

Chojnice , 28.02.2014

Do
Trybunału Konstytucyjnego
al. J.Ch. Szucha 12a
00-918 Warszawa

Skarżąca :

B

sp. jawna, R

KRS nr

(upoważnionymi do reprezentacji są każdy wspólnik tj. M N i
B N samodzielnie)

*reprezentowana przez radcę prawnego Wiesława Guentzel (nr wpisu Bd 996)
Kancelaria Prawno-Podatkowa , 89-600 Chojnice ul. Strzelecka 1*

Skarga konstytucyjna

I. Określenie przedmiotu skargi konstytucyjnej

W imieniu skarżącej spółki **B**
sp. jawna, której pełnomocnictwo
załączam, wnoszę o stwierdzenie że:

1.

**art. 2 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku
akcyzowym (Dz.U.2005 nr 160 poz. 1341) o treści :**

Art. 2. Ustawa wchodzi w życie z dniem ogłoszenia

**w zw. z art. 1. b ww. ustawy wprowadzającym w ustawie z dnia 23 stycznia
2004r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29 , poz. 257 i Nr 68 poz. 623)
art. 65 ust. 1 a pkt 1 o treści :**

*Art. 65. (...) 1a. 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 - 2 000 zł od 1 000 litrów gotowego wyrobu

jest niezgodny z art. 2 , art. 7 , art. 9 , art. 20 , art. 21 ust.1 , art.22 , art. 31 ust.3 , art. 32 , art. 47 , art. 51 ust.1 , art. 64 , art. 84 , art. 87 , art. 91 , art.92 ust. 1 art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2.04.1997r. (Dz.U. Nr 78 , poz. 483 ze zm.) zwanej dalej Konstytucją

2.

w przypadku nie uznania zarzutów w pkt 1

art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. 2004 nr 29 poz. 257 ze zm.) wprowadzony ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U.2005 nr 160 poz. 1341) z dniem 24.08.2005 tj. dniem publikacji ustawy w Dzienniku Ustaw o treści :

Art. 65. (...) 1a. 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 - 2 000 zł od 1 000 litrów gotowego wyrobu;

przy dokonanej przez WSA w G (wyrok z dnia .03.2011 r. -sygn. akt) oraz NSA (wyrok z dnia .12.2013 - sygn. akt) wykładni (która potwierdzona jest jednolitą wykładnią Naczelnego Sądu Administracyjnego) .tj :

rozumiany w ten sposób , że ustawowe pojęcie „użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem”(olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować jako nie odebranie w momencie sprzedaży (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) „oświadczenia” o którym mowa w § 4 ust.1 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm., zwanego dalej rozporządzeniem) lub odebranie „oświadczenia” nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym oraz , że występujące w tym przepisie pojęcie „użycie”(olejów opałowych lub olejów napędowych,

przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować również jako sprzedaż (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe).

jest niezgodny z art. 2 , art. 7 , art. 9 , art. 20 , art. 21 ust.1 , art.22 , art. 31 ust.3 , art. 32 , art. 47 , art. 51 ust.1 , art. 64 , art. 84 , art. 87 , art. 91 , art.92 ust. 1 art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2.04.1997r. (Dz.U. Nr 78 , poz. 483 ze zm.)

3.

art. 65 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.) obowiązujący do dnia 23.08.2005 o treści :

Art. 65. 1. Stawka akcyzy na paliwa silnikowe i oleje opałowe wynosi 2 000 zł od 1 000 litrów gotowego wyrobu, a w przypadku ciężkich olejów opałowych, gazu płynnego i metanu 700 zł od 1 000 kilogramów gotowego wyrobu.

2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, obniżać stawki akcyzy określone w ust. 1 oraz różnicować je w zależności od rodzaju wyrobu, a także określać warunki ich stosowania, uwzględniając:

- 1) przebieg realizacji budżetu;
- 2) sytuację gospodarczą państwa oraz poszczególnych grup podatników;
- 3) potrzebę ochrony środowiska naturalnego, a także udział w tych wyrobach komponentów wytwarzanych z surowców odnawialnych.

w związku z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.) o treści :

§ 2. 1. Stawki akcyzy określone w art. 65 ust. 1, art. 69 ust. 4, art. 70 ust. 4, art. 71 ust. 4, art. 72 ust. 4 i art. 75 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, zwanej dalej „ustawą”, obniża się do wysokości określonej w:

- 1) załączniku nr 1 do rozporządzenia - dla wyrobów akcyzowych sprzedawanych w kraju;

§ 3. 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 30 maja 2005 r. w sprawie znakowania i barwienia paliw silnikowych oraz olejów opałowych

dla celów kontroli obrotu (Dz. U. Nr 96, poz. 815), 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.

