stanowisko w sprawie w piśmie z 31 października 2007 r. (pismo znak: PR II 850/84/06). Jego zdaniem przepisy § 18 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia z 1998 r., § 18 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia z 1999 r., § 19 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia z 2000 r., w związku z art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług są niezgodne z art. 2, art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 2 i 3, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji oraz nie są niezgodne z art. 22 Konstytucji.

Prokurator Generalny odniósł się do zagadnienia dopuszczalności rozpoznania skargi konstytucyjnej przez Trybunał Konstytucyjny. Stwierdził, że przepisy zakwestionowane przez skarżącą, mimo utraty mocy obowiązującej, mają wpływ na sytuację prawną określonej grupy podatników. Dodał, że interes skarżącej wymaga oceny konstytucyjności skarżonych przepisów ze względu na ochronę konstytucyjnego prawa, jakim jest gwarancja ustawowego trybu nakładania podatków. W ocenie Prokuratora Generalnego przemawia to za merytorycznym rozpoznaniem skargi konstytucyjnej przez Trybunał Konstytucyjny. W kwestii dopuszczalności orzekania o zgodności z Konstytucją art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, Prokurator Generalny stwierdził brak podstaw zarówno do umorzenia postępowania przez Trybunałem, jak i do samoistnego badania zgodności z Konstytucją tego przepisu. Zdaniem Prokuratora Generalnego, należy badać konstytucyjność zaskarżonych przepisów rozporządzeń w związku z art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług.

W opinii Prokuratora Generalnego, ocena konstytucyjności ograniczeń prawa własności przez konkretne przepisy podatkowe wynika z treści art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 3 oraz art. 84 Konstytucji, zgodnie z którymi takie ograniczenia mogą być wprowadzone jedynie w ustawie, z uwzględnieniem treści art. 217 Konstytucji. Prokurator Generalny powołał się na pogląd wyrażony w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego oraz w doktrynie, zgodnie z którym konstytucyjnym warunkiem obowiązku ponoszenia jakichkolwiek ciężarów i świadczeń publicznych jest ustanowienie go w ustawie. Wyklucza to możliwość odsyłania przez ustawę do uregulowania w rozporządzeniu wykonawczym istotnych elementów stosunku daninowego. Prokurator Generalny stwierdził, że na mocy kwestionowanego przepisu art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług Minister Finansów został upoważniony do uzupełnienia treści ustawy przez wskazanie kolejnych, innych niż w ustawie, podmiotów podatku. Tym samym grupa podmiotów podatku akcyzowego została określona w akcie podustawowym. W ocenie Prokuratora Generalnego powoduje to niezgodność zaskarżonych przepisów rozporządzeń w sprawie podatku akcyzowego w związku z art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług z art. 21, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 2 i 3, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji. Prokurator Generalny stwierdził ponadto, że zasadę wyłączności ustawowej dla określania istotnych elementów stosunku

daniowego, można wywieść również z zasady państwa prawnego, proklamowanej przez art. 2 Konstytucji.

Odnosząc się do kwestionowanych w skardze konstytucyjnej przepisów w kontekście systemu źródeł prawa Prokurator Generalny wskazał orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym rozporządzenie wykonawcze nie może dotyczyć materii zastrzeżonych dla ustawy. W związku z powyższym stwierdził, że zaskarżone przepisy rozporządzeń z 1998, 1999 i 2000 r., w związku z art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, są niezgodne z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

5. Rzecznik Praw Obywatelskich w piśmie z dnia 11 sierpnia 2006 r. (pismo znak: RPO-535395-VI/06/BP) nie zgłosił udziału w postępowaniu w sprawie.

6. Trybunał Konstytucyjny pismem z 22 stycznia 2009 r. zwrócił się do Prezesa Rady Ministrów o przedstawienie opinii, czy orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego w zakresie skargi konstytucyjnej może wywoływać skutki wiążące się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawach, o których mowa w art. 43 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. W piśmie z dnia 16 marca 2009 r. Prezes Rady Ministrów (pismo Rządowego Centrum Legislacyjnego znak: 1604-18/09) stwierdził, że w przypadku pozytywnego rozstrzygnięcia skargi konstytucyjnej przez Trybunał Konstytucyjny, szacowany skutek finansowy dotyczący lat 1999-2000, będzie oscylował w granicach 900 mln złotych.

## II

Na rozprawach w dniach 5 maja oraz 7 lipca 2009 r. stawili się umocowani przedstawiciele: skarżącej, Ministra Finansów oraz Prokuratora Generalnego. Na rozprawie 7 lipca 2009 r. stawił się przedstawiciel Sejmu. Uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska zajęte w pismach procesowych i udzielili odpowiedzi na pytania Trybunału.

