

Wrocław, dnia 25 listopada 2013 r.

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

Skarżąca : M C , zam. ul. ,

Reprezentowana przez pełnomocnika adw. Andrzeja Misia (nr wpisu 345)

Adres do doręczeń: Kancelaria Adwokacka Andrzej Miś
ul. Włodkowica 10/10,
50-072 Wrocław

SKARGA KONSTYTUCYJNA

Działając w imieniu Skarżącej M C , której pełnomocnictwo załączam, na podstawie art. 79 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej jako *Konstytucja RP*) oraz art. 46 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.; dalej jako *Ustawa o TK*), **wnoszę o stwierdzenie, że :**

- 1) § 4 ust. 1 i ust. 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.; dalej jako *Rozporządzenie*) w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 15 września 2005 r. w zw. z art. 65 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.; dalej jako *ustawa o podatku akcyzowym*) w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 24 sierpnia 2005 r. – jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji RP ;
- 2) § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 Rozporządzenia w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 15 września 2005 r. obowiązującym od dnia 1 stycznia 2005 r. do dnia 15 września 2005 r.- jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP .

UZASADNIENIE

I. Przedmiot i podstawy skargi konstytucyjnej.

1. *Ostateczne rozstrzygnięcie Sądu naruszające konstytucyjne prawa Skarżącej*

Ostatecznym rozstrzygnięciem Sądu naruszającym konstytucyjne prawa Skarżącej jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej jako NSA) z dnia kwietnia 2013 r. wydanego w sprawie o sygn. akt , doręczony pełnomocnikowi Skarżącej w dniu 2 września 2013 r.

Wyrok ten jest prawomocny i nie podlega zaskarżeniu, albowiem przepisy ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270, t.j. z dnia 26 stycznia 2012 r., Dz. U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.; dalej jako *p.p.s.a.*) nie przewidują środków zaskarżenia od wyroków wydanych przez Naczelny Sąd Administracyjny.

We wskazanym wyżej wyroku NSA rozstrzygnął zatem ostatecznie o konstytucyjnych prawach Skarżącej, a przedmiotowa skarga konstytucyjna została wniesiona po wyczerpaniu drogi prawnej.

2. *Przepisy stanowiące podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia Sądu*

Przepisy stanowiące przedmiot niniejszej skargi były podstawą wydania wobec Skarżącej decyzji przez Naczelnika Urzędu Celnego w W i Dyrektora Izby Celnej w W . Decyzje te podlegały kontroli legalności najpierw przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w W , a następnie przez Naczelny Sąd Administracyjny.

Skarżąca sprzedając swoim kontrahentom olej opałowy, zgodnie z obowiązkiem nałożonym na nią przez § 4 ust. 1 i ust. 2 Rozporządzenia, odbierała od nich oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele grzewcze, co też na podstawie § 3 ust. 1 i 2 Rozporządzenia uprawniało ją do stosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego.

Naczelnik Urzędu Celnego w W , po przeprowadzeniu postępowania podatkowego dotyczącego określenia zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym z tytułu obrotu olejem opałowym za okres 2004 r., ustalił, że Skarżąca odebrała od swoich kontrahentów przedmiotowe oświadczenia, ale dane personalno-adresowe w części tych oświadczeń nie mają odzwierciedlenia w rzeczywistości, a niektóre z nich zawierały również braki formalne. W konsekwencji Organ ten przyjął, że „za sytuację analogiczną do niezłożenia oświadczeń należy uznać taką, w której podatnik co prawda legitymuje się oświadczeniami o przeznaczeniu oleju opałowego, ale są one nieautentyczne (nieprawdziwe) (...). Zatem posiadanie oświadczeń nieautentycznych należy uznać za okoliczność równoznaczną z ich niezłożeniem, a to w konsekwencji prowadzi do pozbawienia podatnika prawa skorzystania z preferencyjnej stawki opodatkowania.”

Jako podstawy prawne ww. decyzji powołane zostały zaskarżone przepisy Rozporządzenia, a to § 4 ust. 1, 2 i 5 oraz przepis art. 65 ustawy o podatku akcyzowym.

