

Warszawa, dnia 11.05.2015 r.

**Trybunał Konstytucyjny**  
ul. Al. Jana Christiana Szucha 12a  
00-918 Warszawa

Skarżąca: T Sp. z o. o.

uprawniony do reprezentacji zgodnie z KRS:  
P S, Prezes Zarządu  
*reprezentowana przez:*  
adwokata Bartosza Graś  
wpisanego na Okręgową Listę Adwokatów  
w Warszawie po numerem 3350,  
ul. Miła 2  
00-180 Warszawa

## SKARGA KONSTYTUCYJNA

### o stwierdzenie niezgodności

§ 4 ust. 1 -3 w zw. z § 3 ust. 3 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. (Dz. I. Nr 87, poz. 825 ze zm.) w zw. z art. 65 ust. 1a ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 527 ze zm.)  
z Konstytucją w zakresie odpowiedzialności sprzedawców oleju opałowego za nieświadomość przyjęcia od nabywców oleju opałowego oświadczeń zawierających nieprawdziwe dane.

Niniejszym, w imieniu spółki T sp. z o. o. (dalej: „Skarżąca” lub „Spółka”) na podstawie udzielonego mi pełnomocnictwa, wnoszę o stwierdzenie niezgodności:

§ 4 ust. 1 -3 w zw. z § 3 ust. 3 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. (Dz. I. Nr 87, poz. 825 ze zm.) w zw. z art. 65 ust. 1a ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 527 ze zm.) z art. 2, art. 9, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84, art. 217 Konstytucji RP w zakresie, w jakim przepisy nakładają na sprzedawcę oleju opałowego negatywne konsekwencje przyjęcia oświadczeń zawierających nieprawdziwe na skutek czego sprzedawcę pozbawia się możliwości zastosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego.

Jednocześnie wnoszę o zasądzenie na rzecz Skarżącej kosztów postępowania według norm przepisanych.

### PODSTAWY SKARGI KONSTYTUCYJNEJ

Dnia      listopada 2014 r. Naczelny Sąd Administracyjny w wydał wyrok w sprawie o sygn. akt                      oddalający skargę kasacyjną T                      sp. z o. o. w O                      od wyroku Wojewódzkiego Sadu Administracyjnego w K                      z dnia      maja 2013 r. sygn. akt                      w sprawie ze skargi T                      sp. z o. o. w O                      na decyzję Dyrektora Izby Celnej w K                      z dnia      listopada 2012 r. nr                      określającą zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym za miesiąc kwiecień 2008 r.

Podatek akcyzowy został nałożony na Skarżącą na podstawie § 4 ust. 1 -3 w zw. z § 3 ust. 3 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. (Dz. I. Nr 87, poz. 825 ze zm.) w zw. z art. 65 ust. 1a ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 527 ze zm.). W toku postępowania stwierdzono, że Skarżąca nie uzyskała od nabywców oświadczeń o których mowa we wskazanym przepisie Rozporządzenia Ministra Finansów a więc Skarżąca nie mogła zastosować obniżonej stawki podatku akcyzowego wynikającej z art. 65 ust. 1a ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia      .11.2014 r. sygn. akt                      Skarżąca łączy z naruszeniem :

- zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji),
- art. 9 Konstytucji poprzez naruszenie art. 1 protokołu nr 1 do Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności ,
- prawa własności (art. 21 ust. 1 Konstytucji),
- ograniczenia wolności działalności gospodarczej tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny (art. 22 Konstytucji) podczas gdy w przedmiotowej sprawie ograniczenie nastąpiło w drodze rozporządzenia,
- istoty konstytucyjnych wolności i praw które mogą być ograniczone tylko w ustawie (art. 31 ust. 3 Konstytucji),
- prawa własności które może być ograniczone tylko w drodze ustawy (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji),
- zobowiązania do ponoszenia podatków określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji),
- art. 217 Konstytucji poprzez wprowadzenie regulacji pod ustawowych.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego doprowadził do naruszenia konstytucyjnych praw Skarżącej poprzez oddalenie skargi kasacyjnej a więc poprzez przyznanie twierdzenia, że sprzedawca oleju opałowego ponosi negatywne konsekwencje za składanie przez nabywców oświadczeń zawierających nieprawdziwe dane.

