



Warszawa, dnia 9 lutego 2015 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA  
MINISTER FINANSÓW**

PA6/0340/2/2014/GDC/7

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCLARIA	
wpl. dnia	09. 02. 2015
L.dz. ....	L. zaj. ....

**Pan Andrzej Rzepliński**  
Prezes Trybunału Konstytucyjnego

**dot. sygn. akt. SK 14/12**

*Szanowny Panie Prezede,*

W nawiązaniu do przekazanego przez Trybunał Konstytucyjny pisma z dnia 7 listopada 2014r., dotyczącego skargi konstytucyjnej P sp. z o.o. z siedzibą w L , sygn. akt SK 14/12 poniżej przedstawiam stanowisko odnośnie kwestii poruszonych w przedmiotowym piśmie Skarżącego.

Ad. 1) Utrwalona linia orzecznicza w zakresie skutków nieprawdziwości danych zawartych w oświadczeniach o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe.

Skarżąca w skardze konstytucyjnej z dnia 18 sierpnia 2011 r. wskazała, że pogląd, zgodnie z którym „nieprawdziwość danych zawartych w oświadczeniu o przeznaczeniu oleju opałowego (spełniającym wszystkie formalne wymogi oświadczenia) należy utożsamiać z brakiem tego oświadczenia” został jednolicie przyjęty w praktyce orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych.



Pogląd ten Skarżąca powtórzyła w swoim piśmie procesowym z dnia 7 listopada 2014r., przy czym podpierając się orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego (wyrok TK z dnia 8 grudnia 2009 r., sygn. akt SK 34/08 oraz wyrok TK z dnia 3 października 2000 r., sygn. akt K 33/99) wskazała, że ocenie Trybunału Konstytucyjnego podlega nie tylko literalne brzmienie danego przepisu in abstracto, ale również jego praktyka stosowania (np. w orzecznictwie), o ile została ona konsekwentnie utrwalona w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Przy czym, wg. Skarżącej, 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 RP przez Trybunał Konstytucyjny (wyrok TK z dnia 24 czerwca 2008r., sygn. akt SK 16/06.)

W odpowiedzi na powyższe zauważyć należy, że powołane przez Skarżącą wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 grudnia 2009 r., sygn. akt SK 34/08, z dnia 3 października 2000 r., sygn. akt K 33/99 oraz z dnia 24 czerwca 2008r., sygn. akt SK 16/06 odnoszą się do spraw, w których badano zgodność z przepisami Konstytucji RP:

- art. 5 ustawy z dnia 17 czerwca 2004 r. *o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw* (Dz. U. Nr 162, poz. 1692) w zakresie, w jakim niedopuszczalna jest skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem orzeczenia sądu wyrządzającego szkodę, które stało się prawomocne przed 1 września 2004 r., z art. 45 ust. 1 oraz art. 77 ust. 2 Konstytucji,

a w stanie faktycznym tej sprawy stanowisko co do wykładni zaskarżonych przepisów zajął Sąd Najwyższy w uchwale o sygn. akt III BZP 1/05, której nadano moc zasady prawnej oraz znalazło się ono w ostatecznym rozstrzygnięciu Skarżącej (wyrok TK z dnia 8 grudnia 2009 r., sygn. akt SK 34/08);

- art. 62 ustawy z dnia 2 lipca 1994 r. *o najmie lokali i dodatkach mieszkaniowych* (tekst jednolity z 1998 r. Dz.U. Nr 120, poz. 787, ze zm.) z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 31 ust. 3 oraz z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP,

a w stanie faktycznym tej sprawy stanowisko co do wykładni przepisów wynikało z jednolitej linii orzecznictwa Sądu Najwyższego z reprezentatywnymi dla niego

uchwałami z 5 maja 1999 r., sygn. akt III CZP 6/99 i z 24 czerwca 1999 r., sygn. akt III CZP 13/99 (wyrok TK 3 października 2000 r., sygn. akt K 33/99);

- art. 41 ust. 1 ustawy z dnia 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa (Dz. U. Nr 60, poz. 636, ze zm.) z art. 2, art. 67 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i z art. 32 ust. 1 Konstytucji, a w stanie faktycznym tej sprawy stanowisko co do wykładni przepisów utrwalone było w długoletniej praktyce orzeczniczej Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, sądów powszechnych i orzecznictwa Sądu Najwyższego, przy czym to ostatnie (zachowując pewną chwiejność) nie wskazywało na jednoznaczną i zasadniczą zmianę utrwalonej i konsekwentnej praktyki stosowania prawa (wyrok TK z dnia 24 czerwca 2008r., sygn. akt SK 16/06).

Jak wskazano powyżej, jednolite rozumienie i stosowanie przepisów, w ww. sprawach, którymi zajął się Trybunał Konstytucyjny wynikało albo z wykładni tych przepisów przyjętych przez Sąd Najwyższy w uchwale, której nadano moc zasady prawnej, albo z jednolitej praktyki ich stosowania potwierdzonej kolejnymi uchwałami Sądu Najwyższego, albo z długoletniej praktyki orzeczniczej Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, sądów powszechnych i orzecznictwa Sądu Najwyższego.

