
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 nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 15 września 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. 2005 Nr 177, poz. 1473) w zw. z art. 65 ust. 1, ust. 1a 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 24 sierpnia 2005 r. do dnia 1 marca 2009 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 nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 1 stycznia 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. 2004 Nr 279, poz. 2763) - 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 2005 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 nieposiadania 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 brakiem, 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.

W ostatecznej decyzji Dyrektor Izby Celnej w W zaaprobował ww. stanowisko Organu I instancji i dodatkowo stwierdził, że „(...) wymogi formalne oświadczeń powinny być w całości spełnione na dzień powstania obowiązku podatkowego w akcyzie (...). Występujące na ten dzień w oświadczeniach braki formalne powodują, że oświadczenia te, jako niespełniające wymogów określonych przepisami prawa, nie mogą wywoływać skutków w sferze prawa materialnego, co pozbawia podatnika uprawnienia do stosowania obniżonej stawki podatku.”

Podstawą wydania teże decyzji były powołane w jej uzasadnieniu zaskarżone przepisy, tj. § 4 ust. 1, 2 i 5 oraz przepis art. 65 ustawy o podatku akcyzowym.

Powyższe stanowisko organów podatkowych obu instancji potwierdzone zostało również przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w W , który w wyroku wydanym po zaskarżeniu decyzji Dyrektora Izby Celnej w W oddalił skargę Skarżącej. Sąd ten stanął na stanowisku, że „Ustawodawca uzależnił zastosowanie przez podatnika preferencyjnej stawki podatkowej (z rozporządzenia) od prawidłowości oświadczenia złożonego przez nabywcę oleju opałowego, zawierającego deklarację o przeznaczeniu go na cele opałowe. Brak prawidłowych oświadczeń i to zarówno pod względem formalnym, jak i materialnym, powoduje, że niemożliwe jest opodatkowanie sprzedawanego oleju preferencyjną stawką akcyzy przewidzianą rozporządzeniem. Posiadanie wadliwych oświadczeń jest równoznaczne z brakiem oświadczeń prawidłowych, zatem uniemożliwia uznanie istnienia prawa do zastosowania preferencji podatkowych przy sprzedaży olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe”.

Ostatecznie powyższe stanowisko zaakceptowane zostało również w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Wprawdzie przedmiotem niniejszej skargi są przepisy, które utraciły formalnie moc, to w oparciu o przepis art. 39 § 3 ustawy o TK, wydanie orzeczenia jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych praw i wolności Skarżącej. Zgodnie bowiem z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego formalne uchylenie przepisu przez ustawodawcę nie może być uznane za równoznaczne z utratą mocy obowiązujące w sytuacji oceny stanów prawnych, które miały miejsce w okresie poprzedzającym zmianę stanu prawnego (zob. wyrok TK z dnia 05.01.1998 r., sygn. akt P 2/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 1).

W przedmiotowej sprawie, na skutek zastosowania ww. regulacji prawnych doszło do bezprawnej ingerencji organów państwa w konstytucyjnie chronione prawo własności Skarżącej, a wyrok TK stanowić będzie podstawę do wznowienia postępowania sądowno-administracyjnego.

3. *Podmiotowe prawa Skarżącej naruszone przez ostateczne rozstrzygnięcie Sądu*

W związku z wydaniem wyroku NSA z dnia kwietnia 2013 r. (sygn. akt) naruszono konstytucyjnie chronione prawo własności Skarżącej, określone w art. 64 ust. 3 Konstytucji RP, poprzez :

