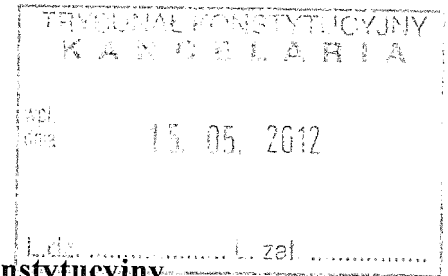




RZECZPOSPOLITA POLSKA  
MINISTER FINANSÓW

AE 6/034/11/GDC/12/BMI9-3984

Warszawa, dnia 11 maja 2012 r.



Trybunał Konstytucyjny

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

Działając na podstawie art. 34 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. Nr 102, poz.643 z późn. zm.) w związku z pismem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 marca 2012 r. przedkładałam stanowisko w sprawie skargi konstytucyjnej P

sp. z o.o. z siedzibą w L i wnoszę o:

**I** umorzenie postępowania w zakresie badania zgodności z Konstytucją RP § 6 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269 z późn. zm.- dalej rozporządzenie), rozpatrywanego samodzielnie, ale też w związku z powołanymi przez Skarżącą w pkt 2 skargi pozostałymi przepisami tego rozporządzenia oraz przepisami ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.- dalej ustawa);

**II** umorzenie postępowania w zakresie badania zgodności z Konstytucją RP § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia rozpatrywanych w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy.

W przypadku nieuwzględnienia stanowiska wskazanego wyżej w pkt I i II, wnoszę o uznanie, że § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 rozporządzenia w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy są zgodne z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP.;

**III** uznanie, że § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP;

**IV** uznanie, że § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w związku z art. 38 ust. 2 a i ust. 3 ustawy jest zgodny z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP.



Ministerstwo  
Finansów

### Uzasadnienie

W stanie faktycznym zaistniałym w niniejszej sprawie P spółka z o.o. z siedzibą w L (zwana dalej Skarżącą) dokonywała sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe. Sprzedaż takiego wyrobu wiązała się z powstaniem obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym (art. 35 ust. 1 pkt 3 ustawy) i zapłatą tego podatku wg. obniżonej stawki akcyzy określonej w poz. 12 załącznika nr 1 do rozporządzenia, której warunki stosowania, na podstawie art. 37 ust. 2 pkt 1 ustawy określały przepisy § 4-6 rozporządzenia. W przypadku Skarżącej zastosowanie znajdował też § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia, który zwalniał z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym podatników będących sprzedawcami wyrobów akcyzowych, z wyjątkiem podmiotów sprzedających wyroby określone w § 4 i 5 (oleje opałowe), dla celów innych niż opałowe. Przedmiotowe zwolnienie stanowiło realizację delegacji ustawowej zawartej w art. 38 ust. 1 pkt 2a i ust. 3 ustawy. Skarżąca korzystała z tego zwolnienia podmiotowego, do momentu ustalenia w toku kontroli, iż nie zostały spełnione przesłanki warunkujące zwolnienie z obowiązku podatkowego.

Jednym z warunków stosowania obniżonej stawki dla olejów opałowych był obowiązek uzyskania oświadczenia od nabywcy o przeznaczeniu nabywanego oleju opałowego do celów opałowych, przy czym na równi z niezłożeniem takiego oświadczenia organy orzekające i sądy administracyjne traktowały złożenie oświadczenia zawierającego nieprawdziwe dane. Zatem posiadanie oświadczeń zawierających nieprawdziwe dane w świetle ugruntowanego orzecznictwa administracyjnego traktowane było jak niezłożenie oświadczenia i na mocy § 6 ust. 5 powodowało konieczność stosowania § 5 rozporządzenia, czyli opodatkowania tych olejów wg. stawki właściwej dla olejów opałowych przeznaczonych na cele inne niż opałowe. Obowiązek podatkowy w przypadku olejów opałowych przeznaczonych na cele inne niż opałowe powstawał dla podatników sprzedających te wyroby z chwilą dokonania takiej sprzedaży (art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. a ustawy).

Naczelnik Urzędu Celnego w L decyzjami z 04.2006 r. oraz z 05.2006 r. określił Skarżącej zobowiązanie w podatku akcyzowym odpowiednio za styczeń oraz luty 2003 r. wobec ustalenia, że Skarżąca stała się podatnikiem z tytułu sprzedaży oleju opałowego na cele inne niż opałowe i nie dokonała zapłaty podatku akcyzowego wg. stawki akcyzy w takim przypadku właściwej tj. określonej stosownie do § 5 pkt 1 rozporządzenia.

