

Warszawa, dnia 18 sierpnia 2011 r.

Skarżąca :

P
ul. Sp. z o.o.

Reprezentowana przez:

– Prezesa Zarządu oraz
– Prokurenta

Działająca poprzez pełnomocnika:

Marka Gizickiego, radcę prawnego (nr wpisu WA – 6887)

Adres do doręczeń:

N. Półtorak i Wspólnicy sp. k.
Rondo ONZ 1
00-124 Warszawa

Do:

Trybunału Konstytucyjnego
Al. Jana Christiana Szucha 12a
00-918 Warszawa

SKARGA KONSTYTUCYJNA

Działając w imieniu P Sp. z o.o. (dalej: Skarżąca lub Spółka), zgodnie z załączonym pełnomocnictwem, na podstawie art. 79 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 ze zm.; dalej: Konstytucja RP) i art. 46 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102 poz. 643 ze zm.; dalej: Ustawa o TK), składam **skargę konstytucyjną w sprawie zgodności z Konstytucją RP:**

- § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269 ze zm. – dalej: Rozporządzenie) w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 1 stycznia 2004 r.
- § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 Rozporządzenia w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 1 stycznia 2004 r. w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm. – dalej: UVAT) w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 października 2002 r. do dnia 1 stycznia 2004 r.

na podstawie których Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia kwietnia 2011 r. () ostatecznie orzekł o konstytucyjnych prawach i wolnościach Skarżącej.

Przedmiot skargi konstytucyjnej

1) Wnoszę o stwierdzenie niezgodności § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. pkt 1 Rozporządzenia z:

- art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucja RP, z uwagi na to, że wskazane przepisy Rozporządzenia interpretowane jednoznacznie przez sądy administracyjne, w taki sposób, że

sprzedawca oleju pozbawiony jest prawa do zastosowania zwolnienia z podatku akcyzowego sprzedawanych olejów na cele opałowe, gdy odbierze od nabywcy oświadczenie o przeznaczeniu nabywanego oleju na te cele spełniające wszystkie wymogi formalne, lecz zawierające dane niezgodne z rzeczywistością (nieprawdziwe),

ograniczają w niedopuszczalny sposób konstytucyjne prawo własności, w ten sposób, że przenoszą na sprzedawcę odpowiedzialność finansową za bezprawne działania kontrahenta (podanie przez nabywcę oleju nieprawdziwych danych w oświadczeniu) i zobowiązują podatnika do podejmowania działań (kontroli prawdziwości oświadczeń) obiektywnie niemożliwych do wykonania w świetle przyznanych mu kompetencji.

2) Wnoszę o stwierdzenie niezgodności § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 Rozporządzenia w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 UVAT z:

- art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz z art. 217 Konstytucja RP z uwagi na to, że wskazane przepisy Rozporządzenia w niedopuszczalny sposób ograniczają konstytucyjne prawo własności, gdyż stanowią regulacje aktu podustawowego i zostały wydane bez jakichkolwiek wytycznych zamieszczonych w ustawie, przez co stanowią zakazane samoistne ograniczenie prawa własności w akcie o charakterze podustawowym.

Podstawy skargi konstytucyjnej

1. Orzeczenie organu władzy publicznej naruszające prawa konstytucyjne

Orzeczeniem naruszającym prawa konstytucyjne Skarżącej jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia kwietnia 2011 r. (sygn. akt). Wyrok ten został doręczony pełnomocnikowi Skarżącej w dniu 19 maja 2011 r.

Powołany wyżej wyrok jest ostateczny i nie podlega dalszemu zaskarżeniu, bowiem przepisy prawa nie przewidują środków zaskarżenia wyroków wydanych przez Naczelny Sąd Administracyjny (art. 168 § 1 i art. 173 – art. 198 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm., dalej: p.p.s.a.)).

W powołanym wyżej wyroku rozstrzygnięto ostatecznie o konstytucyjnych prawach Skarżącej (art. 79 ust. 1 Konstytucji RP), a niniejsza skarga konstytucyjna została wniesiona po wyczerpaniu drogi prawnej (art. 46 ust. 1 ustawy o TK).

Pomimo, że zaskarżone regulacje Rozporządzenia i UVAT zastosowane w wyżej powołanym wyroku utraciły moc obowiązującą przed złożeniem skargi konstytucyjnej, wydanie przez Trybunał Konstytucyjny orzeczenia jest konieczne dla ochrony konstytucyjnego prawa własności Skarżącej. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego stanowi podstawę do wznowienia postępowania sądownoadministracyjnego.

2. Podmiotowe prawa konstytucyjne naruszone przez ostateczne orzeczenie NSA

W wyniku wydania wyroku naruszono prawo Skarżącej do własności środków pieniężnych, określone w art. 64 ust. 1 Konstytucji RP i podlegające ograniczeniu w sposób określony w art. 64 ust. 3 Konstytucji RP – poprzez:

- a) pozbawienie Skarżącej, na podstawie zaskarżonych przepisów Rozporządzenia, własności środków pieniężnych z powodu bezprawnych działań podmiotów trzecich (kontrahentów Spółki), tj. w sposób sprzeczny z zasadą demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP;
- b) pozbawienie Skarżącej, na podstawie zaskarżonych przepisów Rozporządzenia, własności środków pieniężnych z powodu działań, którym Skarżąca nie mogła zapobiec i które pozostawały poza jej kontrolą w świetle przyznanych kompetencji, tj. w sposób sprzeczny z zasadą proporcjonalności wynikającą z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP;
- c) pozbawienie Skarżącej, na podstawie zaskarżonych przepisów Rozporządzenia, własności środków pieniężnych w drodze samoistnego uregulowania o podstawowym charakterze, tj. w sposób sprzeczny z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP.

3. Określenie sposobu naruszenia konstytucyjnych praw Skarżącej w wydanym orzeczeniu

W świetle zasad funkcjonowania sądownictwa administracyjnego (kontrola legalności aktów administracyjnych – por. art. 1 § 1 i § 2 ustawy z dnia 20 września 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.) wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia kwietnia 2011 r. (sygn. akt) oddalający skargi kasacyjne Skarżącej od wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W z dnia stycznia 2007 r. (sygn. akt) oraz z dnia stycznia 2007 r. (sygn. akt) oznacza, że decyzje Dyrektora Izby Celnej z dnia lipca 2006 r. (nr) i z dnia sierpnia 2006 r. (nr) utrzymujące w mocy decyzje Naczelnika Urzędu Celnego w L z dnia kwietnia 2006 r. (nr) oraz z dnia maja 2006 r. (nr) określające zobowiązania Spółki z tytułu podatku akcyzowego za okresy styczeń i luty 2003 r. są zgodne z prawem. Decyzje te kwestionują zastosowanie przez Spółkę zwolnienia z

podatku olejów sprzedawanych na cele opałowe i nakazują Spółce uiszczenie podatku akcyzowego wg stawki właściwej dla olejów napędowych (1129 zł/1000 l), mimo że Skarżąca, zgodnie z oświadczeniami nabywców spełniającymi wszystkie wymogi formalne, sprzedawała je na cele opałowe.

Orzeczenie skutkuje nałożeniem na Skarżąca ciężaru podatku akcyzowego i pozbawieniem Spółki prawa własności środków pieniężnych. Spółka została zobowiązana do zapłaty podatku, pomimo iż odebrała od nabywców sprzedawanego oleju oświadczenia o przeznaczeniu go na cele opałowe, co powinno było uprawniać ją do zastosowania zwolnienia.

Naruszenie prawa własności jest tym bardziej istotne, że w tym przypadku podatek nałożony na Spółkę ma charakter sankcyjny. Co do istoty akcyza stanowi bowiem podatek konsumpcyjny (uwzględniony w cenie i obciążający nabywcę), natomiast w okolicznościach niniejszej sprawy Skarżąca pozbawiona jest możliwości pobrania go od nabywcy. Jednocześnie, ze względu na zastosowanie zwolnienia na etapie sprzedaży oleju opałowego, na podstawie ostatecznego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego aprobowanego wcześniejsze rozstrzygnięcia, Spółka pozbawiona została prawa do odliczenia akcyzy zawartej w uiszczonej przez Spółkę cenie nabycia oleju (naliczonej wg stawki 195 zł / 1000 l). Oznacza to, że w wyniku zastosowania zaskarżonych przepisów przez organy administracji publicznej oraz sądy administracyjne (w tym Naczelny Sąd Administracyjny), Spółka poniosła ciężar ekonomiczny podatku dwukrotnie, na etapie nabycia oleju oraz na etapie jego sprzedaży.