§ 4. 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 wystawianej 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 oświadczenie.

4. Podatnik przechowuje dokumentację, o której mowa w ust. 1 i 3, do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

5. W przypadku niezłożenia oświadczeń, o których mowa w ust. 1 i 3, przepisy § 3 ust. 3 stosuje się odpowiednio.

rozumiane w ten sposób , iż tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniają sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku , brak zaś któregokolwiek elementu tego oświadczenia

skutkuje zastosowaniem stawki określonej w § 3 ust. 3 rozporządzenia są niezgodne z art. 2 , art. 7 , art. 9 , art. 20 , art. 21 ust.1 , art.22 , art. 31 ust.3 , art. 32 , art. 47 , art. 51 ust.1 , art. 64 , art. 84 , art. 87 , art. 91 , art.92 ust. 1 art. 217 Konstytucji .

Pełnomocnik skarżącej zdaje sobie sprawę , że rolą Trybunału Konstytucyjnego nie jest rozstrzygnięcie czy przyjęta przez sądy interpretacja badanego przepisu jest poprawna . Tym niemniej zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału – Trybunał Konstytucyjny może rozstrzygnąć , czy przepis rozumiany w sposób jednolicie ustalony w praktyce sądowej jest zgodny z Konstytucją ewentualnie jeżeli pozwala na to brzmienie przepisu, Trybunał Konstytucyjny może orzec o konstytucyjności takiego przepisu pod warunkiem jego zgodnego z Konstytucją rozumienia , czyniąc tak w myśl zasady domniemania konstytucyjności działania prawodawcy .

II. Określenie podstaw skargi konstytucyjnej

A/ Wyrokiem z dnia .10.2013 r. (sygn. akt) Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną skarżącej spółki

B sp. jawna od wyroku z dnia .03.2011 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G (sygn. akt) oddalającego skargę na decyzję z dnia .11.2010 r. Dyrektora Izby Celnej w Gdyni (nr). Przedmiotowy wyrok wraz z uzasadnieniem został doręczony pełnomocnikowi skarżącej w dniu 06.12.2013 r.

B/ Wymienionym w pkt A wyrokiem Naczelny Sąd Administracyjny (jak również wcześniej WSA w G oraz organy podatkowe) dokonał rozstrzygnięcia opierając się na wymienionych w petitum skargi przepisach rozumiejąc je w ten sposób , że ustawowe pojęcie występujące w art. 65 ust. 1 a ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym „*użycie niezgodnie z przeznaczeniem*” należy interpretować jako nie odebranie w momencie sprzedaży „oświadczenia” o którym mowa w § 4 ust.1 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego lub odebranie „oświadczenia” nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym , a ponadto iż art. 65 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.) obowiązujący do dnia 23.08.2005 w związku z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie

obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.) należy interpretować tak , że tylko poprawne pod względem formalnym oświadczenie upoważnia do zastosowania stawki obniżonej ; rozumienie takie zdaniem skarżącej jest sprzeczne z przepisami Konstytucji i narusza wymienione w niej prawa podmiotowe skarżącej . Orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego jest ostateczne i nie przysługuje od niego żaden środek zaskarżenia .