Powyższe wywiedziono z faktu posiadania przez Skarżącą oświadczeń nabywców olejów opałowych, których tożsamości nie zdołano potwierdzić (osoby fikcyjne).

Od ww. decyzji Skarżąca odwołała się do Dyrektora Izby Celnej w W, który decyzjami z 07.2007 r. oraz z 08.2006 r. nie uwzględnił odwołań Skarżącej oraz utrzymał w mocy zaskarżone decyzje organu I instancji.

Od powyższych decyzji Dyrektora Izby Celnej w W Skarżąca wniosła skargi do WSA we Wrocławiu, które Sąd ten oddalił wyrokami z 01.2007 r. sygn. akt oraz z 01.2007 r. sygn. akt

Ww. wyroki WSA zostały zaskarżone skargami kasacyjnymi. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargi kasacyjne wyrokiem z kwietnia 2011 r. sygn. akt

Sprawa niniejsza zawisła przed Trybunałem Konstytucyjnym na skutek skargi konstytucyjnej z dnia 18 sierpnia 2011 r. złożonej przez pełnomocnika reprezentującego Skarżącą.

Działający w imieniu Skarżącej wnosi o stwierdzenie niezgodności:

- § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji RP;

- § 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 ustawy z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz z art. 217 Konstytucji RP.

### **Minister Finansów zważył, co następuje:**

#### ***I Zarzut naruszenia art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji RP przez § 6 ust. 2 rozporządzenia***

Wniosek o umorzenie postępowania w zakresie rozpoznania żądania Skarżącej (vide pkt 2 skargi konstytucyjnej) o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją RP § 6 ust. 2 rozporządzenia wynika z faktu, iż przepis ten nie został zaskarżony w skargach kasacyjnych i nie był przedmiotem rozpatrzenia przez NSA. Stosownie do art. 79 ust. 1 Konstytucji RP przedmiotem kontroli w ramach skargi konstytucyjnej mogą być tylko te przepisy, które stanowiły podstawę skarg kasacyjnych i były przedmiotem ostatecznego rozstrzygnięcia w indywidualnej sprawie.

Tymczasem, w niniejszej sprawie § 6 ust. 2 rozporządzenia nie został zaskarżony w skargach kasacyjnych wniesionych przez Skarżącą od wyroków WSA sygn. akt oraz sygn. akt , a zatem nie był przedmiotem rozpoznania przez Naczelny Sąd Administracyjny. Zgodnie ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego wyrażonym w wyroku z dnia 17 listopada 2010 r. sygn. akt SK 23/07 przedmiotem skargi konstytucyjnej może być tylko ten przepis, który stanowił podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia w indywidualnej sprawie i został wskazany w skardze kasacyjnej.

Mając na uwadze powyższe uzasadniony jest wniosek, że w niniejszej sprawie, z uwagi na brak przesłanki dopuszczalności wniesienia skargi konstytucyjnej, jaki stanowi tożsamość przepisu objętego skargą z przepisem stanowiącym podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia sądu lub innego

organu o wolnościach lub prawach albo obowiązkach określonych w Konstytucji, wniesienie skargi konstytucyjnej, której przedmiot stanowi przepis § 6 ust. 2 rozporządzenia jest niedopuszczalne, zaś postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym wobec niedopuszczalności wydania orzeczenia w sprawie, powinno zostać umorzone.

*II Zarzut naruszenia art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji RP przez § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia rozpatrywane w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy*

Skarżąca zakwestionowała (w pkt 2 skargi konstytucyjnej) przepisy § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia rozpatrywane w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy.

Wzorce konstytucyjne jakie wskazała Skarżąca do oceny ww. przepisów to art. 64 ust. 1 i ust. 3, (prawo do własności), art. 92 ust. 1 (organy upoważnione do wydawania rozporządzeń) oraz art. 217 Konstytucji RP (podstawa prawna nakładania podatków).

Stosownie do art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji RP każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

W myśl 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 to powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu.

Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określenie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii zwolnionych od podatku następuje w drodze ustawy.

Z zestawienia przedmiotowych wzorców kontroli wynika, że ocena konstytucyjności kwestionowanych przez Skarżącą przepisów winna być uczyniona po wcześniejszym ustaleniu relacji pomiędzy przepisem aktu ustawowego oraz aktu wykonawczego, tak aby można było ocenić, że przepis rangi ustawowej (tu: treść delegacji/upoważnienia dla Ministra Finansów) koresponduje z konkretnym przepisem aktu wykonawczego i jak te przepisy w łącznym zestawieniu wpłynęły na konstytucyjne prawa i wolności Skarżącej. W niniejszej sprawie zestawienie, jakiego dokonała Skarżąca nie może być do końca uznane za prawidłowe.