Z analizy powyższych wyroków wynika zatem, że przedmiotem badania przez Trybunał Konstytucyjny były przepisy, których jednoznaczne rozumienie, znajdowało swój wyraz w utrwalonej i konsekwentnej praktyce ich stosowania. Przepis rozumiany był zatem w jednolity sposób, a ewentualne modyfikacje w praktyce orzeczniczej, nie powodowały zasadniczej zmiany w utrwalonej i konsekwentnej praktyce jego rozumienia i stosowania. A contrario należy przyjąć, że przedmiotem badania zgodności z Konstytucją RP nie powinny być takie przepisy, co do których praktyka orzecznicza pokazuje na ich różną wykładnię przez poszczególne składy orzekające. Kontrola konstytucyjna nie miałaby bowiem wtedy charakteru kontroli przepisu jako takiego, a byłaby kontrolą praktyki jego stosowania, co sprowadzałoby się najczęściej do badania zgodności z Konstytucją RP nurtu orzeczniczego, w wersji „niekorzystnej” dla Skarżącego, która znalazła swoje odzwierciedlenie w wydanym wobec Skarżącego ostatecznym rozstrzygnięciu.

W niniejszej sprawie, Skarżąca poddała pod ocenę konstytucyjności m.in. przepisy § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust.1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22.03.2002 r. w sprawie podatku akcyzowego ( Dz. U. Nr 27, poz. 269, z późn. zm.) argumentując, że wskazane przepisy rozporządzenia interpretowane są jednoznacznie przez sądy administracyjne, w taki sposób, że: „sprzedawca oleju pozbawiony jest prawa do zastosowania zwolnienia od podatku akcyzowego sprzedawanych olejów na cele opałowe, gdy odbierze od nabywcy oświadczenie o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele spełniające wszystkie wymogi formalne, lecz zawierające dane niezgodne z rzeczywistością (nieprawdziwe)”.

Na rozprawie w dniu 23 września 2014 r. Trybunał Konstytucyjny, przytaczając orzecznictwo sądów administracyjnych zwrócił uwagę, iż linia orzecznicza w zakresie skutków nieprawidłowości oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego nie była jednolita, w odpowiedzi na co Skarżąca w swoim piśmie podniosła, iż przywołane przez Trybunał Konstytucyjny wyroki nie dotyczyły przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22.03.2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, z późn. zm.), które są przedmiotem badania w niniejszym postępowaniu, a zapadły na gruncie innych przepisów, tj.:

- przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2003 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 221, poz. 2196, z późn. zm.) odnośnie wyroku NSA z dnia 3 grudnia 2010 r., sygn. akt I GSK 810/10, wyroku NSA z dnia 3 grudnia 2010 r., sygn. akt I GSK 751/09 oraz wyroku WSA w Warszawie z dnia 1 czerwca 2006 r., sygn. akt III SA/Wa 871/06;
- przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 87, poz. 825 z późn. zm.) odnośnie wyroku WSA w Warszawie z dnia 18 sierpnia 2006r., sygn. akt III SA/Wa 1421/06.

W odpowiedzi na powyższe zauważyć należy, że istotnie, powołane wyżej wyroki nie dotyczą wprost przepisów poddanych kontroli w ramach niniejszego postępowania tj. przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego ( Dz. U. Nr 27, poz. 269 z późn. zm.). Odnoszą się one bowiem do zobowiązań w podatku akcyzowym za 2004 i 2005r. do których znajdowały

zastosowanie rozporządzenia Ministra Finansów wydane odpowiednio w 2003 i 2004 roku.

Jednak kwestionowane przez Skarżącą normy zawarte w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z 2002 r. powielane były w kolejnych rozporządzeniach regulujących kwestie opodatkowania akcyzą olejów opałowych. Zauważyć należy, że przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego, jak i dotyczące tej tematyki rozporządzenia Ministra Finansów z lat następnych (2003 i 2004) wymagały pobierania oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe przez sprzedawców tego oleju. Ponadto przepisy zawierały zastrzeżenie, że w przypadku niezłożenia takich oświadczeń, stosowano przepisy dotyczące opodatkowania olejów opałowych wg. stawki akcyzy jak dla olejów napędowych. Ponadto, wbrew stanowisku Skarżącej, przepisy te nie były interpretowane jednoznacznie przez sądy administracyjne.