Przedstawiciel skarżącej podkreślił, że w czasie objętym skargą konstytucyjną, zgodnie z obowiązującą wtedy ustawą z dnia 26 lutego 1982 r. o cenach (Dz. U. z 1988 r. Nr 27, poz. 195, ze zm.) podatek akcyzowy był elementem kalkulacyjnym cen tylko w zakresie cen urzędowych i regulowanych, natomiast ceny samochodów osobowych były cenami umownymi. Przedstawicielka Ministra Finansów, odnosząc się do stanowiska skarżącej, stwierdziła, że o cenotwórczym charakterze podatku akcyzowym świadczy fakt, iż zgodnie z art. 15 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym w okresie, którego dotyczy zaskarżenie, podatek akcyzowy wchodził do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

Przedstawicielka Ministra Finansów podniosła ponadto, że obowiązek podatkowy skarżącej nie wynika z zaskarżonych rozporządzeń, ale bezpośrednio z ustawy. Sprzedawca wyrobów akcyzowych, w tym samochodów, dokonywał bowiem czynności podlegających opodatkowaniu na podstawie art. 2 w związku z art. 34 ustawy o podatku od towarów i usług, natomiast na podstawie art. 5 tej ustawy stał się podatnikiem podatku akcyzowego. Z taką interpretacją wskazanych przepisów nie zgodził się przedstawiciel skarżącej.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Dopuszczalność skargi konstytucyjnej.

Zgodnie z art. 79 Konstytucji oraz art. 47 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) przedmiotem skargi konstytucyjnej może być przepis, który był podstawą ostatecznego orzeczenia sądu lub organu administracji publicznej o konstytucyjnych wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego. Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że skarżąca wyczerpała środki odwoławcze. Wskazała również w skardze konstytucyjnej przedmiot zaskarżenia oraz prawa i wolności, które zostały, w jej opinii, naruszone przepisami, na których oparta została ostateczna decyzja organu podatkowego w jej sprawie, jak również prawomocny wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego. Trybunał nie podzielił wątpliwości wyrażonych przez Ministra Finansów co do spełnienia powyższych wymogów.

Trybunał Konstytucyjny zauważa, że przepisy zaskarżone w sprawie utraciły moc obowiązującą. Art. 35 ust. 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) został uchylony z dniem 31 października 2001 r. na mocy ustawy 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). Zaskarżone przepisy rozporządzeń zostały uchylone odpowiednio: rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 157, poz. 1035 ze zm., dalej: rozporządzenie z 1998 r.) – z dniem 1 stycznia 1999 r., rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1999 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 105, poz. 1197, ze zm., dalej: rozporządzenie z 1999 r.) – z dniem 1 stycznia 2000 r., rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 119, poz. 1259, ze zm., dalej: rozporządzenie z 2000 r.) – z dniem 1 stycznia 2001 r. Zgodnie z art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK utrata mocy obowiązującej przez zaskarżony akt normatywny przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał powoduje umorzenie postępowania. Trybunał Konstytucyjny stwierdza jednak, że w sprawie występuje przesłanka z art. 39 ust. 3 ustawy o TK tzn. zachodzi konieczność wydania orzeczenia w sprawie ze względu na ochronę konstytucyjnych wolności i praw. Z wydaniem prawomocnego wyroku sądowego na podstawie zaskarżonych przepisów skarżąca wiąże naruszenie wolności gospodarczej oraz prawa własności. Nie istnieje też żaden inny instrument prawny, który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej skarżącej ukształtowanej definitywnie przed dniem utraty mocy obowiązującej przez zaskarżone przepisy. Trybunał nie przychylił się wobec tego do wniosku Ministra Finansów o umorzenie postępowania ze względu na wystąpienie negatywnej przesłanki procesowej, jaką jest utrata mocy obowiązującej przepisu.

## 2. Zaskarżone przepisy.

Według art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym do jego uchylenia z dniem 31 października 2001 r.:

„Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, przypadki, gdy podatnikami akcyzy są osoby lub jednostki inne niż producent lub importer wyrobów akcyzowych”.

Z kolei § 18 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia w sprawie podatku akcyzowego z 1998 r. brzmi:

„Podatnikami podatku akcyzowego są również osoby fizyczne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby prawne sprzedające samochód osobowy przed jego pierwszą rejestracją dokonywaną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”.

Identyczne brzmienie miały przepisy § 18 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia w sprawie podatku akcyzowego z 1999 r. oraz § 19 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia w sprawie podatku akcyzowego z 2000 r.