W wydanym orzeczeniu NSA zgodził się na to, aby pobierając podatek ze środków Skarżącej, organy podatkowe dochodziły swojej należności od podmiotu (sprzedawcy), który nie jest bezpodstawnie wzbogacony kosztem Skarbu Państwa (nie pobrał akcyzy), zamiast od podmiotu (nabywcy), który skorzystał z naruszenia prawa i uzyskał korzyść ekonomiczną względem Skarbu Państwa (szerzej w opisie stanu sprawy na s. 8-9 niniejszej skargi konstytucyjnej).

4. Wydanie orzeczenia na podstawie zaskarżonych przepisów

Przepisy będące przedmiotem skargi konstytucyjnej były podstawą wydania decyzji administracyjnych przez organy podatkowe, które podlegały kontroli legalności przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w W , a ostatecznie przez Naczelny Sąd Administracyjny.

Skarżąca sprzedawała oleje na cele opałowe osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej. Na podstawie § 6 ust. 1 pkt 2 Rozporządzenia odbierała od nabywców oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych olejów na cele opałowe, a w konsekwencji, na podstawie § 12 Rozporządzenia stosowała zwolnienie od podatku akcyzowego.

W przeprowadzonych postępowaniach podatkowych za miesiące styczeń i luty 2003 r., Naczelnik Urzędu Celnego w L ustalił, że w zweryfikowanych oświadczeniach dane personalno-adresowe

same konsekwencje powoduje oświadczenie podpisane przez osobę inną niż wymieniona w oświadczeniu bez upoważnienia do jej zastępowania w tym zakresie”).

UZASADNIENIE SKARGI KONSTITUCYJNEJ

STAN FAKTYCZNY SPRAWY

W okresie, którego dotyczyła sprawa, Spółka prowadziła działalność jako sprzedawca oleju opałowego. Nabywcami oleju były w większości osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. Zgodnie z § 6 ust. 1 pkt 2 Rozporządzenia Spółka odbierała od nabywców oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe. Oświadczenia zawierały wszystkie dane, o których mowa w § 6 ust. 2 Rozporządzenia. Dlatego, na podstawie § 12 Rozporządzenia, Spółka stosowała zwolnienie z podatku akcyzowego.

W wyniku przeprowadzonej kontroli podatkowej ustalono, że część uzyskanych przez Spółkę oświadczeń zawiera dane niezgodne z rzeczywistością.

Materiał dowodowy sprawy uzasadniał podejrzenie, że nieprawdziwość danych zamieszczonych w oświadczeniach jest efektem popełnienia przestępstwa. W szczególności, istniało podejrzenie, że kontrahenci Spółki posługiwali się fałszywymi dokumentami i podawali pracownikom Spółki fałszywe dane. Dlatego, równolegle z prowadzonym postępowaniem administracyjnym prowadzone były postępowania przygotowawcze przez Prokuraturę Okręgową w L (sygn. akt) oraz Komendę Wojewódzką Policji w W (sygn. akt) w sprawie przestępstw przeciwko wiarygodności dokumentów dotyczących sprzedaży oleju opałowego dla osób fizycznych w 2003 r., tj. w sprawie czynów określonych w art. 270 k.k. („Kto, w celu użycia za autentyczny, podrabia lub przerabia dokument lub takiego dokumentu jako autentycznego używa”) i art. 272 k.k. („Kto wyłudza poświadczenie nieprawdy przez podstępne wprowadzenie w błąd funkcjonariusza publicznego lub innej osoby upoważnionej do wystawienia dokumentu”).

Spółka wielokrotnie wnioskowała o wykorzystanie materiałów zebranych w toku postępowań przygotowawczych w postępowaniach podatkowych. W tym kontekście Spółka opierała się na art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. c) UVAT stanowiącym, że „Obowiązek podatkowy w przypadku olejów opałowych oraz olejów napędowych, jeżeli sprzedaż dotyczy oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczonego na cele inne niż opałowe, powstaje dla podatników nabywających te wyroby - z dniem nabycia tych wyrobów i przeznaczenia ich następnie na cele inne niż opałowe, a jeżeli tego dnia nie można ustalić - z dniem stwierdzenia przez upoważniony organ, że posiadane wyroby nie są przeznaczone na cele opałowe”. W konsekwencji ustalenie osób, które nabywały olej z innym przeznaczeniem niż deklarowany w oświadczeniach, powinno skutkować nałożeniem podatku na tych nabywców. Włączenie akt sprawy karnej do materiału dowodowego pozwoliłoby również

ustalić, czy dokumenty, które okazywali nabywcy pracownikom Skarżącej, zostały sfalszowane, a także jakie było faktyczne przeznaczenie nabywanego oleju. W składanych na dalszych etapach postępowania pismach, Skarżąca każdorazowo podkreślała konieczność włączenia ww. akt do materiału dowodowego sprawy. Zgłaszane przez Spółkę wnioski nie zostały uwzględnione.

Organ podatkowy, tj. Naczelnik Urzędu Celnego w L , przyjął w decyzjach z dnia kwietnia 2006 r. (nr) oraz z dnia maja 2006 r. (nr), że **oświadczenia zawierające nieprawdziwe dane należy traktować na równi z brakiem oświadczeń, a tym samym zastosować wobec Spółki § 6 ust. 5 i § 5 pkt 1 Rozporządzenia, tak jakby Spółka w ogóle nie wypełniła obowiązków formalnych zbierania oświadczeń (§ 6 ust. 1 pkt 2 Rozporządzenia) zawierających dane określone w § 6 ust. 2 Rozporządzenia.** W konsekwencji, na podstawie zaskarżonych przepisów Spółka została obciążona obowiązkiem zapłaty akcyzy.

Za nieistotne organy podatkowe uznały ustalenie przyczyn podania nieprawdziwych danych osobowych, poprzestając na ww. ustaleniach (że pod podanym w oświadczeniu adresem mieszkały inne osoby, osoby wskazane na oświadczeniach nie figurują w odpowiednich bazach danych itd.).

Tożsame stanowisko zajął organ odwoławczy. Dyrektor Izby Celnej w W w decyzjach z dnia lipca 2006 r. (nr) oraz z dnia sierpnia 2006 r. (nr) uznał, powołując się na zaskarżone przepisy, że rozstrzygnięcia organów I instancji były prawidłowe i utrzymał w mocy kwestionowane przez Spółkę decyzje.

Od decyzji tych Spółka złożyła skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W Wyrokami z dnia stycznia 2007 r., (sygn. akt) i stycznia 2007 r., (sygn. akt), Sąd oddalił skargi Spółki na decyzje Dyrektora Izby Celnej w przedmiocie określenia Spółce zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym za styczeń i luty 2003 r. z tytułu sprzedaży oleju opałowego. Sąd stwierdził, że „*Posiadanie oświadczenia o nieprawdziwej treści jest równoznaczne z jego brakiem. Za złożone skutecznie można uznać jedynie oświadczenie zgodne ze stanem rzeczywistym lub zawierające wady nieistotne. (...) Dla podjętego rozstrzygnięcia bez znaczenia są także ustalenia dokonane w toczącym się postępowaniu karnym, bowiem zidentyfikowanie podmiotów nabywających olej opałowy nie zmieni faktu, iż złożone oświadczenia są nieprawdziwe a tym samym nie mogły skutkować zwolnieniem z podatku akcyzowego*”. Od ww. wyroków Spółka, która wniosła skargi kasacyjne do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

W toku postępowania Naczelny Sąd Administracyjny powziął wątpliwość w zakresie konstytucyjności norm zastosowanych w zaskarżonych decyzjach podatkowych. Dlatego postanowieniem z dnia listopada 2007 r. (sygn. akt) zwrócił się z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego.