Zauważyć należy, że § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia nie zostały wydane w wykonaniu delegacji z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4.

Na mocy powołanej przez Skarżącą delegacji ustawowej tj. art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 Minister Finansów został upoważniony w drodze rozporządzenia do zwolnienia niektórych wyrobów od akcyzy oraz określenia warunków stosowania tych zwolnień. Realizacja tego przepisu nastąpiła w § 11 i 11a rozporządzenia. Żaden z tych przepisów rozporządzenia nie miał zastosowania w sprawie Skarżącej.

Z kolei na mocy delegacji zawartej w art. 37 ust. 2 pkt 1 ustawy, nie powołanej przez Skarżącą, Minister Finansów został upoważniony w drodze rozporządzenia do obniżenia stawek akcyzy określonych w ust. 1 tego artykułu oraz określenia warunków ich stosowania. Wykonanie tej delegacji stanowiły § 2 – 9 rozporządzenia, w tym kwestionowane przez Skarżącą § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 oraz § 5 pkt 1.

Z uwagi na to, że nie ma faktycznego związku pomiędzy powołanym przez Skarżącą przepisem rangi ustawowej tj. delegacją zawartą w art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ww. ustawy a przepisami § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5, § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 ww. rozporządzenia, jako że wskazane przepisy rozporządzenia nie zostały wydane na podstawie art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy i w celu jego wykonania, brak jest możliwości dokonania ich funkcjonalnego zestawienia, a następnie oceny ich wzajemnej relacji pod kątem zgodności z powołanymi przez Skarżącą przepisami Konstytucji RP, co czyni w tym zakresie skargę oczywiście bezzasadną i stanowi podstawę do umorzenia postępowania przed Trybunałem.

Prawidłowej relacji przepisu rangi ustawowej do przepisu aktu wykonawczego, w granicach określonych w skardze, dopatrzeć można się jedynie pomiędzy art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy a § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia. Odniesienie się do tego zarzutu skargi konstytucyjnej zawarto w pkt IV stanowiska.

Biorąc pod uwagę, że Trybunał Konstytucyjny orzekając w sprawie skargi konstytucyjnej jest związany granicami skargi (art. 66 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym), zaś granice skargi wyznaczają wskazane w skardze przepisy, które są zdaniem Skarżącej niezgodne z Konstytucją RP, w ocenie Ministra Finansów, w przypadku gdy powołane przez Skarżącą wzorce kontroli oraz zarzuty („regulacje aktu podstawowego zostały wydane bez jakichkolwiek wytycznych zamieszczonych w ustawie”) wskazują na konieczność dokonania uprzedniej analizy przepisu aktu niższego rzędu w zestawieniu z konkretnym przepisem aktu wyższego rzędu (delegacją), a Skarżąca nie powołała właściwego przepisu aktu ustawowego, tym samym brak jest możliwości dokonania oceny jej wniosku nie wychodząc poza granice skargi, co winno skutkować umorzeniem postępowania w tym zakresie.

W przypadku nieuwzględnienia wniosku o umorzenie postępowania, z ostrożności procesowej, poniżej przedstawione zostaną argumenty wskazujące na bezzasadność zarzutu o niedopuszczalnym

samoistnym ograniczeniu prawa własności przez zaskarżone przepisy § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 rozporządzenia w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy, a w zasadzie w zw. z art. 37 ust. 2 pkt 1 ustawy, bowiem to ten przepis stanowił podstawę do wydania ww. przepisów rozporządzenia.

Skarżąca wymieniając jako wzorce kontroli art. 64 ust. 1 i ust. 3 (prawo własności) w związku z art. 92 ust. 1 (zasada proporcjonalności) oraz art. 217 (podstawa prawna nakładania podatków) Konstytucji RP wskazała, że powołane przez nią przepisy rozporządzenia w niedopuszczalny sposób ograniczają konstytucyjne prawo własności (art. 64 ust. 1 i ust. 3), gdyż stanowią regulacje aktu podstawowego i zostały wydane bez jakichkolwiek wytycznych zamieszczonych w ustawie, a zatem stanowią zakazane, samoistne ograniczenie prawa własności w akcie o charakterze podustawowym.

