

Warszawa, dnia 29 listopada 2016 r.

Niniejsze pismo składane jest przez wszystkie strony Skarżące we wszystkich sprawach rozpoznawanych pod sygn. akt SK 7/15.

Skarżący:

B

Reprezentowany przez

Wiesława Guentzel, radcę prawnego (nr BD – 996), pełnomocnictwo w aktach sprawy
ul. Strzelecka 1
89-600 Chojnice

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY	
sp. jawna	
S E L A R I A	
wpl. data	29. 11. 2016
sprawy	
L.dz.	L. zał.

T

sp. z o. o.

Reprezentowane przez

Adama Toczyskiego, radcę prawnego (nr KL–R– 330), pełnomocnictwo w aktach sprawy
ul. Giełdowa nr 4a 198
01-211 Warszawa

G

Reprezentowana przez:

w sprawach o sygn.: SK 10/15 i SK 11/15

Izabelę Chadryś-Nowak, adwokata (nr WRO – 1520), pełnomocnictwo substytucyjne w załączeniu
ul. Włodkowska 10/10
50-072 Wrocław

w sprawie o sygn. SK 12/15

Aleksandrę Rutkowską, radcę prawnego (nr WA – 8027), pełnomocnictwo w załączeniu
Ernst & Young Doradztwo Podatkowe sp. z o.o.
Rondo ONZ 1
00-124 Warszawa

**Trybunał Konstytucyjny
Al. Jana Christiana Szucha 12a
00-918 Warszawa**

Dotyczy: sygn. akt SK 7/15 – rozprawa wyznaczona na dzień 6 grudnia 2016 r.

PISMO SKARŻĄCYCH

Celem niniejszego pisma jest przedstawienie przez Skarżących, tj.:

•

B

sp. jawna,

- M C , prowadzącą działalność gospodarczą pod firmą G (SK 10/15, SK 11/15 i SK 12/15);

- wspólnego stanowiska w zakresie skarg konstytucyjnych Skarżących: z dnia 28 lutego 2014 r. (sygn. akt SK 7/15), z dnia 11 lutego 2014 r. (sygn. akt SK 8/15) oraz z dnia 25 listopada 2013 r. (sygn. akt SK 10/15, SK 11/15 i SK 12/15) (dalej łącznie: skargi), połączonych do wspólnego rozpoznania pod sygn. akt SK 7/15, w tym również w kontekście pism: Ministra Finansów z dnia 22 maja 2015 r., Sejmu RP z dnia 22 października 2015 r. oraz Prokuratora Generalnego RP z dnia 16 października 2015 r. złożonych w niniejszej sprawie.

Skarżący wspólnie wskazują, że:

- 1. Przedmiotem sprawy, zawisłej przed Trybunałem pod wspólną sygnaturą akt SK 7/15, jest utrwalona w orzecznictwie norma prawna, wywiedziona jednolicie przez sądy administracyjne i organy podatkowe z treści zaskarżonych przepisów w określonym brzmieniu, tj. że wady oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego – w tym również takie, które nie są zależne od sprzedawcy, ale są wyłączną konsekwencją nieuczciwych działań nabywców (podających dane nieprawdziwe), lub też takie, które nie uniemożliwiają dokonania weryfikacji zużycia olejów opałowych na cele zgodne z przeznaczeniem – należy utożsamiać z brakiem tego oświadczenia, a co za tym idzie – z brakiem możliwości zastosowania przez sprzedawcę preferencji w zakresie stawki podatku. Jak zaś wynika z orzecznictwa Trybunału, ocenie pod względem zgodności z Konstytucją podlega nie tylko literalne brzmienie danego przepisu *in abstracto* w strukturze tekstu prawnego, ale również praktyka jego stosowania (np. w orzecznictwie), o ile została ona konsekwentnie utrwalona w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego;**
- 2. Skala zjawiska nieprawidłowości w zakresie obrotu olejem opałowym, którego ofiarami są *de facto* sprzedawcy, dotyczy znakomitej większości podmiotów działających w branży paliwowej. Przedstawiciele branży podejmowali wiele działań, których celem było zwrócenie uwagi najwyższych rangą przedstawicieli Państwa na istnienie problemu związanego z systemem oświadczeń, a także jego skutki – jak również na potencjalne alternatywy dla tego systemu.**
- 3. Jakkolwiek, co do zasady, w praktyce kwestionowano rozliczenia podatkowe sprzedawców olejów opałowych z uwagi na dwie kategorie wad oświadczeń – tj. z uwagi na ich nierzetelność (nieprawdziwość zawartych w nich danych) lub niekompletność (nieuwzględnienie w treści oświadczeń wszystkich danych wymaganych przepisami) – należy wskazać, że w istocie niekonstytucyjność normy odczytywanej jednolicie w praktyce i objętej niniejszą sprawą została już stwierdzona wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 lutego 2015 r., sygn. akt SK 14/12 (dalej: Wyrok w sprawie SK 14/12). Mimo tego, wyrok ten jest w dalszym ciągu pomijany przez organy celne i sądy administracyjne – na co wskazują również stanowiska Ministra Finansów oraz Prokuratora Generalnego przedstawione w niniejszej sprawie.**
- 4. Zaskarżone przepisy nie spełniają wymogów rzetelnej legislacji – poprzez ich niedostatecznie jasny i klarowny, a w konsekwencji nieprecyzyjny sposób sformułowania przez prawodawcę, w efekcie czego doszło do fundamentalnych nadużyć**

interpretacyjnych, dokonanych przez instytucje aparatu państwa, prowadzących do zastosowania wobec sprzedawców niekonstytucyjnych norm prawnych, wywiedzionych z zaskarżonych przepisów w drodze wykładni prawa. Co więcej, zaskarżone przepisy ustawy o podatku akcyzowym (art. 65 ust. 1a) weszły w życie z pominięciem należytego okresu *vacatio legis*.

5. **Zaskarżona norma**, zarówno w zakresie nałożenia na sprzedawców obowiązku odbierania oświadczeń, jak i skutków niedochowania tych obowiązków, **stanowiła nieproporcjonalne naruszenie praw majątkowych sprzedawców**. Odczytywana w orzecznictwie norma dotycząca obowiązków sprzedawców w zakresie oświadczeń nie była bowiem konieczna i nieodzowna, natomiast sankcja za jej niespełnienie była nadmierna.
6. Jak dowodzi ewolucja przepisów w zakresie podatku akcyzowego od olejów opałowych, o ile w początkowym okresie (do 14 września 2005 r.) istniał związek pomiędzy odebraniem oświadczenia (ale wyłącznie samym faktem odebrania – niezależnie od jego kompletności, czy prawdziwości zawartych w nim danych) a zastosowaniem preferencyjnej stawki podatku, tak od dnia 15 września 2005 r. związek taki został z woli prawodawcy całkowicie zerwany – od tej pory, oświadczenie w żaden sposób nie wpływało na zastosowanie preferencyjnej stawki podatku. Tym niemniej, wobec utrzymania w przepisach Rozporządzenia 2004¹ obowiązku odbierania oświadczeń od nabywców oraz niedostatecznie jasnych uregulowań w tym zakresie, w praktyce orzeczniczej przepisy ustawy o podatku akcyzowym w zakresie przesłanek zastosowania stawki sankcyjnej były odczytywane przez pryzmat obowiązków wynikających z Rozporządzenia 2004. Zaskarżona norma została zatem wyinterpretowana w praktyce orzeczniczej z art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym² w sposób sztucznie uwzględniający treść Rozporządzenia 2004, a zatem z naruszeniem konstytucyjnej hierarchii źródeł prawa – przepis rangi ustawowej był bowiem odczytywany przez dopasowanie go do treści przepisu wykonawczego wynikającego z przepisu zawartego w interpretowanej ustawie, zamiast odwrotnie.

1. Utrwalona linia orzecznicza w zakresie skutków nieprawdziwości danych zawartych w oświadczeniach

1.1.

Skarżący stoją na stanowisku, że pogląd, zgodnie z którym odebranie przez sprzedawcę oleju opałowego wadliwego z jakichkolwiek przyczyn oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego, był jednolicie przyjęty w praktyce orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych – i to pomimo licznych, w tym również fundamentalnych, zmian przepisów w tym zakresie. W skargach przytoczono liczne wyroki na potwierdzenie powyższych wniosków – zapadłe w odniesieniu do przepisów obowiązujących we wszystkich okresach objętych skargami.

Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, jego ocenie podlega nie tylko literalne brzmienie danego przepisu *in abstracto* w strukturze tekstu prawnego, ale również praktyka jego stosowania (np. w orzecznictwie), o ile została ona konsekwentnie utrwalona w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego:

¹ Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego z dnia 22 kwietnia 2004 r. (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm., dalej: Rozporządzenie 2004).

² Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm., dalej: ustawa o podatku akcyzowym).

- „*dokonując kontroli konstytucyjności prawa, Trybunał Konstytucyjny uwzględnia praktykę rozumienia i stosowania zaskarżonego przepisu, jeżeli ma ona charakter: a) stały, b) powtarzalny, c) powszechny oraz d) determinuje faktycznie jednoznaczne odczytanie przepisu poddanego kontroli*” (wyrok Trybunału z dnia 8 grudnia 2009 r., sygn. akt SK 34/08);
- „*jeżeli jednak określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, że przepis ten – w praktyce swego stosowania – nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju*” (wyrok Trybunału z dnia 3 października 2000 r., sygn. akt K 33/99).

Praktyka Trybunału wskazuje przy tym, iż **nie każde odstępstwo od utrwalonej i dominującej linii orzeczniczej skutkuje uznaniem, iż przedmiotem skargi jest kwestia stosowania prawa**, która to nie podlega ocenie zgodności z Konstytucją przez Trybunał.

W powyższym zakresie szczególne znaczenie ma ocena prawna wyrażona przez Trybunał w wyroku z dnia 24 czerwca 2008 r., sygn. akt SK 16/06. Trybunał stwierdził bowiem, iż „*Trybunał Konstytucyjny zdaje sobie sprawę, że pewna chwiejność orzecznictwa Sądu Najwyższego wynikać może po części z faktu, że Sąd Najwyższy rozstrzyga konkretne sprawy, a uzasadnienia wyroków muszą ściśle korespondować ze stanami faktycznymi. **Kwestionowany w skardze przepis przez lata był rozumiany jednolicie, a mające obecnie miejsce współwystępowanie w jednym czasie (czy też wydawanie na przemian) orzeczeń Sądu Najwyższego, przyznających decydujące znaczenie przepisom płacowym i orzeczeń nakazujących uwzględnianie stanów faktycznych, nie wskazuje na jednoznaczną i zasadniczą zmianę utrwalonej i konsekwentnej praktyki stosowania prawa.***”.

W myśl powyższego, ewentualne istnienie jednostkowych orzeczeń – przywoływanych przez Ministra Finansów w piśmie z dnia 22 maja 2015 r. – odbiegających od podnoszonej przez Skarżących utrwalonej linii orzeczniczej, nie stanowi podstawy do uznania, że przedmiotem zaskarżenia jest kwestia stosowania prawa.

1.2.