Postanowieniem z dnia 25 stycznia 2011 r. (sygn. akt P 5/08) TK umorzył postępowanie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku, wskazując na wadliwość zadanego przez NSA pytania prawnego.

W okresie oczekiwania na orzeczenie TK, zakończyły się postępowania karne pozostające w związku z okolicznościami niniejszej sprawy. Dlatego, w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, Spółka złożyła dodatkowe pismo procesowe (w załączeniu), w którym wskazała, że z powszechnie dostępnych informacji¹ wynika, iż stała się ona ofiarą zorganizowanej grupy przestępczej. Członkowie grupy, w tym organizator procederu, zostali zidentyfikowani i w większość skazani prawomocnymi wyrokami (jak wskazuje się w powołanych publikacjach w prasie lokalnej: „*Niedawno Prokuratura Okręgowa w Legnicy skierowała w tej sprawie trzynasty, a zarazem ostatni akt oskarżenia. W trakcie trwającego pięć lat śledztwa łącznie oskarżonych zostało 38 osób, z czego wobec 21 sądy orzekły już wyroki skazujące.*”).

Okazało się, że proceder polegał na tym, że nabywany od Spółki olej opałowy (oznaczony zgodnie z § 4 Rozporządzenia nieusuwalnym znacznikiem i zabarwiony barwnikiem na czerwono) był wprowadzany do obrotu jako olej napędowy. W tym celu osoby fizyczne zaangażowane w proceder nabywały olej opałowy od Spółki. Następnie, przy pomocy fachowej osoby („chemika”) usuwany był barwnik, a olej (jako napędowy) sprzedawany był przy użyciu dystrybutora. Fałszowano przy tym dokumenty nabycia oleju celem ukrycia jego pochodzenia (że od Spółki nabyto olej opałowy). Jak wyjaśniła rzeczniczka Prokuratury Okręgowej w Legnicy w ww. publikacji prasowej: „*pracowała nad tym cała siatka. Paliwo sprzedawano też osobom fizycznym, które przyjeżdżały do baz utworzonych przez Janusza SZ. Byli kierowcy, którzy całymi cysternami wozili paliwo do odbarwienia, a później do dystrybutorów - mówi Joanna Sławińska-Dylewicz, rzeczniczka prokuratury w Legnicy - byli tzw. nalewacze, ochrona, która czuwała nad transportem i przywożeniem pieniędzy z transakcji. Nie udało nam się tylko ustalić, kto był chemikiem, ale pracujemy nad tym*”.

Spółka nie jest stroną postępowania karnego, dlatego nie dysponuje materiałami z tego postępowania. Do pisma do NSA załączyła dostępne materiały prasowe, licząc, że NSA uchyli zaskarżone orzeczenia i nakaże prowadzenie dalszego postępowania dowodowego w sprawie.

Wyrokiem z dnia kwietnia 2011 r. (sygn. akt) Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargi kasacyjne Spółki. W szczególności, NSA uznał, że „*brak oświadczenia o przeznaczeniu oleju na cele opałowe powoduje (...) zastosowanie podwyższonej stawki podatku. Takie same konsekwencje powoduje oświadczenie podpisane przez osobę inną niż wymieniona w oświadczeniu bez upoważnienia do jej zastępowania w tym zakresie*” (str. 13-14 wyroku). Sąd nie podzielił również zarzutów Spółki co do konieczności uwzględnienia w postępowaniu ustaleń z postępowania karnego „*Cele postępowania karnego i postępowania podatkowego są różne. W postępowaniu podatkowym w*

¹ Por. publikacje na stronach internetowych: <http://miedziowe.pl/content/view/47303/78/> oraz http://www.lubin.pl/aktualnosci,12786.olej_opalowy_sprzedawali_jako_napedowy.html.

przeciwieństwie do postępowania karnego kwestia winy nie ma znaczenia. To, że dowody przeprowadzone w postępowaniu karnym mogą stać się po ich włączeniu do postępowania podatkowego dowodami w tym ostatnim postępowaniu nie oznacza, że postępowanie karne stanowi zagadnienie wstępne dla postępowania podatkowego. Nie zachodziła więc w tej sprawie przesłanka do zawieszenia postępowania określona w art. 201 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej.” (str. 8-9 wyroku). Do informacji podanych przez Spółkę w dodatkowym piśmie procesowym Sąd w ogóle się nie odniósł, uznając je najwyraźniej za nieistotne dla sprawy.

Powyższe orzeczenie nie może zostać uznane za pojedynczy przykład wadliwego stosowania prawa. W sprawie obciążenia sprzedawców podatkiem akcyzowym ze względu na nieprawdziwość danych zawartych, w oświadczeniu spełniającym wymogi formalne sądy administracyjne wypowiadały się wielokrotnie w długim okresie (pierwsze orzeczenia ze stycznia 2006 r., ostatnie z 2011 r.). Takie wyroki były wydawane zarówno przez wojewódzkie sądy administracyjne, jak i Naczelny Sąd Administracyjny (w tym składy z Izby Finansowej i od 1 grudnia 2009 r. składy z Izby Gospodarczej NSA). W tym czasie nie zapadł żaden wyrok, który przedstawiałby inną koncepcję interpretacji zaskarżonych przepisów Rozporządzenia.

Orzeczenie NSA oznacza, że ciężar finansowy podatku akcyzowego (tu: zł) został ostatecznie poniesiony przez Skarżącą, pomimo, że na podstawie uprawnień udzielonych przez ustawodawcę (art. 35a UVAT – uprawniał do kontroli dowodu osobistego nabywcy) nie mogła całkowicie zapobiec procederowi przestępczemu. Taki sposób nałożenia podatku (po dokonaniu transakcji z fikcyjnymi nabywcami) oznacza również, że mimo konsumpcyjnego charakteru akcyzy (uwzględnienia jej w cenie) ciężar podatku nie zostanie poniesiony przez nabywcę.

Dodatkowo, Spółka została obciążona kwotą akcyzy zawartej w uiszczonej przez Spółkę cenie nabycia oleju (w łącznej kwocie zł) bez prawa do jej odliczenia. Prawo to zostało zakwestionowane w związku z zastosowaniem zwolnienia na etapie sprzedaży.

Zakwestionowanie zwolnienia oznacza zatem, że Spółka dwukrotnie poniosła ciężar podatku akcyzowego, gdyż zapłaciła akcyzę na nabyciu (poniosła ciężar ekonomiczny podatku w cenie oleju) oraz uiściła podatek na etapie sprzedaży (bez możliwości obciążenia nim nabywcy).

W konsekwencji, nałożona na Spółkę akcyza ma charakter sankcyjny.

Z perspektywy ekonomicznej, zwolnienie z akcyzy oleju opałowego jest ulgą przyznaną nabywcom tego oleju. Akcyza bowiem ma charakter cenotwórczy, a przyznana ulga skutkuje niższym poziomem cen tego towaru. Paradoksalnie więc korzystniejsza dla Spółki byłaby sytuacja gdyby sprzedaż olejów opałowych nie podlegała zwolnieniu z podatku, gdyż wówczas ciężar podatku ponieśliby jego nabywcy w cenie oleju, a Spółka miałaby prawo do odliczenia akcyzy zapłaconej w cenie nabycia oleju.

Zastosowanie konstrukcji zwolnienia z akcyzy sprzedaży olejów pod warunkiem uzyskania oświadczenia zawierającego dane zgodne rzeczywistością stanowiło więc swoistą pułapkę dla przedsiębiorców sprzedających oleje opałowe. Przedsiębiorca nie miał podstaw do odmowy zastosowania zwolnienia (sprzedaży olejów po cenie bez akcyzy) nabywcy przedstawiającemu stosowne oświadczenie. Jednocześnie przedsiębiorca nie miał kompetencji do kontroli prawdziwości danych podanych przez nabywców. Wykrycie takich nieprawidłowości przez organ podatkowy (wyposażony w instrumenty prawne służące ustaleniu tzw. prawdy materialnej) skutkowało nałożeniem sankcji na przedsiębiorcę, który z własnych środków musiał pokryć koszt akcyzy należnej od sprzedaży i nabycia oleju.