Tymczasem, stosownie do art. 37 ust. 2 pkt 2 ustawy, minister właściwy do spraw finansów publicznych mógł w drodze rozporządzenia zwalniać niektóre wyroby od akcyzy oraz określać warunki stosowania tych zwolnień, natomiast zgodnie z delegacją ustawową zawartą w art. 37 ust. 2 pkt 1 Minister Finansów mógł obniżać stawki akcyzy określone w ust. 1 i określać warunki ich stosowania. Zatem oba te przepisy cedowały na Ministra Finansów uprawnienia do określenia, w drodze rozporządzenia, ulg (rozumianych jako zwolnienia przedmiotowe oraz obniżki ustawowych stawek) i określenia warunków ich stosowania. Natomiast w art. 37 ust. 4 ustawy zawarte zostały wytyczne dla realizacji ww. delegacji.

Zauważyć należy, że Trybunał Konstytucyjny prowadził już rozważania odnośnie upoważnienia zawartego w art. 37 ust. 2 pkt 1 w kontekście braku naruszenia przez ten przepis zasady wynikającej z art. 217 Konstytucji RP. W tym miejscu wskazać należy, iż z uzasadnienia wyroku TK wydanego w sprawie o sygn. akt P94/08 wynika, że „zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, zasada wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego wynika przede wszystkim z treści art. 217 Konstytucji. Zgodnie z treścią tego przepisu wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny zostać uregulowane bezpośrednio w ustawie. Przepis ten pozostaje w związku z art. 84 Konstytucji. Trybunał wskazywał we wcześniejszych orzeczeniach, że w art. 84 Konstytucji sformułowana została zasada władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w zasięgu jego władzy w celu sfinansowania zadań państwa. Z kolei art. 217 Konstytucji, nawiązując do art. 84, wyraźnie formułuje zasadę wyłączności ustawowej w dziedzinie obciążeń daninowych, do których zaliczają się podatki (zob. wyroki z: 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13, 20 czerwca 2002 r., sygn. K 33/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 44).

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 zakresie – upoważnień ustawowych umożliwiających uregulowanie określonych zagadnień w rozporządzeniu (zob. wyrok z 20 czerwca 2002 r., sygn. K 33/01). W drodze rozporządzenia mogą być jednak uregulowane wyłącznie sprawy niemające istotnego znaczenia dla konstrukcji danego podatku.

Ustawa z 1993 r. w art. 37 ust. 1 określała wysokość stawek akcyzy dla poszczególnych grup towarów akcyzowych. Powołany już wyżej art. 37 ust. 2 pkt 1 tej ustawy upoważnił natomiast Ministra Finansów do wydania rozporządzenia obniżającego stawki akcyzy określone w ustawie. W świetle dotychczasowego orzecznictwa takie upoważnienie do wydania rozporządzenia obniżającego stawki podatku określone w ustawie nie narusza zasady wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego. W wyroku z dnia 1 września 1998 r., sygn. U 1/98, Trybunał wskazał: „Ustawa może upoważnić organy wykonawcze m.in. do szczegółowego określania ulg i umorzeń oraz podmiotów zwolnionych od podatków, pod warunkiem, że ustawa określa ogólne zasady w tym zakresie i udziela wystarczająco precyzyjnych wskazówek, co do sposobu ich uregulowania w akcie wykonawczym” (OTK ZU nr 5/1998, poz. 63). A zatem pomimo tego, że zasada wyłączności ustawy dotyczy również określenia stawek podatku, ustawa może pod pewnymi warunkami upoważniać do obniżenia tych stawek w drodze rozporządzenia na zasadach w niej określonych.” Biorąc pod uwagę brzmienie art. 37 ust. 2 pkt 1 i art. 37 ust. 2 pkt 2 ustawy Minister Finansów stoi na stanowisku, że rozważania Trybunału Konstytucyjnego, co do zgodności art. 37 ust. 1 z art. 217 Konstytucji RP można odnieść (z uwagi na podobieństwo norm zawartych w obu tych delegacjach) także do oceny zgodności art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 z art. 217 Konstytucji RP.

Nie można przyznać racji Skarżącej, że § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 rozporządzenia wydane zostały bez jakichkolwiek wytycznych zawartych w ustawie, a zatem z naruszeniem art. 92 ust. 1 Konstytucji RP. Otrzymując kompetencję do określenia w drodze rozporządzenia m.in. obniżonych stawek akcyzy (art. 37 ust. 2 pkt 1) Minister Finansów uwzględnił okoliczności wskazane w art. 37 ust. 4, co w kontekście przedmiotu regulacji powodowało, że ustalając obniżone stawki akcyzy oraz określając warunki ich stosowania Minister Finansów brał pod uwagę założenia ustawy budżetowej, w szczególności dotyczące dochodów z tytułu (..) podatku akcyzowego (art. 37 ust. 4 pkt 1), sytuację poszczególnych grup podmiotów będących podatnikami podatku akcyzowego (art. 37 ust. 4 pkt 3) oraz sytuację rynkową w obrocie wyrobami akcyzowymi (art. 37 ust. 4 pkt 4).