III. Zastosowanie art. 39 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. Nr 102, poz. 643 ze zm.).

Zgodnie z ww. przepisem art. 39 ust. 3, przepisu ust. 1 pkt 3, stanowiącego, że Trybunał umarza na posiedzeniu niejawnym postępowanie, jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał nie stosuje się, jeżeli wydanie orzeczenia o akcie normatywnym, który utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia, jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Niewątpliwie mimo utraty mocy obowiązującej przepisów wymienionych w petitum skargi , które na tle tej sprawy budzą uzasadnione wątpliwości co do ich zgodności z Konstytucją, skoro normy te stanowiły podstawę prawną do określania przez organy podatkowe zobowiązań podatkowych skarżącej ,które to rozstrzygnięcie zostało zaakceptowane przez sądy administracyjne- rozstrzygnięcie o zgodności z Konstytucją powyżej wskazanych przepisów jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw skarżącej zwłaszcza że w przedmiocie zgodności z Konstytucją ww. przepisów sformułowano zarzuty w postępowaniu podatkowym , postępowaniu przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w G oraz w skardze kasacyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

IV. Określenie rodzaju naruszonych praw i wolności konstytucyjnych

Pełnomocnik skarżącej zdaje sobie sprawę , że zakres badania zarzutów skargi konstytucyjnej jest węższy niż w przypadku np. skierowania pytania prawnego i ogranicza się do naruszenia poprzez zaskarżone przepisy praw podmiotowych skarżącego wynikających z Konstytucji . Mając powyższe na uwadze pomimo , że zarzuty oraz uzasadnienie skargi jest szersze i odnosi się również do innych przepisów Konstytucji , które zdaniem skarżącego zostały również naruszone i takie rozszerzenie , zwłaszcza uzasadnienia skargi , pozwala na szersze przedstawienie i omówienie przedmiotowej sprawy – w tym miejscu skarżący wskazuje , że w zakresie naruszenia jego praw podmiotowych wynikających z Konstytucji wskazuje w szczególności jako wzorzec badania :

- a) art. 20 Konstytucji (konstytucyjne prawo wolności działalności gospodarczej)

- b) art. 21 ust.1 Konstytucji (konstytucyjne prawo do ochrony własności)
- c) art. 22 Konstytucji (konstytucyjne prawo skarżącego do wolności prowadzenia działalności gospodarczej, której ograniczenie jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny)
- d) art. 64 Konstytucji (tj. konstytucyjne prawo skarżącego do własności , równej jego ochrony oraz nie ograniczania go w sposób mogący naruszyć jego istotę)
- e) art. 2 Konstytucji (z którego wynika między innymi prawo do bezpieczeństwa prawnego oraz co do zasady zakaz wprowadzania przepisów podatkowych zwiększających obciążenia podatkowe bez zachowania jakiegokolwiek *vacatio legis*)

oraz dodatkowo

- f) art. 32 Konstytucji (zasadę równości wobec prawa) ponieważ naruszenie praw podmiotowych skarżącego wymienionych w pkt b , d , e – odbyło się z naruszeniem zasady równości
- g) art. 31 ust.3 Konstytucji (zasadę proporcjonalności) ponieważ naruszenie praw podmiotowych skarżącego wymienionych w pkt a , b , c , d , e – odbyło się z naruszeniem zasady proporcjonalności .

Szczegółowe odniesienie się do rodzaju oraz sposobu naruszenia wymienionych w tym punkcie praw zawarte zostanie w szczególności w pkt II uzasadnienia .

V.

Wnoszę o zasądzenie na rzecz skarżącego kosztów postępowania w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych .

Uzasadnienie :

I.

Skarżąca prowadzi działalność gospodarczą polegającą między innymi na sprzedaży oleju opałowego . Konsekwencją przeprowadzenia u skarżącej kontroli podatkowej , a następnie postępowania podatkowego było wydanie przez organy podatkowe decyzji podatkowych określających skarżącą zaległość z tytułu podatku akcyzowego od sprzedanego oleju opałowego za poszczególne miesiące od stycznia 2005 r. do października 2005 r.

Dowód :

1. Protokół kontroli z dnia .01.2006
2. decyzja z dnia .07.2006r. Naczelnika Urzędu Celnego w S
3. decyzja z dnia .11.2010 r. Dyrektora Izby Celnej w G

Od powyższych decyzji skarżąca wniosła odwołanie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G , który wyrokiem z dnia .03.2011 r. (sygn. akt) oddalił skargę . Skarżąca nie zgadzając się z ww. wyrokiem złożyła od niego skargę kasacyjną . Wyrokiem z dnia .10.2013r. (sygn. akt) Naczelnny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną w uzasadnieniu wyroku przyjmując wykładnię wymienionych w petitum skargi przepisów ustawy o podatku akcyzowym oraz rozporządzenia wykonawczego (dodatkowo popartą jednolitą linią orzecniczą NSA) z którą skarżąca się nie zgadza i która jej zdaniem narusza jej prawa i wolności wymienione w przedmiotowej skardze konstytucyjnej

Dowód:

1. wyrok WSA w G z dnia .03.2011r. – sygn. akt
2. wyrok NSA z dnia .10.2013r. – sygn. akt

Orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego jest ostateczne i nie przysługuje na nie żaden środek zaskarżenia .