W tym kontekście, należy wskazać przykładowo na następujące tezy płynące z orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Wojewódzkich Sądów Administracyjnych:

- „*posiadanie wadliwych oświadczeń jest równoznaczne z brakiem oświadczeń prawidłowych*” (wyrok NSA z dnia 3 grudnia 2010 r., sygn. akt I GSK 751/09);
- „*brak prawidłowych oświadczeń, w tym pod względem formalnym, powoduje, że niemożliwe jest opodatkowanie sprzedawanego oleju preferencyjną stawką akcyzy. Posiadanie wadliwych oświadczeń jest równoznaczne z brakiem wymaganych przez prawodawcę oświadczeń prawidłowych, zatem uniemożliwia uznanie prawa podatnika do zastosowania preferencji podatkowych przy sprzedaży olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe*” (wyrok NSA z dnia 10 maja 2011 r., sygn. akt I GSK 193/10);
- „*brak oświadczeń, przy czym, co należy podkreślić, wadliwość oświadczeń jest równoznaczna z ich brakiem, nie uprawniał Spółki do sprzedaży oleju opałowego w warunkach obniżonych*

stawek podatku akcyzowego. Jak zasadnie wskazał Sąd I instancji, sprzedaż należało rozumieć jako zużycie wyrobów akcyzowych niezgodnie z przeznaczeniem.” (wyrok NSA z dnia 10 lipca 2014 r., sygn. akt I GSK 191/13);

- *„złożenie oświadczenia nie spełniającego wymogów wskazanych w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, a tym samym niekompletnego w swojej treści, jest traktowane, w świetle przepisu § 4 ust. 5, jak nie złożenie takiego oświadczenia i w tej sytuacji nakazuje odpowiednie zastosowanie § 3 ust. 3 cytowanego rozporządzenia czyli zastosowanie stawki akcyzy określonej w pozycji 1 pkt 5 załącznika nr 1 do tegoż rozporządzenia” (wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 6 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Go 514/06);*
- *„to na sprzedawcy towaru objętego podatkiem akcyzowym ciąży obowiązek uzyskania od nabywcy oświadczenia, które musi zawierać co najmniej elementy wskazane w Rozporządzeniu MF jako warunek konstytutywny dla uzyskania niższej stawki podatkowej. W przeciwnym razie podatnik nie może skorzystać z obniżonej stawki akcyzy, gdyż przedłożone oświadczenie jest wówczas nieskuteczne” (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 24 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Po 1018/07);*
- *„tylko kompletnie wypełnione oświadczenia uprawniają sprzedawcę do skorzystania ze zwolnienia z zapłaty podatku akcyzowego. W sytuacji gdy oświadczenia są nieprawidłowe albo niepełne, nie można uznać, że sprzedaż oleju opałowego nastąpiła na cele grzewcze, czyli zgodnie z jego przeznaczeniem. Brak staranności w tej mierze powinien skutkować uznaniem oświadczenia za nieprawidłowe, a co za tym idzie - organ celny ma prawo uznać, że sprzedaż oleju opałowego nastąpiła na cele inne niż opałowe” (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 30 sierpnia 2007 r., sygn. akt I SA/Gd 842/06);*
- *„składane przez nabywców oleju opałowego oświadczenia o zakupie oleju na cele opałowe posiadały braki formalne oraz dane nie potwierdzone przez osoby widniejące na tych oświadczeniach, w związku z czym podatnik nie spełnił wymogów stawianych przez przepisy § 4 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r. Oświadczenia te zawierały m.in. braki w zakresie numerów identyfikacji podatkowej, numerów PESEL, niepełnego lub nieczytelnego adresu, daty i miejsca ich sporządzenia, ilości i typu posiadanych urządzeń grzewczych. Należy podkreślić, że zastosowane w sprawie przepisy rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r. nakładają na sprzedawcę oleju opałowego obowiązek pobierania od kupujących oświadczeń w określonej formie. Tylko kompletnie wypełnione oświadczenia uprawniają sprzedawcę do skorzystania z obniżonej stawki podatku akcyzowego. W sytuacji gdy oświadczenia są nieprawidłowe albo niepełne, nie można uznać, że sprzedaż oleju opałowego nastąpiła na cele grzewcze, czyli zgodnie z jego przeznaczeniem” (wyrok NSA z dnia 19 marca 2008 r., sygn. akt I FSK 498/07);*
- *„zatem, jako błędne należy ocenić stanowisko skarżącego, iż posiadanie przez sprzedawcę oleju opałowego oświadczeń o jego przeznaczeniu na cel opałowy, poprawnych pod względem formalnym, uzasadnia zastosowanie preferencyjnej stawki podatku. Oświadczenia zawierające nieprawdziwe dane są bowiem traktowane na równi z ich brakiem, uniemożliwiając tym samym zastosowanie preferencyjnej stawki podatku. Stanowisko takie przedstawił Naczelny Sąd Administracyjny w licznych orzeczeniach dotyczących znaczenia oświadczeń nabywców (por. wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2007 r. o sygn. akt I FSK 719/06, wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2007 r. o sygn. akt I FSK 719/06, wyrok NSA z dnia 1 kwietnia 2008 r. o sygn. akt I FSK 1483/07, wyrok NSA z dnia 19 marca 2008 r. o sygn. akt I FSK*

498/07, wyrok NSA z dnia 20 sierpnia 2008 r. o sygn. akt I FSK 1003/07, wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2010 r. o sygn. akt I GSK 778/09, wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2010 r. o sygn. akt I GSK 856/09). **Nadto, podkreślić należy, że z uwagi na to, że uzyskanie stosownego oświadczenia stanowi dopełnienie warunku uprawniającego do zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej oświadczenie to musi zostać złożone sprzedawcy w dniu nabycia oleju opałowego na cele opałowe, co oznacza, że nie może być ono uzupełnione w późniejszym terminie, np. przez uzupełnienie niepełnych oświadczeń lub też przez dowód z przesłuchania świadków na okoliczność treści oświadczeń (por. wyrok NSA z dnia 27 listopada 2007 r. o sygn. akt I FSK 1480/06, wyrok NSA z dnia 27 listopada 2007 r. o sygn. akt I FSK 42/07, wyrok NSA z dnia 19 marca 2008 r. o sygn. akt I FSK 498/07). Zatem, dopiero prawidłowe wywiązanie się z tego obowiązku uwalnia sprzedawcę od odpowiedzialności podatkowej za wykorzystanie oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem.**” (wyrok NSA z dnia 15 października 2013 r., sygn. akt I GSK 1010/11).

W konsekwencji, zgodnie z utrwalonym stanowiskiem sądów administracyjnych, **nieprawdziwość lub niekompletność zawartych w oświadczeniu danych utożsamiana jest z całkowitym brakiem takiego oświadczenia** – a co za tym idzie, z brakiem możliwości zastosowania preferencji w opodatkowaniu akcyzą olejów opałowych.

1.3.

Co więcej, automatyzm stosowania stawki sankcyjnej w każdym przypadku nieprawidłowości oświadczeń bez przeprowadzenia jakiegokolwiek postępowania dowodowego w zakresie faktycznego zużycia olejów potwierdza również sam Minister Finansów w piśmie z dnia 9 lutego 2015 r., nr PA6/0340/2/20 14/GDC/7, złożonym do Trybunału w toku sprawy zakończonej wyrokiem z dnia 12 lutego 2015 r., sygn. akt SK 14/12 (w załączeniu): „w 2014r. ustawą z dnia 7 listopada 2014 r. o ułatwieniu wykonywania działalności gospodarczej (Dz.U. z 2014 r., poz. 1662), która weszła w życie od dnia 1 stycznia 2015 r., dokonano zmian w ustawie o podatku akcyzowym w obszarze opodatkowania olejów opałowych. Wprowadzone zmiany w szczególności dotyczą: (...) stosowania wobec paliw opałowych wyższej stawki akcyzy właściwej dla niektórych paliw silnikowych dopiero wówczas, gdy niespełnione zostały warunki dotyczące oświadczeń o przeznaczeniu nabywanych paliw do celów opałowych i jednocześnie w wyniku postępowania podatkowego, kontrolnego lub kontroli podatkowej ustalono, że paliwa te nie zostały użyte do celów opałowych lub nie ustalono nabywcy tych wyrobów. Pozwoli to na indywidualne zbadanie każdej sprawy i odstąpienie od stosowania stawki "sankcyjnej" w sytuacji, w której podmiot uchybił wprawdzie przepisom dotyczącym oświadczeń, ale paliwo zostało użyte zgodnie z przeznaczeniem, tj. do celów opałowych. Oczekuje się, iż powyższe regulacje przyczynią się do zmniejszenia skali zjawisk niepożądanych w obrocie olejem opałowym, już choćby z tej przyczyny, że stawka "sankcyjna" akcyzy nie będzie stosowana automatycznie przy uchybieniach związanych ze składaniem oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego na cel opałowy”.

1.4.

Wobec powyższego, mając na uwadze powołane wyżej orzecznictwo sądów administracyjnych, a także przyjęte przez Trybunał rozumienie „jednolitej linii orzeczniczej”, Skarżący stoją na stanowisku, iż przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie jest utrwalona w orzecznictwie norma prawa wywiedziona z treści zaskarżonych przepisów prawa, a nie kwestia stosowania tego prawa. W

konsekwencji – wbrew stanowisku Ministra Finansów – nie ma podstaw do odmowy rozpoznania skargi.

2. Skala zjawiska wynikającego z funkcjonowania zaskarżonych przepisów

Rozpoznanie meritum niniejszej sprawy przez Trybunał jest ponadto niezbędne i uzasadnione ze względu na olbrzymią skalę zjawiska, jakim stało się obciążanie dodatkowym podatkiem akcyzowym sprzedawców olejów opałowych wskutek wad oświadczeń, które były albo nieistotne, albo nie mogły zostać przez tych sprzedawców zweryfikowane.

Skalę zjawiska obrazują informacje przekazane Polskiej Izbie Paliw Płynnych (dalej: PIPP) – zrzeszającej podmioty z branży paliwowej – przez Ministerstwo Finansów w piśmie z dnia 18 sierpnia 2010 r. Jak wynika ze stanowiska MF: „w latach 2005 – 2009 organy Służby Celnej przeprowadziły 2043 kontrole podatkowe w zakresie obrotu olejem opałowym – rezultaty tych kontroli wykazały szereg nieprawidłowości, w wyniku których szacunkowe uszczuplenia zobowiązań podatkowych w zakresie podatku akcyzowego wyniosły 590 258 132 zł. (...) w 2009 r. (...) w przypadku 29 kontroli zakwestionowano rzetelność ponad 15 tys. oświadczeń”.

Ponadto, jak wynika z opublikowanych danych Ministerstwa Finansów za lata 2007 - 2009, aż 70% skontrolowanych oświadczeń zawierało błędy, na skutek których ukarano przedsiębiorców sprzedających olej³.

W publikacjach prasowych przywołujących dane Ministerstwa Finansów wskazuje się wręcz, że zamiast się zmniejszać, skala problemu wciąż rośnie: o ile na gruncie przepisów obowiązujących przed 1 marca 2009 r. nieprawidłowości obserwowano u 76% sprzedawców, tak obecnie wartość ta sięga 80%⁴. Szczególnie istotna w powyższym kontekście jest jednak ich struktura. Jak bowiem wynika z danych Ministerstwa Finansów⁵, w okresie do dnia 1 marca 2009 r. (data wejścia w życie „nowej” ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz. U. z 2009 r., Nr 3, poz. 11) organy celne zakwestionowały zastosowanie preferencyjnej stawki:

- w 56% przypadków – z powodu niekompletności oświadczeń;
- w 21% przypadków – z powodu sprzedaży oleju bez pobrania oświadczeń;
- w 11% przypadków – z powodu wykazania osób fikcyjnych;
- w pozostałym zakresie – z innych przyczyn.

W okresie po 1 marca 2009 r., te same nieprawidłowości kształtują się następująco:

- w 57% przypadków – z powodu niekompletności oświadczeń;
- w 14% przypadków – z powodu sprzedaży oleju bez pobrania oświadczeń;
- w 2% przypadków – z powodu wykazania osób fikcyjnych;
- w pozostałym zakresie – z innych przyczyn.

³ PIPP podnosiła powyższe w liście do Prezesa Rady Ministrów RP z dnia 29 lutego 2012 r. (w załączeniu).

⁴ Por. Najwyższy Czas!, nr 7/2014, str. XI (w załączeniu).

⁵ Por. Pismo Ministra Finansów z dnia 2 sierpnia 2011 r., nr AE 1/063/23/RMP/11/BMI1/S-953 do Prezesa Polskiej Izby Paliw Płynnych (w załączeniu).

Jednocześnie, dane Ministerstwa Finansów zaprezentowane na konferencji w Łodzi w dniu 16 stycznia 2012 r.⁶ dowodzą, że postępowania kontrolne i podatkowe prowadzone przez urzędy celne w okresie od 2010 r. do połowy 2011 r. **nie stwierdziły przypadków użycia oleju opałowego do celów niezgodnych z przeznaczeniem**. Z kolei jak wskazał Minister Finansów w przywołanym już piśmie z dnia 9 lutego 2015 r., nr PA6/0340/2/20 14/GDC/7, „wg. wyników kontroli podatkowych w zakresie obrotu olejami opałowymi za lata 2012-2013, problem nieprawidłowości polegający na wskazywaniu fikcyjnych osób w oświadczeniach jako nabywców olejów opałowych jest obecnie kwestią marginalną. **Kontrole prowadzone w 2012 roku ujawniły 7 przypadków stwierdzenia sprzedaży oleju opałowego fikcyjnym osobom, a w 2013 r. – tych przypadków było już tylko 2**”.

Oznacza to, iż analizowany przed Trybunałem problem nie dotyczy nieprawidłowości istniejących po stronie sprzedawców – ale jest konsekwencją wad samego systemu oświadczeń, w szczególności traktowania ich jako *sui generis* nadzwyczajnego środka dowodowego, niepodlegającego ani uzupełnieniu, ani korekcie, ani dalszej weryfikacji (zwłaszcza w zakresie faktycznego zużycia olejów) w sytuacji jakichkolwiek jego braków – co jest szczególnie niezrozumiałe systemowo, zwłaszcza w kontekście tego, że prawodawca nie przewidział nawet urzędowego wzoru takiego dokumentu, podczas gdy w odniesieniu do kwestii nieporównywalnie bardziej błahych (np. *Dokument dostawy wyrobów zwolnionych od akcyzy dla gazu propan-butan*) formularze takie są w powszechnym obrocie, a jednocześnie ugruntowana linia orzecznicza NSA w pełni aprobuje uzupełnianie (a nawet sporządzenie *post factum*) ewidencji zużycia olejów smarowych.