Analiza wyroków sądów administracyjnych, dotycząca oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe, dokonana wyłącznie w oparciu o stany faktyczne, w których sądy administracyjne orzekały stosując przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, z późn. zm.) pokazuje, że orzecznictwo w tych sprawach nie przedstawiało się jednolicie. Zarysowały się trzy różne wykładnie kwestionowanych przepisów, których istnienie obrazują przykładowo podane niżej wyroki, wraz z poglądami orzekających w tych sprawach Sądów:

Pierwsza wykładnia prezentowana m.in.:

- w wyroku WSA we Wrocławiu z 10 maja 2006 r., sygn. I SA/Wr 752/05 (w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku akcyzowym za styczeń 2003 r.), gdzie Sąd wskazał, że: *„(...) uzyskanie przez sprzedawcę oleju opałowego oświadczeń spełniających określone przepisami prawa wymogi, było warunkiem zastosowania obniżonych stawek akcyzy. Brak wymaganego prawem oświadczenia, bądź - jak to miało miejsce w przypadku podatnika - posiadanie oświadczenia wadliwego pod względem formalnym lub materialnym skutkowało koniecznością opodatkowania sprzedaży oleju opałowego, znacznie wyższą stawką akcyzy.”*

- w wyroku NSA z dnia 13 października 2010 r. sygn.. akt I GSK 949/09 (dotyczący zobowiązań podatkowych w podatku akcyzowym za kwiecień, maj, lipiec, sierpień, listopad, grudzień 2002 r.) gdzie Sąd wskazał, że *„Ustawodawca niewątpliwie uzależnił zastosowanie przez podatnika preferencyjnej stawki podatkowej od prawidłowości oświadczenia złożonego przez nabywcę oleju opałowego, zawierającego deklarację o przeznaczeniu go na cele opałowe. Brak prawidłowych oświadczeń i to zarówno pod względem formalnym jak i materialnym, powoduje niemożliwym opodatkowanie sprzedawanego oleju preferencyjną stawką akcyzy.”*

Druga wykładnia prezentowana m.in:

- w wyroku WSA w Łodzi z dnia 18 czerwca 2007 r., sygn. akt I SA/Łd 2032/06 (dotyczący zobowiązań w podatku akcyzowym za kwiecień 2002 r.) gdzie Sąd wskazał, że: *„z literalnego brzmienia ust. 5 § 6 cytowanego rozporządzenia wynika obowiązek stosowania wyższej stawki akcyzy (jak dla oleju napędowego) jedynie w przypadku niezłożenia oświadczeń przez nabywców. Nie ma natomiast podstaw do obarczania sprzedawcy odpowiedzialnością za nieprawdziwe oświadczenia nabywców tak co do danych identyfikacyjnych w nich zawartych jak i co do treści składanych oświadczeń, odnośnie przeznaczenia nabywanego oleju napędowego.”*

- *„(...) niedoskonała regulacja prawna nie uzasadnia odwoływania się do nieznanego prawu podatkowemu konstrukcji "formalnej" i "materialnej" prawidłowości oświadczeń, składanych przez nabywców oleju opałowego dla uzasadnienia tezy, że oświadczenie "wadliwe materialnie" nie istnieje w sensie prawnym, tym samym zaś jest równoznaczne z jego niezłożeniem, w rozumieniu § 6 ust. 5 cytowanego rozporządzenia.”*

- w wyroku WSA w z dnia 12 listopada 2007 r. sygn.. akt I SA/Kr 964/06 (dotyczący zobowiązań w podatku akcyzowym za luty, marzec, kwiecień, czerwiec 2002 r.) gdzie Sąd wskazał, że *„(...) jeśli podatnik jest w stanie wykazać, że zawsze dopełniał wszelkich formalności wynikających z przepisów prawa, w szczególności odbierał od kupujących oświadczenia o przeznaczeniu zakupionego oleju, nie można zarzucać mu unikania obowiązku podatkowego. Ponieważ (...) sprzedawca oleju nie miał wpływu na prawdziwość danych zawartych w oświadczeniach, to nie mogą go obciążać konsekwencje nierzetelności nabywców. Nie można przecież wykluczyć sytuacji, że po*

*dokonaniu transakcji nabywca decyduje się na inne przeznaczenie zakupionego oleju opałowego, np. do celów napędowych. Wówczas oświadczenie przestaje zawierać dane adekwatne do stanu faktycznego i wtedy nabywcę oleju opałowego będzie obciążał obowiązek zapłaty podatku akcyzowego. Tym bardziej uprawnione jest twierdzenie, iż w niniejszej sprawie organy podatkowe dokonały zbyt rygorystycznej interpretacji przepisów akcyzowych poprzez całkowite przerzucenie na sprzedawcę oleju opałowego odpowiedzialności za nierzetelność jego nabywców.”*

Trzecia wykładnia (stanowiąca wersję „pośrednią” pomiędzy ww. wykładnią pierwszą a drugą) prezentowana m.in.:

- w wyroku WSA w Krakowie z dnia 5 czerwca 2007 r., sygn. akt I SA/Kr 394/06 (w sprawie zobowiązań w podatku akcyzowym za miesiące od stycznia do sierpnia 2003 r.) wskazywał, że: *„To sprzedawca ma obowiązek wykazać prawo do zwolnienia podatkowego. Skoro posiadane przez niego oświadczenie nie wykazuje faktu uprawniającego go do zwolnienia (a za takie należy uznać oświadczenie od osoby, która w rzeczywistości nie istnieje) to, zdaniem Sądu, brak jest możliwości zwolnienia tego typu sprzedaży z podatku akcyzowego, chyba że podatnik wykáže, iż wykorzystał wszystkie dostępne mu środki tj. m.in. ww. art. 35 a cyt. ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w celu odebrania prawidłowego oświadczenia nabywcy oleju opałowego. Orzekający Sąd nie podzielił więc poglądów Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie zawartych w ww. wyroku o sygn. III SA/Wa 871/06 co do braku możliwości zastosowania §5 w zw. z §6 ust. 5 cyt. rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego przy fikcyjnych danych nabywców oleju opałowego.”*