Jedyny obecnie środek prawny jaki pozostał skarżącemu - w celu zniesienia jego zdaniem krzywdzącej , niekorzystnej i sprzecznej z Konstytucją wykładni ww. przepisów - jest wniesienie skargi konstytucyjnej i wykazanie w niej , że taki sposób rozumowania ww. przepisów jaki przyjął NSA narusza wymienione w skardze prawa i wolności konstytucyjne .

II.

W przedmiotowej sprawie mamy do czynienia z dwoma stanami prawnymi obowiązującymi przed dniem 24.08.2005 i od dnia 24.08.2005 .

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 .

W stanie prawnym od dnia 24.08.2005 r. zgodnie z art. 65 ust. 1 u.p.a. stawka akcyzy na paliwa silnikowe wynosiła 2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu natomiast - co należy podkreślić - na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 233 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu. W myśl zaś postanowień art.

65 ust. 1a u.p.a. 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 - 2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu; 2) dla ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe - 1.800 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu .

Istotne jest to , że w stanie prawnym przed 24.08.2005 w przypadku sprzedaży oleju opałowego i nie złożenia oświadczenia prawidłowego pod względem formalnym obowiązywała stawka obniżona właściwa dla oleju napędowego (1047 zł /1000 l) ; natomiast w stanie prawnym od 24.08.2005 przy przyjęciu wykładni dokonanej przez NSA stawka określona w art. 65 ust. 1a u.p.a. (2000 zł /1000 l)

III.

Niekonstytucyjność przepisów wymienionych w petitum skargi (ich rozumienia niezgodnego z Konstytucją) w stanie prawnym przed 24.08.2005 r.

W okresie tym obowiązywał stawka akcyzy na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe określona w art. 65 ust. 1 u.p.a. . Z kolei w oparciu o delegację zawartą w art. 65 ust. 2 Minister Finansów wydał wspomniane już rozporządzenie z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego w którym (§ 4 ust. 1–2) zobowiązał sprzedawców oleju opałowego do uzyskania od nabywcy (osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej oraz osób fizycznych, zarówno prowadzące jak i nieprowadzące działalności gospodarczej) określonej treści oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów na cele opałowe. W myśl § 3 ust. 3 rozporządzenia wskazano, że jeżeli wyroby określone w § 3 ust. 1 nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono zgodnie z odrębnymi przepisami lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w tym rozporządzeniu, jako warunek zastosowania tej stawki, stosuje się dla nich stawki określone w poz. 1 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia tj. 1047 zł od 1000 litrów wyrobu.

Ponadto, w treści § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 ww. rozporządzenia wskazano, że podatnik dokonujący sprzedaży olejów opałowych, o których mowa w poz. 2 lit.

a załącznika Nr 1, jest obowiązany do uzyskania od nabywcy stosownego oświadczenia.

I tak, w przypadku 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 wystawianej 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.

Ponadto, oświadczenie, o którym mowa jest w § 4 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia, powinno zawierać co najmniej: imię i nazwisko nabywcy, PESEL i NIP, adres zamieszkania nabywcy, określenie ilości nabywanego oleju opałowego, określenie ilości posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się urządzenia, jeżeli jest ono inne niż adres wymieniony w pkt 2, wskazanie rodzaju i typu urządzeń grzewczych, datę i miejsce wystawienia oświadczenia oraz podpis składającego oświadczenie (§ 4 ust. 2).