Szczegółowe informacje w tym zakresie zawarte są w załącznikach do niniejszego pisma.

Mając na uwadze przedstawioną skalę zjawiska, PIPP oraz Komitet Koordynacyjny Dystrybutorów Lekkiego Oleju Opałowego, podjął szereg inicjatyw w celu przedstawienia problemu poszczególnym organom Państwa. Działania PIPP polegały przykładowo na:

- Współpracy w posłami na Sejm w zakresie nowelizacji przepisów związanych z funkcjonowaniem systemu oświadczeń, zakończonej wniesieniem projektu ustawy z dnia 28 października 2013 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (druk nr 2020, VII kadencja Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej), zakładającego odejście od systemu oświadczeń na rzecz systemu rejestracji nabywców przez odpowiednie organy Państwa; projekt został odrzucony w pierwszym czytaniu;
- Kierowaniu licznych pism do najwyższych przedstawicieli Państwa w celu zwrócenia uwagi na zaistniały problem oraz jego uwarunkowania rynkowe i wpływ na sytuację branży (np. pismo do Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2013 r. z prośbą o udzielenie informacji odnośnie do importu paliw płynnych z krajów Unii Europejskiej oraz krajów trzecich oraz wpływów z tytułu podatku akcyzowego, opłaty paliwowej oraz podatku VAT w 2011 i 2012 r.; pismo do Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów, Jacka Kapicy, Szefa Służby Celnej, z dnia 27 maja 2013 r. w sprawie udzielenia informacji dotyczącej etapu pracy związanych z zagadnieniami zmierzającymi do zmniejszenia obciążeń biurokratycznych dotyczących oleju opałowego; liczne pisma do posłów na Sejm);

⁶ Konferencja: opodatkowanie dostawy paliw płynnych – wybrane problemy.

- Złożeniu w Ministerstwie Finansów petycji w sprawie zmiany przepisów prawa związanych z obrotem olejem opałowym;
- Uczestnictwie w posiedzeniach sejmowej Komisji Finansów Publicznych w celu zwrócenia uwagi na istnienie i skalę problemu i jego wpływ na sytuację branży;
- Uczestnictwie w posiedzeniach senackiej Komisji Budżetu i Finansów Publicznych w przedmiocie zmian w prawie w zakresie systemu oświadczeń;
- Wniesieniu skarg do Komisji Europejskiej (skarga z dnia 6 kwietnia 2011 r., nr DE/ACC/11CHAP-1470, oraz z dnia 10 sierpnia 2012 r., nr DE/ACC/12/CHAP-2425);
- Współpracy z mediami przy licznych publikacjach podkreślających istnienie problemu i jego doniosłość.

3. Związek Wyroku w sprawie SK 14/12 z przedmiotem niniejszej sprawy

3.1.

W kontekście skali zjawiska związanego z nieprawidłowościami oświadczeń Skarżący wskazują, że w praktyce orzeczniczej organy celne kwestionowały rozliczenia sprzedawców olejów opałowych z powodu dwóch kategorii wad oświadczeń, tj.:

- wad materialnych – kwestionowano oświadczenia kompletne, ale zawierające dane nieprawdziwe (np. w zakresie tożsamości nabywców, miejsca zamieszkania, czy też miejsc w których znajdują się urządzenia grzewcze);
- wad formalnych – kwestionowano oświadczenia zawierające dowolne braki formalne, nawet takie, które nie uniemożliwiały przeprowadzenia weryfikacji zużycia olejów opałowych na cele zgodne z przeznaczeniem (np. oświadczenia nie zawierały tylko numeru PESEL lub NIP nabywcy).

Istotą niniejszej sprawy jest zatem ocena konstytucyjności normy prawnej polegającej na stosowaniu sankcyjnych skutków podatkowych wobec sprzedawcy olejów opałowych, który otrzymał od nabywców oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów akcyzowych na cele opałowe, a które to oświadczenia *post factum* okazały się być dotknięte pewnymi wadami.

Dokładnie to zagadnienie było zaś przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego w Wyroku w sprawie SK 14/12.

W Wyroku w sprawie SK 14/12, Trybunał **za niekonstytucyjną uznał normę prawną**, wprowadzoną **jednolicie** w orzecznictwie sądów administracyjnych i praktyce organów celnych, **polegającą na stosowaniu wyższej stawki akcyzy – właściwej dla olejów napędowych – wobec sprzedawców, których kontrahenci podali nieprawdziwe dane w treści oświadczeń przedstawianych przy nabyciu oleju opałowego, których to nieprawidłowości sprzedawca nie był świadomy.** Trybunał uznał bowiem, 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, Nr 98, poz. 885, Nr 125, poz. 1065 i Nr 216, poz. 1829 oraz z 2003 r. Nr 84, poz. 780, Nr 137, poz. 1305, Nr 145, poz. 1407 i Nr 187, poz. 1828) 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 Rzeczypospolitej Polskiej*”.

Wyrok ten ma swoje doniosłe znaczenie również na gruncie niniejszej sprawy (dostrzegane zresztą również przez Prokuratora Generalnego w piśmie z dnia 16 października 2015 r. i z niezrozumiałych przyczyn pominięte przez Sejm w piśmie z dnia 22 października 2015 r.).

3.2.

W odniesieniu do oświadczeń nierzetelnych – zawierających nieprawdziwe dane – Trybunał jasno wskazał, że samo ustalenie, iż treść oświadczeń była niezgodna z rzeczywistością, nie jest wystarczające do uznania, że sprzedawcy można automatycznie odmówić prawa do zastosowania preferencyjnej stawki podatku. Konieczne jest bowiem przeprowadzenie postępowania dowodowego w zakresie stanu świadomości sprzedawcy co do zaistniałych nieprawidłowości.

Z Wyroku TK w sprawie SK 14/12 wynika zatem jednoznacznie, że poprawne oświadczenie jest środkiem służącym przeciwdziałaniu nadużyć – a nie celem samym w sobie. Wyrok TK jasno wskazuje, że zastosowanie obniżonej stawki jest możliwe również w sytuacji dysponowania przez danego sprzedawcę oświadczeniem zawierającym dane niezgodne z prawdą – jeśli tylko w toku postępowania wykazano, że nieprawdziwości tej sprzedawca był nieświadomy. **Obciążenie sprzedawcy podatkiem według stawki podwyższonej nie może być zatem automatycznym skutkiem nieprawidłowości oświadczenia.**

Jednocześnie, jak wynika z treści Wyroku TK w sprawie SK 14/12, przedmiotem badania w sprawie SK 14/12 – podobnie jak w niniejszej sprawie – nie była niekonstytucyjność konkretnego przepisu, ale normy prawnej odczytywanej z niego jednolicie w praktyce orzeczniczej. Jakkolwiek zatem **Wyrok TK** powinien mieć zastosowanie również w odniesieniu do innych okresów rozliczeniowych niż tylko te, w których wydane zostały przepisy, na podstawie których formalnie orzekał Trybunał, jest on w dalszym ciągu **pomijany przez sądy administracyjne**, które w tym zakresie, mimo identyczności normy odczytywanej z przepisów na przestrzeni lat pomimo ich formalnej zmiany, powołują się na brak związku Wyroku w sprawie SK 14/12 z okresami po 31 grudnia 2003 r.⁷.

W tym kontekście, mimo że stanowisko Trybunału w odniesieniu do konsekwencji podatkowych odebrania przez sprzedawców oświadczeń zawierających dane nieprawdziwe zostało zawarte w Wyroku SK 14/12, w dalszym ciągu zachodzi konieczność rozpoznania przez Trybunał sprawy w odniesieniu do innych przepisów (normy z nich wywodzonej) – będących podstawą niniejszej sprawy.

3.3.

Wyrok w sprawie SK 14/12 ma istotne znaczenie również w odniesieniu do oświadczeń niekompletnych. Z przywołanego orzeczenia wynika bowiem wprost, że w przypadku stwierdzenia

⁷ Por. np. wyrok NSA z dnia 6 lipca 2015 r., sygn. akt I GSK 1908/13, z dnia 17 marca 2015 r., sygn. akt I GSK 92/13, postanowienia NSA z dnia 11 sierpnia 2015 r., sygn. akt I GSK 1050/15, I GSK 1051/15, I GSK 1052/15, I GSK 1053/15, I GSK 1055/15, I GSK 1056/15, I GSK 1057/15, z dnia 6 sierpnia 2015 r., sygn. akt I GSK 1017/15, I GSK 1018/15, I GSK 1019/15. Dopiero w najnowszych wyrokach NSA – wydanych ponad rok po Wyroku w sprawie SK 14/12 – pojawiać się zaczyna refleksja na temat płynącego z tego orzeczenia dokumentacyjnej tylko roli oświadczeń. W tym zakresie, Skarżący wskazują na nieliczne wyroki jednego składu NSA z dnia 30 marca 2016 r. (sygn. akt I GSK 247/14, I GSK 1493-94/14, I GSK 1498-99/14, I GSK 1500-1503/14). Z uzasadnień ustnych do zapadłych wyroków wynika, że NSA uznał za niedopuszczalne określenie podatku z zastosowaniem stawki sankcyjnej w przypadku nieistotnych braków w oświadczeniach lub nieczytelnego ich wypełnienia – kluczowe znaczenie ma bowiem rola, jaką mają pełnić oświadczenia – a jest to rola wyłącznie dokumentacyjna, a także wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2016 r., sygn. akt I GSK 1088/14.

nieprawidłowości oświadczeń, organy celne nie mogą poprzestać na uznaniu, że ujawnione wady automatycznie uniemożliwiają zastosowanie stawki preferencyjnej. Wręcz przeciwnie, również w takim przypadku organy mają obowiązek prowadzenia pełnego postępowania dowodowego, w tym w szczególności w celu ustalenia, czy:

- oświadczenia o nabyciu oleju były zgodne z prawdą, tj. czy w rzeczywistości olej został zużyty na cele opałowe;
- jeśli okaże się, że dane osobowe zawarte w oświadczeniach nie odpowiadały prawdzie – czy sprzedawca miał tego faktu świadomość.

Tym bardziej w przypadku oświadczeń niekompletnych – tj. nie zawierających wszystkich danych określonych przepisami – należy dokonać ich analizy pod kątem możliwości weryfikacji tożsamości nabywców i faktycznego zużycia przez nich olejów opałowych.

Uwzględniając wnioski wynikające z Wyroku w sprawie SK 14/12, sam fakt, że oświadczenie nie zawiera pewnych danych, **nie oznacza przecież automatycznie, że te dane, które zostały w nim zawarte, są nieprawdziwe lub uniemożliwiają identyfikację nabywcy.** W praktyce, **sam brak – przykładowo – numeru PESEL lub NIP w sytuacji, gdy oświadczenie zawiera inne dane identyfikacyjne, nie dyskwalifikuje go jako środka do identyfikacji nabywcy na podstawie tych danych – np. nazwiska i adresu zamieszkania. Niekompletne oświadczenia, tj. nie zawierające wszystkich danych wymaganych przepisami, nie pozbawiają organów celnych możliwości prowadzenia postępowania dowodowego – uwzględniając Wyrok w sprawie SK 14/12 organy mają obowiązek postępowanie to przeprowadzić.**

W kontekście Wyroku w sprawie SK 14/12, uznanie że oświadczenie niekompletne skutkuje pozbawieniem sprzedawcy prawa do zastosowania preferencyjnej stawki podatku, doprowadziłoby do paradoksalnej sytuacji, w której:

- **odebranie przez sprzedającego oświadczenia kompletnego, ale zawierającego fałszywe dane – które uniemożliwia organom podatkowym weryfikację tożsamości nabywcy oraz rzeczywistego zużycia tego oleju na cele opałowe – umożliwiłoby zastosowanie obniżonej stawki,**

a jednocześnie

- **odebranie przez sprzedającego oświadczenia niekompletnego, ale zawierającego prawdziwe dane – które nie uniemożliwia organom podatkowym weryfikacji tożsamości nabywcy oraz rzeczywistego zużycia tego oleju na cele opałowe – wymagałoby zastosowania stawki podwyższonej / sankcyjnej.**

W konsekwencji, sytuacja takiego sprzedawcy oleju opałowego byłaby znacznie gorsza mimo tego, że wpływ wady oświadczenia na możliwość zaistnienia ryzyka nadużyć byłby o wiele mniejszy.

