

Dz.U. 1998 Nr 120 poz. 786**WYROK**

z dnia 1 września 1998 r.

Sygn. U. 1/98**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Wojciech Sokolewicz – przewodniczący

Ferdynand Rymarz

Jadwiga Skórzewska-Łosiak – sprawozdawca

Joanna Szymczak – protokolant

po rozpoznaniu 1 września 1998 r. na rozprawie sprawy z wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich, z udziałem umocowanych przedstawicieli uczestników postępowania: wnioskodawcy, Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego o stwierdzenie, że:

rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 2, poz. 3) – w części ustalającej w Załączniku Nr 1 do rozporządzenia „Tabela stawek podatku akcyzowego dla niektórych wyrobów akcyzowych produkowanych w Kraju” (poz. 1) i w Załączniku Nr 3 „Tabela stawek podatku akcyzowego dla niektórych importowanych towarów” (poz. 16) – podwyższone stawki podatku akcyzowego dla paliw do silników, przez włączenie do tych stawek dotychczasowego podatku od środków transportowych narusza art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

o r z e k a:

rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 2, poz. 3; zm.: Nr 80, poz. 519), w zakresie w jakim obniża stawki podatku akcyzowego dla paliw do silników w stosunku do wartości określonych ustawowo, jest zgodne z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Uzasadnienie:**I**

1. Rzecznik Praw Obywatelskich wystąpił 26 lutego 1998 r. o stwierdzenie niezgodności rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 2, poz. 3) z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Przedmiotem zaskarżenia jest powołane rozporządzenie w części ustalającej podwyższone stawki podatku akcyzowego dla paliw do silników, określone w Załączniku Nr 1 do rozporządzenia („Tabela stawek podatku akcyzowego dla niektórych wyrobów akcyzowych produkowanych w Kraju”), poz. 1 oraz w Załączniku Nr 3 („Tabela stawek podatku akcyzowego dla niektórych importowanych towarów”), poz. 16.

Zaskarżony akt prawny podniósł o 16 groszy za litr stawkę podatku akcyzowego dla paliw do silników, ustaloną w zarządzeniu Ministra Finansów z dnia 23 maja 1997 r. zmieniającym zarządzenie w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku (MP Nr 7, poz. 57; zm.: Nr 32, poz. 310). Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich w tak powiększonej stawce zawarta została nowa danina publiczna – nazwana w uzasadnieniu projektu ustawy o finansowaniu dróg publicznych, wniesionego pod obrady Sejmu przez grupę posłów (Druk Nr 2041 Sejmu RP II kadencji), „opłatą drogową” lub „opłatą transportową” – wprowadzona w miejsce zniesionego podatku od środków transportu. Tymczasem zawarte w ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) upoważnienie dla Ministra Finansów do określenia wysokości akcyzy nie oznacza upoważnienia do włączenia do stawek tego podatku danin publicznych nie określonych przez ustawę.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich podniesienie stawki podatku akcyzowego pozostaje w ścisłym związku z likwidacją podatku od środków transportowych dla części tych środków i stanowi nową daninę publiczną, która powinna zostać ustanowiona aktem ustawodawczym. Jednakże żaden akt ustawodawczy nie wprowadził daniny publicznej o nazwie „opłata drogową” lub „opłata transportowa” w miejsce zlikwidowanego dla części środków transportowych podatku od środków transportowych, ani też nie upoważnił Ministra Finansów do poboru takiej opłaty w stawce podatku akcyzowego od paliw.