- pozbawienie Skarżącej własności środków pieniężnych, na podstawie zaskarżonych przepisów, na skutek działań osób trzecich (kontrahentów Skarżącej) w wyniku których to Skarżąca ponosiła ekonomiczny koszt podatkowy, podczas, gdy to osoba trzecia, która podała nieprawdziwe swoje dane uzyskała nieuzasadnioną korzyść ekonomiczną tj. w sposób sprzeczny z zasadą demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP ;

- pozbawienie Skarżącej, na podstawie zaskarżonych przepisów, własności środków pieniężnych, na skutek działań osób trzecich, którym nie mogła zapobiec i które pozostawały poza jej kontrolą w świetle przyznanych jej uprawnień, tj. w sposób sprzeczny z zasadą proporcjonalności wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

4. Określenie sposobu naruszenia konstytucyjnych praw Skarżącej w wydanym orzeczeniu

Zgodnie z przepisami regulującymi postępowanie administracyjne (w tym podatkowe) i sędow-administracyjne, wyrok NSA z dnia kwietnia 2013 r. (sygn. akt) oddalający skargę kasacyjną Skarżącej od wyroku Wojewódzkiego Sądu administracyjnego w W (dalej jako WSA) z dnia kwietnia 2011 r. (sygn. akt) oznacza, że decyzja Dyrektora Izby Celnej w W z dnia grudnia 2010 r. nr wydana w przedmiocie określenia Skarżącej zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży oleju opałowego za miesiąc grudzień 2004 r. jest zgodna z prawem.

Powyższa decyzja kwestionuje zasadność skorzystania przez Skarżącą z preferencyjnej stawki podatku akcyzowego i zobowiązuje ją, na podstawie m.in. § 4 ust. 5 Rozporządzenia, do uiszczenia podatku akcyzowego według wyższej stawki. Orzeczenie NSA spowodowało zatem nałożenie na Skarżącą ciężaru podatkowego i pozbawienie jej tym samym prawa własności środków pieniężnych. Skarżąca zobowiązana została do zapłaty sankcyjnej stawki podatku akcyzowego w sytuacji, gdy powinna korzystać z preferencyjnej stawki. Co istotne - skutkiem ww. orzeczenia NSA jest obciążenie tym samym podatkiem podmiotu (sprzedawcy), który nie jest bezpodstawnie wzbogacony kosztem Skarbu Państwa zamiast obciążenia podmiotu, który skorzystał z naruszenia prawa i uzyskał korzyść ekonomiczną względem Skarbu Państwa.

Jednocześnie przepis art. 65 ust. 2 wyraźnie stanowił, że w drodze rozporządzenia można obniżyć ww. stawki, ale nie określono tak istotnego obowiązku sprzedawcy w postaci udokumentowania w drodze oświadczeń przeznaczenia oleju na cele opałowe. Skoro natomiast ustawodawca nie przewidział jakichkolwiek wytycznych odnoszących się do warunków skorzystania z preferencyjnej stawki podatku akcyzowego związanej z przeznaczeniem oleju opałowego na cele grzewcze, to Minister Finansów nie był władny ustanowić takich wymogów (w szczególności obowiązku odbierania oświadczeń ustanowionego w § 4 ust. 1 i ust. 2) w akcie o randze podustawowej. Zatem zaskarżone przepisy Rozporządzenia wydane zostały z przekroczeniem ustawowej delegacji. Orzeczenie NSA spowodowało zatem również w tym zakresie pozbawienie Skarżącej prawa własności środków pieniężnych.

II. Stan faktyczny sprawy.

W 2004 i 2005 r. M C prowadziła działalność gospodarczą pod nazwą G z siedzibą w W Głównym przedmiotem prowadzonej działalności gospodarczej był obrót paliwami płynnymi, w tym olejem opałowym. Nabywcami oleju opałowego byli w przeważającej części osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, od których przy zakupie oleju opałowego odbierano oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele grzewcze. Obowiązek taki przewidywał § 4 ust. 1 Rozporządzenia. Odebranie takich oświadczeń wiązało się z zastosowaniem przez Skarżącą obniżonej stawki podatku akcyzowego.

W dniach od do października 2007 r. przeprowadzone zostało u Skarżącej postępowanie kontrolne w zakresie prawidłowości rozliczeń z budżetem państwa z tytułu podatku akcyzowego za okres od 1 stycznia 2004 r. do 31 grudnia 2005 r., którego efektem było wszczęcie następnie przez Naczelnika Urzędu Celnego w W postępowania podatkowego w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym z tytułu obrotu olejem opałowym za okres od 1 grudnia 2004 r. do 31 grudnia 2004 r.

Decyzją z dnia sierpnia 2009 r. nr Naczelnik Urzędu Celnego w W określił Skarżącej zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym za miesiąc grudzień 2004 r. na kwotę zł.