Odnosząc się natomiast do kwestii warunków, od spełnienia których uzależniona jest możliwość zastosowania przez podatnika sprzedającego oleje opałowe obniżonych stawek, wskazać należy, że przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, w cytowanych wyżej § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 przewidują, iż podatnik dokonujący sprzedaży olejów opałowych, o których mowa w poz. 2 lit. a załącznika Nr 1, jest obowiązany do uzyskania od nabywcy stosownego oświadczenia.

Z tego uregulowania wynika zatem, że podstawowym warunkiem jest uzyskanie przez podmiot dokonujący sprzedaży oleju opałowego od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów, uprawniającym do stosowania preferencyjnych stawek podatkowych. Jest ono załącznikiem dokumentu potwierdzającego sprzedaż oleju opałowego na cele uprawniające do

zastosowania obniżonych stawek podatkowych (do faktury VAT lub rachunku), wraz z nim stanowiąc integralną całość, i powinno być łącznie z tym dokumentem przechowywane.

Nawet jeżeli zgodzić się z NSA, że ewentualne braki w oświadczeniach, o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 ww. rozporządzenia, dotyczących przeznaczenia oleju opałowego na cele opałowe, mogą udaremnić prawo do obniżenia stawki podatku akcyzowego – **to tego rodzaju skutek, wbrew dokonanej wykładni przez NSA, mogą wywołać jedynie braki oświadczenia, uniemożliwiające identyfikację nabywcy, transakcji, a zatem tych elementów, których zamieszczenie w oświadczeniu - w zamierzeniu prawodawcy - miało umożliwić kontrolę zasadności skorzystania z obniżonej stawki podatku akcyzowego (przyznanej preferencji) przez nabywcę oleju opałowego.**

Zauważyć należy, że wszystkie przepisy prawa, a więc także przepisy prawa podatkowego, należy wyklądać i stosować mając na względzie nie tylko ich literalne brzmienie, ale przede wszystkim cel, dla którego zostały ustanowione. Utrata z pola widzenia celu, którego osiągnięciu służy konkretny przepis prawa z reguły prowadzi do błędnego rozumienia tego przepisu i wadliwego jego zastosowania, co w konsekwencji prowadzi do wypaczania całego przyjętego rozwiązania prawnego.

Należy zauważyć, że złożenie oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe nie jest celem samym w sobie, jest natomiast środkiem, który ma zapewnić organowi podatkowemu kontrolę rzeczywistego przeznaczenia nabywanego paliwa i związanego z tym uprawnienia do preferencyjnej stawki podatkowej.

Zgodnie z § 4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego tj. gdy nabywca jest osobą prawną, jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej oraz osobą fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą, oświadczenie składane jest na fakturze VAT lub zostaje dołączone do tej faktury. W przypadku pierwszym, wystarczy, że zawiera treść dotyczącą przeznaczenia nabywanego oleju (reszta danych dotyczących nabywcy, transakcji i produktu wynika z faktury VAT). W przypadku drugim tj. gdy oświadczenie składane jest odrębnie, powinno zawierać dane nabywcy oraz datę i być dołączone do faktury VAT. Jak widać z omawianego uregulowania w obu przypadkach oświadczenie jest powiązane z konkretnym nabywcą i transakcją.

Zgodnie z § 4 ust. 1 pkt 2 cytowanego rozporządzenia tj. gdy nabywca jest osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej, treść oświadczenia jest szczegółowo uregulowana w § 2 ust. 2 rozporządzenia z uwagi na to, że faktura VAT nie musi być wystawiona, a transakcja może być dokumentowana

np. samym paragonem, zatem brak jakichkolwiek informacji o nabywcy. W tej sytuacji, oświadczenie, aby spełniało swoją rolę tj. umożliwiło sprawdzenie przeznaczenia oleju opałowego na cele opałowe, musi zawierać treści identyfikujące nabywcę oraz jego urządzenie grzewcze. Wszystkie elementy omawianego oświadczenia mają przede wszystkim umożliwić identyfikację nabywcy i urządzenia grzewczego oraz ilości paliwa (adekwatnej do rodzaju i ilości urządzeń grzewczych) i daty zakupu. Te informacje, w razie wątpliwości organu pozwolą na sprawdzenie, czy rzeczywiście określony w oświadczeniu nabywca, w dacie wynikającej z oświadczenia, kupił olej opałowy do urządzenia grzewczego określonego w oświadczeniu tj. kupił olej opałowy na cele opałowe.