Uwzględniając ww. wytyczne w odniesieniu do przedmiotu regulacji, jakim były oleje opałowe, Minister Finansów:

- w § 6 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia, nałożył na podatników (sprzedających oleje opałowe osobom fizycznym nie prowadzącym działalności gospodarczej) obowiązek uzyskania od nabywcy oświadczenia stwierdzającego, że nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe,
- w § 6 ust. 2 określił elementy jakie powinno zawierać takie oświadczenie,
- w § 6 ust. 5 i § 5 pkt 1 wprowadził regułę, zgodnie z którą w przypadku niezłożenia oświadczeń, przepisy § 5 stosowało się odpowiednio, czyli zachodziła konieczność opodatkowania olejów opałowych, wg. stawki akcyzy określonej dla olejów napędowych.

Wyżej wskazane warunki stosowania obniżonych stawek akcyzy określone zostały z uwzględnieniem :

- sytuacji rynkowej w obrocie olejami opałowymi w tym w szczególności faktu dużej różnicy w opodatkowaniu oleju opałowego i oleju napędowego – wyrobów o podobnych parametrach technicznych i konieczności przeciwdziałania wykorzystywaniu przez podatników niżej opodatkowanego oleju opałowego do celów innych niż opałowe (art. 37 ust. 4 pkt 4 ustawy);
- sytuacji poszczególnych grup podmiotów będących podatnikami podatku akcyzowego poprzez stworzenie systemu oświadczeń, pozwalającego na dokumentowanie prawidłowości stosowania obniżonej stawki akcyzy i określenia sposobu postępowania na wypadek gdyby takich oświadczeń nie zdołano uzyskać (art. 37 ust. 4 pkt 3 ustawy);
- założeń ustawy budżetowej, w szczególności dotyczących zabezpieczenia dochodów z tytułu podatku akcyzowego – poprzez stworzenie mechanizmów dla prawidłowości korzystania przez podatników z obniżonych stawek akcyzy, a tym samym stabilizujących wpływy budżetowe (art. 37 ust. 4 pkt 1 ustawy).

Nie można zgodzić się także z twierdzeniem, że powołane przez Skarżącą przepisy stanowią „zakazane samoistne ograniczenia prawa własności w akcie o charakterze podustawowym”.

Zgodnie ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego zawartym m.in. w wyroku SK 49/06, „wynikające z art. 64 Konstytucji prawo ochrony własności i innych praw majątkowych ma charakter konstytucyjnego prawa podmiotowego. Konstytucja nakłada jednak na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji). Tym samym Konstytucja w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji w dziedzinie prawa daninowego (por. postanowienie z 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 166).

Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, wpływ na sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku (por. wyrok z 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153). Nie każda więc niekorzystna zmiana sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego prawa własności i innych praw majątkowych (por. wyrok z 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4 i powołane tam orzecznictwo).



Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być jednak zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych. (...) 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.” W sprawie Skarżącej hierarchia źródeł, jak wykazano powyżej w wyjaśnieniach, co do zgodności kwestionowanych przepisów z art. 217 Konstytucji nie została naruszona.

Podkreślić należy, że powyższe rozważania odnosić należy do oceny konstytucyjności norm § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 rozporządzenia rozpatrywanego w związku z art. 37 ust. 2 pkt 1 ustawy nie zaś jak wskazała to Skarżąca w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 ustawy.

### ***III Zarzut naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji RP przez § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia***

Przepisy § 6 ust. 5 i § 5 pkt 1 rozporządzenia wydane zostały w wykonaniu ustawowego upoważnienia Ministra Finansów (art. 37 ust. 2 pkt 1 ustawy) do obniżenia stawek akcyzy i określenia warunków ich stosowania w odniesieniu do olejów opałowych. Stosownie do § 6 ust. 5 rozporządzenia w przypadku niezłożenia oświadczeń, o których mowa w ust. 1-3 (tj. oświadczeń składanych przez nabywców o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe, warunkujących możliwość stosowania obniżonej stawki akcyzy), odpowiednie zastosowanie miały przepisy § 5 rozporządzenia.