Podstawą ustalenia wskazanej wysokości zobowiązania podatkowego było stwierdzenie przez Organ I instancji, że dane personalno-adresowe w części oświadczeń dotyczących wykorzystania oleju opałowego na cele grzewcze nie mają odzwierciedlenia w rzeczywistości, a niektóre oświadczenia zawierały również braki formalne. Zdaniem natomiast tego Organu posiadanie oświadczeń z nieprawdziwymi lub niekompletnymi danymi nabywców równoznaczne było z brakiem takich oświadczeń, a zatem Skarżąca nie spełniła wymogów przewidzianych w § 4 ust. 1 Rozporządzenia. Nie przysługiwało więc jej w tej części prawo skorzystania z preferencyjnej stawki opodatkowania.

Od powyższej decyzji w ustawowym terminie wniesione zostało odwołanie.

Dyrektor Izby Celnej w W, po rozpatrzeniu odwołania Skarżącej, decyzją z dnia grudnia 2010 r. nr nie uwzględnił odwołania i utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję.

Decyzja Organu II instancji zaskarżona została w drodze wniesionej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W skargi.

Wyrokiem z dnia kwietnia 2011 r. (sygn. akt) WSA oddalił ww. skargę. Sąd ten podzielił stanowisko organów podatkowych, że brak prawidłowych pod względem formalnym i materialnym oświadczeń powoduje niemożliwość skorzystania z preferencyjnej stawki akcyzy, gdyż jest warunkiem do skorzystania z preferencji podatkowej. Fikcyjność danych nabywcy traktować należy bowiem na równi z brakiem oświadczeń.

Od powyższego wyroku Skarżąca w ustawowym terminie wniosła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który to wyrokiem z dnia kwietnia 2013 r. (sygn.

o przeznaczeniu nabywanych wyrobów, uprawniającym do stosowania stawek wymienionych w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia; oświadczenie może być złożone w wystawionej fakturze VAT, a jeżeli jest składane odrębnie, powinno zawierać dane dotyczące nabywcy, datę złożenia tego oświadczenia oraz powinno być dołączone do kopii faktury VAT;

- 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 nabywcy, a w przypadku braku takiej możliwości sprzedawca jest obowiązany wpisać na oświadczeniu numer i datę wystawienia dokumentu potwierdzającego tę sprzedaż.
2. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, powinno zawierać co najmniej:
- 1) imię i nazwisko nabywcy, PESEL i NIP;
 - 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 oświadczenia."

Obowiązek ten (wynikający tylko i wyłącznie z przepisu podustawowego) istniał aż do uchylenia ustawy w dniu 1 marca 2009 r.

b) Wzorzec konstytucyjny

Zaskarżone przepisy Rozporządzenia określają określone warunki skorzystania z preferencyjnej stawki podatku akcyzowego. Przepisy te określają więc zasady nałożenia podatku wpływając tym samym na prawo własności środków pieniężnych podatników. Przepisy te mogą podlegać zatem kontroli w świetle art. 64 Konstytucji RP, w tym w szczególności w zakresie dopuszczalności ograniczenia tego prawa zgodnie ze standardami wynikającymi z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, zasada wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego wynika przede wszystkim z art. 217 Konstytucji RP. Zgodnie z treścią tego przepisu wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny zostać uregulowane bezpośrednio w ustawie.

Wyłączność regulacji ustawowej w zakresie prawa daninowego jest rozumiana szeroko, ale nie dosłownie. W świetle orzecznictwa Trybunału możliwe jest tworzenie w ustawach – w dopuszczalnym przez art. 217 Konstytucji RP zakresie – upoważnień ustawowych umożliwiających uregulowanie określonych zagadnień w rozporządzeniu (zob. wyrok TK z dnia 20.06.2002 r., sygn. akt K 33/01). **W drodze rozporządzenia mogą być jednak uregulowane wyłącznie sprawy niemające istotnego znaczenia dla konstrukcji danego podatku.**

Przepis art. 92 ust. 1 Konstytucji RP stanowi, że *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 przeznaczonych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu.*

Wytyczne dotyczące treści aktu, o których mowa w art. 92 ust. 1 Konstytucji, które to winna zawierać każda delegacja ustawowa, to wskazówki co do treści danego aktu, wskazania co do kierunku merytorycznych rozwiązań, które mają znaleźć w nich wyraz. W ustawie należy zatem zawrzeć merytoryczną treść dyrektywną, której wykonaniu przepisy rozporządzenia mają służyć, a **upoważnienie powinno być na tyle szczegółowe**, aby czytelny był zamiar ustawodawcy (por. wyrok TK z dnia 07.11.2000 r., sygn. akt K 16/00).