Podsumowując powyższe: **skoro Trybunał jednoznacznie wskazał w Wyroku w sprawie SK 14/12, że jeśli oświadczenia zawierają nieprawidłowe dane (np. sfalszowane dane osobowe) uniemożliwiające identyfikację nabywcy lub miejsca zużycia, to nieprawidłowość ta nie wpływa na możliwość zastosowania preferencyjnej stawki akcyzy (przy nieświadomości sprzedawcy co do**

tych nieprawidłowości), to **niedopuszczalne jest stanowisko, że jakakolwiek inna wadliwość oświadczenia – szczególnie mniejszej wagi, w tym brak informacji wymaganej, ale niepozbawiającej jednak możliwości zidentyfikowania nabywcy, pozbawia tej preferencji.**

W tym kontekście, wobec doniosłości Wyroku w sprawie SK 14/12 również w odniesieniu do niniejszej sprawy, niezrozumiałe jest stanowisko zawarte przez Ministra Finansów w piśmie z dnia 22 maja 2015 r. – całkowicie abstrahujące od wniosków Trybunału.

4. Rzetelność legislacyjna w zakresie zaskarżonych przepisów

Regulując obszar objęty zaskarżonymi przepisami, prawodawca nie dochował podstawowych wymogów rzetelności legislacyjnej – i to zarówno w zakresie ich klarowności, jasności i komunikatywności, jak również trybu ustawodawczego i dochowania należytego *vacatio legis*.

4.1.

Zaskarżone przepisy – w zakresie, w jakim regulowały funkcjonowanie systemu oświadczeń o przeznaczeniu olejów na cele opałowe – od początku swojego funkcjonowania wyrażały zamierzoną przez prawodawcę normę prawną w sposób niejasny i niekomunikatywny, niedający pewności prawnej przy podejmowaniu prób jego interpretacji – o czym świadczy sama częstotliwość i skala jego nowelizacji, jak również trudności i odmienności związane z wykładnią tych przepisów. Jak wskazano bowiem wyżej, całkowicie odmienną wykładnię – literalną – stosowali sprzedawcy olejów, podczas gdy aparat państwa, posługując się zwykle innymi niż literalna metodami wykładni (posuwając się czasem wręcz do stosowania wykładni *contra legem*), wywodził z tych przepisów normę skrajnie odmienną.

Z utrwalonego orzecznictwa TK wynika zaś, że zasada demokratycznego państwa prawnego ujęta w art. 2 Konstytucji zawiera w sobie wymóg dostatecznej określoności prawa stanowionego. Zasada dostatecznej określoności prawa *„jest funkcjonalnie związana z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy były formułowane w sposób precyzyjny i komunikatywny oraz poprawny pod względem językowym”*⁸.

Zwłaszcza prawo podatkowe jest *„dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania”*⁹. W tej sferze zachowanie zasady poprawnej legislacji i dostatecznej określoności prawa jest szczególnie istotne, ponieważ *„respektowanie tych wymogów przez ustawodawcę – równoważą niejako daleko idącą swobodę ustawodawcy w sferze prawa podatkowego”*¹⁰. Jakkolwiek bowiem – zgodnie z przemyśleniami Trybunału – swoboda ustawodawcy w zakresie kształtowania treści ustaw podatkowych jest rozległa, nie jest ona absolutna. Ogranicza ją m.in. obowiązek przestrzegania *„wymogu szczególnej dbałości legislacyjnej przy stanowieniu przepisów prawnych, aby umożliwiały one konstruowanie precyzyjnych norm podatkowych”*¹¹.

W konsekwencji – sformułowanie przepisów w sposób niejasny, nieprecyzyjny, stanowi naruszenie podstawowych zasad konstytucyjnych.

⁸ Wyrok TK z dnia 9 października 2007 r. sygn. akt SK 70/06 oraz z dnia 3 marca 2011 r. sygn. akt K 23/09.

⁹ Wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02.

¹⁰ Wyrok TK z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12; wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09; postanowienie TK z dnia 25 listopada 2009 r., sygn. akt SK 30/07.

¹¹ Wyrok TK z dnia 27 listopada 2009 r., sygn. akt SK 39/06.

W tym kontekście uzasadnione są stawiane w sprawie zarzuty w zakresie wad dotyczących przejrzystości i klarowności zaskarżonych przepisów. **Z zaskarżonych przepisów nie wynikały w sposób dostatecznie jasny odpowiedzi na tak fundamentalne kwestie, jak w szczególności:**

- **jakie znaczenie ma zużycie olejów na cele zgodne z przeznaczeniem w sytuacji zaistnienia wady oświadczenia** – czy w sytuacji, gdy oświadczenie zawiera wady, ale olej został zużyty zgodnie z przeznaczeniem, zasadne jest zastosowanie podwyższonej stawki akcyzy;
- **jakie są wymogi zastosowania preferencyjnej stawki podatku** – przede wszystkim, czy należy do nich odebranie oświadczenia, czy odebranie oświadczenia spełniającego wszelkie wymogi przewidziane przepisami Rozporządzenia 2004, czy też pewne wady mogą być sanowane / uzupełniane, czy może zużycia zgodnego z przeznaczeniem;
- **jakie znaczenie posiada system oświadczeń** – czy mają one charakter materialnej przesłanki zastosowania preferencyjnej stawki podatku, czy też są jedynie specyficznym środkiem dowodowym;
- **jak kształtują się obowiązki dokumentacyjne w zakresie zużycia olejów na cele opałowe** – czy oświadczenie jest jedynym dowodem w tym zakresie, czy też organy celne są zobowiązane badać tę okoliczność wszelkimi dostępnymi metodami;
- **kogo obciążają wady oświadczeń** – czy podmiot zobowiązany do podania w nim danych zgodnych z prawdą (nabywca), czy też podmiot odbierający oświadczenie (sprzedawca);
- **jaka stawka podatku powinna mieć zastosowanie w razie stwierdzenia wady oświadczenia** – tj. w okresie od 15 września 2005 r. – czy stawka podstawowa wynosząca 233 zł / 1000 l, czy też stawka podwyższona wynosząca 2000 zł / 1000 l, czy też stawka preferencyjna może ponownie mieć zastosowanie wobec faktu odebrania oświadczenia;
- **kto jest zobowiązany do uiszczenia podatku w sytuacji stwierdzenia wady oświadczenia** - nabywca zobowiązany do złożenia oświadczenia zawierającego dane prawdziwe i kompletne, czy też sprzedawca, którego rolą było odebranie oświadczenia i sprzedaż oleju;
- **kto jest beneficjentem systemu oświadczeń** – nabywca, który może dzięki temu zakupić olej po niższej cenie, czy sprzedawca – uznawany za podmiot zobowiązany do uiszczenia wyższej stawki podatku w sytuacji zaistnienia wad oświadczeń;
- **jaką rolę pełnić miała zawarta w Rozporządzeniu 2004 stawka obniżona wynosząca 232 zł / 1000 l wobec stawki podstawowej 233 zł wynikającej z ustawy o podatku akcyzowym** – w szczególności, czy w drodze aktu rangi podustawowej Minister Finansów nie dodał w istocie nowych warunków niewynikających wprost z ustawy w celu zastosowania ekonomicznie niemalże identycznego poziomu opodatkowania. Szczególne wątpliwości w tym zakresie budzi zwłaszcza stwierdzenie Ministra Finansów zawarte w piśmie z dnia 22 maja 2015 r., sugerujące że od dnia 15 września 2005 r. w rzeczywistości doszło do prymatu normy Rozporządzenia nad normą ustawową: iż „*stawka podstawowa w wysokości 233 zł/1.000 litrów dla oleju opałowego, wynikająca ze znowelizowanego art. 65 ust. 1, nie była stosowana w praktyce, bowiem była ona "wyłączona" przez realizację dyspozycji art. 65 ust. 2, tj. przez wydanie przez Ministra Finansów rozporządzenia obniżającego stawki ustawowe, różnicującego je w zależności od rodzaju wyrobu i określającego warunki ich stosowania. To, że obniżenie stawki mogło mieć charakter symboliczny (232 zł/1.000 litrów), nie zmienia faktu, że warunki jej stosowania (w tym system oświadczeń) funkcjonowały w kontekście stawek obniżonych, nie zaś podstawowych*” (por. str. 29 przywołanego pisma);
- **jaka jest przyczyna obowiązywania w okresie pomiędzy 24 sierpnia 2004 r. a 14 września 2005 r. czterech stawek podatku akcyzowego i czy nie jest to przejaw niedostatecznej**

dbałości prawodawcy o jakość stanowiących przepisów i niedostrzeżenia, że nowelizacja ustawy o podatku akcyzowym będzie – w kontekście treści Rozporządzenia 2004 – skutkować istotną systemową niespójnością podatku akcyzowego;

- **niespełnienie jakich warunków mogło w świetle § 3 ust. 3 Rozporządzenia 2004 skutkować zastosowaniem podwyższonej stawki podatku** – przepis ten mówi o zastosowaniu wyższej stawki w sytuacji, gdy „wyroby (...) **nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono**, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 30 maja 2005 r. w sprawie znakowania i barwienia paliw silnikowych oraz olejów opałowych dla celów kontroli obrotu (Dz. U. Nr 96, poz. 815), **lub (...) lub nie spełniają warunków wskazanych w tym rozporządzeniu**” – przy czym słowo „tym” nie wskazuje dostatecznie jasno, do którego z rozporządzeń (tj. Rozporządzenia 2004 czy rozporządzenia w sprawie znakowania) odsyła.

Wobec wszystkich wymienionych wyżej – jedynie przykładowo – wątpliwości, trudno uznać, aby zaskarżone przepisy dotyczące systemu oświadczeń spełniały postulaty pewności i klarowności. W tym zakresie zatem szczególnie nieuprawnione jest stanowisko Sejmu RP wyrażone w piśmie z dnia 22 października 2015 r. (por. str. 39-41), sprowadzające się w istocie do tezy, że fakt przyznania zaskarżonymi przepisami preferencji podatkowej (ale już – czego Sejm zdaje się nie dostrzegać – jej odebranie i zastosowanie daleko posuniętej sankcji) wyklucza możliwość stawiania zarzutów w zakresie poprawności legislacyjnej i dookreśloności przepisów.

4.2.

Nieprawidłowości zaskarżonych przepisów dotyczą również trybu, w jakim zostały one uchwalone, w szczególności wejście w życie zmian w art. 65 ustawy o podatku akcyzowym – nowelizacja ust. 1 i dodanie ust. 1a – z pominięciem ogólnie przyjętego w prawie podatkowym terminu *vacatio legis*.

Komentowana zmiana ustawy o podatku akcyzowym miała bowiem fundamentalne znaczenie dla systemu podatku akcyzowego (szeroko omówione w pkt 6 niniejszego pisma).

Tymczasem, jak wynika z art. 2 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U 2005, Nr 160, poz. 1341) nowelizującej ustawę o podatku akcyzowym w omawianym zakresie, „*Ustawa wchodzi w życie z dniem ogłoszenia*” – tj. z dniem 24 sierpnia 2005 r.

Oznacza to w praktyce, że – w okolicznościach szeroko omówionych w skardze konstytucyjnej z dnia 28 lutego 2014 r. i skutkujących istotnymi wątpliwościami co do jakości i legalności całego procesu ustawodawczego – doszło do wprowadzenia w sposób nagły i nieprzewidziany zmian, skutkujących m.in. jednoczesnym obowiązywaniem czterech stawek akcyzy na oleje opałowe.

W tym kontekście należy zdecydowanie podkreślić, że przeprowadzona inicjatywa ustawodawcza istotnie wpłynęła na – i tak niejasną – sytuację sprzedawców olejów opałowych w zakresie ich zobowiązań podatkowych i związanych z nimi obowiązków (takich jak obowiązek odbierania oświadczeń). Nadając nowym przepisom moc obowiązującą od dnia ich publikacji prawodawca pozbawił adresatów tych regulacji możliwości zapoznania się z ich treścią oraz dostosowania swojego zachowania do nowo obowiązujących norm. Jednocześnie, trudno uznać, aby przyjęcie takiego trybu prawodawczego było uzasadnione i konieczne w istniejącym w 2005 r. stanie rzeczy.

Mając powyższe na uwadze trudno nie uznać, że tryb, w jakim wprowadzone zostały nowe przepisy oraz stan pogłębionej niejasności prawnej (por. pkt. 3 i 4.1 niniejszego pisma) z nimi związany, nie stanowił naruszenia zasady pewności prawa i związanej z nią zasady bezpieczeństwa prawnego, posiadających przecież fundamentalne znaczenie na gruncie prawa regulującego daniny publiczne.

Tym samym za nieprawidłowe należy uznać stanowisko przyjęte w powyższym zakresie zarówno przez Sejm Rzeczypospolitej Polskiej w piśmie z dnia 22 października 2015 r. (por. str. 41-43) jak również Prokuratora Generalnego w piśmie z dnia 22 października 2015 r. (por. str. 46) w zakresie pominięcia właściwego terminu *vacatio legis* jako niestanowiącego naruszenia zasad przyzwoitej legislacji.