Na mocy § 5 pkt 1 wyroby określone w § 4 ust. 1 (tj. oleje opałowe przeznaczone do celów opałowych), w przypadku ich przeznaczenia na cele inne niż opałowe opodatkowane były stawką akcyzy określoną w poz. 11 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia (tj. taką jak określona dla olejów napędowych). Przy czym, oświadczenie zawierające nieprawdziwe dane o nabywcy oleju opałowego traktowane było jak niezłożenie takiego oświadczenia – a w konsekwencji powodowało powstanie obowiązku podatkowego w akcyzie z tytułu sprzedaży oleju opałowego na cele inne niż opałowe.

Działając na podstawie art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy Minister Finansów określił w § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia zwolnienie z obowiązku podatkowego w akcyzie podatników będących sprzedawcami wyrobów akcyzowych z wyjątkiem podmiotów sprzedających wyroby określone w § 4 i 5 (oleje opałowe) dla celów innych niż opałowe. Stwierdzenie, iż sprzedaż oleju opałowego

nie następowała na cele opałowe (a tak było w przypadku ujawnienia faktu posiadania oświadczeń z nieprawdziwymi danymi) skutkowało tym, że sprzedawca takiego wyrobu nie był uprawniony do objęcia go zwolnieniem z § 12 ust. 1 pkt 1 i obciążony był obowiązkiem zapłaty akcyzy wg. stawki jak dla oleju napędowego.

Skarżąca zarzuciła, że na skutek konstrukcji przyjętej w ww. przepisach rozporządzenia poniosła ciężar podatkowy dwukrotnie, podczas gdy nieuczciwy nabywca oleju nie był obciążony skutkami finansowymi.

Skarżąca, wymieniając jako wzorce kontroli art. 64 ust. 1 i ust. 3, art. 2 i art. 31 ust. 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji RP wskazała, że stosowanie ww. przepisów ograniczało konstytucyjne prawo własności w ten sposób, że przeniosło na sprzedawcę odpowiedzialność za bezprawne działanie kontrahenta i zobowiązywało sprzedawcę do podejmowania działań obiektywnie niemożliwych (weryfikacja oświadczeń nabywców olejów opałowych) do wykonania w świetle przyznanych mu kompetencji. Zabieg taki naruszał zdaniem Skarżącej zasadę proporcjonalności i demokratycznego państwa prawnego, gdy na podatnika przenosi się obowiązki organów podatkowych nie tworząc dla niego instrumentów faktycznie umożliwiających spełnienie powierzonego obowiązku.

W odpowiedzi należy zauważyć, że konstrukcja ww. przepisów nie niosła za sobą powinności przymusowego świadczenia pieniężnego. Korzystanie z obniżonych stawek akcyzy (na warunkach wskazanych w przepisach), a także ze zwolnienia z obowiązku podatkowego nie miało charakteru obligatoryjnego/przymusowego. Sprzedawca mógł podjąć decyzję (autonomia wyboru była po jego stronie), czy sprzedawać oleje opałowe z niższą stawką akcyzy, z podjęciem ewentualnego ryzyka poniesienia konsekwencji zaistnienia nieprawidłowości w oświadczeniach o przeznaczeniu oleju opałowego na cele inne niż opałowe, czy też w sytuacji np. odmowy okazania dokumentu tożsamości lub obawy o uczciwość nabywcy skorzystać z możliwości sprzedaży takiego oleju opałowego, z zastosowaniem stawki akcyzy jak dla oleju przeznaczonego do celów innych niż opałowe, z jednoczesną możliwością odzyskania podatku jaki sprzedawca sam zapłacił w cenie zakupu tego oleju (§ 14 ust. 2 rozporządzenia). Konsekwencje, co do wyboru sposobu postępowania jasno wynikały z przepisów i nie stawały Skarżącej w sytuacji przymusowej. Transakcje z udziałem niżej opodatkowanego wyrobu obciążone były większym ryzykiem, wiązały się z dodatkowymi warunkami (obowiązkiem uzyskania oświadczeń o przeznaczeniu oleju), zweryfikowania danych osobowych nabywcy (na podstawie art. 35a ustawy), ale też niosły wyższe korzyści ekonomiczne. Z kolei sprzedaż oleju opałowego, bez potrzeby uzyskiwania oświadczeń i weryfikowania danych nabywców, ale wyżej opodatkowanego niosła za sobą ryzyko uzyskania niższych korzyści ekonomicznych.