Co do obowiązku określenia w delegacji ustawowej wytycznych, TK podkreślił, 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 stwierdzeniu, że rozporządzenie określi np. ogólne zasady.”* (por. wyrok TK z dnia 12.09.2006 r., sygn. akt K 55/05). Jednocześnie podkreślić należy, że *„Upoważnienie nie może opierać się na domniemaniu objęcia swym zakresem materii w nim nie wymienionych, nie podlega też wykładni rozszerzającej, ani celowościowej”*. (por. wyrok TK z dnia 04.11.1997 r. sygn. akt U 3/97 oraz wyrok TK z dnia 05.10.1999 r., sygn. akt U 4/99), a także *„Z uwagi na 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”* (por. wyrok TK z dnia 27.04.2004 r., sygn. akt K 24/03).

c) Uzasadnienie niezgodności zaskarżonych przepisów z Konstytucją RP

Analiza przepisu art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym (przepisu upoważniającego) dowodzi, że w drodze rozporządzenia minister Finansów może tylko obniżać stawki podatku akcyzowego i określać warunki stosowania tych obniżonych stawek, ale nie może nakładać nowych obowiązków, których w tym przepisie nie wskazano. Wytyczne dla tego Ministra dotyczyły tylko i wyłącznie tych kwestii. Ani w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, ani też w żadnym innym przepisie tejże ustawy nie określono, w jaki sposób ma zostać udokumentowane (wykazane) przeznaczenie oleju na cele opałowe.

Wobec powyższego, nie było wyraźnej ustawowej podstawy (wytycznych w ustawie) do nałożenia na sprzedawców oleju opałowego obowiązku odbierania oświadczeń od nabywców o przeznaczeniu tego oleju na cele grzewcze i to w drodze aktu podstawowego, jakim jest rozporządzenie. Zatem brak oświadczenia, o którym mowa w § 4 ust. 1 i 2 Rozporządzenia nie umożliwiał zastosowania stawki sankcyjnej.

Zatem rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego nie mogło wiązać wyżej stawki podatku akcyzowego z brakiem oświadczeń, ich wadliwością

formalną, czy też materialną, z ich niekompletnością, lecz jedynie z przeznaczeniem oleju opałowego na cele opałowe albo użyciem go niezgodnie z tym przeznaczeniem. Przepisy te mogły akcentować więc tylko pewną okoliczność faktyczną, a nie formalną.

Delegacja ustawowa nie uprawniała Ministra Finansów do uzależnienia ciężaru opodatkowania od kwestii dokumentacyjnych.

Zaskarżone przepisy są więc samoistnym uregulowaniem o podustawowym charakterze, które ogranicza konstytucyjne prawo własności i narusza zasady wyrażone w art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji RP. Skoro bowiem ustawodawca nie przewidział jakichkolwiek wytycznych odnoszących się do warunków skorzystania z preferencyjnej stawki podatku akcyzowego związanej z przeznaczeniem oleju opałowego na cele grzewcze, to Minister Finansów nie był władny ustanowić takich wymogów (w szczególności obowiązku odbierania oświadczeń ustanowionego w § 4 ust. 1 i ust. 2) w akcie o randze podustawowej.

Na marginesie zasygnalizować można, że w nowej ustawie o podatku akcyzowym z dnia 6 grudnia 2008 r. (Dz. U. Nr 3, poz. 11 ze zm.) określone zostały już szczegółowo i wprost zasady opodatkowania olejów opałowych, w tym w szczególności stosowanie preferencyjnej stawki podatku akcyzowego w oparciu o oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego na cele grzewcze oraz wymogi formalne tych oświadczeń, co również potwierdza niekonstytucyjność zaskarżonych przepisów Rozporządzenia.

2) § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 Rozporządzenia

a) Zaskarżone przepisy

Przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej jest również zgodność z Konstytucją przepisów Rozporządzenia, a to § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 i § 3 ust. 1.

Podstawą prawną Rozporządzenia był art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym, który upoważnił Ministra Finansów do obniżania w drodze rozporządzenia określonych w ustawie stawek podatku akcyzowego. Zaskarżone przepisy stanowią natomiast część szerszych unormowań przewidujących możliwość skorzystania z obniżonej stawki tego podatku dla oleju opałowego oraz warunki, które należy spełnić by z niej skorzystać.