## 3. Zakres zaskarżenia.

Przepis art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz przepisy rozporządzenia z 1998 r. były wcześniej przedmiotem orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego. W wyroku z dnia 6 marca 2002 r. o sygn. P 7/00 (OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13) Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności § 16 rozporządzenia z 1998 r. w związku z art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług z art. 217 Konstytucji. W wyroku w sprawie SK 35/02 (wyrok z 27 grudnia 2004 r., OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 119) Trybunał Konstytucyjny orzekł zaś o niezgodności § 2b rozporządzenia z 1998 r. z art. 217 Konstytucji.

Mimo wydania powołanych wyroków, w niniejszej sprawie nie zachodzi przesłanka umorzenia postępowania. Przedmiotem orzekania w sprawie są przepisy, co do których Trybunał Konstytucyjny wcześniej nie orzekał, tj. inny przepis rozporządzenia z 1998 r., niż te, które były zaskarżone w sprawach o sygn. P 7/00 oraz SK 35/02, a także przepisy kolejnych rozporządzeń: z 1999 r. oraz z 2000 r.

Trybunał Konstytucyjny podziela pogląd wyrażony w wyroku w sprawie o sygn. P 7/00, przedstawiony także w stanowisku Prokuratora Generalnego w obecnej sprawie, że brak jest podstaw do badania samoistnie zgodności art. 35 ust. 4 ustawy z Konstytucją. Przepis ten, zawierający normę kompetencyjną do określania podmiotu podatku akcyzowego w rozporządzeniu powinien być badany w związku z przepisami rozporządzenia wydanego na jego podstawie. Trybunał Konstytucyjny wobec tego poddał kontroli zgodność z Konstytucją przepisów § 18 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia z 1998 r., § 18 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia z 1999 r. oraz § 19 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia z 2000 r. w związku z art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług.

#### 4. Ochrona prawa własności wynikająca z art. 64 Konstytucji jako wzorzec kontroli.

4.1. Spółka wskazała wśród naruszonych praw i wolności ochronę własności. Zdaniem skarżącej, upoważnienie do wydania rozporządzenia, zawarte w art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług narusza jej prawo własności gwarantowane w art. 64 Konstytucji. W ocenie skarżącej, przepis ustawy stanowi zbyt daleko idącą ingerencję w przysługujące jej prawo własności. Spółka jednocześnie zaznaczyła, że nie kwestionuje kompetencji ustawodawcy do wkraczania w sferę własności i innych praw majątkowych, które ma miejsce z tytułu ponoszonych obciążeń publicznoprawnych.

4.2. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiedział się w przedmiocie badania zgodności przepisów o charakterze daninowym z wzorcami zawartymi w art. 64 Konstytucji.

Wynikające z art. 64 Konstytucji prawo ochrony własności i innych praw majątkowych ma charakter konstytucyjnego prawa podmiotowego. Konstytucja nakłada jednak na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji). Tym samym Konstytucja w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji w dziedzinie prawa daninowego (por. postanowienie z 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 166).

Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, wpływ na sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku (por. wyrok z 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153). Nie każda więc niekorzystna zmiana sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego prawa własności i innych praw majątkowych (por. wyrok z 30 stycznia 2001 r., o sygn. K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4 i powołane tam orzecznictwo). Tak daleko idąca ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje bowiem uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji (por. wyrok z 11 grudnia 2001 r., o sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257). Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że przepisy regulujące problematykę danin

publicznych muszą być jednak zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych. Nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną. W szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałby się on instrumentem konfiskaty mienia (zob. wyroki z: 7 czerwca 1999 r., sygn. K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06). W niniejszej sprawie taka sytuacja nie występuje.

4.3. Zarzut niezgodności z konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych pozostaje jednak zasadny wówczas, gdy przepisy prawa daninowego powodujące uszczuplenie majątkowe były dotknięte wadliwością w postaci uchybień w sposobie nakładania podatku (por. wyroki: z 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110, z 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06). Występuje wtedy bowiem naruszenie innej, oprócz prawa własności, wartości konstytucyjnej, jaką jest przestrzeganie hierarchii źródeł prawa. W rozpoznawanej skardze konstytucyjnej spółka zarzuca nie tylko naruszenie prawa własności, ale również niezgodność zaskarżonych przepisów z art. 84 oraz art. 217 Konstytucji. Stosownie do art. 84 Konstytucji, każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Art. 217 Konstytucji stanowi, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. To uzasadnia, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, rozważenie zasadności głównego zarzutu skarżącej odnoszącego się do naruszenia przez przepisy kolejno: § 18 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia z 1998 r., § 18 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia z 1999 r., § 19 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia z 2000 r. w związku z art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług normy zawartej w art. 64 ust. 3 w związku z art. 84 oraz 217 Konstytucji.