Podsumowując, część sądów administracyjnych orzekających z zastosowaniem przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego przyjmowała, że oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego na cel opałowy, które było składane przez nabywcę tego wyrobu jego sprzedawcy i które pozwalało na stosowanie preferencyjnej stawki akcyzy musiało fizycznie zostać złożone sprzedawcy, musiało być poprawne „formalnie”, tj. zawierać wszystkie wymagane przy jego wypełnieniu dane oraz musiało być poprawne „materialnie” tj. wykazywać

zgodność ze stanem rzeczywistym (zawierać dane osób niefikcyjnych i dokumentować rzeczywiste przeznaczenie przez osoby wpisane do oświadczenia oleju opałowego na cel opałowy).

Inne sądy, odcinając się od koncepcji „formalnej” i „materialnej” poprawności składanych oświadczeń, wskazywały, że istotny jest sam fakt odebrania oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego na cel opałowy, natomiast sprzedawca, jeśli takie oświadczenie pobrał, nie powinien ponosić negatywnych skutków za niezgodne z rzeczywistością dane identyfikacyjne nabywców oleju opałowego, czy niezgodne ze stanem rzeczywistym przeznaczenie oleju opałowego.

Pośrednie stanowisko w orzecznictwie wskazywało na odpowiedzialność sprzedawcy za niezgodne ze stanem rzeczywistym dane w oświadczeniu o przeznaczeniu oleju opałowego na cel opałowy, wskazując jednocześnie na możliwość uwolnienia się od tej odpowiedzialności poprzez wykazanie, że sprzedawca wykorzystał wszystkie dostępne mu środki, (tj. m.in. art. 35 a ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. *o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym*), w celu odebrania prawidłowego oświadczenia nabywcy oleju opałowego.

Powołane wyżej wyroki świadczą o tym, że nie było jednolitej wykładni przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. *w sprawie podatku akcyzowego*, a co za tym idzie, nie było jednolitej linii orzeczniczej w kwestii oceny skutków braku prawdziwych danych zawartych w oświadczeniach o przeznaczeniu oleju opałowego na cel opałowy. Powołane przez Trybunał Konstytucyjny wyroki dotyczące lat późniejszych, jedynie potwierdzają długotrwale utrzymujący się trend wskazujący na odmienności w rozumieniu i stosowaniu ww. przepisów. Wskazać również należy, że ani w spornym okresie, ani w latach następnych, na gruncie przepisów regulujących system oświadczeń przy olejach opałowych, nie została wydana żadna uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego, która nadawałaby jednolity kierunek w orzecznictwie sądów administracyjnych.

W świetle powyższego w ocenie Ministra Finansów powstaje wątpliwość, czy Skarżąca, w której sprawach zastosowano niekorzystną z jej punktu widzenia wykładnię przepisów



prawa, wnosząc skargę konstytucyjną, w istocie nie skarży aby praktyki stosowania przepisów podatkowych.

#### Ad.2 ) Wyroki karne zapadłe w sprawie sprawców procederu

Odnosząc się do przekazanych wyroków w sprawach karnych, które Skarżąca pozyskała w trybie dostępu do informacji publicznej, a które miały potwierdzać, że Skarżąca stała się ofiarą zorganizowanej grupy przestępczej, zauważyć należy, że wyroki te (jako, że zostały przesłane bez uzasadnienia, z wyjątkiem wyroku w sprawie o sygn. akt

) zawierają niewiele informacji odnośnie powiązań pracowników Skarżącej z ww. grupą przestępczą.

Skarżąca zauważyła, że z udostępnionych jej wyroków wynika, że pracownicy działu sprzedaży Skarżącej byli podstępnie wprowadzani przez określone osoby w błąd, oraz wyludzane były od nich poświadczenia nieprawdy w fakturach VAT oraz oświadczeniach osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. Skarżąca wskazała ponadto, że dodatkowych faktów w zakresie szczegółów funkcjonowania grupy przestępczej dostarcza jedyne udostępnione Skarżącej uzasadnienie wyroku Sądu Rejonowego w L Wydział Karny o sygn. akt Skarżąca nie

wspomina natomiast nic o uzasadnieniu do wyroku z dnia lipca 2012r. sygn. akt

, choć z pisma przewodniego Sądu Okręgowego w L z dnia .09.2012r. sygn. akt wynika, że został on przekazany wraz z uzasadnieniem.

Z załączonego przez Skarżąca uzasadnienia wyroku Sądu Rejonowego w L

Wydział Karny o sygn. akt wynika, że pracownik działu sprzedaży Skarżącej został wprowadzony w błąd, a sprawca wyludził od niego poświadczenia nieprawdy m.in. w fakturach VAT. To, że taki fakt mógł mieć miejsce nie oznacza, że co do zasady wszyscy pracownicy działu sprzedaży Skarżącej byli podstępnie wprowadzani w błąd, przez nieznane im osoby, a Skarżąca była jedynie ofiarą działań grupy przestępczej.