Przepis § 3 Rozporządzenia stanowił:

„1. Stawki określone w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia i w poz. 1 pkt 3 lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia stosuje się dla olejów opałowych, z których 50% lub więcej objętościowo destyluje w 350 °C, w przypadku gdy dotyczą oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczonego na cele opałowe.

2. Stawki akcyzy określone w poz. 1 pkt 3 lit. b załącznika nr 2 rozporządzenia stosuje się dla pozostałych olejów napędowych, w przypadku gdy dotyczą oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczonego na cele opałowe.

3. Jeżeli wyroby, wymienione w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia i w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia, nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 29 marca 2004 r.

w sprawie oznakowania i barwienia pali silnikowych przeznaczonych na cele opałowe oraz olejów opałowych (Dz. U. Nr 53, poz. 527), lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w tym rozporządzeniu, stosuje się dla wyrobów wymienionych:

- 1) w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia – stawki akcyzy określone w poz. 1 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia;
- 2) w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia – stawki akcyzy określone w poz. 1 pkt 3 lit. a załącznika nr 2 do rozporządzenia.”

W § 4 ust. 1 i ust. 2 Rozporządzenia ustanowiony został obowiązek sprzedawcy sprzedającego oleje opałowe do odebrania od swoich kontrahentów oświadczeń o przeznaczeniu nabywanych przez nich wyrobów na cele grzewcze, zawierających określone w tych przepisach dane osobowe oraz dane dotyczące tejże transakcji. Przepis ten brzmiał następująco :

„1. Podatnik sprzedający wyroby wymienione w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia lub w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia jest obowiązany w przypadku tej sprzedaży:

- 1) osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej oraz osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą – do uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów, uprawniającym do stosowania stawek wymienionych w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia; oświadczenie może być złożone w wystawionej fakturze VAT, a jeżeli jest składane odrębnie, powinno zawierać dane dotyczące nabywcy, datę złożenia tego oświadczenia oraz powinno być dołączone do kopii faktury VAT;
- 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 nabywcy, a w przypadku braku takiej możliwości sprzedawca jest obowiązany wpisać na oświadczeniu numer i datę wystawienia dokumentu potwierdzającego tę sprzedaż.

2. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, powinno zawierać co najmniej:

- 1) imię i nazwisko nabywcy, PESEL i NIP;
- 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 oświadczenia.”

Przepis § 4 ust. 5 Rozporządzenia wskazywał natomiast, że „W przypadku niezłożenia oświadczeń, o których mowa w ust. 1 i 3, przepisy § 3 ust. 3 stosuje się odpowiednio”, a zatem nieodebranie oświadczenia od nabywcy skutkowało zastosowaniem stawki podatku akcyzowego właściwej dla oleju napędowego.

W praktyce jednak organy podatkowe (za powszechną aprobatą Sądów administracyjnych) stosowały ten przepis również w sytuacji, gdy oświadczenie nie zawierało danych zgodnych z rzeczywistością lub zawierało jakiegokolwiek braki formalne.

Jednocześnie żaden przepis ustawy o podatku akcyzowym, ani też Rozporządzenia nie przewidywał żadnych środków (mechanizmów) zapewniających sprzedawcom możliwość dokonania realnej kontroli rzetelności składanych przez nabywców oleju opałowego oświadczeń.

b) Wzorzec konstytucyjny

Przepis art. 64 ust. 1 Konstytucji statuuje prawo podmiotowe jednostki obejmujące ochroną własność, inne prawa majątkowe oraz dziedziczenie.. Zgodnie z ust. 3 tego przepisu – prawo własności może zostać ograniczone jedynie w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

Wynikające z art. 64 Konstytucji RP prawo własności ma charakter konstytucyjnego prawa majątkowego. Konstytucja nakłada jednak również w art. 84 na każdego obywatela obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Ustawodawca może zatem decydować o ulgach i zwolnieniach podatkowych (por. wyrok TK z dnia 09.05.2005, sygn. akt SK 14/04, OTK ZU 47/5/A/2005).

Niewątpliwie do zasadniczej treści podatku należy jego wpływ na sferę praw majątkowych podatnika (por. wyrok TK z dnia 05.11.2008 r., sygn. akt SK 79/06, OTK ZU 153/9/A/2008). TK jasno podkreślił w swoim orzecznictwie, że *„Nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych warunkach prowadzą 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 nieuchronnie wiąże się z ingerencją w prawa majątkowe.”* (por. wyrok TK z dnia 11.12.2001 r., sygn. akt SK 16/00 oraz wyrok TK z dnia 22.05.2002 r. sygn. akt K 6/02).