Niezależnie od wskazanego w osnowie wniosku zarzutu i wzorca konstytucyjnego Rzecznik Praw Obywatelskich w uzasadnieniu wniosku podniósł, że włączenie do cen paliwa dotychczasowego podatku od części środków transportowych, spowodowało skreślenie art. 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który przewidywał zwolnienie od podatku od środków transportowych: samochodów, motocykli oraz motorowerów stanowiących wyłączną własność inwalidów i używanych przez nich do celów niezarobkowych. Zdaniem Rzecznika inwalidzi zwolnieni uprzednio od płacenia podatku od środków transportowych zostali pozbawieni ulgi związanej z tym podatkiem mimo, że opodatkowanie trwa nadal. Takie rozwiązanie narusza zasadę zaufania obywatela do państwa. Zasada ta nie oznacza, że nigdy nie można „odebrać” w niewadliwej drodze legislacyjnej tego, co zostało kiedyś komuś przyznane. Jeżeli jednak, zdaniem parlamentu, inwalidzi nie powinni korzystać ze zwolnienia od podatku od środków transportu, to powinno to zostać wyrażone wprost w odpowiednim przepisie ustawy. Ponadto w wypadku konfliktu między zasadą zaufania a polityczną wolą ustawodawcy przedmiotem oceny musi stać się proporcja, jaka powinna zostać zachowana między celem a środkami jurydycznymi.

Wnioskodawca zwraca także uwagę na fakt, że utrzymanie podatku od środków transportowych w przypadku niektórych rodzajów pojazdów, a mianowicie samochodów ciężarowych o ładowności od 2 do 12 ton i powyżej 12 ton, ciągników siodłowych i balastowych, przyczep i naczep o ładowności powyżej 5 ton oraz autobusów, prowadzi do opodatkowania posiadaczy tych pojazdów zarówno „opłatą drogową”, zawartą w stawce podatku akcyzowego, jak i podatkiem od środków transportowych. Kwestia podwójnego opodatkowania tych osób z tego samego tytułu powinna być przedmiotem oceny w akcie prawnym rangi ustawy.

2. Rozporządzenie Ministra Finansów z 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego zostało zaskarżone również przez Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych. Wnioskodawca zakwestionował zgodność przepisów dotyczących podwyższenia stawek podatku akcyzowego dla paliw do silników z art. 2, art. 69 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

3. Minister Finansów, zajmując stanowisko w niniejszej sprawie stwierdził, że przepisy rozporządzenia z 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego, w części ustanawiającej stawki podatku akcyzowego dla paliw silnikowych, zostały wydane na podstawie upoważnienia do obniżania stawek akcyzy ustalonych ustawą, zawartego w art. 37 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, w brzmieniu nadanym nowelizacją z dnia 11 grudnia 1997 r. (Dz.U. Nr 162, poz. 1104). Minister działał przy tym zgodnie z wytycznymi określonymi w ust. 4 tego przepisu. Rozporządzenie z 5 stycznia 1998 r. obniżyło wysokość stawek ustaloną w art. 37 ust. 1 pkt 2 wymienionej ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Ustawa ustaliła stawki podatku akcyzowego od paliw w wysokości 80% w stosunku do ceny sprzedaży u producenta i 400% w stosunku do wartości celnej powiększonej o cło w przypadku paliw importowanych. Zaskarżone rozporządzenie obniżyło obciążenie paliw akcyzą do poziomu 53% – 65%.

Zdaniem Ministra, w tekście ustawy o finansowaniu dróg publicznych z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U. Nr 123, poz. 780) propozycja wprowadzenia opłaty drogowej nie została zrealizowana. Ustawa ta zniósła podatek od środków transportowych dla posiadaczy samochodów osobowych, wprowadzając nowe źródło finansowania budowy i modernizacji dróg publicznych w postaci obowiązku przekazywania na ten cel 30% wpływów z podatku akcyzowego od paliw silnikowych. Z uwagi na to, że podatek od środków transportowych był dochodem gmin, w celu zrekompensowania ubytku wywołanego jego zniesieniem, wprowadzono subwencję dla gmin w wysokości 6,66% wpływów z akcyzy od paliw. A zatem argumenty Rzecznika Praw Obywatelskich oparte na uzasadnieniu projektu ustawy, która nie weszła w życie – zdaniem Ministra Finansów – nie są uzasadnione.