Naczelnny Sąd Administracyjny stwierdził, że brak prawidłowych oświadczeń zarówno pod względem formalnym jak i materialnym powoduje, że niemożliwe jest opodatkowanie sprzedawanego oleju preferencyjną stawką akcyzy, a posiadanie wadliwych oświadczeń jest równoznaczne z brakiem prawidłowych oświadczeń i tym samym uniemożliwia uznanie prawa podatnika do zastosowania preferencji podatkowych przy sprzedaży olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe. Zdaniem Sądu oznacza to, że oświadczenia nabywców oleju opałowego muszą być kompletne z punktu widzenia przepisów określonych w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r ale muszą także zawierać prawdziwe dane. Skarżąca nie zgadza się z tym poglądem ponieważ nie miała prawnych i faktycznych instrumentów do weryfikacji przedmiotowych oświadczeń pod kątem prawdziwości danych w nich zawartych, a żądanie ujawnienia danych osobowych zgodnie z art. 51 ust. 1 Konstytucji jest możliwe tylko na podstawie przepisów ustawowych. Sprzedawcy oleju opałowego nie mieli obowiązku ustalania, czy dane wpisane do oświadczenia są zgodne z prawdą, wbrew twierdzeniom Sądu, że sprzedający miał możliwość żądania okazania dowodu osobistego w celu potwierdzenia prawdziwości i rzetelności oświadczenia, co zdaniem skarżącej nie było skutecznym środkiem.

Uzasadniając konieczność kontroli konstytucyjności przepisu § 4 ust. 1-3 w zw. z § 3 ust. 3 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. należy uznać za spełnione przesłanki które określił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 21 maja 2001 r. (sygn. SK 15/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 85):

-przepis ten zawiera treści normatywne odnoszące się do sfery praw i wolności konstytucyjnie chronionych (istotnie naruszono prawo własności Skarżącej wkraczając w sferę środków pieniężnych i możliwością ich dysponowania przez Skarżącą),

-nie istnieje żaden alternatywny instrument prawny (poza ewentualnym uznaniem przepisu za niekonstytucyjny), który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej ukształtowanej definitywnie, zanim ów przepis utracił moc obowiązującą (Skarżąca wyczerpała wszystkie możliwe prawem przewidziane środki odwoławcze),

-ewentualna eliminacja danego przepisu z systemu prawnego stanowić będzie skuteczny środek przywrócenia ochrony praw naruszonych obowiązywaniem kwestionowanej regulacji prawnej (Skarżąca w przypadku stwierdzenia niezgodności kwestionowanego przepisu z Konstytucją nabędzie prawo do wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego).

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia listopada 2014 r. sygn. jest orzeczeniem kończącym postępowanie, Skarżąca poprzez złożenie skargi kasacyjnej wyczerpała przysługujące jej prawne środki odwoławcze.

Odpis orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie będącej podstawą niniejszej skargi tj. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia     listopada 2014 r. sygn.     doręczono Skarżącej dnia 12 lutego 2015 r.

Regulacje prawne zakwestionowane w niniejszej skardze były przedmiotem postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, Skarżąca w skardze kasacyjnej podniosła zarzut naruszenia przepisów prawa materialnego tj. art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym w zw. z § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. poprzez jego niewłaściwe zastosowanie i przyjęcie, że niezłożenie lub złożenie nieprawidłowych pod względem materialnym oświadczeń nabywców oleju skutkuje zastosowaniem sankcyjnej stawki podatku akcyzowego wobec sprzedawcy.

Skarżąca ponadto informuje jednocześnie podkreślając skalę naruszenia jej konstytucyjnych praw, że przedmiocie określenia podatku akcyzowego toczyły się równoległe także inne postępowania o analogicznym stanie faktycznym i również zakończone wyrokami Naczelnego Sądu Administracyjnego oddalającymi skargi kasacyjne, sygnatury spraw: I GSK 1347/13, I GSK 1349/13, I GSK 1348/13, I GSK 1357/13, I GSK 1359/13, I GSK 1360/13, I GSK 1358/13, I GSK 1355/13, I GSK 1354/13, I GSK 1353/13, I GSK 1356/13, I GSK 1350/13, I GSK 1529/13, I GSK 1530/13, I GSK 1364/13, I GSK 1363/13, I GSK 1361/13, I GSK 1352/13, I GSK 1351/13.

## UZASADNIENIE

Skarżąca zarzuca niezgodność § 4 ust. 1 -3 w zw. z § 3 ust. 3 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. (Dz. I. Nr 87, poz. 825 ze zm.) w zw. z art. 65 ust. 1a ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 527 ze zm.) z art. 2, art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1, art. 51 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84, art. 217 Konstytucji RP.