Dział sprzedaży Skarżącej zatrudniał więcej osób, przy czym, co znajduje potwierdzenie w piśmie zastępcy Prokuratora Okręgowego w L z dnia czerwca 2012 r., sygn.

akt , akt oskarżenia w tej sprawie obejmował dwie pracownice Skarżącej: A D. oraz Z U oskarżone o popełnienie czynów z art. 258 § 1 k.k., jak też z art. 271 § 1 i 3 k.k. i art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 270 § 1 k.k. w zw. z art. 11 § 2 k.k. w zw. z art. 12 k.k. w zw. z art. 65 § 1 k.k. Z kolei wobec kolejnej pracownicy Skarżącej- G P., podejrzanej o popełnienie czynów z art. 258 § 1 k.k. i innych, Prokurator Prokuratury Okręgowej w L w dniu listopada 2011 r. wydał postanowienie o umorzeniu śledztwa, z uwagi na jej zgon. Przedmiotowe postanowienie uprawomocniło się w dniu grudnia 2011 r.

Postanowienie o umorzeniu śledztwa z dnia listopada 2011 r., sygn. akt

w sprawie G P. wskazuje, że postawiono jej zarzut udziału w zorganizowanej grupie przestępczej, mającej na celu osiągnięcie korzyści majątkowej poprzez popełnianie przestępstw polegających na poświadczaniu przez osoby uprawnione do wystawienia dokumentów nieprawdy co do okoliczności mających znaczenie prawne w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, fałszowaniu dokumentów sprzedaży oleju opałowego w postaci faktur VAT, jak również przestępstw karnych skarbowych polegających na nierzetelnym prowadzeniu ksiąg podatkowych, uchylaniu się od opodatkowania, w tym poprzez zaniżanie wartości podatku akcyzowego przy transakcjach sprzedaży oleju opałowego w ten sposób, że poświadcziała w dokumentach zakupu oleju opałowego nieprawdę w zakresie nabywcy oleju opałowego udzielając pomocnictwa do podrabiania oświadczeń o jego przeznaczeniu na cel grzewczy.

Ww. osobie postawione zostały również zarzuty o to, że działając wspólnie i w porozumieniu z innymi osobami, z góry powziętym zamiarem, będąc osobą upoważnioną do wystawiania faktur VAT dokumentujących sprzedaż przez P sp. z o.o. w L oleju opałowego dla osób nie prowadzących działalności gospodarczej z przeznaczeniem na cele grzewcze, poświadczyła nieprawdę w kompletach dokumentów, w tym fakturach VAT dotyczących sprzedaży łącznej ilości m<sup>3</sup> o wartości zł, w ten sposób, że wystawiała w/wym. dokumenty wiedząc, iż obejmują one nieprawdziwe dane osobowe rzekomych odbiorców oraz cel grzewczy przeznaczenia oleju opałowego, podczas gdy faktycznie olej ten był wprowadzany do obrotu jako napędowy, udzielając tym samym innym osobom pomocnictwa w ich

podrobieniu, a w szczególności w zakresie faktur i załączanych do nich oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego (...). Ww. zarzucono także nakłonienie do podrabiania dokumentów przy odbiorze zakupionego oleju opałowego na wskazanych fakturach VAT oraz oświadczeń osoby fizycznej nie prowadzącej działalności gospodarczej.

Jak z kolei wynika z przekazanego przez Skarżącą wyroku Sądu Okręgowego w L z dnia lipca 2012 r., sygn. akt (str. 42-50) podobne zarzuty w tej sprawie, tj. udziału w zorganizowanej grupie przestępczej oraz udzielaniu pomocnictwa do podrabiania faktur i załączanych do nich oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego postawiono innej, skazanej karnie, pracownicy Skarżącej – A D., z tą różnicą, że poświadczyla ona nieprawdę w fakturach VAT dotyczących łącznej sprzedaży oleju opałowego w ilości m<sup>3</sup> o wartości zł. Z ww. wyroku (str. 19 - 24) wynikało także, że kierujący grupą przestępczą nakłonił do poświadczania nieprawdy w dokumentach sprzedaży oleju opałowego trzy pracownice Skarżącej tj. G P., A D. oraz Z U., przy czym czyn ten został zrealizowany poprzez poświadczanie przez ww. nieprawdziwych okoliczności w postaci: danych rzekomych osób fizycznych dokonujących transakcji, przeznaczenia oleju opałowego na cel grzewczy, co skutkowało zaniżeniem wartości podatku akcyzowego przy wskazanych transakcjach o wartości zł.