W ocenie Ministra stwierdzenie, że inwalidom i rencistom zostały odebrane ulgi w podatku od środków transportowych, byłoby słuszne jedynie w przypadku zniesienia ulg w istniejącym dalej podatku. Tymczasem podatek ten został zlikwidowany w części dotyczącej samochodów osobowych. Minister uznał za nie zasadny również zarzut podwójnego opodatkowania samochodów dostawczych, ciężarowych, ciągników siodłowych i balastowych, przyczep i naczep oraz autobusów. Zaskarżone rozporządzenie zostało wydane zgodnie z wytycznymi zawartymi w art. 37 ust. 4 ustawy, które nie wprowadzają obowiązku uwzględnienia w stawkach podatku akcyzowego „opłaty drogowej”. W konkluzji Minister podkreślił, że konsekwencją uznania rozporządzenia za sprzeczne z art. 217 konstytucji byłoby podniesienie stawek podatku akcyzowego na paliwa do poziomu określonego w ustawie, a w konsekwencji znaczna podwyżka cen paliw.

4. Prokurator Generalny w piśmie z 10 kwietnia 1998 r. stwierdził, że zaskarżone przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z 5 stycznia 1998 r. nie są niezgodne z art. 2, art. 69 i art. 217 konstytucji. Według Prokuratora Generalnego nie pozostają one w bezpośrednim związku z prawami inwalidów do zwolnień od podatku transportowego. Zwolnienia te wynikały bowiem nie z prawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, ale z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i tylko ustawodawca mógł przenieść instytucję tych zwolnień z ostatniej ustawy do ustawy o podatku akcyzowym, nie zaś akt wykonawczy.

Ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie upoważnia Ministra Finansów do uregulowania problematyki związanej z prawem inwalidów do zwolnień od podatku akcyzowego w zamian za utratę zwolnień od podatku transportowego. Wprowadzenie ulg w drodze rozporządzenia byłoby sprzeczne z upoważnieniem ustawowym.

W ocenie Prokuratora Generalnego zmianę sytuacji prawnej inwalidów i innych właścicieli pojazdów wprowadziła ustawa z 29 sierpnia 1997 r. o finansowaniu dróg publicznych i ewentualny zarzut niekonstytucyjności mógł być skierowany do odpowiednich przepisów tej ustawy. Byłby to wówczas zarzut kwestionujący brak w niej rozwiązań przewidujących rekompensaty dla inwalidów w związku z utratą zwolnień przewidzianych w podatku transportowym.

W nadesłanym stanowisku zwraca się uwagę, że akcyza i podatek transportowy to dwa różne podatki. Kwestionowane stawki akcyzy nie są wprost elementem pochodnym podatku transportowego. Ponadto ulgi podatkowe dla inwalidów posiadających pojazdy mogą mieć różny charakter, niekoniecznie związany z zakupem paliwa. Nie wydaje się, że ulgi w płaceniu podatku transportowego były rozwiązaniem optymalnym i sprawiedliwym, rozwiązanie to nie uwzględniało bowiem rzeczywistej sytuacji materialnej inwalidów.

Przebieg dyskusji sejmowej świadczy o tym, że odstąpienie przez ustawodawcę od dalszego utrzymywania ulg dla inwalidów było zamierzone. Ulgi te zostały zlikwidowane przez niezaskarżoną przez wnioskodawców ustawę o finansowaniu dróg publicznych. Nie zachodzi zatem konieczność odnoszenia się do zarzutów o naruszeniu praw słusznie nabytych oraz zasady zaufania do państwa i prawa.

Zdaniem Prokuratora Generalnego brak jest podstaw do twierdzenia, że zaskarżonymi załącznikami do rozporządzenia wprowadzono podatek akcyzowy. Podatek akcyzowy został wprowadzony ustawą i na jej podstawie wydane zostało rozporządzenie zawierające zaskarżone przepisy. Przy badaniu konstytucyjności zaskarżonych przepisów nie można pomijać ich oceny z upoważnieniem ustawy do ich wydania.

5. Zmiany w rozporządzeniu Ministra Finansów z 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego wprowadzone rozporządzeniem z dnia 26 czerwca 1998 r. (Dz.U. Nr 80, poz. 519) zmniejszyły zakres obniżenia stawek tego podatku dla paliw do silników.

