

Wyrok z dnia 7 marca 2003 r.

III RN 33/02

1. Sąd może w konkretnej sprawie pominąć normę prawną aktu podstawowego niezgodnego z Konstytucją i wydać rozstrzygnięcie wyłącznie na podstawie Konstytucji i ustawy.

2. Przepis § 18 ust. 1 pkt 1 w związku z § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 157, poz. 1035 ze zm.), wydany na podstawie 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.), był sprzeczny z art. 217 Konstytucji RP.

Przewodniczący SSN Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN: Andrzej Wasilewski (sprawozdawca), Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 7 marca 2003 r. sprawy ze skargi Macieja J., Leszka S., Krzysztofa S., Waldemara S., Romualda M. wspólników Spółki Cywilnej „W.” na decyzję Izby Skarbowej w Z.G. z dnia 30 października 2000 r. [...] w przedmiocie podatku akcyzowego za lipiec 1999 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 22 czerwca 2001 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Poznaniu do ponownego rozpoznania.

U z a s a d n i e

Urząd Skarbowy w N.S. decyzją z dnia 30 czerwca 2000 r. określił Spółce Cywilnej „W.” - Maciej J., Leszek S., Krzysztof S., Waldemar S., Romuald M. z siedzibą w M. (nazywanej nadal: Spółką) zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym za lipiec 1999 r. w kwocie 94.651 zł oraz zaległość w podatku akcyzowym w wysokości 94. 651 zł, a także kwotę odsetek za zwłokę, które na dzień wydania decyzji wynosiły 32.098,40 zł. W uzasadnieniu tej decyzji Urząd Skarbowy stwierdził, iż w wyniku

przeprowadzonej kontroli ustalono, że Spółka w lipcu 1999 r. dokonała zakupu oleju napędowego o symbolu SWW 0242-222 przeznaczonego do silników nisko- i średnioobrotowych, po czym olej ten wlewany był do zbiorników i mieszany z olejem o symbolu SWW 0242-221 przeznaczonym do silników szybkoobrotowych i traktowany jako jeden asortyment w sprzedaży, pomimo że w owym czasie olej opałowy o symbolu SWW 0242-222 był zwolniony z podatku akcyzowego, a olej napędowy o symbolu SWW 0242-221 był opodatkowany podatkiem akcyzowym, zgodnie z § 18 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 157, poz. 1035 ze zm. - powoływanego nadal jako: rozporządzenie Ministra Finansów z 1998 r.). W tej sytuacji, Spółka stała się podatnikiem podatku akcyzowego od ilości sprzedanego oleju napędowego w wyniku przekwalifikowania produktów naftowych. Następnie, Izba Skarbowa w Z.G. decyzją z dnia 30 października 2000 r. utrzymała w mocy zaskarżoną przez Spółkę decyzję organu podatkowego pierwszej instancji. Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu wyrokiem z dnia 22 czerwca 2001 r. [...] oddalił skargę Spółki na powyższą decyzję Izby Skarbowej, podzielając w pełni zasadność tego rozstrzygnięcia organów podatkowych.

Rzecznik Praw Obywatelskich pismem z dnia 26 lutego 2002 r. [...] wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 22 czerwca 2001 r. [...], zarzucając mu: po pierwsze - rażące naruszenie art. 34 ust. 1, art. 35 ust. 4 oraz art. 36 ust. 1 i ust. 3 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.) w związku z błędną wykładnią § 18 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Finansów z 1998 r., które obowiązywało w dacie określenia zobowiązania podatkowego; oraz po drugie - rażące naruszenie prawa: „przez przyjęcie, że towar zwolniony od podatku akcyzowego na mocy wymienionych przepisów prawa podlega temu podatkowi, a także naruszenie przepisów postępowania przez rażące przekroczenie granic swobodnej oceny dowodów przez zastosowanie rozszerzonej interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 393¹ pkt 2 k.p.c.)”. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej Rzecznik Praw Obywatelskich podniósł w szczególności, że: „olej napędowy o symbolu SWW 0242-221 obciążony był podatkiem akcyzowym. Z kolei olej napędowy o symbolu SWW 0242-222 był wolny od podatku (załącznik nr 1 - poz. 1 rub. 3 pkt. 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego). Nie był zatem w okresie prowa-