W wyniku zaskarżonych niniejszą skargą przepisów Rozporządzenia, Spółka poniosła ciężar podatku, podczas gdy osoby zaangażowane w przestępczy proceder (albo jakiegokolwiek inne osoby podające sprzedawcy nieprawdziwe dane) uzyskały przysporzenie majątkowe.

Konsekwencje wyroku wydanego na podstawie zaskarżonych przepisów są następujące:

- kwota akcyzy jest korzyścią majątkową nabywcy podającego nieprawdziwe dane (niezależnie od tego czy sam zużyje go na cele inne niż opałowe, czy sprzeda go jako olej napędowy),
- Skarb Państwa rekompensuje sobie uszczerbek majątkowy wynikający z ww. nieprawidłowości (tzn. sprzecznego z prawem wykorzystania ulgi podatkowej) z majątku sprzedawcy (nakazując mu zapłatę akcyzy wraz z odsetkami),
- Sprzedawca ponosi konsekwencje finansowe o charakterze sankcyjnym za działania nabywcy przed którymi nie jest w stanie się uchronić, ponieważ nie dysponuje skutecznymi instrumentami sprawdzenia prawidłowości danych zawartych w pisemnym oświadczeniu nabywcy.

Przedmiotowa sprawa jest jedną z bardzo wielu spraw podatkowych przedsiębiorców zajmujących się obrotem olejami opałowymi. W tej sprawie wielokrotnie interweniowali przedstawiciele przedsiębiorców (w szczególności Polska Izba Paliw Płynnych²) oraz posłowie (liczne interpelacje do Ministra Finansów³). Te działania nie wpłynęły na stanowisko sądów administracyjnych. Dlatego niezbędne okazało się zwrócenie się w tej sprawie do Trybunału Konstytucyjnego.

² Polska Izba Paliw Płynnych jest organizacją samorządu gospodarczego. Została powołana w 1991 r. przez przedsiębiorców polskiego, prywatnego sektora paliwowego. Obecnie zrzesza ponad 300 firm operujących w różnych segmentach rynku paliw, głównie w handlu detalicznym i hurtowym. Członkami Izby są także usługodawcy, dostawcy urządzeń, projektanci oraz rzeczoznawcy współpracujący z branżą paliwową. Szersze informacje nt. działań podjętych przez Izbę w sprawie opodatkowania olejów opałowych dostępne są na stronie internetowej Izby: <http://www.paliwa.pl/news/cat/lekki-olej-opalowy>

³ Por. m.in. interpelacje poselskie nr 7617 z dnia 13 kwietnia 2007 r., nr 3488 z dnia 12 czerwca 2008 r., nr 11420 z dnia 9 września 2009 r., nr 11612 z dnia 23 września 2009 r., nr 11888 z dnia 5 listopada 2009 r.

UZASADNIENIE NIEKONSTYTUCYJNOŚCI ZASKARŻONYCH PRZEPISÓW

1. Przepis § 6 ust. 5 Rozporządzenia w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 Rozporządzenia

a) Zaskarżone przepisy

Przedmiotem skargi konstytucyjnej są przepisy Rozporządzenia w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 1 stycznia 2004 r. W oparciu o orzecznictwo Trybunału, mimo że wskazane przepisy utraciły moc z dniem 1 stycznia 2004 r., dopuszczalne jest ich zaskarżenie, gdyż w przypadku wyroku uwzględniającego skargę konstytucyjną Skarżąca miałaby możliwość wznowienia postępowania na podstawie art. 190 ust. 4 Konstytucji RP oraz stosownych przepisów proceduralnych (por. wyrok TK z dnia 17 listopada 2010 r., sygn. akt SK 23/07).

Zgodnie z przepisem § 12 ust. 1 pkt 1 Rozporządzenia przewidującym zwolnienia z akcyzy sprzedaży olejów opałowych na cele opałowe: *„Zwalnia się z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym podatników będących sprzedawcami wyrobów akcyzowych, z wyjątkiem podmiotów sprzedających wyroby określone w § 4 i 5, dla celów innych niż opałowe, przy czym za sprzedaż dla celów innych niż opałowe uważa się również sprzedaż tych wyrobów na stacjach paliw przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych”*.

Przepis § 5 pkt 1 Rozporządzenia określał sytuacje, w których stosuje się do olejów opałowych stawki akcyzy właściwe dla olejów napędowych (*„Jeżeli wyroby określone w § 4 ust. 1 nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w § 4 ust. 4, stosuje się dla wyrobów wymienionych: 1) w poz. 12 załącznika nr 1 do rozporządzenia - stawki podatku akcyzowego określone w poz. 11 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia”*).

Przepis § 6 ust. 5 Rozporządzenia wskazywał, że: *„W przypadku niezłożenia oświadczeń, o których mowa w ust. 1-3, przepisy § 5 stosuje się odpowiednio”*. Oznacza to, że nieodebranie przez sprzedawcę oleju opałowego oświadczenia od nabywcy skutkowało zastosowaniem stawki podatku właściwej dla oleju napędowego. W praktyce orzeczniczej przepis ten znajdował zastosowanie również w przypadku, gdy oświadczenie zawierało dane niezgodne z rzeczywistością (nieprawdziwe).

Wnosząc o stwierdzenie niekonstytucyjności ww. przepisów przy odwołaniu się do ich rozumienia utrwalonego w jednolitej linii orzeczniczej NSA, Skarżąca opiera się na orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym *„Jeżeli określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalil 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 stosowania – nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe kraju. Jeżeli zaś tak rozumiany przepis nie da się pogodzić z normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi, to Trybunał Konstytucyjny może orzec o jego niezgodności z*

Konstytucja” (postanowienie TK z dnia 23 października 2009 r., sygn. akt Ts 318/08, por. również wyrok TK z 9 maja 2005 r., sygn. akt SK 14/04, wyrok TK z dnia 6 grudnia 2004 r., sygn. akt SK 29/04).

Wyrażony w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia kwietnia 2011 r. (sygn. akt) pogląd, że 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 (por. wyroki NSA z dnia 12 kwietnia 2011 r. (sygn. akt I GSK 214/11), z dnia 12 kwietnia 2011 r. (sygn. akt I GSK 213/11), z dnia 12 kwietnia 2011 r. (sygn. akt I GSK 212/11), z dnia 12 kwietnia 2011 r. (sygn. akt I GSK 211/11), z dnia 12 kwietnia 2011 r. (sygn. akt I FSK 261/11), z dnia 7 grudnia 2010 r. (sygn. akt I FSK 1394/10), z dnia 16 listopada 2010 r. (sygn. akt I FSK 1340/10), z dnia 20 kwietnia 2010 r. (sygn. akt I GSK 774/09), z dnia 1 kwietnia 2008 r. (sygn. akt I FSK 1485/07) oraz z dnia 25 kwietnia 2007 r. (sygn. akt I FSK 719/06), wyroki WSA we Wrocławiu z dnia 9 czerwca 2011 r. (sygn. akt I SA/Wr 515/11), z dnia 19 maja 2011 r. (sygn. akt I SA/Wr 425/11), z dnia 7 kwietnia 2011 r. (sygn. akt I SA/Wr 381/11), z dnia 7 kwietnia 2011 r. (sygn. akt I SA/Wr 380/11), z dnia 10 maja 2006 r., sygn. akt I SA/Wr 752/05) wyroki WSA w Lublinie z dnia 25 stycznia 2008 r. (sygn. akt I SA/Lu 653/07), z dnia 18 stycznia 2006 r. (sygn. akt I SA/Lu 116/05). Sądy administracyjne konsekwentnie przyjmują, iż jeżeli dane nabywcy zamieszczone w oświadczeniu przekazanym sprzedawcy były fałszywe lub nie pozwalały na identyfikację nabywcy oleju zakupionego na cele opałowe, konsekwencje w postaci utraty prawa do zwolnienia z podatku akcyzowego ponosi podatnik dokonujący sprzedaży oleju. **Skarżącej nie jest znany żaden wyrok sądu administracyjnego, który odstępowałby od ww. kierunku interpretacji zaskarżonych przepisów Rozporządzenia.**

b) Wzorzec konstytucyjny

Art. 64 ust. 1 Konstytucji RP stanowi konstytucyjne prawo każdego do własności. Prawo to może zostać ograniczone zgodnie z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP „*tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności*”.