5. Nieproporcjonalność ograniczenia prawa własności sprzedawców z powodu braków oświadczeń

5.1.

Przepisy ustawy o podatku akcyzowym oraz Rozporządzenia 2004, których zgodność z Konstytucją RP jest przedmiotem sprawy zawisłej przed Trybunałem, naruszają szeroko rozumianą zasadę proporcjonalności wywodzoną łącznie z przepisów art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji – w zakresie, w jakim skarżone przepisy nakładały na sprzedawców olejów opałowych obowiązki podatkowe o wyłącznie formalnym charakterze – których niedochowanie skutkowało dla tych sprzedawców dotkliwymi konsekwencjami finansowymi (w postaci zastosowania wielokrotnie wyższej stawki podatku akcyzowego).

Konstytucyjne ramy prawa własności – nierozłącznie związanego z wszelkimi zobowiązaniami o charakterze daninowym – kształtowane są między innymi poprzez obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych. Jednakże, w sytuacji gdy prawodawca nadużywa swobody regulacyjnej poprzez ustanowienie unormowania charakteryzującego się nadmiernym fiskalizmem, narusza tym samym zasadę proporcjonalności wywodzoną z art. 2 Konstytucji tj. zasady demokratycznego państwa prawa¹². Zarzut naruszenia zasady proporcjonalności odnosi się do przekroczenia przez ustawodawcę swobody regulacyjnej w zakresie intensywności represji. Ustawodawca nie może zastosować sankcji oczywiście nieadekwatnych lub nieracjonalnych, albo też niewspółmiernie dolegliwych¹³.

5.2.

W niniejszej sprawie sankcja w postaci obciążenia sprzedawcy oleju opałowego podatkiem akcyzowym obliczonym z zastosowaniem stawki podatku wielokrotnie przekraczającej stawkę właściwą dla oleju opałowego i stanowiącej do 100% ceny sprzedaży tego oleju¹⁴, która to sankcja była odczytywana z zaskarżonych przepisów w sytuacjach, gdy:

- **sprzedawca był wprowadzony w błąd przez nabywcę oleju i odebrał od niego oświadczenie zawierające nieprawdziwe dane, albo**

¹² Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013, sygn. akt SK 18/09.

¹³ Wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt P 90/08.

¹⁴ Jak wynika z danych Głównego Urzędu Statystycznego, średnia cena 1.000 l oleju opałowego dla gospodarstwo domowych nawet w 2009 r. wynosiła – mimo wskaźnika inflacji – 2.600 zł (por. raport GUS „*Zużycie energii w gospodarstwach domowych w 2009 r.*”, str. 55, dostępny pod adresem: http://stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/SE_zuzycie_energii_gosp_dom_2009.pdf); jak ponadto wynika z danych branżowych, nawet w handlu hurtowym, a zatem z pominięciem narzutu nakładanego na finalnego odbiorcę, olej opałowy osiągał cenę ok. 2.000 zł za 1000 l. już w 2005 r. (por. <http://www.olej-opalowy.pl/index.php?symbol=archiwum.htm&show=5>).

- **sprzedawca odebrał oświadczenie zawierające błędy w istocie braki formalne, np. niezawierające numeru PESEL nabywcy, ale zawierające mimo tego wszystkie dane konieczne dla jego zidentyfikowania i zweryfikowania zużycia nabywanego przez niego oleju opałowego,**

- nie może zostać uznana za proporcjonalne ograniczenie prawa sprzedawcy do swobodnego dysponowania przez niego jego własnością.

W niniejszej sprawie, efekty sankcji w postaci zastosowania wyższej stawki podatku, której założeniem było zabezpieczenie sprzedaży i zużycia oleju opałowego wyłącznie do celów zgodnych z przeznaczeniem (tj. do celów opałowych, a nie napędowych), nie pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela – sprzedawcę oleju opałowego – a wręcz przeciwnie, proporcję tę istotnie naruszają.

Zaskarżone normy skutkują bowiem tym, że:

- **sprzedawca musi zapłacić podatek akcyzowy obliczony z zastosowaniem wielokrotnie wyższej stawki:** w miejsce pierwotnie zastosowanej stawki wynoszącej 233 zł / 232 zł¹⁵ za tysiąc litrów wyrobu, uiszcza go z zastosowaniem stawki 1180 zł / 2000 zł¹⁶ za tysiąc litrów wyrobu, która to wartość mogła w praktyce być równa całemu przychodowi sprzedawcy uzyskanemu ze sprzedanego wyrobu. Jednocześnie, w praktyce sprzedawca nie miał jednocześnie możliwości odliczenia podatku zapłaconego na poprzednim etapie obrotu, a zatem dwukrotnie ponosił ciężar podatku akcyzowego – płacił akcyzę na etapie nabycia (ponosił ciężar ekonomiczny podatku w cenie oleju) oraz uiszczał podatek na etapie sprzedaży (bez możliwości obciążenia nim nabywcy);
- **konieczność ta wynikała (w przypadku oświadczeń nierzetelnych) z bezprawnych działań podmiotów trzecich, którym sprzedawca nie mógł zapobiec i które pozostawały poza jego kontrolą w świetle przyznanych kompetencji lub też (w przypadku oświadczeń niekompletnych) z okoliczności błahych i niepodważających sensu i istoty samego oświadczenia.**

W szczególności bowiem, sprzedawca nie był – w świetle obowiązujących przepisów – odpowiedzialny za treść oświadczeń, **nie mógł również w sposób graniczący z pewnością zweryfikować tożsamości nabywcy. W okresie objętym postępowaniem nie funkcjonował bowiem odpowiednik obecnego art. 32 ust. 12 ustawy o podatku akcyzowym, zgodnie z którym „podmiot zużywający będący osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej nabywającą wyroby akcyzowe zwolnione od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie jest obowiązany do okazania dostarczającemu dowodu osobistego lub innego dokumentu stwierdzającego jego tożsamość, w celu potwierdzenia jego tożsamości”.**

Innymi słowy – **wbrew tezom Prokuratora Generalnego, Sejmu i Ministra Finansów – podatnicy dokonujący sprzedaży oleju opałowego nie posiadali uprawnienia do legitymowania**

¹⁵ Do dnia 31 grudnia 2004 r. – 197 zł / 1000 l, do dnia 14 września 2005 r. – 233 zł / 1000 l.

¹⁶ Do dnia 31 grudnia 2004 r. – 1.141 zł / 1000 l.

nabywców oleju opałowego w celu potwierdzenia ich danych osobowych podanych w oświadczeniu o przeznaczeniu nabytego oleju na cele opałowe. Warto bowiem pamiętać, że przedsiębiorcy są zobowiązani do działania jedynie w granicach obowiązującego prawa – a uprawnienie do badania danych osobowych nabywców nie może być dorozumiane.

Dla przykładu Skarżący wskazują, że w przypadku sprzedaży alkoholu, uprawnienie sprzedającego do żądania okazania dokumentu stwierdzającego wiek nabywcy w przypadku wątpliwości co do pełnoletności nabywcy **zostało uregulowane wprost w ustawie o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi** – zgodnie z art. 15 ust. 2¹⁷ ustawy „*w przypadku wątpliwości co do pełnoletności nabywcy sprzedający lub podający napoje alkoholowe uprawniony jest do żądania okazania dokumentu stwierdzającego wiek nabywcy*”.

Gdyby racjonalny ustawodawca uznał za konieczne zobowiązanie sprzedawców olejów opałowych do legitymowania nabywców, niewątpliwie wdrożyłby odpowiednie regulacje w tym zakresie – tak, jak ma to miejsce obecnie (por. przywołany już art. 32 ust. 12 ustawy o podatku akcyzowym).

Co więcej, nawet przyznanie sprzedawcom kompetencji do badania dokumentów tożsamości nabywców – w którym to zakresie nie można podzielić przedstawionego tym zakresie stanowiska jako stanowiącego przejaw twórczej wykładni przepisów i w rzeczywistości *post factum* narzucenia sprzedawcom obowiązku niewynikającego w żaden sposób z jakichkolwiek przepisów – nie mogłoby skutkować całkowitym wykluczeniem nieprawidłowości oświadczeń.

Nie można przecież wykluczyć, że nabywcy podający fałszywe dane posługiwali się jednocześnie fałszywymi dokumentami – zwłaszcza wobec faktu, że w okresie objętym niniejszym postępowaniem (wg stanu na grudzień 2007 r.) w obiegu pozostawało jeszcze 3,85 mln „książeczkowych” dowodów osobistych¹⁸, sporządzonych na podstawie nieaktualnych już wzorów. Dokumenty te zachowywały ważność do dnia 31 marca 2008 r.¹⁹. Co więcej, nawet obecnie w Internecie funkcjonuje szeroko zakrojony obrót tzw. dokumentami „kolekcjonerskimi”, w praktyce niemożliwymi do odróżnienia od oryginału²⁰. Co więcej, trudno oczekiwać, żeby sprzedawca mógł uzyskać np. nr NIP nabywcy (który nie znajduje się na żadnym dokumencie) czy też miejsce, w którym znajduje się urządzenie grzewcze (musiałby w przypadku każdej transakcji weryfikować tę okoliczność osobiście);

Również zasadnicza większość wad formalnych oświadczeń nie pozbawiała organów celnych możliwości zweryfikowania faktycznego zużycia olejów. Byłoby tak wyłącznie w sytuacji, gdyby oświadczenie uniemożliwiało ustalenie **zarówno tożsamości nabywcy** (a zatem nie zawierałoby danych osobowych, miejsca zamieszkania / siedziby, numerów NIP i PESEL) **oraz miejsca**, w którym znajduje się urządzenie grzewcze. W każdym przeciwnym razie, organ

¹⁷ Ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (t.j. Dz. U. 2016 r., poz. 487 ze zm.).

¹⁸ <https://www.msw.gov.pl/pl/aktualnosci/5231,Wymiana-ksiazeczkowych-dowodow-osobistych.html>.

¹⁹ Ustawa z dnia 7 września 2007 r. o czasowym posługiwaniu się dowodami osobistymi wydanymi przed dniem 1 stycznia 2001 r. (Dz. U. z 2007 r., Nr 191, poz. 1363).

²⁰ <http://www.bankier.pl/wiadomosc/W-internecie-kwitnie-handel-falszywymi-dowodami-osobistymi-Sprzedaja-je-jako-kolekcjonerskie-3095067.html>

podatkowy mógł zbadać, czy dana osoba posiada urządzenie grzewcze lub też czy pod danym adresem znajduje się określone urządzenie grzewcze. Tymczasem, w praktyce stanowisko organów podatkowych i sądów administracyjnych sprowadzało się do uznania, że dochowanie przez nabywcę celu, w jakim kupił olej – zużycie go na cele opałowe – ma drugorzędne znaczenie wobec niekompletności oświadczenia dokumentującego tę transakcję w zakresie detali konkretnego urządzenia grzewczego. Co więcej, taki wniosek był wywodzony również w sytuacji, gdy niekompletność ta nie wpływała negatywnie na użyteczność oświadczenia dla dokonania weryfikacji rzeczywistego zużycia oleju;