Kwestionowane przez Skarżącą przepisy nie naruszały w ocenie Ministra Finansów art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji RP (prawa własności), nie ingerowały bowiem jak wskazano wyżej w sytuację majątkową podatnika w takim stopniu, aby można je było ocenić jako ograniczające w niedopuszczalny sposób konstytucyjne prawo własności, zwłaszcza że jak wskazano wyżej, podatnikowi pozostawiony został wybór, co do możliwości skorzystania z tych ulg.

Nie można zgodzić się ze Skarżącą, że poniosła ona ciężar podatku akcyzowego dwukrotnie. Faktem jest, że przy zakupie oleju od producenta poniosła ciężar akcyzy w cenie nabycia, jednakże odsprzedając go dalej tenże podatek przeniosła w cenie na kolejnego nabywcę. Gdyby tak nie było oznaczałoby to, że Skarżąca odsprzedawała olej opałowy po cenie niższej niż sama go kupiła, co nie znajdowałoby jakiegokolwiek racjonalnego uzasadnienia.

Brak jest także podstaw do twierdzenia, że przepisy naruszyły zasadę proporcjonalności, która wymaga zachowania proporcji między efektami wprowadzonej regulacji, a ciężarami bądź niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli. Zasada ta kładzie szczególny nacisk na adekwatność celu i środka użytego do jego osiągnięcia. To znaczy, że spośród możliwych środków oddziaływania należałoby wybierać środki skuteczne dla osiągnięcia założonych celów, a zarazem jak najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu. Konstruuąc warunki stosowania obniżonej stawki akcyzy, oprócz obowiązku barwienia oleju na cele opałowe wprowadzono system oświadczeń, które sprzedawcy mieli pobrać od nabywców olejów opałowych. Jednocześnie w ustawie stworzono możliwość weryfikowania takich oświadczeń w ten sposób, że istniała możliwość żądania okazania dowodu tożsamości celem identyfikacji nabywcy. Ww. obowiązki uznano za adekwatne do osiągnięcia celu jakim było zabezpieczenie prawidłowości stosowania obniżonych stawek akcyzy. Skarżąca, zakwestionowała możliwość legitymowania nabywców jako wystarczający instrument pozwalający na kontrolę rzetelności pobieranych oświadczeń i zaniechała skorzystania z tego środka weryfikacji danych, co nie wydaje się działaniem racjonalnym nawet w przypadku negatywnej oceny jego skuteczności. Niezależnie od powyższego, Minister Finansów ma wątpliwość, czy stopień adekwatności obowiązków podatkowych, jakie nałożono na podmioty korzystające z dobrodziejstwa stosowania obniżonych stawek akcyzy może być rozpatrywany w świetle zgodności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, bowiem jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu wydanym w sprawie SK 49/06 „regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma szczególną podstawę konstytucyjną (art. 84 Konstytucji), przez co jej dopuszczalność może być rozpatrywana nie w kategoriach stopnia ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kontekście relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony, a ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony (zob. wyroki TK z: 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02,

OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 22; 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50).” Z kolei zasada demokratycznego państwa prawa nie może być samodzielnym wzorcem kontroli dla skargi konstytucyjnej, stąd też nie można było odnieść się w tym zakresie do wywodów Skarżącej (str. 13 i następna skargi).

Minister Finansów w odniesieniu do przytaczanego szeroko przez Skarżącą orzecznictwa ETS pragnie jedynie zauważyć, że Trybunał Konstytucyjny nie jest związany poglądami wyrażanymi przez ETS. Ponadto ETS bada i ocenia zasadniczo zgodność krajowych przepisów Państw Członkowskich UE z przepisami UE (dyrektywami Rady UE). Przepisy ustawy i rozporządzenia, które Skarżąca poddaje ocenie zgodności z Konstytucją RP, obowiązywały w okresie, kiedy Polska nie była Państwem Członkowskim UE, stąd orzecznictwo ETS nie mogło w tym czasie mieć wpływu na kształt prawodawstwa krajowego.

***IV Zarzut naruszenia art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP przez § 12 ust.1 pkt 1 rozporządzenia w związku z art. 38 ust. 2a i ust. 3 ustawy***

Na mocy art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy Minister Finansów mógł zwalniać 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. Minister Finansów wydając to rozporządzenie uwzględnił możliwość wystąpienia podwójnego opodatkowania akcyzą tych samych wyrobów akcyzowych. Celem uniknięcia możliwości wystąpienia takiego skutku w § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia przewidziano zwolnienie 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 (...).