Konsekwencją zastosowania więc przepisów podatkowych jest zmniejszenie środków finansowych pozostających w dyspozycji podatnika. Zatem przepisy podatkowe (w tym zaskarżone przepisy Rozporządzenia) mogą podlegać kontroli w świetle art. 64 Konstytucji RP.

Zgodnie z orzecznictwem TK wskazać również należy, że zarzut niezgodności z konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych uzasadniony jest wówczas, gdy jednocześnie występuje naruszenie innej, poza prawem własności, wartości konstytucyjnej, w tym m.in. zasadami wyrażonymi w art. 2 oraz w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Jedną z podstawowych zasad w demokratycznym państwie prawnym określających stosunki między obywatelem a państwem jest zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji RP).

„Zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasada bezpieczeństwa prawnego, chociaż nie zostały expressis verbis wyrażone w tekście Konstytucji, to jednak niewątpliwie należą do kanonu zasad składających się na koncepcję państwa prawnego

w znaczeniu, w jakim to pojęcie pojawia się w art. 2 Konstytucji.” (por. wyrok TK z dnia 20.12.1999 r., sygn. akt K 4/99, OTK ZU 7/1999, poz. 165, pkt 1II.2). Zasada ta wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, „by nie stawiało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny” (por. wyrok TK z dnia 07.02.2001 r., sygn. akt K 27/00, OTK ZU 2/2001, poz. 29, pkt 1II.9).

Z zasady tej TK wywiódł również obowiązek respektowania zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, obejmujący zakaz tworzenia prawa, które wprowadzałyby pozorne instytucje prawne.

Jednocześnie TK wielokrotnie wskazywał również w swoim orzecznictwie na konieczność zachowania proporcji pomiędzy rygoryzmem regulacji prawnopodatkowej oraz uprawnieniami podatników, w szczególności w sferze proceduralnej.

„(...) zasada proporcjonalności wiąże ustawodawcę nie tylko wtedy, gdy ustanawia on ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, ale i wtedy, gdy nakłada obowiązki na obywateli lub na inne podmioty znajdujące się pod jego władzą. Ustawodawca postępuje zgodnie z zasadą proporcjonalności, gdy spośród możliwych środków wybiera możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają one być zastosowane, lub dolegliwie w stopniu nie większym niż to jest niezbędne wobec złożonego 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”.” (por. wyrok TK z dnia 27.04.2004 r., sygn. akt K 24/03).

Wszelkie zatem ograniczenia konstytucyjnie chronionego prawa własności muszą być zgodne nie tylko ze standardami wynikającymi z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP, ale również z innymi zasadami konstytucyjnymi, w tym w szczególności z zasadami wyrażonymi w art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

c) Uzasadnienie niezgodności zaskarżonych przepisów z Konstytucją RP

Podatek akcyzowy jest podatkiem konsumpcyjnym, zawartym w cenie dóbr podlegających konsumpcji. Jego ciężar podatkowy ponosi nabywca, czyli ostateczny odbiorca. Tak samo jest w przypadku nabycia oleju opałowego. W przypadku natomiast przeznaczenia tego oleju na cele grzewcze, ustawodawca przewidział możliwość zastosowania obniżonej stawki tego podatku. Sprzedawca tego oleju nie odnosi więc żadnych korzyści finansowych wynikających z niższej ceny oleju, bowiem finalnie ciężar tego podatku i tak zostałby przerzucony na nabywcę poprzez podwyższenie ceny nabywanego przez niego towaru.

Prawo do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku akcyzowego w przypadku sprzedaży oleju opałowego uwarunkowane było złożeniem oświadczeń przez jego nabywców (§ 4 ust. 5 w zw. z § 4 ust. 1 i ust. 2 Rozporządzenia). To właśnie system oświadczeń o przeznaczeniu nabywanego oleju opałowego na cele grzewcze miał umożliwić

kontrolę nad rzeczywistym zużyciem tego wyrobu. Jednocześnie każde oświadczenie powinno zawierać opisane w Rozporządzeniu dane. Oświadczenia te po kilku latach podlegały następnie i podlegają nadal kontroli organów podatkowych, który w szczególności badają spełnienie kwestii formalnych w przypadku tych oświadczeń. Brak podania niektórych z ww. danych lub podanie danych niezgodnych z rzeczywistością, a nawet drobne błędy (omyłki pisarskie), dyskwalifikuje automatycznie same oświadczenia. W toku postępowania podatkowego uniemożliwiano już natomiast uzupełnienie ewentualnych braków w tych oświadczeniach. Postępowanie to w zasadzie kończy się już na tym etapie, a jego skutkiem jest obciążenie sprzedawcy sankcyjnym podatkiem stosowanym w przypadku zużycia oleju opałowego niezgodnie z jego przeznaczeniem, pomimo, że tego tak na prawdę nie ustalono.