Powyższe informacje zawarte w materiałach przekazanych resortowi finansów przez Prokuraturę oraz przesłanych przez Skarżącą świadczą o tym, że w dziale sprzedaży Skarżącej pracowali zarówno pracownicy, którzy byli podstępnie wprowadzani w błąd przez inne osoby, jak i 3 pracownice powiązane z grupą przestępczą. Dostarczone przez Skarżącą dokumenty wskazują, że proceder podstępnego wprowadzania w błąd pracowników Skarżącej dotyczył niewielkiej skali spraw, w porównaniu z działalnością pracowników powiązanych z grupą przestępczą (te ostatnie sprawy liczone były w setkach przypadków). Ponadto, jak wskazano na str. 12 postanowienia prokuratora z dnia listopada 2011r., sygn. akt , „sprzedawca mógł zażądać, zgodnie z art. 35 a ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym okazania przez nabywcę dokumentu stwierdzającego jego tożsamość. Jak ustalono jednak, tożsamość odbiorców olejów opałowych nie była na żadnym etapie transakcji weryfikowana przez pracowników spółki”. Jeśli zatem pracownicy Skarżącej nie

dokonywali weryfikacji tożsamości zamawiających, z danymi z dowodów osobistych, pomimo, iż mieli ku temu podstawę prawną, to tym samym, nawet nieświadomie, mogli w ten sposób „sprzyjać” powstaniu sytuacji, gdy byli podstępnie wprowadzani w błąd. Zauważyć także należy, że w niniejszej sprawie skarga konstytucyjna dotyczy tylko decyzji wymiarowych ze stycznia i lutego 2003 r., natomiast większość przedłożonych przez Skarżącą wyroków stwierdzających „podstępne wprowadzanie w błąd pracowników Skarżącej” dotyczy okresów późniejszych. Ponadto, Skarżąca dysponując wyrokami skazującymi konkretnych osób, których działalność miała przysporzyć Skarżącej szkód, mogłaby (o ile poniosła na skutek działalności tych osób realną szkodą) dochodzić jej naprawienia w postępowaniu cywilnym.

Z akt karnych wynika, że nie jedna pracownica, ale trzy pracownice Skarżącej, współpracowały z grupą przestępczą. Niezrozumiałe w tym zakresie pozostają wyjaśnienia Skarżącej w przedmiocie braku jej odpowiedzialności, za działania jej własnych pracowników. Jeśli spółka prowadzi działalność gospodarczą, to działa „na zewnątrz” przez osoby przez siebie zatrudnione w różnym charakterze. Wobec organów podatkowych występuje jako podatnik spółka, a nie jej pracownicy, nawet jeśli faktycznie ze szkodą podejmowali różne działania w jej imieniu i na jej rzecz. Pracownicy zatrudnieni u Skarżącej w dziale sprzedaży „*w zakresie uprawnień posiadali sporządzanie dokumentów handlowych, w tym faktur VAT i niezbędnych do nich załączników w postaci dokumentów wydania zewnętrznego oraz oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego na cele grzewcze*” – str. 14 postanowienia Prokuratury Okręgowej w L z dnia .11.2011r. sygn. akt . Sporządzali zatem w ramach swoich obowiązków pracowniczych, w imieniu swego pracodawcy, tj. Skarżącej dokumenty o charakterze zewnętrznym, mającym znaczenie wobec innych uczestników obrotu. Dokumenty te miały znaczenie dla Skarżącej w sferze podatkowej w tym sensie, że stanowiły one dowód sprzedaży olejów opałowych na cel opałowy, i na ich podstawie Skarżąca wywodziła dla siebie korzystne skutki prawne, bowiem korzystała z preferencji podatkowych w akcyzie. Na marginesie należy tylko zauważyć, że przepisy kodeksu pracy przewidują wobec pracownika jego odpowiedzialność za umyślnie wyrządzoną szkodę swemu pracodawcy, w pełnej wysokości.

W załączeniu Minister Finansów przekazuje posiadane przez siebie informacje, dotyczące współpracy pracowników Skarżącej z grupą przestępczą (zał. 1 i zał. 2).

### Ad. 3.) Skala zjawiska wynikająca z funkcjonowania zaskarżonych przepisów

W piśmie swoim Skarżąca powołuje się na wyniki kontroli Służby Celnej w zakresie obrotu olejem opałowym, z których wynikać miałyby skala zjawiska, związana z szeregiem stwierdzonych nieprawidłowości, jednak nie precyzuje o jakie nieprawidłowości chodzi, ani na gruncie jakich przepisów zostały stwierdzone. Zauważyć należy, że zasadnicza działalność Służby Celnej, w obszarze akcyzy dotycząca prowadzonych postępowań, czy to podatkowych czy kontrolnych, obejmuje okres już po przystąpieniu Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej, a zatem działalność na gruncie ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. *o podatku akcyzowym* (Dz.U. Nr 29, poz. 257 z późn. zm.) oraz ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. *o podatku akcyzowym* (Dz.U. 2009, Nr 3, poz. 11). O powyższym świadczą też dołączone przez Skarżącą artykuły prasowe, w których mowa o postępowaniach kontrolnych urzędu celnego obejmujących obrót olejem opałowym w 2005 r. Zwrócić należy uwagę na występujące odmienności pomiędzy zaskarżonymi skargą konstytucyjną przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z 2002 r., a przepisami regulującymi opodatkowanie olejów opałowych na gruncie przepisów obowiązujących od 1 maja 2004 r. Istotne znaczenie mają przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. *w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego* (Dz.U. Nr 87, poz. 825 z późn. zm.) wydanego na podstawie ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. oraz wynikający z nich (nowy, nieznanym przed 2004 r.) obowiązek, dla podatnika sprzedającego oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe do przekazywania do właściwego naczelnika urzędu celnego, w terminie do dnia 25 miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, miesięcznego zestawienia oświadczeń, o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe wraz z ich kopiami. Uchybienia podatników związanych z realizacją tego obowiązku (nie istniejącego na gruncie rozporządzenia Ministra Finansów z 2002 r.), znacząco wpłynęły na odsetek stwierdzonych nieprawidłowości w obszarze