Zaskarżone przepisy Rozporządzenia stanowiły przepisy prawa podatkowego określające powinność przymusowego świadczenia pieniężnego. Normy prawa daninowego zawsze odnoszą się do prawa podatników do własności środków pieniężnych i w istocie stanowią jego ograniczenie. Przypomnieć tu należy stanowisko Trybunału Konstytucyjnego wyrażone w wyroku z 22 maja 2002 r. (K. 6/02), że realizacja obowiązków podatkowych łączy się nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe.

Możliwość kontroli konstytucyjności przepisów prawa daninowego w oparciu o przepis art. 64 Konstytucji RP była przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego m.in. w orzeczeniu z 11 grudnia 2001 r. (sygn. akt SK 16/00), w którym Trybunał stwierdził, iż „*przed rozpatrzeniem zarzutu*

*naruszenia przez zaskarżone przepisy art. 64 Konstytucji Trybunał Konstytucyjny rozważył, czy wymieniony ostatnio przepis może stanowić adekwatny wzorzec kontroli przepisów z dziedziny prawa daninowego. (...) należy uznać, że przepisy Konstytucji, gwarantujące lub przyznające określone wolności i prawa, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile zachodzi rzeczywisty związek pomiędzy realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki proklamowanych przez Konstytucję. **Nalożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadzącą nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe.**"*

W powołanym orzeczeniu Trybunał wskazał, iż konsekwencją zastosowania przepisów podatkowych jest zmniejszenie środków finansowych pozostających w dyspozycji podatnika, zatem przepisy te mogą podlegać kontroli w świetle art. 64 Konstytucji RP. Tak jak nie ulega wątpliwości, że ustawodawca ma prawo nakładać daniny publiczne, a tym samym ograniczać własność, tak oczywistym jest, że sposób i zakres tego ograniczenia podlega kontroli z punktu widzenia zgodności z przepisami Konstytucji RP.

W szczególności, ograniczenia prawa własności muszą być zgodne z standardami wynikającymi z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP oraz – podobnie jak w przypadku innych praw konstytucyjnych – z innymi zasadami konstytucyjnymi (w tym z zasadami wyrażonymi w art. 2 i z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP).

c) Przepisy Rozporządzenia w świetle konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego

Na podstawie § 6 ust. 5 w zw. z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 Rozporządzenia na podatnika sprzedającego osobom fizycznym olej opałowy przerzucono pełną odpowiedzialność za prawdziwość danych zamieszczonych w oświadczeniach nabywców. Na podstawie art. 35a UVAT sprzedawca mógł żądać od nabywcy okazania dowodu tożsamości lub innego identyfikującego go dokumentu. Prawodawca nie przewidział jednak żadnych innych mechanizmów kontroli danych zawartych w oświadczeniu, w tym: liczby posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się urządzenia (§ 6 ust. 2 pkt 4 i 5 Rozporządzenia).

Wynikająca z art. 35a UVAT norma formułowała dla sprzedawcy określone uprawnienie – a nie obowiązek. Nawet jednak konsekwentne korzystanie z powyższego uprawnienia nie gwarantowało prawdziwości danych zawartych w oświadczeniu (w szczególności nie zapobiegało potencjalnym działaniom przestępczym z użyciem sfałszowanych dokumentów).

Zastosowanie zaskarżonych przepisów Rozporządzenia 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.

Niezgodność regulacji przewidującej obciążenie podatnika skutkami zachowań podmiotów trzecich z zasadą demokratycznego państwa prawnego znajduje potwierdzenie w orzecznictwie TK (*„Jeżeli określona osoba zachowała się w sposób zgodny z ustawą podatkową, nie można obciążać jej skutkami działań lub zaniechań innych osób, na które nie miała ona wpływu. Jeżeli formułuje się pewne uprawnienia w postaci tzw. praw warunkowych, to nie można wprowadzać takich warunków, które nie zależą w żaden sposób od zachowania podatnika oraz nie ma on prawnych możliwości ustalenia, czy warunki te są spełnione”*⁴). W przeciwnym razie: *„Takie unormowanie naruszałoby wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadę państwa prawnego, w szczególności zaś zasadę ochrony zaufania do państwa i prawa.”*⁵.

Niedopuszczalność nałożenia na podatnika odpowiedzialności za cudze działania została potwierdzona także przez Europejski Trybunał Praw Człowieka w Strasburgu na gruncie regulacji Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (Dz. U. z 1993, Nr 61, poz.284; dalej Konwencja).

W sprawie *Bulves AD* przeciwko Bułgarii, ETPCz w wyroku z dnia 22 stycznia 2009 r. (wniosek nr 3991/03) rozstrzygnął, że w świetle ochrony własności wynikającej z art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji niedopuszczalna jest odmowa prawidłowo działającemu nabywcy uprawnień podatkowych (odliczenia VAT) w związku ze stwierdzeniem nieprawidłowości po stronie dostawcy. **Podkreślenia wymaga fakt, że wzorcem kontroli zgodności prawa bułgarskiego z Konwencją był przepis art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji przewidujący ochronę prawa własności o analogicznej treści normatywnej jak powołany w niniejszej skardze konstytucyjnej przepis art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP.**

Trybunał wskazał, że *„Mając na względzie terminowe wypełnienie przez wnioskodawcę wszystkich obowiązków w zakresie rozliczenia VAT, brak możliwości zapewnienia wypełnienia tych obowiązków przez dostawcę oraz fakt, iż nie doszło do nadużycia w odniesieniu do systemu VAT, o którym wnioskodawca wiedział lub w stosunku do którego posiadał narzędzia do uzyskania tego rodzaju wiedzy, Trybunał stwierdza, iż wnioskodawca nie powinien być zobowiązany do ponoszenia wszystkich konsekwencji niedopełnienia przez dostawcę obowiązków w zakresie rozliczenia VAT w przepisany terminie, poprzez udzielenie mu odmowy prawa do odliczenia VAT naliczonego i w rezultacie zobowiązania go do powtórnego uiszczenia podatku wraz z odsetkami. Trybunał orzekł, iż sytuacja ta jest równoznaczna z nadmiernym jednostkowym obciążeniem nałożonym na*

⁴ Wyrok TK z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03, podkreślenia Spółki.

⁵ Ibidem.

wnioskodawcę, które naruszyło właściwą równowagę, jaką należy utrzymać między wymogami dotyczącymi interesu powszechnego społeczności i wymogami ochrony prawa własności”.

Na niedopuszczalność nałożenia na podatnika odpowiedzialności za cudze działania wskazuje wprost również orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TS).

W orzeczeniu z dnia 12 stycznia 2006 r. C-354, 355 i 484/03 (Optigen) TS uznał, że podatnik, który działając w dobrej wierze, stał się uczestnikiem transakcji składającej się na oszustwo podatkowe, nie traci swego prawa do odliczenia podatku naliczonego w związku z tą transakcją. Ponadto, w orzeczeniu wydanym w dniu 6 lipca 2006 r. w połączonych sprawach C-439/04 i C-440/04 (Axel Kittel v. Belgia i Belgia v. Recolta Recycling SPRL) TS wskazał, że:

„w przypadku gdy dostawa jest realizowana na rzecz podatnika, który nie wiedział lub nie mógł wiedzieć o tym, że dana transakcja była wykorzystana do celów oszustwa, które zostało popełnione przez sprzedawcę, art. 17 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby przepis prawa krajowego, zgodnie z którym stwierdzenie nieważności umowy sprzedaży na mocy przepisu prawa cywilnego, który powoduje bezwzględną nieważność umowy jako sprzecznej z zasadami porządku publicznego z powodu sprzecznej z prawem kauzy po stronie sprzedawcy, spowodował utratę prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego przez tego podatnika. W tym przypadku bez znaczenia jest to, czy nieważność ta wynika z popełnienia oszustwa w podatku VAT, czy też powstała ona na skutek innych oszustw”.