- **jedynym w istocie kryterium zastosowania preferencyjnej stawki stało się uzyskanie oświadczenia:** w praktyce bowiem, posiadanie przez sprzedawcę formalnie kompletnego oświadczenia zwalniało go od wszelkiej odpowiedzialności za zużycie oleju niezgodnie z przeznaczeniem przez nabywcę, podczas gdy każda sytuacja, gdy takie oświadczenie było dotknięte jakąkolwiek wadą (np. spłonęło w pożarze) stawała się przesłanką do zakwestionowania **przeszłego działania sprzedawcy, nawet bez badania faktycznego zużycia oleju opałowego**, podczas gdy to właśnie umożliwienie nabywania paliwa w dogodniej cenie w celu zużycia go przez konsumentów prywatnych do podstawowych potrzeb bytowych – a zatem właśnie dla celów opałowych – była podstawą i istotą wprowadzenia preferencyjnych stawek podatku. W konsekwencji, system oświadczeń nie kontrolował w ogóle kryterium, do którego został stworzony, gdyż – wobec skoncentrowania się przez organy i sądy administracyjne na oświadczeniach zamiast na faktycznym zużyciu olejów – stał się jedynie narzędziem fiskalizmu;
- **w efekcie, to na sprzedawcę zostały przerzucone wszelkie ciężary i obowiązki aparatu państwa w zakresie zapewnienia, że wprowadzone rozwiązanie (system oświadczeń) będzie spełniało założony cel (zapewnienie zużycia olejów zgodnie z przeznaczeniem), podczas gdy sprzedawca nie otrzymał w tym celu ani środków, ani należnego wynagrodzenia:** innymi słowy, funkcjonowanie systemu oświadczeń było dla aparatu państwa wygodne i łatwe, zdejmowało z niego bowiem obowiązki (weryfikacyjne) przy jednoczesnym pozostawieniu korzyści (wpływów budżetowych). Potwierdza to własne stanowisko Ministra Finansów wyrażone w przywołanym już piśmie z dnia 9 lutego 2015 r., nr PA6/0340/2/20 14/GDC/7, złożonym do Trybunału w toku sprawy zakończonej Wyrokiem w sprawie o sygn. akt SK 14/12, w którym Minister wskazał, że jedna z proponowanych przez branżę zmian w systemie oświadczeń została odrzucona, gdyż *„powoduje konieczność zarejestrowania tysięcy osób fizycznych (odbiorców), co przy braku efektów kontroli na wcześniejszych etapach obrotu ww. wyrobem jest niecelowe. Twierdzenie, iż system rejestracji stanowiłby efektywne rozwiązanie "problemu oświadczeń" nie zostało poparte żadnymi racjonalnymi argumentami, poza przesunięciem działań kontrolnych z podmiotów prowadzących działalność gospodarczą na osoby fizyczne nie będące przedsiębiorcami. Proponowane zmiany nie zostały oparte na danych dotyczących ilości osób fizycznych lub prawnych nieprowadzących działalności gospodarczej, nabywających paliwa opałowe, które pozwoliłyby dokonać choćby wstępnej analizy zaangażowania i kosztów wprowadzenia takiego systemu. Z uwagi na skalę przedsięwzięcia rejestracji odbiorców nie bez znaczenia były też koszty administracyjne z tym związane, a w szczególności koszt opracowania i wdrożenia systemu informatycznego”*;

- skutkiem zastosowanej normy była sytuacja, w której na sprzedawcy spoczywają ciężary i ryzyka niewspółmierne do potencjalnej korzyści (tj. prowadzenia działalności gospodarczej), podczas gdy istotne benefity uzyskuje nieuczciwy nabywca: zastosowanie zaskarżonych przepisów prowadziło do sytuacji, w której to sprzedawca ponosił ekonomiczny koszt podatku, podczas gdy nabywca, który podał mu nieprawdziwe dane (w tym popełnił przestępstwo / wprowadził sprzedawcę w błąd) cieszył się nieuzasadnioną korzyścią ekonomiczną – zakupił bowiem określony towarem (w tym przypadku – olej opałowy, z perspektywy fizykochemicznej identyczny z olejem napędowym) w istotnie niższej cenie. Jednocześnie, w praktyce organy podatkowe i karne często ograniczały się do ścigania jedynie uczciwych, działających sprzedawców i rezygnowały z poszukiwania rzeczywistych sprawców przestępczego procederu.

Jednocześnie, nie sposób zaprzeczyć, że kwestionowana norma nie była w stanie doprowadzić do zamierzonych skutków: jak wynika z danych przytoczonych w pkt 2 niniejszego pisma, w tym danych samego Ministerstwa Finansów, nieprawidłowości związane z obrotem olejami opałowymi stanowiły istotne zjawisko zarówno z perspektywy sprzedawców (znaczna liczba sprzedawców oraz transakcji była dotknięta wadami uznawanymi przez organy i sądy za wykluczające zastosowanie preferencyjnej stawki), jak i Skarbu Państwa (nieprawidłowości związane z obrotem olejami opałowymi miały istotny negatywny wpływ na wpływy budżetowe).

Finalnie, zakwestionowana norma – i cały system oświadczeń – nie była niezbędna dla realizacji założonego celu: jak wskazywano w skargach, prawodawca mógł wybrać inne, względniejsze dla sprzedawcy i dające większą szansę realizacji założonego celu, sposoby zabezpieczenia interesów Skarbu Państwa – z których jednak nie skorzystał. Co więcej, jak wskazuje przywołany powyżej cytat z pisma Ministra Finansów z dnia 9 lutego 2015 r., działaniami takimi fiskus nie był w ogóle zainteresowany.

6. Brak normatywnego związku pomiędzy obowiązkiem złożenia prawidłowych oświadczeń a zastosowaniem stawki preferencyjnej – naruszenie hierarchii przepisów poprzez wywodzenie sankcji za braki oświadczeń z ustawy o podatku akcyzowym przez pryzmat Rozporządzenia 2004

6.1.

Niezależnie od powyższego należy podkreślić, że zarówno z przepisów ustawy o podatku akcyzowym, jak również z przepisów Rozporządzenia 2004 – których zgodność z Konstytucją RP jest przedmiotem sprawy zawisłej przed Trybunałem – w żaden sposób nie wynikało, jakoby wskazana powyżej niekompletność, czy nierzetelność oświadczeń złożonych przez nabywców olejów opałowych – a tym samym niespełnianie przez te oświadczenia warunków przewidzianych w przepisach Rozporządzenia 2004 – mogło wiązać się z odmową zastosowania preferencyjnej stawki podatku.

Na wstępie należy wskazać, że w orzecznictwie Trybunału jednoznacznie przyjmuje się, jako kluczową na gruncie prawa podatkowego, dyrektywę prymatu wykładni językowej – przykładowo, jak wskazał TK w wyroku z dnia 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06: „w dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat tej zasady (zob. np. wyroki z: 15 września 1999 r., sygn. akt K. 11/99, OTK ZU nr 6/1999, poz. 116; 11 stycznia 2000 r., sygn. akt K. 7/99, OTK

ZU nr 1/2000, poz. 2; 21 marca 2001 r., sygn. akt K. 24/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 51; 30 października 2001 r., sygn. akt K. 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217; 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83; 3 grudnia 2002 r., sygn. akt P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90; 29 października 2003 r., sygn. akt K 53/02, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 83), konsekwentnie reprezentując stanowisko, że jest ona związana funkcjonalnie z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. Trybunał Konstytucyjny podkreślał przy tym, że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewność co do ciążących na nich obowiązków. Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy założenia. Po pierwsze - każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie - przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie - przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw.”.

Stoi za tym konieczność ochrony podatnika, tak aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu do tego, że nałożone na niego przez ustawodawcę ciężary i świadczenia publiczne nie zostaną ukształtowane na jego niekorzyść w oparciu o funkcjonalne, czy celowościowe dyrektywy interpretacji prawa. W świetle zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, będącej implikacją klauzuli demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), oraz zasady, zgodnie z którą obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych jest ograniczony nakazem absolutnej wyłączności ustawy (art. 84 i art. 217 Konstytucji RP), **nie jest dopuszczalne wymaganie od podatnika ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, które nie wynikają wprost z wypowiedzi ustawodawcy, lecz zostały ukształtowane przez organy stosujące prawo na skutek metod wykładni pozajęzykowej.**

Nie jest zatem dopuszczalne, aby norma prawna skutkująca określeniem podatnikowi ciężaru lub świadczenia publicznego była kreowana z interpretowanych w sposób rozszerzający przepisów przy wykorzystaniu pozajęzykowych metod wykładni prawa. Wykładnia językowa powinna uwzględniać reguły znaczeniowe języka powszechnego, języka prawnego i języka prawniczego (por. R. Mastalski, Wykładnia językowa w interpretacji prawa podatkowego, Przegląd Podatkowy 1999, nr 8).

Sięgając po pozajęzykowe metody wykładni należy natomiast pamiętać, że **ich wynik musi się mieścić w językowym znaczeniu słów tworzących dany przepis prawa, gdyż przyjęcie wyniku wykładni, który ewidentnie jest nie do pogodzenia z szeroko rozumianym znaczeniem interpretowanych zwrotów, byłoby równoznaczne z wykładnią *contra legem*.**

W tym zakresie należy w pierwszej kolejności przywołać treść przepisów obowiązujących w okresie objętym postępowaniem.

6.2.

ZMIANY STANU PRAWNEGO W ZAKRESIE OŚWIADCZEŃ

Należy podkreślić, że treść przepisów w zakresie oświadczeń o przeznaczeniu oleju na cele opałowe ulegała w badanym okresie licznym i istotnym zmianom.

W szczególności, o ile do dnia 14 września 2005 r. istniał **związek normatywny pomiędzy zastosowaniem preferencyjnej stawki podatku oraz odebraniem oświadczenia** – chociaż nigdzie w przepisach nie było mowy o „oświadczeniu kompletnym formalnie i prawdziwym materialnie” – o **tyle szczególnie zmiany wprowadzone z dniem 15 września 2005 r. skutkowały faktycznym zerwaniem takiego powiązania**. Przepisy sankcyjne zostały bowiem zawarte wyłącznie w treści ustawy o podatku akcyzowym i nie odsyłały w ogóle do niedochowania obowiązku odebrania oświadczeń. Tymczasem, obowiązek odbierania oświadczeń pozostał wymogiem zawartym w przepisach wykonawczych – Rozporządzeniu 2004.

W rezultacie, od dnia 15 września 2005 r. sądy administracyjne i organy celne odczytywały **normę zawartą w przepisach rangi ustawowej – tj. normę sankcyjną dotyczącą zastosowania stawki podwyższonej – przez przyzmat przepisów wykonawczych, a zatem z pogwałceniem hierarchicznej struktury źródeł prawa w Polsce.**

STAN PRAWNY DO 24 SIERPNI 2005 R.

W stanie prawnym obowiązującym do 24 sierpnia 2005 r., podstawową **stawką akcyzy na oleje opałowe** była stawka 2.000 zł / 1.000 l wyrobu gotowego, Minister Finansów mógł jednak – na podstawie delegacji ustawowej zawartej w ust. 2 tego przepisu – tę stawkę obniżyć.

Zgodnie z przepisami Rozporządzenia 2004, wydanego na podstawie art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym do dnia 24 sierpnia 2005 r. stawka akcyzy na oleje opałowe została obniżona do 233 zł / 1.000 l, w razie zaś gdy oleje te nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 30 maja 2005 r. w sprawie znakowania i barwienia paliw silnikowych oraz olejów opałowych dla celów kontroli obrotu (Dz. U. Nr 96, poz. 815), lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w tym rozporządzeniu (§ 3 ust. 3 Rozporządzenia 2004), zastosowanie znajdzie stawka 1.180 zł/1.000 l (stawka podwyższona). Stawka podwyższona znajdowała zastosowanie także w przypadku niezłożenia oświadczeń, do których odebrania zobowiązany był sprzedawca (§ 4 ust. 5 Rozporządzenia 2004).

W stanie prawnym obowiązującym do 24 sierpnia 2005 r., zgodnie z decyzją prawodawcy, **niezłożenie oświadczeń oraz m.in. zużycie sprzeczne z przeznaczeniem wiązało się z koniecznością zapłaty wyższej niż preferencyjna stawki akcyzy** (określonej odpowiednio w poz. 1 pkt 5 załącznika nr 1 i w poz. 1 pkt 3 lit. a) załącznika nr 2) w wysokości 1180 zł przez podatnika sprzedającego oleje opałowe na rzecz osób fizycznych – które to okoliczności mają istotne znaczenie w kontekście zmian w przepisach dokonanych w późniejszych okresach objętych niniejszym postępowaniem.

STAN PRAWNY PO 24 SIERPNIĄ 2005 R.

W dniu 24 sierpnia 2005 r. w życie weszła nowelizacja ustawy o podatku akcyzowym, zgodnie z którą **podstawowa stawka akcyzy na olej opałowy przeznaczony na cele opałowe wynosiła 233 zł / 1.000 l wyrobu gotowego.**

W razie zaś:

- 1) **użycia** tych olejów opałowych lub napędowych przeznaczonych na cele opałowe, które nie spełniają warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności dotyczy to wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia (tzw. oleje nienormatywne),
- 2) **użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem**, a także
- 3) **sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych**

- zastosowanie znajdowała tzw. stawka sankcyjna przewidziana w art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym w wysokości 2.000 zł / 1.000 l wyrobu gotowego. **Katalog przypadków zastosowania stawki sankcyjnej jest zamknięty.**

Stawka podstawowa mogła być obniżona przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia wydanego na podstawie ust. 2 art. 65 ustawy o podatku akcyzowym. Zgodnie z przepisami Rozporządzenia 2004, wydanego na podstawie art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym po 24 sierpnia 2005 r. stawka akcyzy na oleje opałowe została obniżona do 233 zł / 1.000 l, w razie zaś gdy oleje te nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w tym rozporządzeniu (§ 3 ust. 3 Rozporządzenia 2004), zastosowanie znajdzie stawka 1.180 zł/1.000 l (stawka podwyższona). Stawka podwyższona znajdowała zastosowanie także w przypadku niezłożenia oświadczeń, do których odebrania zobowiązany był sprzedawca (§ 4 ust. 5 Rozporządzenia 2004).