obrotu olejem opałowym. Brak realizacji obowiązku przekazywania oświadczeń lub uchybienie terminu w realizacji tego obowiązku skutkowało bowiem zastosowaniem stawki akcyzy właściwej dla oleju napędowego. Wzrost wskaźników procentowych mających obrazować zdaniem Skarżącej stale rosnącą skalę zjawisk niepożądanych w obszarze olejów opałowych, ma swoje źródła także w zintensyfikowanej działalności kontrolnej organów podatkowych oraz w innych nieprawidłowościach w składanych oświadczeniach o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe. Z załączonego przez Skarżącą artykułu prasowego wynikało m.in., że urzędy celne naliczały akcyzę w przypadku takich nieprawidłowości, jak brak podania w oświadczeniu typu urządzenia grzewczego, w którym spalany jest olej, bądź nieprecyzyjne podanie nazwy takiego urządzenia, czy też brak danych adresowych nabywcy (brak kodu pocztowego), czy daty złożonego oświadczenia. Nie sposób jednak nie zasygnalizować w tym miejscu kwestii dodatkowej (która już z artykułu prasowego nie wynika), że sądy administracyjne, sprawujące kontrolę nad stosowaniem przez organy podatkowe przepisów, wielokrotnie uchylały decyzje wymiarowe wydawane w związku ze stwierdzonymi uchybieniami w składanych oświadczeniach, z zaleceniem dla organów podatkowych, aby przed wydaniem decyzji wymiarowej podejmowały szereg czynności wyjaśniających, w celu ustalenia przyczyn powstania uchybień i dokonania oceny ich realnego wpływu na ważność złożonych oświadczeń (vide: wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 18 maja 2006 r. o sygn. akt I SA/Wr 1376/05, wyrok WSA w Krakowie z dnia 5 czerwca 2007r. o sygn. akt I SA/Kr 394/06, wyrok WSA w Lublinie z dnia 18 stycznia 2008 r. o sygn. akt I SA/Lu 747/07). Powyższe poddaje w wątpliwość twierdzenia Skarżącego, co do utrwalonej linii orzeczniczej odnośnie zaskarżonych przepisów, skoro sądy nakazują organom podatkowym badanie okoliczności dotyczących powstania uchybień w przedkładanych oświadczeniach nabywców.

Zauważyć ponadto należy, że w związku z kwestionowanymi przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22.03.2002r. w *sprawie podatku akcyzowego*, z informacji podległych organów podatkowych wynika, że w skali całego kraju w związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami w oświadczeniach pobieranych przy sprzedaży oleju opałowego na cel opałowy, na gruncie przepisów ww. rozporządzenia obowiązującego od 26.03.2002r. do 31.12.2003r. prowadzonych było 1147 postępowań,

zakończonych decyzjami wymiarowymi w akcyzie na kwotę 140.491.909,00zł. (sto czterdzieści milionów, czterysta dziewięćdziesiąt jeden tysięcy, dziewięćset dziewięć złotych).

Natomiast 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.

Skarżąca w swoim piśmie powołała się na szereg inicjatyw Polskiej Izby Paliw Płynnych oraz Komitetu Koordynacyjnego Dystrybutorów Lekkiego Oleju Opałowego, podjętych w celu zmiany systemu opodatkowania akcyzą olejów opałowych. Jednak resort finansów, wbrew temu, jakie wrażenie można odnieść z treści pisma Skarżącej, nie pozostawał w tej kwestii bezczynnym.

Próby rozwiązania problemu opodatkowania akcyzą sprzedaży paliw opałowych, były w przeszłości niejednokrotnie podejmowane przez resort finansów. Inicjatywy zmiany systemu poprzez stopniowe podwyższanie stawek akcyzy w kierunku zniwelowania różnic w opodatkowaniu akcyzą oleju opałowego i napędowego, nie powiodły się. Miały one miejsce już w 1999 r.

W 2005 r. Minister Finansów w związku z koniecznością przeciwdziałania patologicznym zjawiskom wykorzystywania oleju opałowego do napędu pojazdów samochodowych przygotował projekt rozporządzenia *zmieniającego rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek akcyzy*, który przewidywał wprowadzenie zrównania stawek akcyzy dla olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe do wysokości jak dla oleju napędowego. Jednakże z uwagi na to, że rozwiązania zawarte w przedmiotowym rozporządzeniu spotkały się z ostrą krytyką społeczną zrezygnowano z ich wprowadzenia.