Należy również odwołać się do wyroku TS z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 dotyczącego, zagadnienia, czy działający w dobrej wierze dostawca, który przedłożył właściwym organom dokumenty potwierdzające prawo do zwolnienia z opodatkowania VAT (stawki 0%) dostawy wewnątrzspółnotowej, ma prawo do zastosowania zwolnienia, jeżeli następnie okazało się, że oświadczenia złożone przez nabywcę w tej dokumentacji są nieprawdziwe.

Rozstrzygając powyższe zagadnienie, TS wskazał, że:

„Artykuł 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 2000/65, należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by właściwe organy państwa członkowskiego dostawy zobowiązały dostawcę, który działał w dobrej wierze i przedstawił dowody wykazujące prima facie przysługiwanie mu prawa do zwolnienia od podatku wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, do późniejszego rozliczenia podatku od wartości dodanej od tych towarów, w przypadku gdy powyższe dowody okazują się fałszywe, lecz jednak uczestnictwo dostawcy w oszustwie podatkowym nie zostało ustalone, o ile dostawca ten przedsięwziął wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jego mocy, w celu zagwarantowania, by dokonywana przez niego czynność nie prowadziła do udziału w tego rodzaju oszustwie.”.

Powyższe potwierdza, iż niedopuszczalne jest obciążanie skutkami majątkowymi podmiotu za nieprawidłowe działania swojego kontrahenta. Choć powołane rozstrzygnięcia bazują na regulacjach prawa europejskiego, to wykładnia przedstawiona przez trybunały, w istocie opiera się na ogólnych zasadach prawa, wspólnych europejskiej kulturze prawnej, wyrażonych także w Konstytucji RP.

c) Przepisy Rozporządzenia w świetle konstytucyjnej zasady proporcjonalności

W rozpatrywanej sprawie, konstrukcja oświadczeń uzyskiwanych od nabywców miała na celu usprawnienie kontroli przez właściwe organy faktycznego przeznaczenia oleju. Odbierając oświadczenia, sprzedawca działał jako *statio fisci*, jako przedstawiciel organów kontroli podatkowej, którym oświadczenia pozwalały na skuteczną kontrolę nabywców.

Nie można jednak nakładać na sprzedawcę obowiązku kontroli uczciwości nabywcy. Podatnik pozbawiony był bowiem narzędzi umożliwiających mu taką weryfikację. Należy również zwrócić uwagę, że w państwie prawa kontrola podatników powinna być sprawowana przez powołane w tym celu organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, a nie przez innych podatników. To bowiem organy, a nie sami podatnicy, zostały przez ustawodawcę wyposażone w szerokie spektrum instrumentów służących do prowadzenia tego rodzaju działań kontrolnych. Dlatego też przenoszenie obowiązku działań kontrolnych z organów państwowych na innych podatników powinno być traktowane jako wyjątek i zawsze wynikać wprost z przepisu prawa.

W uzasadnionych przypadkach, zwłaszcza gdy przemawiają za tym względy praktyczne i nie łączy się to z nadmierną uciążliwością – dopuszczalne jest przeniesienie pewnych obowiązków organów państwa na podatnika. Niemniej jednak, takiemu zabiegowi zawsze towarzyszyć powinno wyposażenie podatnika w odpowiednie instrumenty, umożliwiające mu realizację nałożonego obowiązku. W przeciwnym wypadku, tj. gdy na podatnika wyłącznie przenosi się obowiązki organów podatkowych – nie tworząc dla niego instrumentów faktycznie umożliwiających spełnienie powierzonego obowiązku – zabieg taki narusza konstytucyjne zasady proporcjonalności oraz zasady demokratycznego państwa prawnego.

W wyroku z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03, TK wskazał: „Trybunał Konstytucyjny dostrzega w pełni wagę wszelkich działań, zarówno o charakterze prewencyjnym jak represyjnym, mających na celu zapewnienie przestrzegania prawa podatkowego i należytego wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych wobec państwa. Oczywiste jednak jest, że w państwie prawnym działania te muszą odpowiadać pewnym standardom, a przede wszystkim uwzględniać również założenie ochrony praw i uzasadnione interesy podatników. Musi być zatem zachowana proporcja pomiędzy rygoryzmem regulacji prawopodatkowej oraz uprawnieniami podatników, w szczególności w sferze proceduralnej.” TK podniósł ponadto, że: „regulacja prawna powinna odpowiadać założeniu nienakładania na podatników powinności dokonania aktów staranności nadmiernie uciążliwych i nie pozostających w odpowiedniej proporcji do korzyści, które wiążą się z ich dokonaniem. Powinności takie mogą bowiem znajdować również swoje uzasadnienie z punktu widzenia sprawności działania

organów podatkowych, która również jest wartością konstytucyjną wymienioną we wstępie do Konstytucji (tzw. preambule), ale musi to być współmierne do stopnia realizacji tego celu i nie może być dla podatników nadmiernie uciążliwe.” Jednocześnie: „Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego zasada proporcjonalności wiąże ustawodawcę nie tylko wtedy, gdy ustanawia on ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności lub praw, ale i wtedy, gdy nakłada obowiązki na obywateli lub na inne podmioty znajdujące się pod jego władzą. Ustawodawca postępuje w zgodzie z zasadą proporcjonalności, gdy spośród możliwych środków działania wybiera możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być one zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż to jest niezbędne wobec założonego i usprawiedliwionego konstytucyjnie celu. Oprócz tego, zasada poprawnej legislacji wymaga pewnego stopnia precyzji i „dopasowania” regulacji prawnej do sytuacji faktycznych, których ma ona dotyczyć, aby z góry nie prowadzić do tworzenia „fikcji prawnej”.”

W opinii Spółki, norma wynikająca z § 6 z ust. 5 w zw. z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 Rozporządzenia wskazanych wyżej wymagań nie spełnia. Norma ta nakłada na podatnika powinność dokonania aktów staranności, które nie dość, że są nadmiernie (nieproporcjonalnie) uciążliwe to *de facto* ich cele są niemożliwe do osiągnięcia. Norma ta bowiem żąda, aby sprzedawca weryfikował oświadczenia nabywców zarówno pod względem formalnym jak i materialnym. O ile weryfikacja formalna wydaje się możliwa do spełnienia (sprawdzenie, czy żądane dane znajdują się w oświadczeniu), o tyle obowiązek weryfikacji merytorycznej (tj. weryfikacji wszystkich danych oświadczenia jak np. imienia i nazwiska nabywcy, jego adresu zamieszkania, ilości posiadanych przez nabywcę urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się te urządzenia oraz rodzaju i typu tychże urządzeń) – możliwe już nie są. W szczególności, jeżeli kontrahent będzie posługiwać się dokumentami sfałszowanymi to niezależnie od środków kontroli w postaci sprawdzenia danych w złożonym oświadczeniu z dowodem tożsamości nabywcy, rzeczywista tożsamość nabywcy nie zostanie ustalona.

2. Przepis § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 Rozporządzenia w zw. z art. 37 ust. 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 UVAT

a) Zaskarżone przepisy

Przedmiotem skargi konstytucyjnej są przepisy Rozporządzenia w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 1 stycznia 2004 r.

Zgodnie z § 6 ust. 1 pkt 2 Rozporządzenia „Podatnik sprzedający wyroby określone w § 4 ust. 1 jest obowiązany w przypadku tej sprzedaży:2) osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej - do uzyskania od nabywcy oświadczenia stwierdzającego, iż nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe; oświadczenie to powinno być dołączone do kopii paragonu lub kopii innego dokumentu sprzedaży wystawionego nabywcą, a w przypadku braku takiej możliwości sprzedawca jest obowiązany wpisać na oświadczeniu numer i datę wystawienia dokumentu,

potwierdzającego tę sprzedaż”. § 6 ust. 2 Rozporządzenia określał wymogi formalne oświadczenia – „Oświadczenie, określone w ust. 1 pkt 2, powinno zawierać co najmniej:

- 1) imię i nazwisko nabywcy,
- 2) adres zamieszkania nabywcy,
- 3) określenie ilości nabywanego oleju opałowego,
- 4) określenie ilości posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się urządzenia, jeżeli jest ono inne niż adres wymieniony w pkt 2,
- 5) wskazanie rodzaju i typu urządzeń grzewczych,
- 6) datę i miejsce wystawienia oświadczenia oraz podpis składającego oświadczenie”.