II

Na rozprawę 1 września 1998 r. nie stawili się przedstawiciele Ogólnopolskiego Porozumienia Związków Zawodowych. Wnioskodawca ten został prawidłowo powiadomiony o terminie rozprawy. Z tego względu Trybunał Konstytucyjny wyłączył rozpoznanie sprawy z wniosku OPZZ do odrębnego postępowania, ograniczając rozprawę do rozpoznania wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich.

Uczestnicy postępowania podtrzymali swoje stanowiska w sprawie, poszerzając argumentację zawartą w pisemnych wystąpieniach.

Przedstawiciel Rzecznika Praw Obywatelskich dodatkowo oświadczył, że – jego zdaniem – w przypadku uchylecia zaskarżonego rozporządzenia Ministra Finansów nie będą obowiązywały stawki akcyzy dla paliw do silników określone w ustawie o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, natomiast powrócą wartości ustalone w uchylonym zarządzeniu Ministra Finansów z 5 lutego 1997 r. w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku. Stwierdził również, że wprawdzie obowiązujące przepisy prawa nie dają podstaw do

uznania wprost, iż w stawce podatku akcyzowego zawarto wyodrębnioną daninę publiczną zastępującą podatek od środków transportowych, ale fakt podwyżki tych stawek jest ekonomicznie związany ze zwolnieniem właścicieli pojazdów osobowych z podatku od środków transportowych. Zdaniem przedstawiciela Rzecznika Praw Obywatelskich oznacza to *de facto* nałożenie nowej daniny publicznej w formie podustawowej. Przedstawiciel Rzecznika Praw Obywatelskich uznał, że istotnie kwestia rekompensaty dla inwalidów korzystających uprzednio ze zwolnienia od podatku od środków transportowych nie mogła być przedmiotem unormowania w zaskarżonym rozporządzeniu. Podobne kwestie, związane z utrzymaniem obciążeń tym podatkiem właścicieli pojazdów o określonej ładowności, są przedmiotem regulacji ustawowej.

Przedstawiciel Ministra Finansów stwierdził, że w odróżnieniu od podatków bezpośrednich w aktach prawnych normujących podatki pośrednie, do których należy podatek akcyzowy, ustawodawca nie określa ulg, lecz obniża stawki podatku. W podatkach bezpośrednich, z uwagi na ich charakter, możliwe jest ściśle określenie podatników uprawnionych do ulg. Natomiast w przypadku podatków pośrednich, które znajdują odzwierciedlenie w cenie towarów i przez to ich ekonomiczny ciężar jest przenoszony, możliwe jest jedynie obniżenie stawki podatku dla poszczególnych wyrobów. Przedstawiciel Ministra Finansów podkreślił, że zaskarżone rozporządzenie nie określa stawek podatku akcyzowego, a jedynie, zgodnie z upoważnieniem ustawowym, obniża istniejące stawki określone w ustawie, zgodnie z zawartymi w niej wytycznymi. Stwierdził również, że w przypadku uchylecia zaskarżonego rozporządzenia obowiązywałyby wyższe stawki podatku akcyzowego określone w ustawie, a to doprowadziłoby bezpośrednio do znacznego wzrostu obciążeń podatkowych i cen, bez względu na skutki gospodarcze i społeczne, w tym przede wszystkim inflację.

Przedstawiciel Prokuratora Generalnego wyraził pogląd, iż zgodnie z art. 217 Konstytucji RP ustawa winna określać stawki maksymalne podatku – granice obciążenia obywateli. Natomiast jest dopuszczalne ustalenie w rozporządzeniu wydanym na podstawie upoważnienia ustawowego stawek podatku niższych od wyrażonych w ustawie, a zatem korzystniejszych dla podatników.

Wnioskodawca i pozostali uczestnicy postępowania podtrzymali w końcowych wystąpieniach wyrażone uprzednio stanowiska.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z osnową zgłoszonego wniosku przedmiot kontroli konstytucyjności w niniejszej sprawie stanowią normy prawne wyrażone w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów regulujące wysokość stawek podatku akcyzowego na paliwa do silników. Zarówno z osnowy, jak i uzasadnienia wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich wynika, że wnioskodawca nie ogranicza się do zaskarżenia określonych pozycji w załącznikach do rozporządzenia. Kwestionuje bowiem konstytucyjność norm prawnych wyrażonych w rozporządzeniu, a powołanie załączników do rozporządzenia ma charakter pomocniczy i służy jedynie precyzyjnemu wskazaniu norm prawnych objętych zakresem zaskarżenia.

2. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 2, poz. 3; zm.: Nr 80, poz. 519) zostało wydane na podstawie szeregu upoważnień udzielonych przez ustawę z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług

oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.). Ocena zgodności zaskarżonego aktu prawnego z konstytucją wymaga zwięzłego przedstawienia podstawowych rozwiązań zawartych w wymienionej ustawie.

Ustawa z 8 stycznia 1993 r. wprowadziła m.in. podatek akcyzowy. Podatek ten należy do podatków pośrednich, umożliwiających faktyczne przesunięcie ciężaru podatkowego z podatnika na inne podmioty. Przedmiot opodatkowania stanowią czynności określone w art. 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, dotyczące towarów wymienionych w załączniku nr 6 do tej ustawy. Do czynności stanowiących przedmiot opodatkowania należą w szczególności: sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz eksport i import towarów i usług. Podmiotem opodatkowanym jest producent oraz importer wyrobów akcyzowych (art. 35 ust. 1 powołanej ustawy). Podstawę opodatkowania stanowi obrót wyrobami akcyzowymi, a w imporcie towarów – wartość celna towaru. Jeżeli stawki akcyzy ustalane są kwotowo, podstawą opodatkowania jest ilość wyrobów akcyzowych (art. 36 powołanej ustawy).

Ustalone w art. 37 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym stawki akcyzy dla paliw do silników wynoszą: 80% w stosunku do ceny sprzedaży u producenta i 400% w stosunku do wartości celnej powiększonej o cło w odniesieniu do paliw importowanych. Ta wysokość stawek podatku akcyzowego dla paliw do silników została wprowadzona ustawą z dnia 11 grudnia 1997 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 162, poz. 1104).

W oparciu o upoważnienie zawarte w art. 37 wymienionej ustawy z 8 stycznia 1993 r. w brzmieniu nadanym nowelizacją z 11 grudnia 1997 r., Minister Finansów może obniżać ustalone w ustawie stawki akcyzy lub zwalniać niektóre wyroby od akcyzy, uwzględniając:

„1) założenia ustawy budżetowej, w szczególności dotyczące dochodów z tytułu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego,

2) przebieg realizacji budżetu państwa,

3) sytuację gospodarczą państwa oraz poszczególnych grup podmiotów będących podatnikami podatku akcyzowego,

4) sytuację rynkową w obrocie wyrobami akcyzowymi.”

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 2, poz. 3) obniżyło – w stosunku do wartości określonych w ustawie – wysokość stawki tego podatku dla paliw do silników, zgodnie z upoważnieniem udzielonym w powołanym przepisie. Wprawdzie były to stawki wyższe niż ustalone w uchylonym tym rozporządzeniem zarządzeniu Ministra Finansów z dnia 5 lutego 1997 r. w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku (MP Nr 7, poz. 57, zm.: Nr 32, poz. 310), ale niższe niż określiła to ustawa. Obniżenie stawki spowodowało – według Ministra Finansów – że do zmiany wprowadzonej rozporządzeniem z dnia 26 czerwca 1998 r. (Dz.U. Nr 80, poz. 519) obciążenie paliw akcyzą wynosiło od 53% do 65% – obecnie od 59,6% do 65,7% – ale ciągle jeszcze nie 80%, jak dopuszcza ustawa.