Tak więc, prawodawca wiązał niespełnienie warunków określonych w § 3 ust. 3, oraz odpowiednio niezłożenie oświadczeń, z koniecznością zapłaty wyższej niż preferencyjna stawki akcyzy (określonej odpowiednio w poz. 1 pkt 5 załącznika nr 1 i w poz. 1 pkt 3 lit. a) załącznika nr 2, tj. w wysokości 1180 zł/1000 l) przez podatnika sprzedającego oleje opałowe na rzecz osób fizycznych

Jednakże m.in. z zużyciem niezgodnym z przeznaczeniem wiązał już konsekwencje wskazane w art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym po stronie zużywającego.

Na podstawie art. 4 ust. 2 pkt 10 ustawy o podatku akcyzowym z podstawową dla opodatkowania podatkiem akcyzowym czynnością sprzedaży zrównuje się „*zużycie wyrobów akcyzowych niezgodne z ich przeznaczeniem, w przypadku gdy do wyrobów tych zastosowano zwolnienie lub obniżono stawki akcyzy*”. Zabieg ten – tj. zrównanie ze sprzedażą niektórych innych czynności występujących w obrocie gospodarczym, w szczególności użycia / zużycia, był konieczny dla zapewnienia szczelności systemu opodatkowania akcyzą. Czynności te były bowiem poza katalogiem podstawowych czynności opodatkowanych zgodnie z dyrektywą 92/12/EWG, która została wdrożona do ustawy o podatku akcyzowym w związku z akcesją Polski do UE 1 maja 2004 r.

Objęcie zakresem przedmiotowym akcyzy czynności użycia / zużycia olejów nie oznacza jednak, w świetle przywołanych przepisów, że podatnikiem w takiej sytuacji zawsze będzie sprzedawca. Zgodnie bowiem z art. 11 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym podatnikiem jest ten, kto dokonuje czynności opodatkowanych. **W tym wypadku trudno stwierdzić, że to sprzedawca dokonuje czynności opodatkowanej – zużycia wyrobów akcyzowych.** Dokonuje jej niewątpliwie nabywca, wobec którego albo nie powstanie obowiązek podatkowy – o ile zużył wyroby akcyzowe zgodnie z przeznaczeniem, na podstawie art. 4 ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym – albo powstanie obowiązek zapłaty tzw. stawki sankcyjnej z art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, w przypadkach określonych w tym przepisie, na podstawie art. 11 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym.

Zgodnie z treścią art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym, który jako przepis sankcyjny musi być interpretowany wprost i literalnie, wobec sprzedawcy stawka sankcyjna zostanie zastosowana jedynie w wypadku sprzedaży olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych.

W stanie prawnym po 24 sierpnia 2005 r. stawką wyższą niż preferencyjna mógł zostać obciążony zarówno sprzedawca (na podstawie § 3 ust. 3 oraz § 4 ust. 5 Rozporządzenia 2004 w wysokości 1180 zł/1000 l), jak też nabywca / zużywający (na podstawie art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym stawka sankcyjna w wysokości 2000 zł/1000 l).

Podsumowując: w stanie prawnym obowiązującym po 24 sierpnia 2005 r. **istniały w istocie dwie stawki sankcyjne akcyzy na oleje opałowe:**

- wynikająca z § 3 ust. 3 oraz § 4 ust. 5 Rozporządzenia 2004 i wynosząca 1180 zł / 1000 l wyrobu, **była stosowana wobec sprzedawcy oleju opałowego, oraz**
- wynikająca z art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym i wynosząca 2000 zł / 1000 l, którą **można było zastosować wobec nabywcy, a w odniesieniu do sprzedawcy – wyłącznie jednym przypadkiem, tj. w sytuacji sprzedaży olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych.**

Takie rozumienie potwierdza praktyka organów celnych, które w tym okresie wobec sprzedawców stosowały co do zasady stawkę 1180 zł (choć zasadniczo według kryteriów kwestionowanych przez Skarżących, bo na podstawie zrównania skutków odebrania oświadczenia niekompletnego lub sfalszowanego z nieodebraniem oświadczenia).

STAN PRAWNY PO 15 WRZEŚNIA 2005 R.

Przepis art. 65 nie uległ zmianie od 24 sierpnia 2005 r. Tym samym, **podstawowa stawka akcyzy na olej opałowy przeznaczony na cele opałowe wynosiła 233 zł / 1000 l wyrobu gotowego.** Stawka ta mogła być obniżona przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia wydanego na podstawie ust. 2 art. 65 ustawy o podatku akcyzowym. W razie zaś:

- 1) **użycia** tych olejów opałowych lub napędowych przeznaczonych na cele opałowe, które nie spełniają warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności dotyczy to wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia,
- 2) **użycia** ich niezgodnie z przeznaczeniem, a także

3) sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych

- zastosowanie znajdowała tzw. stawka sankcyjna w wysokości 2000 zł / 1000 l wyrobu gotowego.

Aby zatem w stanie prawnym obowiązującym po 15 września 2005 r. prawodawca wiązał m.in. z zużyciem niezgodnym z przeznaczeniem konsekwencje wskazane w art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym wobec nabywcy, co zostało szczegółowo omówione powyżej. W zakresie odpowiedzialności sprzedawcy, stawka wynikająca z art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym mogła być zastosowana w przypadku sprzedaży olejów za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych.

Rozporządzenie 2004 po 15 września 2005 r. nie wiąże już jednak żadnych konsekwencji po stronie sprzedawcy z niezłożeniem oświadczenia – § 4 ust. 5 Rozporządzenia 2004 otrzymuje bowiem zupełnie nową treść. Wobec sprzedawcy zatem – w razie stwierdzenia, że sprzedawane przez niego oleje opałowe nie mają którejs z cech uprawniających do zastosowania stawki obniżonej (232 zł/1000l), tj. oleje opałowe, z których 30 % lub więcej objętościowo destyluje przy 350 °C oraz których gęstość w temperaturze 15 °C jest niższa od 890 kg/m³, w przypadku gdy są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem, przeznaczone na cele opałowe – organy powinny zastosować stawkę podstawową (233 zł/1000 l). Stawka sankcyjna bowiem odnoszona była, zgodnie z treścią art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym wyłącznie do nabywcy (z pominięciem sprzedaży olejów za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych).

W omawianym okresie przepisy sankcyjne zostały zawarte w znowelizowanej ustawie o podatku akcyzowym – tj. w art. 65 ust. 1a ustawy – w praktyce orzeczniczej w dalszym ciągu jednak stosowano sankcyjną normę prawną jednoznacznie wywiezioną z przepisów Rozporządzenia 2004 (stosując przy tym sankcyjną stawkę określoną w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym), jako wiążącą się z obowiązkiem odebrania oświadczenia, nieujętych w art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym.

Pomimo zatem faktu, że zgodnie z katalogiem źródeł prawa zawartym w art. 87 Konstytucji, ustawa jako prawny akt wyższego rzędu niż rozporządzenie (z definicji koniecznie zgodne z treścią ustawy i nieprzekraczające zakresu delegacji ustawowej) powinna mieć prymat nad aktem prawnym niższego rzędu, w niniejszej sprawie ustawa normą prawną dotyczącą sankcji związanych z obrotem olejami opałowymi odczytywana była przez pryzmat treści aktu niższego rzędu – tj. Rozporządzenia 2004 – dodatkowo jeszcze nadinterpretowanej.

W kontekście powyższego przyjęcie przez Sejm Rzeczypospolitej Polskiej w piśmie z dnia 22 października 2015 r., że uregulowanie przez prawodawcę norm sankcyjnych w akcie niższego rzędu nie stanowi naruszenie zasad przyzwoitej legislacji jest stanowiskiem nieprawidłowym.

6.3.

Z powyższej analizy wynikają dwa wnioski:

- po pierwsze, przepisy ustawy o podatku akcyzowym i Rozporządzenia 2004:
 - a. do 24 sierpnia 2005 r. przewidywały trzy stawki podatku akcyzowego od olejów opałowych – tj. stawkę podstawową 2000 zł / 1000 l, stawkę obniżoną 233 zł / 1000 l oraz stawkę sankcyjną 1180 zł / 1000 l wyrobu (§ 3 ust. 3 i § 4 ust. 5 Rozporządzenia 2004 oraz art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym) – przy czym stosowanie przez sprzedawcę stawki obniżonej / preferencyjnej było obwarowane wyłącznie dwiema

przesłankami, tj.:

- i. **warunkami pozytywnymi**, odnoszącymi się jedynie do cech olejów, tj. *oleje opałowe: z których 30 % lub więcej objętościowo destyluje przy 350 °C oraz których gęstość w temperaturze 15 °C jest niższa od 890 kg/m³, w przypadku gdy są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem, przeznaczone na cele opałowe, oraz*
 - ii. **warunkiem negatywnym**, tj. niewystąpieniem sytuacji niezłożenia oświadczeń o przeznaczeniu oleju na cele opałowe;
- b. wprowadzenie art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym dodało sankcję obciążającą:
- i. **nabywcę** – w razie użycia oleju nieoznakowanego na czerwono lub użycia go niezgodnie z przeznaczeniem, oraz
 - ii. **sprzedawcę** – wyłącznie w razie sprzedaży olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych.

W okresie od 24 sierpnia 2005 r. do 14 września 2005 r., obowiązywały zatem 4 stawki (choć ekonomicznie trzy):

- i. stawka podstawowa – 233 zł/1000 l,
 - ii. stawka preferencyjna, stosowana gdy cechy olejów zostały spełnione (w szczególności w zakresie zabarwienia na czerwono) – 233 zł/1000 l, oraz dwie stawki podwyższone:
 - iii. dla sprzedawcy w wysokości 1180 zł/1000 l, stosowana na podstawie § 3 ust. 3 i § 4 ust. 5 Rozporządzenia 2004, oraz
 - iv. dla nabywcy / zużywającego w wysokości 2000 zł/1000 l, stosowana na podstawie art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym);
- c. od 15 września 2005 r., wskutek uchylecia § 3 ust. 3 Rozporządzenia 2004 i nadania nowego brzmienia § 4 ust. 5 Rozporządzenia 2004 ponownie obowiązywały trzy stawki podatku akcyzowego od olejów opałowych:
- i. stawka podstawowa 233 zł/1000 l,
 - ii. stawka preferencyjna, stosowana gdy cechy olejów zostały spełnione (w szczególności w zakresie zabarwienia na czerwono) – 232 zł/1000 l, oraz
 - iii. stawka podwyższona (sankcyjna) – dla nabywcy / zużywającego w wysokości 2000 zł/1000 l, stosowana na podstawie art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym); dla sprzedawcy, jedynie w razie sprzedaży olejów za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych

- w konsekwencji, wskutek uchylecia § 3 ust. 3 Rozporządzenia 2004 i nadania nowego brzmienia § 4 ust. 5 Rozporządzenia 2004 w razie stwierdzenia po stronie sprzedawcy naruszenia cech olejów uprawniających do zastosowania stawki preferencyjnej zastosowanie powinna znaleźć stawka podstawowa. Stosowanie w takim przypadku stawki podwyższonej stanowi rozszerzające odczytanie treści art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym przez pryzmat nieaktualnego już brzmienia przepisów Rozporządzenia 2004.

- po drugie, w żadnym momencie obowiązywania ustawy o podatku akcyzowym oraz Rozporządzenia 2004 – niezależnie od wprowadzonych zmian, **przepisy nie dawały podstawy do zrównania skutków złożenia oświadczenia niekompletnego lub sfałszowanego ze skutkami niezłożenia oświadczenia.**

Niezależnie bowiem od badanego okresu, przepisy jasno odwoływały się do kwestii „niezłożenia oświadczenia” – a nie „odebrania oświadczenia zgodnego ze stanem faktycznym i uwzględniającego wszystkie wymogi określone w § 4. ust. 2 Rozporządzenia 2004” – która to norma była odczytywana przez organy podatkowe i sądy administracyjne²¹.

Podsumowując powyższe należy w pierwszej kolejności wskazać, że wobec nowelizacji przepisów Rozporządzenia 2004, z dniem 15 września 2005 r. ustawodawca zaniechał sankcjonowania niezłożenia oświadczenia przez nabywcę oleju opałowego zastosowaniem podwyższonej stawki podatku. Tym niemniej, obowiązek gromadzenia oświadczeń nie został usunięty z przepisów Rozporządzenia 2004. Jednocześnie, przepisy o charakterze sankcyjnym zostały usunięte z Rozporządzenia 2004 i w całości znalazły swoje miejsce w ustawie o podatku akcyzowym. Od dnia 15 września 2005 r. jedyne sankcje w podatku akcyzowym, jakie można było orzec wobec podatnika, wynikały z ustawy o podatku akcyzowym i dotyczyły wyłącznie sytuacji w ustawie wymienionych.