Na mocy § 6 ust. 5 Rozporządzenia, odebranie wadliwego (nieprawdziwego) oświadczenia od nabywcy skutkowało zastosowaniem § 5 Rozporządzenia (opodatkowanie wg stawek właściwych dla olejów napędowych) i pozbawienie prawa do zastosowania zwolnienia przewidzianego w § 12 Rozporządzenia.

Upoważnienie do wydania Rozporządzenia było zawarte w art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4, a także w art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 UVAT w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 października 2002 r. do dnia 1 stycznia 2004 r. Art. 37 ust. 2 przewidywał, że minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia: 2) *zwalniać niektóre wyroby od akcyzy oraz określać warunki stosowania tych zwolnień*”. Wskazaną regulację dopełniał przepis art. 37 ust. 4 stanowiący, że minister wydając rozporządzenie jest zobowiązany uwzględnić m.in. założenia ustawy budżetowej, w szczególności dotyczące dochodów z tytułu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, przebieg realizacji budżetu państwa i sytuację gospodarczą państwa oraz poszczególnych grup podmiotów będących podatnikami podatku akcyzowego.

W myśl art. 38 ust. 2 pkt 2a UVAT minister właściwy do spraw finansów publicznych mógł, w drodze rozporządzenia, zwolnić niektóre grupy podatników z obowiązku podatkowego, których obciążenie mogłoby prowadzić do podwójnego opodatkowania wyrobu podatkiem akcyzowym lub zagrażałoby interesom tych grup podatników lub interesowi publicznemu. Art. 38 ust. 3 UVAT przyznawał zaś ministrowi prawo do określenia, w drodze rozporządzenia, podatników uprawnionych do obniżenia podatku należnego od towarów i usług lub do obniżenia akcyzy o kwotę akcyzy naliczoną przy nabyciu lub imporcie wyrobów akcyzowych oraz warunki i tryb jej zwrotu.

b) Wzorzec konstytucyjny

Zaskarżone przepisy Rozporządzenia stanowią normy określające warunki zwolnienia z podatku akcyzowego oraz przypadki pozbawienia prawa do zwolnienia. Przepisy te określają więc zasady nałożenia podatku, wpływając na prawo własności środków finansowych pozostających w dyspozycji podatnika. Przepisy te mogą zatem podlegać kontroli w świetle art. 64 Konstytucji RP, w tym w szczególności w zakresie spełnienia wymogu ograniczenia własności „tylko w drodze ustawy” (art. 64

ust. 3 Konstytucji RP). Niedopuszczalne jest ustanowienie jakiegokolwiek ograniczenia własności bez podstawy ustawowej.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, że „Zarzut niezgodności z konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych pozostaje jednak zasadny wówczas, gdy przepisy prawa daninowego powodujące uszczuplenie majątkowe były dotknięte wadliwością w postaci uchybień w sposobie nakładania podatku (por. wyroki z: 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06). Występuje wtedy bowiem naruszenie innej, oprócz prawa własności, wartości konstytucyjnej, jaką jest przestrzeganie hierarchii źródeł prawa” (wyrok TK z dnia z dnia 7 lipca 2009 r., sygn. akt SK 49/06). Powyższe uzasadnia zbadanie naruszenia przez zaskarżone przepisy konstytucyjnego prawa własności (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP) w świetle standardów określonych w art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP.

c) *Dotychczasowe orzeczenia TK w zakresie opodatkowania akcyzą olejów opałowych*

Dotychczasowa kontrola zgodności przepisów Rozporządzenia z powyższymi standardami w orzecznictwie Trybunału (wyrok TK z dnia 7 września 2010 r. (sygn. akt P 94/08) oraz z postanowienie TK z dnia 25 stycznia 2011 r. (sygn. akt P 5/08)) **nie dotyczyła naruszeń konstytucyjnych praw określonych w niniejszej skardze konstytucyjnej.**

Wyrok Trybunału z dnia 7 września 2010 r. (sygn. akt P 94/08) dotyczył wyłącznie kwestii konstytucyjności określenia stawki podatku akcyzowego w Rozporządzeniu, co jest nie jest przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej. Natomiast, postanowienie TK z dnia 25 stycznia 2011 r. (sygn. akt P 5/08) o umorzeniu postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku, będące efektem pytania prawnego zadanego w sprawie Skarżącej przez NSA, dotyczyło przekroczenia przez Ministra Finansów w przepisach Rozporządzenia delegacji ustawowej zawartej w art. 37 ust. 2 pkt 2 UVAT obowiązującej na dzień wejścia w życie Rozporządzenia (tj. 26 marca 2002 r.), a nie w brzmieniu obowiązującym w styczniu i lutym 2003 r. (jak w niniejszej skardze konstytucyjnej). Przy tak sformułowanym pytaniu, TK uznał, że: „Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niekonstytucyjności zakwestionowanych przepisów rozporządzenia w tym okresie, tj. od 26 marca 2002 r. do 30 września 2002 r., (z uwagi na przekroczenie upoważnienia) **nie miałyby jednak wpływu na rozstrzygnięcie sądu pytającego w sprawie dotyczącej zobowiązań podatkowych powstałych w styczniu i lutym 2003 r.** W tym zatem zakresie nie jest spełniona przesłanka funkcjonalna między orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego a rozstrzygnięciem sprawy toczącej się przed sądem pytającym”. Uwagi Trybunału dotyczące niedopuszczalności wydania wyroku nie dotyczą więc stanu prawnego, do którego odwołuje się Skarżąca (tj. art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 UVAT w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 października 2002 r. do dnia 1 stycznia 2004 r.).

d) *Przepisy Rozporządzenia w świetle konstytucyjnej hierarchii źródeł prawa*

Na podstawie powołanej delegacji ustawowej Minister Finansów został uprawniony w Rozporządzeniu do obniżania stawek i określenia warunków zwolnień przedmiotowych biorąc pod uwagę czynniki o charakterze makroekonomicznym oraz konieczność zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu wyrobów akcyzowych. **Delegacja nie określała natomiast wytycznych odnoszących się do warunków zwolnienia w zakresie przeznaczenia wyrobów akcyzowych na określone cele (w tym cele opałowe). Tym bardziej, taka delegacja ustawowa nie uprawniała do wprowadzenia warunków zwolnienia w oparciu o posiadanie określonej dokumentacji, która w żaden sposób nie koresponduje z warunkami ekonomicznymi określonymi w upoważnieniu ustawowym.**

Delegacjom ustawowym brak dostatecznej określoności, która uprawniałaby Ministra Finansów do uzależnienia ciężaru opodatkowania od kwestii dokumentacyjnych. Na podstawie lektury przepisów UVAT nie można wyznaczyć zakresu ograniczenia prawa własności (por. wyroki TK z dnia 12 stycznia 2000 r. (sygn. akt P 11/98), z dnia 6 marca 2000 r. (sygn. akt P 10/99)). Powyższe pozostaje w sprzeczności z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP.

Zaskarżone przepisy Rozporządzenia są więc samoistnym uregulowaniem o podstawowym charakterze (por. uchwała Sądu Najwyższego z dnia 3 grudnia 1998 r. (sygn. akt III CZP 38/98)), które ogranicza konstytucyjne prawo własności. Zostały one również wydane na podstawie delegacji ustawowej sformułowanej w sposób sprzeczny z konstytucyjnymi standardami wyrażonymi w art. 92 ust. 1 Konstytucji RP. Jak wskazuje Trybunał rolą rozporządzenia jest konkretyzacja ustawy, a nie jej uzupełnianie (wyrok TK z dnia 28 czerwca 2000 r., sygn. akt K 25/99).