Zarzuty naruszenia art. 84 oraz art. 217 Konstytucji można rozpatrywać łącznie, gdyż zasada ustawowej regulacji prawa daninowego zawarta w art. 84 jest rozwinięta w art. 217 Konstytucji. Art. 217 ustanawia bezwzględną wyłączność ustawy dla podstawowych elementów podatku. W rozporządzeniu mogą znaleźć się tylko takie rozwiązania normatywne, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny (por. wyroki: z 20 czerwca 2002 r. sygn. K 33/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 44, z 9 października 2007 r. sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103 i wymienione tam wcześniejsze orzeczenia).

Przedstawicielka Ministra Finansów w czasie rozprawy 5 maja 2009 r. podniosła argument, że krąg podatników podatku akcyzowego był określony nie w zaskarżonych rozporządzeniach, ale w samej ustawie o podatku od towarów i usług, a ściślej, w art. 5 tej ustawy. Trybunał Konstytucyjny stwierdza jednak, że art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług wyznaczał jedynie ogólnie katalog podatników objętych zakresem stosowania ustawy. Zakres podmiotowy podatników podatku akcyzowego określał natomiast art. 35 tej ustawy. Trybunał w tym względzie podziela pogląd wyrażony w wyroku w sprawie o sygn. SK 35/02.

4.4. Aby zrekonstruować i ustalić znaczenie norm prawnych będących przedmiotem zaskarżenia, należy odnieść się do całego art. 35 ustawy o podatku od towarów i usług, obowiązującego do dnia 31 października 2001 r., szczególnie zaś do ust. 1 tego artykułu, który stanowi, że podmiotem obowiązku podatkowego w zakresie akcyzy jest producent oraz importer wyrobów akcyzowych. Art. 35 ust. 4 ustawy upoważniał natomiast Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia przypadków, kiedy podatnikami są osoby inne niż producent lub importer wyrobów akcyzowych. Już z treści upoważnienia wynika, że przepisy rozporządzeń wydanych na jego podstawie miały kreować podmioty podatku akcyzowego inne, niż wymienione w ustawie o podatku od towarów i usług. Minister



Finansów został upoważniony do uzupełnienia treści ustawy poprzez wskazanie kolejnych podmiotów podatku. Należy stwierdzić, że przepisy § 18 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia z 1998 r., § 18 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia z 1999 r., § 19 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia z 2000 r. jednoznacznie określają inny podmiot podatku akcyzowego niż wskazany w art. 35 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Nie jest to producent ani importer wyrobów akcyzowych, ale są to: osoba fizyczna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej oraz osoba prawna, sprzedająca samochód osobowy przed jego pierwszą rejestracją dokonywaną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Prawodawca wyraźnie odróżnił tę kategorię podatników od kategorii podatników wymienionych w ustawie o podatku od towarów i usług, przez użycie zwrotu, że one „również” podlegają podatkowi akcyzowemu (por. wyrok z 6 marca 2002 r. sygn. P 7/00).

Trybunał Konstytucyjny podziela pogląd, wyrażony w wyroku z 27 grudnia 2004 r., sygn. SK 35/02, że o różnicy pomiędzy podmiotami podatku akcyzowego określonymi w ustawie a podmiotami określonymi w zaskarżonych rozporządzeniach świadczy także późniejsza zmiana art. 35 ust. 1 ustawy dokonana ustawą z dnia 18 września 2001 r. o zmianie ustawy podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 122, poz. 1324). W wyniku nowelizacji w art. 35 ust. 1 ustawy do kategorii podatników akcyzy, tj. „importera i producenta”, dodano kolejny podmiot – „sprzedawcę wyrobów akcyzowych”.

Mając powyższe na uwadze, Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że przepisy § 18 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia z 1998 r., § 18 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia z 1999 r., § 19 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia z 2000 r. w związku z art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług wyznaczały podmioty podatku akcyzowego, czyli wkroczyły w materię ustawową. Z tego względu przepisy te są niezgodne z art. 64 ust. 3 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Należy podkreślić, że Trybunał Konstytucyjny, orzekając o niezgodności zaskarżonych przepisów z Konstytucją, nie przesądza w ten sposób, że skarżąca doznała rzeczywistego uszczerbku majątkowego w wyniku obciążenia jej obowiązkiem podatkowym z naruszeniem Konstytucji. W niniejszej sprawie został podniesiony przez Ministra Finansów zarzut, że koszty podatku akcyzowego zostały przerzucone przez podatnika na nabywcę towaru. Zarzut ten nie może być zweryfikowany w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym.