Skarżąca wymieniając jako wzorce kontroli art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji RP wskazała, że powołane przez nią przepisy rozporządzenia w niedopuszczalny sposób ograniczają konstytucyjne prawo własności (art. 64 ust. 1 i ust. 3), gdyż stanowią regulacje aktu podstawowego i zostały wydane bez jakichkolwiek wytycznych zamieszczonych w ustawie, a zatem stanowią zakazane, samoistne ograniczenie prawa własności w akcie o charakterze podustawowym.

W tym miejscu warto odwołać się do powołanego wyżej wyroku z 1 września 1998r., sygn. U 1/98, w którym Trybunał Konstytucyjnym wskazał: „Ustawa może upoważnić organy wykonawcze m.in. do szczegółowego określania ulg i umorzeń oraz podmiotów zwolnionych od podatków, pod warunkiem, że ustawa określa ogólne zasady w tym zakresie i udziela wystarczająco precyzyjnych wskazówek co do sposobu ich uregulowania w akcie wykonawczym” (OTK ZU nr

5/1998, poz. 63).” Pomimo zatem, iż zasada wyłączności ustawy dotyczy określenia podatników podatku, ustawa może pod pewnymi warunkami upoważniać do określenia podmiotów zwolnionych od podatku w drodze rozporządzenia i na zasadach określonych w ustawie, tak jak miało to miejsce w tym przypadku.

W świetle powyższego art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy upoważniającej do zwolnienia podmiotów od podatku oraz wydany w celu jego wykonania § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia należałoby uznać za nienaruszające art. 217 Konstytucji RP.

Art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy zachowuje także zgodność z art. 92 Konstytucji RP gdyż zgodnie z wymogami zawartymi w tym przepisie upoważnia organ wskazany w Konstytucji RP do wydania rozporządzenia (minister właściwy do spraw finansów publicznych), wskazuje zakres spraw przekazanych do uregulowania (zwolnienie niektórych grup podatników z akcyzy) oraz wytyczne dotyczące treści tego aktu wykonawczego (konieczność uwzględnienia „możliwości wystąpienia podwójnego opodatkowania akcyzą tych samych wyrobów akcyzowych”).

W ocenie Ministra Finansów art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 został skonstruowany zgodnie z regułami wynikającymi z art. 92 Konstytucji RP, zatem zarówno delegacja, wytyczne oraz przepis wykonawczy (§12 ust. 1 pkt 1) nie naruszają art. 92 Konstytucji RP.

Wykonując delegację art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy Minister Finansów w § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia zwolnił z obowiązku podatkowego w akcyzie podatników będących sprzedawcami olejów opałowych, z wyjątkiem podmiotów sprzedających te oleje na cele inne niż opałowe.

Nie można zgodzić się z twierdzeniem, że powołane przez Skarżącą przepisy stanowią „zakazane samoistne ograniczenia prawa własności w akcie o charakterze podustawowym”. Nie powtarzając w tym zakresie wcześniejszych wyjaśnień co do zgodności kwestionowanych przez Skarżącą przepisów z art. 64 ust.1 i ust.3 Konstytucji RP, odwołać należy się w tym miejscu do stanowiska Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym „zarzut niezgodności z konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych pozostaje 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”. W sprawie Skarżącej hierarchia źródeł prawa, w świetle art. 217 Konstytucji, nie została naruszona.

Poza tym nie wydaje się, by skarżone przepisy mogły zostać zakwalifikowane do przepisów prawa daninowego powodujących uszczuplenie majątkowe, prowadzące do konfiskaty mienia, a tym samym godzące w konstytucyjne prawo własności. Przepis § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia stwarzał możliwość (a nie przymus) skorzystania ze zwolnienia podmiotowego, przewidzianego dla

określonej grupy podmiotów, która znalazła się w określonej sytuacji faktycznej (tj. była sprzedawcami olejów opałowych na cele opałowe, na którą przeniesiono (w cenie nabycia) ciężar opodatkowania na wcześniejszej fazie obrotu). O dobrowolności korzystania z tej instytucji świadczy m.in. to, że Skarżąca miała prawo (obawiając się dokonywania transakcji z podmiotami, których wiarygodności nie była pewna) dokonać sprzedaży oleju opałowego ze stawką akcyzy, jak dla oleju przeznaczonego do celów innych niż opałowe (art. 35 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. a ustawy i § 5 pkt 1 rozporządzenia) oraz odzyskać akcyzę jaką sama zapłaciła w cenie ich nabycia od producenta (§ 14 ust. 2 rozporządzenia).

Z upoważnienia Ministra Finansów  
PODSEKRETARZ STANU

*Jacek Kapica*