Zgodnie z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji RP na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz **wytyczne dotyczące treści aktu.**

Wytyczne to wskazówki co do treści aktu normatywnego, wskazania co do kierunku merytorycznych rozwiązań, które mają znaleźć w nich wyraz. W ustawie należy zawrzeć merytoryczną treść dyrektywną, której wykonaniu przepisy rozporządzenia mają służyć, a **upoważnienie powinno być na tyle szczegółowe, aby czytelny był zamiar ustawodawcy** (wyrok z 7 listopada 2000 r., K 16/00).

W wyroku z dnia 12 września 2006 r. (sygn. akt K 55/05) Trybunał Konstytucyjny dokonując wykładni art. 92 ust. 1 Konstytucji RP wskazał, że „ustawodawca musi tak budować ustawowe upoważnienie, by na jego podstawie możliwa była odpowiedź na trzy pytania: „kto?” (ma prawo do wydania aktu), „co?” (w tym akcie ma zostać uregulowane) i „jak” (mają być uregulowane dane kwestie)”. W odniesieniu do ostatniego z zagadnień Trybunał podkreślił obowiązek określenia w delegacji ustawowych wytycznych. W tym kontekście Trybunał przedstawił stanowisko, że „ustawa musi zawierać pewne wskazania bądź wyznaczające treści (kierunki rozwiązań), które mają być

zawarte w rozporządzeniu, bądź eliminujące pewne treści (kierunki rozwiązań) (...) Zrozumiałe jest przy tym, że „wytyczne” nie mogą mieć czysto blankietowego charakteru. Ustawodawca nie może w związku z tym poprzestać na jedynie na stwierdzeniu, że rozporządzenie określi np. „ogólne zasady”.

Wytyczne stanowią konieczny element rozporządzenia, a regulacje rozporządzenia nie mogą wyjść poza ich treść. Jak wskazuje ugruntowana linia orzecznicza Trybunału Konstytucyjnego w sprawach granic upoważnienia zawartego w ustawie „ustawowe upoważnienie podlega zawsze ścisłej i literalnej wykładni (postanowienie Uw. 6/87, OTK w 1988 r.) **Brak stanowiska w jakiejś sprawie, przejawiający się w nieprecyzyjności upoważnienia, musi być interpretowany jako nieudzielenie w danym zakresie kompetencji normodawczej** (podk. Skarżącej) (wyroki z: 8 października 2002 r., K 36/00, 14 października 2002 r., U 4/01, 11 lutego 2003 r., P 12/02 i 10 grudnia 2003 r., K 49/01, 12 maja 2004 r., U 1/04, 29 czerwca 2004 r., U 1/03, 26 lipca 2004 r. U 16/02). *Upoważnienie nie może opierać się na domniemaniu objęcia swym zakresem materii w nim nie wymienionych, nie podlega też wykładni rozszerzającej, ani celowościowej*” (wyrok z dnia 4 listopada 1997 r. sygn. akt U. 3/97) Tożsame stanowisko Trybunał zajął również w wyroku z dnia 5 października 1999 r. (sygn. akt U. 4/99).

Sposób ujęcia wytycznych, zakres ich szczegółowości i zawarte w nich treści są w zasadzie sprawą uznania ustawodawcy. Jeśli jednak regulacja ustawowa dotyczy kwestii podstawowych dla pozycji jednostki, to zasadnicze treści winny się znaleźć w ustawie, a odesłanie do aktów wykonawczych musi być powściągliwe. Ma to szczególne znaczenie w zakresie prawa daninowego.

Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 27 kwietnia 2004 r. (sygn. akt K 24/03) podstawą stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu rozporządzenia jest „*naruszenie zasady prymatu ustawy wobec aktów wykonawczych, w tym w szczególności wobec rozporządzeń. Zasada ta wynika wprost z art. 92 ust. 1 Konstytucji, a wobec treści art. 217 Konstytucji ma w dziedzinie prawa podatkowego odrębne, "dalej idące" konsekwencje niż w innych gałęziach prawa. Art. 217 Konstytucji pozostaje w integralnym związku z art. 92 Konstytucji w tym znaczeniu, iż - nie uchylając zastosowania tego ostatecznego przepisu w zakresie prawa daninowego - ustanawia dodatkowe warunki dopuszczalności wydawania aktów wykonawczych w tej dziedzinie (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 20 czerwca 2002 r., K 33/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 44). Z zasady prymatu ustawy wynika zakaz powtarzania lub przekształcania w rozporządzeniu treści wyrażonych w samej ustawie upoważniającej i w innych ustawach. Stanowisko takie, wyrażone przez Trybunał Konstytucyjny jeszcze w orzeczeniu z 5 listopada 1986 r. (U 5/86, OTK w latach 1986-1995, t. I, poz. 1) jest w pełni aktualne również pod rządami Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r.*” Trybunał podkreślił, że „*Z uwagi na omówiony już wcześniej związek między treścią art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji, ustanowione w ostatnim z tych przepisów wymagania dotyczące określenia zakresu spraw, które mają być unormowane w rozporządzeniu oraz poprawnego ujęcia wytycznych co do jego treści muszą być w dziedzinie prawa daninowego przestrzegane szczególnie rygorystycznie*”.

Skoro więc w ustawie (UVAT) nie przewidziano jakichkolwiek wytycznych odnoszących się do warunków zwolnienia w omawianym zakresie, to Minister Finansów nie był władny przewidzieć takich wymogów w akcie o randze podustawowej. Założenie przeciwne, polegające na tym, że Minister Finansów może zwalniać niektóre wyroby od akcyzy oraz całkowicie dowolnie określać warunki stosowania tych zwolnień, a zatem że wystarczającą podstawą § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 Rozporządzenia jest ogólny zapis art. 37 ust. 2 pkt 2 UVAT, przeczyłoby art. 64 ust. 3 w zw. z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP. Oznaczałoby to, że ustawodawca przekazał Ministrowi Finansów swoje kompetencje w zakresie kształtowania zakresu czynności zwolnionych z podatku. Takiemu założeniu przeczy orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego odnoszącego się do konieczności precyzyjnego określenia zakresu delegacji ustawowej.

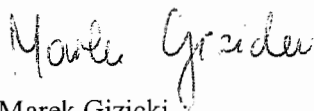
Niekonstytucyjność zaskarżonych przepisów potwierdza obecna regulacja prawna. Obecnie, zasady opodatkowania olejów opałowych, zastosowanie zwolnienia w oparciu o oświadczenie złożone przez nabywcę oleju opałowego oraz wymogi formalne tego oświadczenia zostały zamieszczone wprost w treści ustawy (ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 ze zm. – dalej: UPA z 2008 r.).

Mając powyższe na uwadze wnoszę o:

- 1) Stwierdzenie, że § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. pkt 1 Rozporządzenia jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji RP,
- 2) Stwierdzenie, że § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 Rozporządzenia w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 UVAT są niezgodne z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz z art. 217 Konstytucji RP
- 3) o zasądzenie na rzecz Skarżącej zwrotu kosztów postępowania przed Trybunałem według norm przepisanych na podstawie art. 24 ust. 2 ustawy o TK.

W imieniu P

Sp. z o.o.,



Marek Gizicki

Marek Gizicki

RADCA PRAWNY

Załączniki:

1. Pełnomocnictwo do sporządzenia skargi wraz z potwierdzeniem uiszczenia opłaty skarbowej.
2. Odpis aktualny z Krajowego Rejestru Sądowego.

3. Kopia wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia kwietnia 2011 r. (sygn. akt).
4. Kopia wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W z dnia stycznia 2007 r. (sygn.).
5. Kopia wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W z dnia stycznia 2007 r. ().
6. Kopia decyzji Dyrektora Izby Celnej w W z dnia lipca 2006 r. (nr).
7. Kopia decyzji Dyrektora Izby Celnej w W z dnia 2 sierpnia 2006 r. (nr).
8. Kopia decyzji Naczelnika Urzędu Celnego w L z dnia kwietnia 2006 r. (nr).
9. Kopia decyzji Naczelnika Urzędu Celnego w L z dnia maja 2006 r. (nr).
10. Kopia pisma Skarżącej do Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia kwietnia 2011 r. wraz z wybranymi załącznikami.
11. Odpisy niniejszej skargi wraz z załącznikami (4 egz.).