Wymogi zawarte w § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego mają umożliwić realizację wskazanego wyżej celu, zatem oceniając złożone oświadczenia należy mieć na względzie, czy badane dokumenty umożliwiają realizację celu, któremu służą tj. zbadanie, czy olej opałowy został zużyty na cele opałowe .

Wykładnia celowościowa i systemowa - wskazuje , że celem oświadczenia jest umożliwienie organowi sprawdzenia istnienia przesłanki obniżenia stawki akcyzy tj. przeznaczenia oleju opałowego na cele opałowe. Brak formalny oświadczenia niemający znaczenia dla możliwości dokonania kontroli prawdziwości treści oświadczenia nie może niweczyć uprawnienia do obniżki podatku akcyzowego.

Podkreślić należy, że kontrola organów podatkowych ma za zadanie sprawdzenie, czy olej opałowy z preferencyjną stawką podatkową został zbyty a następnie użyty na cele opałowe. Celem tej kontroli nie jest samo sprawdzenie formalnej poprawności oświadczeń, tylko użycia oleju opałowego na cele opałowe.

Mając to na uwadze uznać należy, że treść oświadczeń powinna być przede wszystkim poddana kontroli pod kątem ich przydatności dla ustalenia poszukiwanej informacji, kto i w jakim celu nabył olej opałowy, to bowiem pozwala w dalszej kolejności ustalić kwestię zasadniczą: czy olej opałowy został przeznaczony na cele opałowe. Złożenie oświadczenia, które spełnia wskazaną funkcję jest warunkiem skorzystania z preferencyjnej stawki podatku akcyzowego, jednak nieprawidłowości, które funkcji tej nie niweczą, nie mogą wpływać na utratę preferencji podatkowej. W oświadczeniu muszą więc być zawarte dane pozwalające na identyfikację nabywcy oraz urządzenia grzewczego w powiązaniu z konkretną transakcją. Kontrola zużycia oleju opałowego na cele opałowe nie może sprowadzać się do kontroli formalnej poprawności oświadczeń, ponieważ samo stwierdzenie braku formalnego oświadczenia nie wystarcza dla stwierdzenia, że stawka preferencyjna podatku

akcyzowego jest nieuzasadniona, albowiem niezbędne jest potwierdzenie prawidłowości informacji oraz użycie oleju opałowego na cele opałowe. **Badając oświadczenia organ podatkowy musi więc rozważać, jaki jest skutek konkretnego braku formalnego i dyskwalifikować tylko te oświadczenia, których braki skutkują niemożliwością identyfikacji nabywcy lub transakcji.** Takie oświadczenie nie spełnia swojej roli i nie pozwala ustalić, czy olej opałowy został zużyty na cele opałowe. Preferencyjna stawka podatkowa jest wówczas nieuzasadniona. Jeżeli jednak oświadczenie, mimo braku któregośkolwiek elementu, pozwala na identyfikację nabywcy i transakcji, a organ poprzestaje na formalnej ocenie to przedwczesna jest ocena, że podatnikowi nie przysługuje obniżona stawka, a gdy nabywca potwierdza nabycie na cele opałowe, to brak podstaw do odmowy zastosowania preferencji podatkowej przewidzianej dla olejów opałowych zużytych na cele opałowe.

Zatem np. błędne numery NIP lub PESEL, brak numeru NIP / PESEL, tak jak w niniejszej sprawie, nie dyskwalifikują oświadczenia, dają one zdaniem pełnomocnika możliwość identyfikacji osoby wobec innych danych oświadczenia w tym imienia, nazwiska, adresu.

Niedopuszczalne jest taka wykładnia przepisów dotyczących składanych oświadczeń jak to przyjął NSA , że jeżeli organy podatkowe uznały , że nie mogą ustalić nabywcy na podstawie oświadczenia – twierdząc jednoznacznie , iż oświadczenia te pochodzą od osób nieistniejących , natomiast ustaleń takich dokonała na podstawie tych samych oświadczeń policja i prokuratura w postępowaniu karnym-skarbowym tj. zidentyfikowała osoby wcześniej uznane przez organy podatkowe za nie istniejące i osoby te potwierdziły fakt złożenia oświadczenia oraz fakt zakupu oleju na cele opałowe to nie ma to znaczenia dla zastosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego bo aby stawkę taką zastosować obok identyfikacji nabywcy , potwierdzenia przez niego złożenia oświadczenia oraz potwierdzenia zużycia oleju na cele opałowe muszą w oświadczeniach znajdować się jeszcze inne przewidziane w rozporządzeniu dane .