W niniejszej sprawie miała miejsce właśnie taka sytuacja. Skarżąca została potraktowana zatem jak podmiot, który zużył olej opałowy niezgodnie z jego przeznaczeniem, pomimo braku jakiegokolwiek dowodu na tą okoliczność poza wadliwymi oświadczeniami nabywców.

Podkreślić należy jednak, że z regulacji zawartych w Rozporządzeniu wynikał obowiązek tylko i wyłącznie uzyskania od nabywcy oświadczenia. Sprzedawca zaś nie miał żadnych instrumentów prawnych pozwalających mu na sprawdzenie prawidłowości danych personalnych osób składających oświadczenie, gdyż obowiązujące wtedy przepisy nie przyznawały mu jakichkolwiek uprawnień w zakresie kontrolowania swych kontrahentów. Prawodawca nie przewidział tym samym żadnych instrumentów prawnych kontroli danych zawartych w oświadczeniu, w tym w szczególności sposobów kontroli wpisywanej liczby urządzeń grzewczych i adresu, gdzie te urządzenia się znajdują.

Na podstawie § 4 ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 Rozporządzenia podatnika podatku akcyzowego (sprzedawcy) **obciążono pełną odpowiedzialnością za prawdziwość danych podawanych przez nabywców oleju opałowego w wypełnianych przez nich oświadczeniach.**

Zastosowanie zaskarżonych przepisów Rozporządzenia prowadziło zatem do sytuacji, w której to sprzedawca ponosił ekonomiczny koszt podatkowy, podczas, gdy to nabywca, który podał nieprawdziwe swoje dane uzyskał nieuzasadnioną korzyść ekonomiczną. Uzależniając więc uprawnienie sprzedawcy do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku akcyzowego od spełnienia warunków w istocie niemożliwych do spełnienia (a to uzyskania w każdej sytuacji, niezależnie od działań nabywcy, rzetelnego oświadczenia), ustawodawca stworzył pozór istnienia środków prawnych zabezpieczających możliwość zrealizowania przez sprzedawców olejów opałowych tych warunków.

Nadto, zaznaczyć należy, że ww. działanie organów podatkowych i sądów administracyjnych spowodowało potraktowanie sprzedawcy oleju opałowego w zasadzie jak quasi inkasenta podatku, który jednak nie ma żadnego wpływu na działania osób, od których podatek pobiera.

Niezgodność regulacji prawnej przewidującej obciążenie podatnika skutkami zachowań osób trzecich z ww. zasadą znajduje potwierdzenie w orzecznictwie TK, który

stwierdził, że „Jeżeli określona osoba zachowała się w sposób zgodny z ustawą podatkową, nie można obciążać jej skutkami działań lub zaniechać innych osób, na które nie miała ona wpływu. Jeżeli formuje się pewne uprawnienia w postaci tzw. Praw warunkowych, to nie można wprowadzać takich warunków, które nie zależą w żaden sposób od zachowania podatnika (...). Takie unormowanie naruszałoby wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadę państwa prawnego, w szczególności zaś zasadę ochrony zaufania do państwa prawnego.” (por. wyrok TK z dnia 27.04.2004 r., sygn. akt K 24/03).

Wobec powyższego, nałożenie na podatnika (Skarżącą) odpowiedzialności za cudze niezgodne z prawem działania jest niedopuszczalne. Niedopuszczalne jest bowiem obciążenie skutkami majątkowymi podmiotu za nieprawidłowe działania swojego kontrahenta. Skarżąca pozbawiona została bowiem w ten sposób własności środków pieniężnych na skutek bezprawnych działań osób trzecich (nabywców oleju opałowego), co jest sprzeczne z zasadą demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP. Zasada bezpieczeństwa prawnego i zaufania jednostki do państwa nie była bowiem w tym przypadku respektowana. Wprowadzony mechanizm odbierania oświadczeń oraz wywodzone przez organy podatkowe i sądy administracyjne daleko idące skutki posiadania wadliwych oświadczeń wskazują bowiem na to, że jednostka nigdy nie może działać w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne konsekwencje, których nie była w stanie przewidzieć w momencie odbierania tych oświadczeń. Zaskarżone unormowanie doprowadziło zatem do sytuacji, w której ustawodawca połączył w machizmie uzyskiwania oświadczeń obowiązki sprzedawcy oleju opałowego, które nie są możliwe do wykonania, a jednocześnie wyłączył odpowiedzialność finansową sprzedawcy za prawidłowe wykonanie tych obowiązków. Takie unormowanie stanowi wyraźne zaprzeczenie zasadom demokratycznego państwa prawnego, w tym w szczególności zasadzie bezpieczeństwa prawnego.