3. Zgodnie z art. 217 konstytucji 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. Prawodawca konstytucyjny wyraził tutaj zasadę władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w polu jego władzy w celu sfinansowania zadań państwa. Jednocześnie wymieniony przepis ustanawia zasadę wyłączności ustawy w prawie podatkowym, określając materie które mogą być

regulowane wyłącznie w drodze ustawy (*Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku*, red. J. Boć, Wrocław 1998, s. 319). W szczególności do wyłącznej kompetencji ustawodawcy należy ustanawianie nowych danin publicznych.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich rozporządzenie Ministra Finansów z 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego wprowadziło nową daninę publiczną nieznaną ustawie, naruszając tym samym art. 217 konstytucji. Rzecznik Praw Obywatelskich dla uzasadnienia tego poglądu odwołuje się przede wszystkim do uzasadnienia projektu ustawy z 29 sierpnia 1997 r. o finansowaniu dróg publicznych. Projekt ustawy o finansowaniu dróg publicznych wniesiony przez grupę posłów w listopadzie 1996 r. (*Druk Sejmowy, II kadencja*, nr 2041) przewidywał zniesienie podatku od środków transportowych i wprowadzenie opłaty drogowej, jako odrębnej daniny publicznej, przekazywanej na Fundusz Drogowy, utworzony w celu finansowania budowy i utrzymania dróg publicznych. W uzasadnieniu projektu wyjaśniono, że opłata drogowa ma zastąpić dotychczasowy podatek od środków transportowych. Ostatecznie jednak przepisy dotyczące opłaty drogowej, zamieszczone w projekcie, nie zostały uchwalone. Ustawodawca nie wprowadził opłaty drogowej. Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. o finansowaniu dróg publicznych ograniczyła natomiast przewidziany uprzednio w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.) zakres opodatkowania podatkiem środków transportowych do: samochodów ciężarowych o określonej ładowności, ciągników, przyczep i naczep oraz autobusów. Opodatkowaniu temu przestały podlegać samochody osobowe.

Jednocześnie w myśl art. 2 i 3 powołanej ustawy o finansowaniu dróg publicznych, zadania w zakresie budowy, modernizacji, utrzymania i ochrony dróg mają być finansowane z wpływów z podatku akcyzowego, przy czym wydatki w tym zakresie ustala się w ustawie budżetowej w wysokości nie mniejszej niż 30% planowanych na dany rok wpływów z podatku akcyzowego od paliw silnikowych. Z treści regulacji ustawowej wynika zatem, że ustawodawca zrezygnował z wprowadzenia odrębnej opłaty drogowej na rzecz odpowiedniego dostosowania stawek podatku akcyzowego od paliw silnikowych tak, aby wpływy z tego podatku kompensowały pomniejszenie wpływów wynikające z częściowej likwidacji podatku od środków transportowych.

Rzecznik Praw Obywatelskich zwraca uwagę, że celem zmian w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie było zlikwidowanie podatku od środków transportowych, lecz jedynie wprowadzenie innej metody określania jego wysokości i poboru przez odpowiednie zwiększenie stawki podatku akcyzowego. Jego zdaniem dla uzasadnienia podwyżki stawek podatku akcyzowego od paliw nie były podawane żadne inne względy, poza doliczeniem opłaty drogowej. Należy w związku z tym zauważyć, że zniesienie podatku od środków transportowych pociągnęło za sobą konieczność zrekompensowania utraconych dochodów z tego podatku poprzez zwiększenie dochodów z innych źródeł. Ekonomiczny związek między zmianą ustawy o podatkach i opłatach lokalnych a zwiększeniem stawek akcyzy nie oznacza jednak, że podwyższenie stawek akcyzy jest równoznaczne z wprowadzeniem nowej daniny publicznej. Zwiększenie dochodów państwa może bowiem mieć miejsce nie tylko poprzez wprowadzenie nowej daniny, ale również poprzez zwiększenie stawek ustanowionych wcześniej podatków.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, o ustanowieniu nowej daniny publicznej można byłoby mówić w przypadku wprowadzenia obowiązku podatkowego różnego od istniejących wcześniej obowiązków podatkowych. Różnice te mogą dotyczyć w szczególności podmiotu, przedmiotu lub podstawy opodatkowania, sposobu ustalania stawek albo zasad poboru daniny. Tymczasem zmiana wprowadzona zaskarżonym rozporządzeniem polega jedynie na zmniejszeniu – w granicach określonych w upoważnieniu ustawowym – zakresu obniżki stawek istniejącej daniny publicznej. Zachowana została w tym przypadku tożsamość