Oświadczenie z § 4 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku, jest dokumentem prywatnym, zatem stanowi dowód tego, że osoba która go podpisała złożyła oświadczenie zawarte w dokumencie. Nawet jeżeli przyjąć , iż braków omawianego dokumentu nie można uzupełnić, to bez wątplenia można i należy ocenić, czy braki te dyskwalifikują dokument z uwagi na jego przeznaczenie i cel, któremu służy.

Reasumując oświadczenie spełnia swoją rolę jeżeli na podstawie danych w nim zawartych organ ustalił nabywcę, a sama transakcja i użycie oleju

zostały potwierdzone. Ocena uprawnienia do zastosowania preferencji podatkowej w podatku akcyzowym nie może być oparta na samej tylko analizie formalnej poprawności oświadczeń.

Sposób naruszeń praw podmiotowych skarżącej wynikających z Konstytucji szczegółowo zostanie wskazany w pkt. V uzasadnienia

IV.

Niekonstytucyjność przepisów wymienionych w petitum skargi (ich rozumienia niezgodnego z Konstytucją) w stanie prawnym od 24.08.2005 r.

A/ W uzasadnieniu ww. wyroku Naczelny Sąd Administracyjny (powołując się przy tym na jednolitą linię orzecniczą) przyjął , iż **art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym należy rozumieć w ten sposób , że ustawowe pojęcie „użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem”(olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować jako nie odebranie w momencie sprzedaży (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) „oświadczenia” o którym mowa w § 4 ust.1 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm) lub odebranie „oświadczenia” nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym oraz , że występujące w tym przepisie pojęcie „użycie”(olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować również jako sprzedaż (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe).**

Zdaniem pełnomocnika skarżącej takie stanowisko NSA w sposób oczywisty narusza obowiązujący porządek prawny (w tym wymienione w skardze prawa i wolności konstytucyjne – co zostanie wykazane w dalszej kolejności) , w szczególności :

- a) wątpliwości interpretacyjnych przepisów ustawy nie można usuwać analizą zapisów rozporządzenia
- b) wprowadzenie w rozporządzeniu rzekomych domniemań prawnych nie może mieć żadnego znaczenia dla stawek podatkowych przyjętych w ustawie
- c) Minister Finansów nie może w rozporządzeniu ustanawiać dodatkowych warunków materialno-prawnych dla skorzystania ze stawki ustawowej wymienionej w art. 65 ust.1 ustawy (233 zł)
- d) kwestie dotyczące zabezpieczenia interesów fiskalnych w tym związane z kontrolą powinny być uregulowane w ustawie a nie w rozporządzeniu , w

szczegółności jeżeli tak jak to przyjął NSA mamy do czynienia z formalną teorią dowodów (możliwość wykazania przesłanki materialno-prawnej do skorzystania ze stawki 233 zł tylko jednym ściśle określonym dowodem – „oświadczeniem”), która jest wyjątkiem od przewidzianej w art. 180 Ordynacji podatkowej otwartej teorii dowodów .

- e) powyższe rozważania NSA mogą mieć zastosowanie co najwyżej do stawki obniżonej określonej w rozporządzeniu (232 zł) a nie do stawki ustawowej (233 zł)