Skarżąca prowadzi działalność gospodarczą polegającą m. in. na sprzedaży oleju opałowego. Naczelnik Urzędu Celnego w K     decyzją z dnia     sierpnia 2012 r. określił Skarżącej zobowiązanie podatkowe za kwiecień 2008 r. w wysokości     zł w której stwierdził, że Spółka dokonała sprzedaży     I oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe bez uzyskania od nabywców oświadczeń w rozumieniu §4 ust. 1-3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia podatku akcyzowego, co skutkowało utratą uprawnienia do zastosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego. W wyniku wniesienia przez skarżącą odwołania od w/w decyzji, Dyrektor Izby Celnej w K     decyzją z dnia     listopada 2012 r. utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Celnego w K     uzasadniają, że oświadczenia wadliwe pod względem zarówno materialnym jak i formalnym są równoznaczne z ich brakiem. Spółka nie podzieliła poglądów organu i wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w K     , który to sąd oddalił skargę uzasadniając, że niepotwierdzenie zakupu oleju opałowego na cele opałowe, sprzedaż oleju dla osoby

niezameldowanej i niezamieszkałej pod adresem wskazanym w oświadczeniu a także podpisanie oświadczenia przez osobę inną niż nabywca jest równoznaczne z brakiem takiego oświadczenia, a więc nie można w takiej sytuacji zastosować obniżonej stawki podatku akcyzowego. Sąd podzielił stanowisko organów Urzędu Celnego, że aby oświadczenie mogło stanowić podstawę do zastosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego, musi być poprawne zarówno pod względem formalnym jak i materialnym. Powyższe ustalenia potwierdził także Naczelny Sąd Administracyjny do którego Skarżąca spółka wniosła skargę kasacyjną, która po rozpoznaniu zarzutów w niej przedstawionych została oddalona.

W ocenie Skarżącej § 4 ust. 1 -3 w zw. z § 3 ust. 3 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. (Dz. I. Nr 87, poz. 825 ze zm.) w zw. z art. 65 ust. 1a ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 527 ze zm.) stanowi naruszenie art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji w zw. z art. 84 Konstytucji poprzez ingerencję w sferę prawa własności na skutek ustanowienia normy na szczeblu źródeł prawa powszechnie obowiązującego niższym niż ustawa. Zdaniem Spółki doszło do przekroczenia granic upoważnienia ustawowego.

Na skutek nieprawdziwych oświadczeń składanych przez nabywców oleju opałowego, prawo własności Skarżącej spółki zostało istotnie ograniczone, co jest niezgodne z art. 2 Konstytucji w którym wyrażona jest zasada demokratycznego państwa prawnego, co potwierdza także orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego „Niezgodność unormowań przewidujących obciążenie podatnika skutkami zachowań podmiotów trzecich z zasadą demokratycznego państwa prawnego znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, według którego jeśli określona osoba zachowała się w sposób zgodny z ustawą podatkową, to nie można obciążać jej skutkami działań lub zaniechań innych osób, na które nie miała ona wpływu (wyrok TK z 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33).

Skarżąca zarzuca także naruszenie artykuł 1 protokołu 1 do Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności co jest niezgodne z art. 9 Konstytucji, do naruszenia doszło poprzez takie ukształtowanie przepisów i praktyki stosowania prawa, że Skarżąca w wyniku sprzedaży oleju opałowego poniosła majątkowe konsekwencje za składanie przez nabywców nieprawdziwych i niezgodnych ze stanem faktycznym oświadczeń o przeznaczeniu oleju, podczas gdy państwo nie zagwarantowało sprzedawcy żadnych skutecznych instrumentów do weryfikacji i kontroli tych oświadczeń.

O niezgodność § 4 ust. 1 -3 w zw. z § 3 ust. 3 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r z art. 31 ust. 3 Konstytucji rozstrzyga praktyka stosowania prawa która przyjmuje, że działania nabywców oleju opałowego polegające na przedstawieniu danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym doprowadziły do obciążenia negatywnymi konsekwencjami tylko sprzedawcę, który wówczas nie miał świadomości o przyjęciu wadliwego pod kątem materialnym oświadczenia, na którego prawdziwość nie miał ani wpływu ani skutecznych instrumentów za pomocą których mógłby te oświadczenia

weryfikować. Naruszona została Konstytucyjna zasada proporcjonalności poprzez brak możliwości faktycznej kontroli oświadczeń a w efekcie doprowadziło to do obciążenia sprzedawcy niekorzystną stawką podatku akcyzowego.