Mimo tego, w praktyce orzeczniczej w dalszym ciągu stosowano normę prawną skutkującą orzeczeniem wobec sprzedawcy podatku w oparciu o wielokrotnie wyższą, sankcyjną stawkę podatku wynikającą z ustawy o podatku akcyzowym również w sytuacji niedochowania obowiązku wynikającego z Rozporządzenia 2004. Oznacza to, że **norma prawna stosowana powszechnie w praktyce przez organy i sądy – w tym Naczelny Sąd Administracyjny – polegała w istocie na odczytaniu przepisu ustawy o podatku akcyzowym nie jako samodzielnego aktu prawnego wyższego rzędu, ale jako aktu prawnego stanowiącego całość z uregulowaniem podustawowym – tj. Rozporządzeniem 2004.**

W istocie zatem, na takie odczytanie art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym w brzmieniu od 15 września 2005 r., jakie miało miejsce w sprawach objętych niniejszym postępowaniem, kluczowy wpływ miały przepisy Rozporządzenia 2004 – sankcją ustawową karano naruszenie obowiązku z niej niewynikającego, ale systemowo umieszczonego przez ustawodawcę w akcie niższego rzędu. Potwierdza to również – zapewne mimo woli – Minister Finansów w piśmie z dnia 22 maja 2015 r., wskazując że to art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym „wpasował się” w dotychczasowe uregulowania (por. str. 24 przywołanego pisma) – a zatem niejako stanowił dodatkową sankcję wobec istniejącej już sankcji wynikającej z Rozporządzenia 2004. Co więcej, Minister sam przyznaje ponadto,

²¹ Na marginesie powyższych rozważań warto również wskazać na fundamentalne wątpliwości związane z faktem zastosowania przez prawodawcę pojęcia „niezłożenia” oświadczenia. Co istotne w kontekście przywołanej na wstępie reguły prymatu wykładni literalnej przepisów prawa podatkowego, w języku polskim słowo „złożyć” oznacza m.in. „wręczyć coś komuś, przekazać coś w formie ustnej lub pisemnej”²¹. Tym samym „niezłożenie” powinno być rozumiane jako „niewręczenie / nieprzekazanie czego” – w tym przypadku oświadczenia. Oczywiście jest zaś, że to nie sprzedawca oleju opałowego „składa” oświadczenie – on je zaledwie „odbiera”, która to czynność nie jest *expressis verbis* sankcjonowana zastosowaniem stawki podwyższonej podatku akcyzowego. Oświadczenie takie składa natomiast nabywca – i to on, z uwzględnieniem literalnej wykładni przepisów Rozporządzenia 2004, powinien być uznany za podatnika. Z podobnym rozróżnieniem mamy do czynienia choćby na gruncie prawa cywilnego, gdzie jest mowa o długu „odbiorczym” albo „oddawczym” – fundamentalnie od siebie odmiennymi.

że „stawka podstawowa w wysokości 233 zł/1.000 litrów dla oleju opałowego, wynikająca ze znowelizowanego art. 65 ust. 1, nie była stosowana w praktyce, bowiem była ona "wyłączona" przez realizację dyspozycji art. 65 ust. 2, tj. przez wydanie przez Ministra Finansów rozporządzenia obniżającego stawki ustawowe, różnicującego je w zależności od rodzaju wyrobu i określającego warunki ich stosowania. To, że obniżenie stawki mogło mieć charakter symboliczny (232 zł/1.000 litrów), nie zmienia faktu, że warunki jej stosowania (w tym system oświadczeń) funkcjonowały w kontekście stawek obniżonych, nie zaś podstawowych” (por. str. 29 przywołanego pisma). Powyższe **jednoznacznie dowodzi, że od 15 września 2005 r. doszło do prymatu – przy odczytywaniu normy prawnej – treści rozporządzenia nad ustawą.**

Norma taka jednoznacznie jest zaś sprzeczna z art. 87 Konstytucji – podważa bowiem zawartą w tym przepisie hierarchię źródeł prawa. Na niedopuszczalność takiej praktyki – wywiedzionej analogicznie w zakresie zgodności z Konstytucją przepisów rangi ustawowej – wskazał zaś Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 4 grudnia 2011 r., sygn. akt SK 18/00. Z wyroku tego jasno wynika, że normy rangi konstytucyjnej nie mogą być odczytywane przez pryzmat treści aktów prawnych niższego rzędu – to one bowiem kształtują treść przepisów rangi ustawowej i niższych: „*przepisy [rangi konstytucyjnej – dop. Autorów] mają własne znaczenie normatywne, a ich sens nie może być odczytywany poprzez regulacje ustawowe. Przyjęcie przeciwnego założenia oznaczałoby zniekształcenie relacji występujących pomiędzy przepisami prawa w ramach hierarchicznej struktury norm prawnych, a w konsekwencji pozbawiałoby regulacje konstytucyjne ich praktycznego znaczenia ochronnego*”.

Analogicznie w niniejszej sprawie: interpretacja przepisów ustawowych – w tym przypadku art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym – przez pryzmat przepisów niższej rangi – tj. przepisów Rozporządzenia 2004 – oznaczałoby, za Trybunałem, **zniekształcenie relacji występujących pomiędzy przepisami prawa w ramach hierarchicznej struktury norm prawnych.**

6.4.

W tym kontekście należy również zwrócić uwagę, że z orzecnictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika jednoznaczny zakaz tworzenia – ale i stosowania, czy też interpretacji – przepisów w sposób skutkujący powstaniem *de facto* „pułapki” na podatnika (por. zarówno Wyrok w sprawie o sygn. akt SK 14/12, jak i w wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 grudnia 1999 r., sygn. akt K 22/99 oraz z dnia 13 marca 2007 r., sygn. akt K 8/07). Niczym innym jak zakazaną przez TK „pułapką” było zaś automatyczne odczytywanie normy prawnej wynikającej z przepisów w brzmieniu obowiązującym po dniu 15 września 2005 r., które nie przewidywały odebrania oświadczenia jako warunku zastosowania stawki preferencyjnej, przez pryzmat normy wywodzonej z całkowicie odmiennych w tym zakresie przepisów obowiązujących do dnia 14 września 2005 r. – wiążących odebranie oświadczenia z zastosowaniem niższej stawki podatku.

Innymi słowy, wobec zmiany przepisów z dniem 15 września 2005 r., dopatrywanie się związku pomiędzy odebraniem oświadczenia a zastosowaniem obniżonej stawki akcyzy jest nakładaniem na sprzedawcę dodatkowego obowiązku podatkowego z pominięciem ustawy, a wyłącznie na podstawie wykładni przepisów, w dodatku dokonanej z pominięciem interpretacji literalnej a w sytuacji nadania prymatu alternatywnym, oczywiście drugoplanowym metodom wykładni – co stanowi jawne naruszenie zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji.

6.5.

Podsumowując powyższe, **Strony skarżące zgodnie oświadczają, że w całości podtrzymują zarzuty zawarte w poszczególnych skargach, przesądzające o konieczności stwierdzenia niezgodności z Konstytucją zaskarżonych norm prawnych.**

Jednocześnie, Strony skarżące zgodnie podkreślają, że konieczność ta wynika w szczególności z naruszenia przez zaskarżoną normę, wywiedzioną jednolicie przez sądy administracyjne i organy podatkowe z treści zaskarżonych przepisów w określonym brzmieniu:

- art. 2 Konstytucji, tj. zasady demokratycznego państwa prawa realizowanej poprzez zasady zaufania do państwa oraz pewności prawa, jak również zasady przyzwoitej legislacji, w szczególności poprzez:
 - wywiedzenie z przepisów regulujących opodatkowanie akcyzą olejów opałowych zawartych w art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym oraz w § 4 Rozporządzenia 2004 negatywnych dla podatnika skutków podatkowych w drodze przyznania pierwszeństwa innej wykładni niż wykładnia językowa przy interpretacji przepisów przewidujących spełnienie przez sprzedawców olejów opałowych dodatkowych wymogów przy stosowaniu obniżonej stawki podatku akcyzowego, której sprzedawcy nie mogli znać nawet dochowując należytej staranności;
 - wprowadzenie w przepisach ustawy o podatku akcyzowym i Rozporządzenia 2004 r. treści niejasnych i wieloznacznych, co zmusiło sprzedawców oleju do prowadzenia działalności w warunkach niepewności co do zakresu ich obowiązków jako podatników oraz co do skutków prawnych prowadzonych przez nich działań gospodarczych;
 - nałożenie na sprzedawców oleju opałowego niezawartych w przepisach podatkowych obowiązków kontroli nabywców oleju, których wypełnienie było niemożliwe z powodu braku adekwatnych narzędzi prawnych – a mimo to, których niedopełnienie skutkowało obciążeniem sprzedawcy podatkiem z zastosowaniem stawki sankcyjnej, wielokrotnie przewyższającej jego marżę handlową, będącej w istocie konfiskatą mienia sprzedawcy oleju;
- art. 64, art. 92 i art. 217 Konstytucji poprzez:
 - nałożenie na sprzedawców oleju samoistnie w Rozporządzeniu obowiązku odbierania kompletnych i rzetelnych oświadczeń (od nabywców oleju opałowego), którego niewłaściwe wykonanie skutkowało zastosowaniem sankcji w podatku akcyzowym dla sprzedawcy oleju;
 - uzależnienie zastosowania stawki akcyzy na olej opałowy od odebrania przez sprzedawcę od nabywcy oleju właściwego oświadczenia o przeznaczeniu tego oleju, tj. obowiązku nieprzewidzianego w ustawie;
 - ustanowienie w przepisie wykonawczym, jakim jest Rozporządzenie z 2004 r. dodatkowej, nieznanego w ustawie o podatku akcyzowym kategorii podmiotów objętych obowiązkiem zapłaty sankcyjnego podatku akcyzowego, mimo, że art. 217 Konstytucji i orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego jednoznacznie stawiają wymóg, aby wszystkie istotne elementy stosunku daninowego, w tym określenie podmiotów opodatkowania były określane w drodze ustawy, a nie samoistnie w przepisie wykonawczym.

Wobec powyższego, podtrzymujemy zarzuty i wnioski zawarte w skargach konstytucyjnych z dnia 28 lutego 2014 r. (sygn. akt SK 7/15), z dnia 11 lutego 2014 r. (sygn. akt SK 8/15) i z dnia 25 listopada 2013 r. (sygn. akt SK 10/15, SK 11/15 i SK 12/15).

W imieniu Skarżącej –
sp. jawna,

B
(skarga o sygn. akt SK 7/15):

Wiesław Guentzel
radca prawny Bd 996

W imieniu Skarżącej –
sp. z o. o.,

T
(skarga o sygn. akt SK 8/15):

Adam Toczyski
radca prawny

W imieniu Skarżącej – M C ,
działalność gospodarczą pod firmą

G , prowadzącej
(skargi o sygn. akt SK 10/15, SK 11/15):

Izabela Chadryś-Nowak
advokat

W imieniu Skarżącej – M C ,
działalność gospodarczą pod firmą

G , prowadzącej
(skarga o sygn. akt SK 12/15):

Aleksandra Rutkowska

radca prawny
WA-8027

Wiesław Guentzel
radca prawny Bd 996

Załączniki:

- 1. Odpis pełnomocnictwa substytucyjnego udzielonego radcy prawnemu Aleksandrze Rutkowskiej wraz z opłatą skarbową.*
- 2. Pełnomocnictwa substytucyjne udzielone adwokatowi Izabeli Chadryś- Nowak wraz z opłatami skarbowymi.*
- 3. Pismo Ministra Finansów z dnia 9 lutego 2015 r., nr PA6/0340/2/20 14/GDC/7, złożone do Trybunału w toku sprawy zakończonej wyrokiem z dnia 12 lutego 2015 r., sygn. akt SK 14/12*
- 4. List Polskiej Izby Paliw Płynnych do Prezesa Rady Ministrów RP z dnia 29 lutego 2012 r.*
- 5. Najwyższy Czas!, nr 7/2014, str. X-XI.*
- 6. Pismo Ministra Finansów z dnia 2 sierpnia 2011 r., nr AE 1/063/23/RMP/11/BMII/S-953 do Prezes Polskiej Izby Paliw Płynnych.*
- 7. Pismo Polskiej Izby Paliw Płynnych do Podsekretarza Stanu Jacka Kapicy, szefa Służby Celnej, z dnia 25 października 2010 r.*
- 8. Zestawienie zmian w przepisach wskazujących na ewolucję przepisów w zaskarżonym okresie.*
- 9. Odpisy niniejszego pisma wraz ze wszystkimi załącznikami (9 odpisów).*