Uprawniony jest tym samym zarzut, że skarżona regulacja narusza zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, a przez to zasadę ochrony prawa własności wynikającą z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP.

W ocenie Skarżącej, zaskarżone regulacje prawne nakładające na sprzedawcę olejów opałowych obowiązki odbierania oświadczeń przy braku zabezpieczenia środków zapewniających sprzedawcom możliwość dokonania realnej kontroli rzetelności tych oświadczeń oraz przy jednoczesnym obciążeniu ich sankcjami podatkowymi, naruszają konstytucyjną zasadę proporcjonalności wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

„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 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.(...) 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 dolegliwie 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” (por. wyrok TK z dnia 27.04.2004 r., sygn. akt K 24/03).

W niniejszej sprawie, konstrukcja systemu oświadczeń o przeznaczeniu nabywanego oleju opałowego na cele grzewcze miała na celu usprawnienie kontroli faktycznego przeznaczeniu tego wyrobu. Nie przewidziano jednak nieuczciwości nabywców oraz mechanizmów, które pozwalały by na sprawdzenie wiarygodności podawanych przez nich danych. W efekcie na sprzedawcę nałożony został obowiązek kontroli uczciwości nabywców przy jednoczesnym braku przyznania mu odpowiednich do tego instrumentów prawnych. Jednocześnie organy podatkowe, zamiast kontrolować rzeczywiste zużycie oleju opałowego przez jego nabywców, skupiają się w zasadzie tylko na weryfikacji oświadczeń nabywców, nie realizując tym samym podstawowego celu zaskarżonej regulacji, a więc kontroli wykorzystania tego wyrobu zgodnie z jego przeznaczeniem. Organy te posługują się zatem swoistą fikcją prawną polegającą na tym, że każda sprzedaż oleju opałowego, której dotyczy wadliwe oświadczenie nabywcy równoznaczna jest z użyciem oleju opałowego na cele inne niż grzewcze. Zaskarżone przepisy nie gwarantują więc realnego kontrolowania sposobu wykorzystania oleju opałowego, a co za tym idzie instytucja oświadczeń nie jest w takim razie niezbędna dla zapobieżenia używania oleju opałowego niezgodnie z jego przeznaczeniem.

Zabieg taki narusza konstytucyjną zasadę proporcjonalności. Na podatnika (Skarżącą) nałożony został bowiem zbyt nadmierny obowiązek dochowania aktu staranności, który nie dość, że jest nieproporcjonalnie uciążliwy, to jeszcze jego cele niemożliwe są do osiągnięcia. Aby sprzedawca sprostać mógł bowiem wymogom stawianym mu przez Rozporządzenie dotyczących oświadczeń, powinien poza żądaniem okazania dokumentu tożsamości (do czego nie był uprawniony w świetle tej regulacji), żądać również okazania mu m.in. decyzji o nadaniu numeru NIP, dokumentów dotyczących urządzeń grzewczych oraz innych dokumentów potwierdzających np. miejsce zamieszkania nabywcy, co już samo w sobie jest niemożliwe do wykonania przy tego typu transakcjach.

Ustawodawca naruszył zatem w ten sposób przepisy Konstytucji wskazane na wstępie poprzez brak kierowania się dyrektywą wyboru środków proporcjonalnie ingerujących w prawo własności sprzedawcy oleju opałowego.

Mając powyższe na uwadze, wnoszę jak na wstępie.

Andrzej Miś
adwokat

Załączniki:

- 1) pełnomocnictwo,
- 2) dowód uiszczenia opłaty skarbowej od pełnomocnictwa,
- 3) odpis decyzji Naczelnika Urzędu Celnego w W z dnia .08.2009 r. nr
- 4) odpis decyzji Dyrektora Izby Celnej w W z dnia .12.2010 r. nr
- 5) odpis wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W z dnia .04.2011 r., sygn. akt
- 6) odpis wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia .04.2013 r., sygn. akt
- 7) 5 odpisów skargi konstytucyjnej wraz z załącznikami.