W 2006 r. resort finansów przygotował projekt ustawy *o zwrocie części wydatków ponoszonych w latach 2006 – 2012 na ogrzewanie olejem opałowym powierzchni bytowych oraz o zmianie niektórych innych ustaw* zakładający m.in. zrównanie w opodatkowaniu akcyzą oleju opałowego i oleju napędowego, przy jednoczesnych

działaniach osłonowych polegających na zwrocie części wydatków poniesionych przez osoby fizyczne na zakup oleju. Projekt procedowany był w Sejmie, jednak w związku z przedterminowymi wyborami i dekontynuacją prac w nowym parlamencie oraz dezaprobatą społeczną, nie podjęto dalszych działań w tym zakresie.

Powyższe działania pokazały, że pomimo starań czynionych przez resort finansów nie udało się wprowadzić zasadniczej zmiany w systemie opodatkowania olejów opałowych. Nie oznacza to jednak, że wszelkie próby zmiany tego systemu, w kierunku jego „łagodzenia”, skończyły się niepowodzeniem.

W 2012 roku, do projektowanych przez resort gospodarki przepisów dotyczących redukcji obciążeń administracyjnych w gospodarce, Minister Finansów przekazał propozycje zmian do ustawy o podatku akcyzowym, m.in. w zakresie opodatkowania akcyzą olejów opałowych.

W czasie, gdy trwały prace legislacyjne nad zmianą przepisów w zakresie opodatkowania olejów opałowych, w dniu 26 września 2013r. przedstawiciele firm dystrybuujących olej opałowy protestowali w Warszawie przeciwko polityce fiskalnej rządu. Manifestacja przeszła sprzed kancelarii premiera do Sejmu, a dalej przed resort finansów i Naczelny Sąd Administracyjny. Protestujący w każdym z tych miejsc składali petycje. Zwrócili się m.in. do premiera i ministra finansów o szybką nowelizację ich zdaniem wadliwych przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008r. z uwagi na to, że sprzedawcy oleju opałowego są narażeni na ryzyko ponoszenia konsekwencji finansowych, gdy urzędnik uzna urządzenie, którym wydaje się olej opałowy nabywcom za „odmierzacz paliw”, gdy dane uzyskane w trakcie sprzedaży oleju opałowego w oświadczeniu okażą się nieprawdziwe, gdy miesięczne zestawienie oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego będzie niekompletne lub złożone po terminie (nawet jednodniowym). Protestujący postulowali również utworzenie centralnego rejestru odbiorców oleju, który pozwoliłby m.in. zlikwidować szarą strefę.

Postulaty te w większości pokrywały się, z procedowanymi wówczas zmianami przepisów ustawy o podatku akcyzowym, które weszły w życie 1 stycznia 2015r. Jednakże nie wszystkie postulaty przedstawicieli firm dystrybuujących olej opałowy mogły zostać uwzględnione. W szczególności, jeśli chodzi o przedstawianą propozycję zastąpienia oświadczeń rejestracją podmiotów w tzw. Centralnym Rejestrze Podmiotów



resort finansów wskazywał, że nie daje ona możliwości skutecznej kontroli obrotu olejem przeznaczonym do celów opałowych u dystrybutorów. Istnieje bowiem duże ryzyko fikcyjnych transakcji sprzedaży oleju opałowego jak też sprzedaży na rzecz osób czy podmiotów zarejestrowanych lecz nie zużywających oleju do celów opałowych. Ponadto 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.

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:


- zmniejszenia obciążeń administracyjnych związanych z obrotem paliwami opałowymi poprzez umożliwienie wszystkim podmiotom zajmującym się obrotem paliwami opałowymi zastąpienia dotychczasowych oświadczeń dotyczących przeznaczenia paliw opałowych oświadczeniami składanymi w okresowej umowie zawartej między sprzedawcą a nabywcą;
- odstąpienia od stosowania do paliw opałowych stawki akcyzy jak dla niektórych paliw silnikowych w przypadku niezłożenia w terminie zestawienia oświadczeń o przeznaczeniu nabytych paliw opałowych;
- wprowadzenia przepisu przejściowego umożliwiającego stosowanie do spraw wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej,

przepisu dotyczącego odstąpienia od stosowania obecnych konsekwencji dotyczących stawki akcyzy, w przypadku gdy dany podmiot nie złoży w terminie lub nie złoży wcale miesięcznego zestawienia oświadczeń;

- redukcji ilości danych podawanych w miesięcznym zestawieniu oświadczeń o przeznaczeniu wyrobów akcyzowych do celów opałowych (odstąpienie od podania daty złożenia oświadczenia, określenia liczby urządzeń grzewczych posiadanych przez nabywców, wynikającej ze złożonych przez nich oświadczeń, miejsca (adresu), gdzie znajdują się urządzenia grzewcze wskazane w oświadczeniach);

- 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.

Zgodnie z przepisem przejściowym nową regulację stosuje się do spraw wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej, czyli przed dniem 1 stycznia 2015 r.



**Mateusz Szczurek**

Załączniki:

- 1) pismo MF do Prokuratury z dnia 8 czerwca 2012 r.
- 2) odpowiedź z Prokuratury z dnia 20 czerwca 2012 r.