- pozbawienie Skarżącej, na podstawie zaskarżonych przepisów, własności środków pieniężnych w drodze uregulowania o podstawowym charakterze, które to nałożyło obowiązek odbierania oświadczeń, a ustanowione zostało z przekroczeniem ustawowej delegacji, tj. w sposób sprzeczny z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP ;
- 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 uzyskiwała 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 sierpnia 2011 r. (sygn. akt) oznacza, że decyzja Dyrektora Izby Celnej w W z dnia marca 2011 r. nr wydana w przedmiocie określenia Skarżącej zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży oleju opałowego za miesiące: styczeń, lipiec, wrzesień – grudzień 2005 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 z dniem 24 sierpnia 2005 r. Skarżąca nie musiała już odbierać oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego na cele grzewcze, albowiem nie było w tym czasie wyrażnej ustawowej podstawy (delegacji ustawowej) do nałożenia na sprzedawców oleju opałowego tego obowiązku. Zatem zaskarżone przepisy Rozporządzenia wydane zostały wbrew 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 2005 r. do 31 grudnia 2005 r.

Decyzją z dnia października 2010 r. nr Naczelnik Urzędu Celnego w W określił Skarżącej zobowiązanie podatkowe w podatku w akcyzowym za miesiące od stycznia do grudnia 2005 r. na łączną 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, stwierdził, że Organ I instancji błędnie określił skarżącej zobowiązanie podatkowe za miesiące od stycznia do sierpnia 2005 r. poprzez zastosowanie nieprawidłowej stawki podatkowej w wysokości 1.141 zł za 1.000 litrów zamiast stawki podatkowej w wysokości 1.180 zł za 1.100 litrów. Dlatego też w zakresie podatku akcyzowego za miesiące od lutego do czerwca 2005 r. oraz za sierpień 2005 r. zwrócił sprawę Organowi I instancji w celu dokonania wymiaru uzupełniającego oraz zmiany w tym zakresie dotychczasowej decyzji.

W pozostałym natomiast zakresie, tj. dotyczącym miesięcy: styczeń, lipiec, wrzesień – grudzień 2005 r., Organ II instancji nie uwzględnił odwołania strony i decyzją z dnia marca 2011 r. nr utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję w części dotyczącej września 2005 r. oraz uchylił ww. decyzję w części dotyczącej pozostałych ww. miesięcy i określił kwotę zobowiązania w łącznej wysokości zł.

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

Wyrokiem z dnia sierpnia 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. akt), doręczonym pełnomocnikowi skarżącej w dniu 2 września 2013 r., oddalił skargę kasacyjną. Sąd ten podzielił stanowisko WSA, w tym w szczególności stwierdzenie, że fikcyjność danych nabywców traktuje się na równi z brakiem oświadczeń.

Powyższy wyrok NSA jest prawomocny. Skarżąca wyczerpała w ten sposób przewidziany w postępowaniu sądowo - administracyjnym tok instancji.

III. Uzasadnienie wniosków skargi.

1) § 4 ust. 1 i ust. 2 w zw. z art. 65 ust. 1, ust. 1a i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym

a) Zaskarżone przepisy

Przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej jest zgodność z Konstytucją przepisów Rozporządzenia, a to w pierwszej kolejności § 4 ust. 1 i ust. 2 w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 15 września 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. 2005 Nr 177, poz. 1473) w zw. z art. 65 ust. 1, ust. 1a 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 24 sierpnia 2005 r. do dnia 1 marca 2009 r.

Art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym stanowił, że *Stawka akcyzy na paliwa silnikowe wynosi 2 000 zł od 1 000 litrów gotowego wyrobu, na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 233 zł od 1 000 litrów gotowego wyrobu, na ciężkie oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 60 zł od 1 000 kilogramów gotowego wyrobu, a na gaz płynny i metan używany do napędu pojazdów samochodowych 700 zł od 1 000 kilogramów gotowego wyrobu.*

Jednocześnie art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym stanowił natomiast, że *Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, obniżyć stawki akcyzy określone w ust. 1 oraz różnicować je w zależności od rodzaju wyrobu, a także określać warunki ich stosowania, uwzględniając przebieg realizacji budżetu, sytuację gospodarczą państwa oraz poszczególnych grup podatników, a także potrzebę ochrony środowiska naturalnego i udział w tych wyrobach komponentów wytwarzanych z surowców odnawialnych.*

Przepis ten upoważniał więc Ministra Finansów do obniżenia stawek akcyzy określonych w art. 65 ust. 1 tejże ustawy oraz określenia warunków stosowania tych obniżonych stawek.