4.5. Skarżąca podniosła również niezgodność zaskarżonych przepisów rozporządzeń oraz przepisu art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług z zasadą ochrony prawa własności, zawartą w art. 21 Konstytucji. Przepis ten, zawarty w rozdziale I Konstytucji, stanowi jedną z zasad ustrojowych. Jak przyjęto w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, zasada ustrojowa może mieć znaczenie jako wzorzec badania konstytucyjności, o ile Konstytucja nie zawiera norm bardziej szczegółowych (por. wyrok z 25 lutego 1999 r., sygn. K 23/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 25). Trybunał Konstytucyjny uważa zatem za zbędne badanie zgodności zaskarżonych przepisów z art. 21 Konstytucji wobec orzeczenia o ich niezgodności z wzorcem bardziej szczegółowym tj. z art. 64 Konstytucji. Postępowanie w zakresie badania zgodności z art. 21 Konstytucji podlega zatem umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK.

## 5. Inne wzorce kontroli konstytucyjności.

5.1. Wnioskodawca zarzucił naruszenie przez zaskarżone przepisy art. 92 ust. 1 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że w zakresie prawa daninowego, regulacja prawna zawarta w rozporządzeniu jest dopuszczalna tylko w tych kwestiach, które nie wymagają regulacji ustawowej, zgodnie z art. 217 Konstytucji. W sytuacji gdy Trybunał Konstytucyjny orzekł, że materia zawarta w zaskarżonych przepisach rozporządzeń powinna

być regulowana w ustawie, rozważanie naruszenia art. 92 ust. 1 Konstytucji przez zaskarżone przepisy jest zbędne, a postępowanie w tym zakresie podlega umorzeniu.

5.2. W ocenie skarżącej art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług umożliwia ograniczenie prawa własności przez przepisy rozporządzenia, wskutek czego zarówno wskazany przepis ustawy jak i zaskarżone przepisy wydane na jego podstawie są niezgodne z art. 31 ust. 3 Konstytucji, ponieważ nie spełniają przesłanki proporcjonalności w ograniczaniu konstytucyjnie gwarantowanych praw i wolności. Trybunał Konstytucyjny zauważa, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma szczególną podstawę konstytucyjną (art. 84 Konstytucji), przez co jej dopuszczalność może być rozpatrywana nie w kategoriach stopnia ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kontekście relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony, a ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony (zob. wyroki TK: z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 22, z dnia 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50). Wzorzec konstytucyjności wynikający z art. 31 ust. 3 należy uznać więc za nieadekwatny w sprawie. Postępowanie w tym zakresie, jako niedopuszczalne, podlega umorzeniu.

5.3. Skarżąca podniosła zarzut, że art. 35 ust. 4 ustawy, upoważniając Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia podatników akcyzy innych niż producent lub importer wyrobów akcyzowych, narusza zasadę wolności gospodarczej. Zgodnie z art. 22 Konstytucji ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny. Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że spółka w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej zarzuciła możliwość naruszenia wolności jako takiej, nie wykazała natomiast, w jaki sposób wskazany przez nią przepis ustawy narusza zasadę wolności gospodarczej. Skarga konstytucyjna powinna spełniać wymogi zawarte w art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK, tj. zawierać uzasadnienie postawionego zarzutu, z powołaniem dowodów na jego poparcie. Złożona przez spółkę skarga konstytucyjna nie spełnia wspomnianego wymagania ustawowego. Skarżąca nie wyjaśniła również w uzasadnieniu, w jaki sposób zaskarżone przepisy naruszyły jej prawa i wolności wynikające z powołanego jako wzorzec art. 2 Konstytucji, tj. zasady demokratycznego państwa prawa. W związku z powyższym, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK, postępowanie w zakresie badania zgodności tych przepisów z art. 22 oraz art. 2 Konstytucji zostało umorzone ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

6. O skutkach niniejszego wyroku będą rozstrzygać właściwe organy administracyjne i sądy na zasadach i w trybie określonych w przepisach właściwych dla danego postępowania. Trybunał Konstytucyjny nie orzeka bowiem o tym, czy i w jakim rozmiarze powstała nadpłata podatku akcyzowego.

Należy zwrócić uwagę na to, że Naczelny Sąd Administracyjny przedstawił postanowieniem z 18 lutego 2009 r. (sygn. akt I FSK 1722/08) składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, a dotyczące tego, czy w świetle art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.) powstaje nadpłata w podatku akcyzowym, podlegająca zwrotowi w sytuacji, gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru.

7. Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł, jak w sentencji.