dzanej kontroli, tj. w lipcu 1999 r. towarem podlegającym opodatkowaniu. Zgodnie z § 18 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia podatnikami są również osoby fizyczne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby prawne dokonujące sprzedaży wyrobów akcyzowanych podlegających opodatkowaniu tym podatkiem, od których nie zapłacono podatku akcyzowego. Tak więc, jedynie produkty podlegające opodatkowaniu, od których nie zapłacono podatku akcyzowego na wcześniejszym etapie obrotu, powinny być objęte obowiązkiem podatkowym. Dopiero bowiem obowiązek podatkowy wynikający z wyraźnych przepisów prawa mógł spowodować skonkretyzowanie osoby podatnika. (...) obowiązku podatkowego nie można domniemywać, jak to uczyniły organy skarbowe, a następnie Naczelny Sąd Administracyjny. Przyjęty przez NSA w zaskarżonym wyroku obowiązek podatkowy nie wynika w żaden sposób z treści art. 34 ust. 1 i art. 34 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Dlatego nadinterpretacja przepisów prawa stanowi rażące naruszenie prawa przez naruszenie konstytucyjnej zasady praworządności (art. 7 Konstytucji RP). W okresie, w którym kontrolowana była skarżąca Spółka, brak było regulacji, która stanowiłaby, iż sprzedaż nawet oleju nie będącego olejem do silników szybkoobrotowych przez dystrybutory zmienia jego przeznaczenie i powoduje powstanie obowiązku akcyzowego. Dopiero w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1999 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 105, poz. 1197) wypełniono tę lukę prawną wprowadzając przepis § 5 ust. 1a i 2. Przepis ten został następnie zmieniony rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. Reasumując, w przedmiotowej sprawie obciążenie podatkiem akcyzowym skarżącej nastąpiło na podstawie przepisu, który został wprowadzony do rozporządzenia już po zakończeniu kontroli podatkowej w siedzibie skarżącej”. Równocześnie, Rzecznik Praw Obywatelskich podniósł w tym kontekście, że art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym upoważniał wprawdzie Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia „przypadków, gdy podatnikami akcyzy są osoby lub jednostki inne niż producent lub importer wyrobów akcyzowych”, ale w świetle art. 217 Konstytucji RP, która weszła w życie z dniem 17 października 1997 r., obowiązywała już „bezwzględna wyłączność ustawy dla nakładania podatków i nie może pojawić się w tej materii żadna regulacja podustawowa”. W konsekwencji, Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu - Ośrodkowi Zamiejscowemu w Poznaniu do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Paragraf 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego, w wersji obowiązującej w dacie podejmowania przez organy podatkowe rozstrzygnięć w rozpoznawanej sprawie, które następnie zostały utrzymane w mocy zaskarżonym rewizją nadzwyczajną wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 22 czerwca 2001 r. [...], stanowił, że: „stawki podatku akcyzowego określone w poz. 1 załącznika nr 1 do rozporządzenia mają zastosowanie również do sprzedaży olejów silnikowych wytwarzanych w kraju w drodze mieszania i przeklasyfikowania produktów naftowych”, przy czym w załączniku nr 1 do tego rozporządzenia pozycja 1. obejmuje paliwa, pośród których wymienione są między innymi także „oleje napędowe do silników szybkoobrotowych, z wyjątkiem olejów do silników okrętowych” (symbol SWW 0242-22). Równocześnie § 18 ust. 1 pkt 1 tego rozporządzenia stanowił, że: „podatnikami podatku akcyzowego są również osoby fizyczne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby prawne: 1) wytwarzające paliwa silnikowe w drodze mieszania i przeklasyfikowania produktów naftowych”. Dlatego, mając na uwadze dokonane w rozpoznawanej sprawie niesporne ustalenia faktyczne, a w szczególności okoliczność, że zakupiony przez Spółkę olej napędowy do silników nisko- i średnioobrotowych o symbolu SWW 0242-222, który w owym czasie zwolniony był od podatku akcyzowego, był przez nią wprowadzany do sprzedaży po uprzednim zmieszaniu z objętym w owym czasie podatkiem akcyzowym olejem napędowym do silników szybkoobrotowych o symbolu SWW 0242-221, Naczelny Sąd Administracyjny w zaskarżonym wyroku trafnie stwierdził, że organy podatkowe prawidłowo ustaliły, iż w tej sytuacji Spółka zobowiązana była do odprowadzenia podatku akcyzowego od wprowadzonego do sprzedaży paliwa, powstałego „w kraju w drodze mieszania” obu wymienionych wyżej gatunków oleju napędowego.

Jednakże, podejmując rozstrzygnięcie w rozpoznawanej sprawie Sąd Najwyższy, musiał rozważyć podniesiony w uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej zarzut niekonstytucyjności podstawy prawnej zaskarżonych decyzji organów podatkowych, a w szczególności to, że:

Po pierwsze, art. 217 Konstytucji RP stanowi *expressis verbis*, że: „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatk-

wania i stawek podatkowych następuje w drodze ustawy”. Wynika stąd, że w art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji RP (ten ostatni przepis stanowi, że: „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”) sformułowana została w sposób kategoriyczny zasada „wyłącznieści regulacji ustawowej” w odniesieniu do wszystkich konstytucyjnych elementów konstrukcji prawnej stosunku prawnopodatkowego, które w tym ujęciu obejmują określenie: podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku. Wprawdzie art. 217 Konstytucji RP wszedł w życie z dniem 17 października 1997 r., jednak należy stanąć na stanowisku, że wyrażona w tym przepisie konstytucyjnoprawna dyrektywa „wyłącznieści ustawowej” w odniesieniu do określenia istotnych elementów konstrukcyjnych obowiązku podatkowego, stanowiąca jedną z konsekwencji konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), obowiązywała także wcześniej, pod rządami uprzednio obowiązującej ustawy konstytucyjnej 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.) i utrzymanego przez nią w mocy art. 1 Konstytucji z dnia 22 lipca 1952 r., który stanowił, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Po drugie, wprawdzie art. 35 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym stanowił, że: „obowiązek podatkowy w akcyzie ciąży na producencie oraz importerze wyrobów akcyzowych”, jednakże w art. 35 ust. 4 tej ustawy (w brzmieniu obowiązującym w 1999 r., czyli w czasie, gdy podejmowane były rozstrzygnięcia przez organy podatkowe w rozpoznawanej sprawie) sformułowane zostało upoważnienie ustawowe, wedle którego: „Minister Finansów określi, w drodze rozporządzenia, przypadki, gdy podatnikami akcyzy są osoby lub jednostki inne niż producent lub importer wyrobów akcyzowych” i właśnie w wykonaniu między innymi tego (obok innych przepisów tej ustawy: art. 6 ust. 10 pkt 2 - w kwestii „momentu powstania obowiązku podatkowego”; art. 32 ust. 5 - w kwestii „wystawiania rachunków uproszczonych”; art. 36 ust. 5 - w kwestii określenia „innej podstawy opodatkowania akcyzą podatników innych niż producenci i importerzy”; art. 37 ust. 2 - ust. 4 - w kwestii „obniżek stawek akcyzy oraz zwolnień niektórych wyrobów od akcyzy”; art. 38 ust. 2 - w kwestii „określenia szczegółowych warunków zwrotu akcyzy, jej płatności,

uprawnień płatników, zasad jej poboru oraz momentu powstania obowiązku akcyzowego”; art. 47 - w kwestii „zwolnień od podatku akcyzowego i warunków ich stosowania”) upoważnienia ustawowego Minister Finansów wydał powyższe rozporządzenie w sprawie podatku akcyzowego z 1998 r., mocą którego obowiązkiem podatkowym w zakresie akcyzy obciążył także inne podmioty - „osoby fizyczne, jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej oraz osoby prawne: 1) wytwarzające paliwa silnikowe w drodze mieszania i przeklasyfikowania produktów naftowych”. Oznacza to, że doszło w tym wypadku do rażącego naruszenia art. 217 Konstytucji RP i to w dwójnasób - naprzód przez samego ustawodawcę, który sformułował w art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (a także w szeregu dalszych wymienionych wyżej przepisach tej ustawy) normę (lub normy) upoważniającą organ władzy wykonawczej do uregulowania w drodze rozporządzenia materii prawnej, konstytucyjnie zastrzeżonej do wyłącznej kompetencji władzy ustawodawczej; a w konsekwencji, także przez Ministra Finansów, który wydał rozporządzenie wykonawcze, wprowadzając - formalnie rzecz biorąc - oparte na upoważnieniu ustawowym, ale jednak w swej treści oczywiście sprzeczne z dyspozycją art. 217 Konstytucji RP - w danym wypadku chodzi w szczególności o § 18 ust. 1 pkt 1 w związku z § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego z 1998 r. (por. na ten temat także pkt. 2 - pkt. 4 uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00 - OTK z 2002 r. nr 2 poz. 13).

Po trzecie, zgodnie z art. 178 ust. 1 Konstytucji RP, sędziowie w sprawowaniu wymiaru sprawiedliwości są związani tylko Konstytucją oraz ustawami. Oznacza to, że w sytuacji, gdy sąd orzekający w konkretnej sprawie podnosi zarzut niezgodności podustawowego aktu normatywnego (np. rozporządzenia) z Konstytucją, to w konsekwencji może on w tej sprawie (*ad casum*) samodzielnie zdecydować o pominięciu określonej normy prawnej (norm) tego aktu podustawowego przy podejmowaniu swego rozstrzygnięcia, które w takim wypadku wydaje wyłącznie na podstawie przepisów Konstytucji i ustawy. Taka sytuacja zaistniała właśnie w rozpoznawanej sprawie, w której Sąd Najwyższy podjął rozstrzygnięcie w sprawie wyłącznie w oparciu o art. 35 ust. 1 w związku z art. 34 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, z pominięciem natomiast § 18 ust. 1 pkt 1 w związku z § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego z 1998 r., które uznał za oczywiście sprzeczne z art. 217 Konstytucji RP.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 236 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483) oraz art. 393¹³ § 1 k.p.c. w związku z art.10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej - Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz.189 ze zm.) orzekł jak w sentencji.

=====