O dnia 24 sierpnia 2005 r. wprowadzony został również do ustawy o podatku akcyzowym art. 65 ust. 1a, który stanowił, że „W przypadku użycia olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe, które nie spełniają warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem, a także sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, stawka akcyzy wynosi:

- 1) dla olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe – 2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu;
- 2) dla ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe – 1800 zł od 1000 kilogramów gotowego wyrobu.”

Na podstawie art. 65 ust. 2 (obowiązującego już wcześniej w prawie niezmienionym kształcie) Minister Finansów wydał rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, w którym to obniżył stawki podatku akcyzowego w zakresie tylko stawki 2000 zł oraz nałożył w § 4 tego Rozporządzenia na sprzedawcę obowiązek odbierania oświadczeń w następującym brzmieniu :

„1. Podatnik sprzedający wyroby wymienione w poz. 2 załącznika nr 1 do rozporządzenia lub w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c 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 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 uchylecia 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 odniesieniu do oleju opałowego przeznaczanego na cele opałowe obniżeniu może podlegać jedynie stawka w wysokości 233 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu oraz stawka na paliwa silnikowe w wysokości 2 000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu i Minister Finansów może określać warunki stosowania tylko tej obniżonej stawki. Nie był on zatem uprawniony do obniżania, a także określania warunków stosowania stawki sankcyjnej określonej w art. 65 ust. 1a tejże ustawy.

Jednocześnie przepis art. 65 ust. 2 wyraźnie stanowił, że w drodze rozporządzenia można obniżyć ww. stawki. Nadto, 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 wyrażnej ustawowej podstawy do nałożenia na sprzedawców oleju opałowego obowiązku odbierania oświadczeń od nabywców o przeznaczeniu tego oleju na cele grzewcze. Zatem brak oświadczenia, o którym mowa w § 4 ust. 1 i 2 Rozporządzenia nie umożliwił zastosowania stawki wyższej niż przewidziana w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym wynoszącej 233 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu, która to stawka określona została w samej ustawie jako stawka „podstawowa” w przypadku zakupu oleju opałowego przeznaczanego na cele opałowe.

O ile więc w stanie prawnym obowiązującym przed 24 sierpnia 2005 r. ustawa przewidywała stawkę na oleje opałowe, która wynosiła 2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu, zaś przepis wykonawczy dokonywał obniżenia tej stawki, to w obowiązującym od wskazanej wyżej daty art. 65 ust. 1a przedmiotowej ustawy wprowadzono swoistą sankcję podatkową. Jednocześnie przewidziana w art. 65 ust. 1 stawka podatkowa na olej opałowe w wysokości 233 zł nie była stawką preferencyjną, ale zwykłą stawką przewidzianą w odniesieniu do oleju opałowego przeznaczanego na cele opałowe. Okoliczność, iż stawka oleju przeznaczanego na cele opałowe została określona w wysokości znacznie niższej w porównaniu do stawki podatkowej właściwej dla oleju nieprzeznaczonego na takie cele, nie oznacza, że mamy tu do czynienia z jakąkolwiek preferencją podatkową.

Zatem w okresie od września 2005 r. ani ustawa ani też rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, nie wiązały wyższej 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 akcentowały więc tylko pewną okoliczność faktyczną, a nie formalną. Delegacja ustawowa nie uprawniała bowiem 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 stawało 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 obowiązek 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 urzędzeń 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 .10.2010 r. nr
- 4) odpis decyzji Dyrektora Izby Celnej w W z dnia .03.2011 r. nr
- 5) odpis wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W z dnia .08.2011 r., sygn. akt
- 6) odpis wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia .04.2013 r., sygn. akt
- 7) 5 odpisów skargi konstytucyjnej wraz z załącznikami.