Regulacje wprowadzone na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w zakresie możliwości skorzystania z obniżonej stawki podatku akcyzowego na podstawie oświadczeń składanych przez nabywców oleju opałowego nie przyznały sprzedawcom środków które umożliwiałyby w sposób realny kontrolę rzetelności i prawdziwości tych oświadczeń. Wskazane przepisy naruszają konstytucyjnie chronioną zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, co w zaistniałym stanie faktycznym znajduje wyraz w naruszeniu zasady ochrony prawa własności wynikającej z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Skarżąca nie miała prawnych i jednocześnie realnych środków które mogłyby zapobiec składaniu przez nabywców oleju opałowego fałszywych oświadczeń, których konsekwencje poniosła. Działania kontrahentów stały się podstawą do wkroczenia w prawo własności, prawa majątkowe spółki poprzez nałożenie na spółkę stawek podatku akcyzowego nieuwzględniających zwolnienie na podstawie posiadanych oświadczeń, naruszając tym samym zasadę demokratycznego państwa prawnego.

Zdaniem skarżącej przepisy prawa podatkowego będące przedmiotem skargi istotnie naruszają prawa zagwarantowane w konstytucji poprzez takie ich ukształtowanie, że stały się podstawą do nałożenia na sprzedawcę negatywnych konsekwencji posiadania oświadczeń niezgodnych z prawdą co zdaniem organów i sądów które rozstrzygały w tej sprawie, przesądziło o uniemożliwieniu zastosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego.

Na uwagę skarżącej zasługuje również art. 2 Konstytucji w kontekście niniejszej skargi, który wyraża zasadę ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. W ocenie Skarżącej Spółki zasadę tę naruszono poprzez przyjęcie, że tylko oświadczenia poprawne pod względem zarówno formalnym jak i materialnym uprawniają sprzedawcę oleju opałowego do możliwości skorzystania z obniżonej stawki oleju opałowego. Ustawodawca stworzył warunek niemożliwy do spełnienia, ponieważ sprzedawca nie miał możliwości i wpływu na dane i prawdziwość danych zamieszczonych w oświadczeniach składanych przez nabywców, co doprowadziło do ingerencji w prawa majątkowe Spółki poprzez zwiększenie wysokości stawki podatku akcyzowego. Wskutek złożenia fałszywych oświadczeń Skarżąca poniosła konsekwencje finansowe nie mając świadomości nie tylko wymogu spełnienia wymogów materialnych oświadczeń ale i ich nieprawdziwości.

Podobne stanowisko przyjął Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03 (OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33): „Jeżeli określona osoba zachowała się w sposób zgodny z ustawą podatkową, nie można obciążać jej skutkami działań lub zaniechań innych osób, na które nie miała ona wpływu. Jeżeli formułuje się pewne uprawnienia w postaci tzw. praw warunkowych, to nie można wprowadzać takich warunków, które nie

zależą w żaden sposób od zachowania podatnika oraz nie ma on prawnych możliwości ustalenia, czy warunki te są spełnione (...). Takie unormowanie naruszałoby wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadę państwa prawnego, w szczególności zaś zasadę ochrony zaufania do państwa i prawa”.

Na uwagę zasługuje także stanowisko Trybunał Konstytucyjnego który w wyroku z dnia 12 lutego 2015 r. sygn. SK 14/12 stwierdził, że „Podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji składania fałszywych oświadczeń przez osoby trzecie – nabywców oleju opałowego, w przypadku, gdy nie miał on świadomości, że przyjmuje oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego zawierające nieprawdziwe dane. Wówczas bowiem warunek skorzystania z preferencyjnej stawki podatkowej lub zwolnienia podatkowego miałby cechy niemożliwego do spełnienia, a więc godziłby w zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasadę proporcjonalności ograniczeń praw majątkowych jednostki”.

Mając na względzie powyższe należy uznać, że wydanie przez Trybunał Konstytucyjny orzeczenia w tej sprawie jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych praw Skarżącej z uwagi na nałożenie na spółkę obowiązku podatkowego w wysokości nieuwzględniającej posiadanie oświadczeń uprawniających do skorzystania z obniżonej stawki podatku akcyzowego. Skarżąca nie miała świadomości o składaniu przez nabywców oleju opałowego oświadczeń zawierających nieprawdziwe dane, a stwierdzenie niezgodności kwestionowanych przepisów może stanowić podstawę do wznowienia postępowania sądownoadministracyjnego.

#### Załączniki:

1. Pełnomocnictwo
2. Wydruk z KRS Skarżącej
3. Odpis Wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia .11.2014 r. sygn.