podmiotu, przedmiotu i podstawy opodatkowania. Identyczne są również: sposób ustalania stawek podatkowych i ich maksymalna wysokość, a także zasady poboru podatku. Trybunał Konstytucyjny nie podzielił zatem poglądu, że zaskarżone rozporządzenie wprowadza nową daninę publiczną. Danina ta, której stawki obniżyło zaskarżone rozporządzenie, została wprowadzona przez ustawę z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Uchylenie rozporządzenia w sprawie podatku akcyzowego wywołałoby konsekwencje niekorzystne dla podatnika, gdyż prowadziłoby do obciążenia paliw akcyzą w wysokości ustalonej w art. 37 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Z uwagi na to, że opodatkowanie paliw akcyzą ma zasadnicze znaczenie również dla poziomu i ruchu cen wszystkich towarów i usług (por.: dyskusja nad projektem ustawy o podatku VAT i podatku akcyzowym: *Stenogram z 19 posiedzenia Sejmu z 1 lipca 1992 r.*, s. 57), wywołałoby to niekorzystne konsekwencje także w tym zakresie.

Rzecznik Praw Obywatelskich w uzasadnieniu wniosku podniósł również argument, że niektórzy posiadacze pojazdów płacą nie tylko podatek akcyzowy, według stawek wyrażonych w zaskarżonym rozporządzeniu, ale również podatek od środków transportowych. W ocenie wnioskodawcy takie wielokrotne opodatkowanie z tego samego tytułu budzi wątpliwości w państwie prawnym, a w każdym razie powinno być przedmiotem rozstrzygnięcia ustawodawcy. Należy w związku z tym podkreślić, że jednoczesne obciążenie posiadaczy części pojazdów podatkiem od środków transportowych oraz podatkiem akcyzowym jest wynikiem jednoznacznej decyzji ustawodawcy, który pozostawił opodatkowanie podatkiem transportowym tych pojazdów, których ładowność w szczególności powoduje niszczenie nawierzchni dróg. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że w dziedzinie systemu podatkowego władza ustawodawcza ma swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych (por. *orzeczenie z 12 stycznia 1995 r.*, *sygn. K. 12/94*, OTK w 1995 r., cz. I, s. 27).

Rzecznik Praw Obywatelskich w uzasadnieniu swego wystąpienia zwraca również uwagę na pozbawienie osób niepełnosprawnych zwolnienia z podatku od środków transportowych, ale nie czyni przedmiotem wniosku kontroli ustaw, które tego zwolnienia lub rekompensaty za jego zniesienie mogłyby dotyczyć.

Jak już podniesiono, art. 217 Konstytucji RP wyraża zasadę wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego. Jego celem jest stworzenie odpowiednich gwarancji praw podatnika wobec organów władzy publicznej. W myśl wymienionego przepisu wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny zostać uregulowane bezpośrednio w ustawie. Do uregulowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane wyłącznie sprawy nie mające istotnego znaczenia dla konstrukcji danego podatku. Ustawa może upoważnić organy wykonawcze m.in. do szczegółowego określania ulg i umorzeń oraz podmiotów zwolnionych od podatków, pod warunkiem, że ustawa określa ogólne zasady w tym zakresie i udziela wystarczająco precyzyjnych wskazówek co do sposobu ich uregulowania w akcie wykonawczym.

Do zakresu wyłączności ustawy należy także określenie stawek podatkowych. Ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym określiła wysokość stawek podatkowych, a art. 37 ustawy zezwala jedynie na obniżenie tych stawek zgodnie z zasadami wynikającymi z ustawy. Wydane rozporządzenie jest zgodne z zasadami wyrażonymi w art. 92 konstytucji. Zostało wydane w celu wykonania ustawy i normuje materie określone w upoważnieniu zgodnie z przepisami ustawy. Rozporządzenie Ministra Finansów nie narusza art. 217 konstytucji również w tym zakresie. Nie wkracza ono w sferę istotnych elementów stosunku podatkowego ustalonych w ustawie o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.