Zdaniem pełnomocnika jest to wykładnia prawotwórcza i sprzeczna ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego (np.wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2007 r. U. 6/2006 – w którym jako sprzeczne z przepisami Konstytucji uznano wprowadzenie w rozporządzeniu dodatkowej przesłanki materialno prawnej (potwierdzenie odbioru faktury korygującej) do skorzystania z uprawnień przewidzianych w ustawie). Podobnie w przedmiotowej sprawie „oświadczenie” o którym mowa w rozporządzeniu nie może być dodatkową przesłanką materialno-prawną dla skorzystania ze stawki ustawowej przewidzianej w art. 65 ust. 1 (233 zł) , a co najwyżej może być taką przesłanką dla skorzystania ze stawki przyjętej w rozporządzeniu (232 zł) . W państwie prawa niedopuszczalna jest sytuacji w której Minister Finansów powołując się na prawo do obniżenia stawki w rozporządzeniu (notabene dokonując tego obniżenia w sposób symboliczny z 233 zł na 232 zł – co jest praktycznie obojętne z punktu widzenia interesów budżetowych państwa) **w rzeczywistości próbuje przeforsować dodatkowy warunek materialno-prawny dla skorzystania ze stawki ustawowej (233 zł)**

B/ Zdaniem pełnomocnika skarżącej przepis art. 65 ust. 1 a pkt. 1 ustawy o podatku akcyzowym wprowadzający swoistą sankcję podatkową przez obciążenie podatkiem akcyzowym użycia oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe niezgodnie z przeznaczeniem w wysokości 2000 zł od 1000 litrów , gdy tymczasem zasada opodatkowania użycia oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe tj. stawka podatkowa w wysokości 233 zł od 1000 litrów (tj. stawka prawie 9 krotnie mniejsza) wymieniona została w art. 65 ust. 1 i dodatkowo wprowadzony bez żadnego *vacatio legis* jest sprzeczny z wymienionymi w *petitum* skargi przepisami Konstytucji .

C/ Dla zobrazowania naruszeń należy wskazać na sposób legislacji

1)
DRUK 4124
P r o j e k t

U S T A W A

z dnia..... 2005 r.

o zmianie ustawy o podatku akcyzowym.

Art. 1.

W ustawie z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257 i Nr 68 poz. 623) w art. 65 ust. 1 otrzymuje brzmienie:

"Stawka akcyzy na paliwa silnikowe wynosi 2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu, w przypadku olejów opałowych 233 zł od 1000 litrów, a gazu płynnego i metanu używanego do napędu 700 zł od 1000 kg gotowego wyrobu."

Art. 2.

Przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 65 zachowują moc, jeżeli nie są sprzeczne z ustawą.

Art. 3.

Ustawa wchodzi w życie z dniem ogłoszenia z mocą od dnia 15 czerwca 2005 r.

2)

DRUK 4308

Poprawki Senatu – na wniosek legislacyjny senatora Jerzego Markowskiego

UCHWAŁA SENATU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ Z DNIA 15.07.2005

Najważniejsze z punktu widzenia przedmiotowej sprawy to :

1. Wprowadzenie art. 65 ust. 1 a (poprawka nr 3 – w uzasadnieniu wyraźnie napisano , iż chodzi o tzw. „karne”stawki)

2. Wprowadzenie 30-dniowego vacatio legis (poprawka nr 5)

3)

Na posiedzeniu sejmu w dniu 28.07.2005 **Sejm przyjmuje poprawkę Senatu w zakresie wprowadzenia art. 65 ust. 1 a , natomiast odrzuca poprawkę w zakresie wprowadzenia 30-dniowego vacatio legis** . Ustawa została uchwalona na pos. nr 108 dn. 28-07-2005

4)

Ustawę przekazano Prezydentowi do podpisu dnia 30-07-2005

Dnia 19-08-2005 Prezydent podpisał ustawę

5)

Ogłoszenie ustawy w dniu 24.08.2005
Dz.U. z 2005 r. Nr 160, poz. 1341

U S T A W A
z dnia 28 lipca 2005 r.

o zmianie ustawy o podatku akcyzowym

Art. 1.

W ustawie z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257

i Nr 68, poz. 623) w art. 65:

a) ust. 1 otrzymuje brzmienie:

"1. Stawka akcyzy na paliwa silnikowe wynosi 2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu, na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 233 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu, na ciężkie oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 60 zł od 1000 kilogramów gotowego wyrobu, a na gaz płynny i metan używany do napędu pojazdów samochodowych 700 zł od 1000 kilogramów gotowego wyrobu."

b) po ust. 1 dodaje się ust. 1a w brzmieniu:

"1a. 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."

Art. 2.

Ustawa wchodzi w życie z dniem ogłoszenia.

D/ ZGODNOŚĆ PROCESU LEGISLACYJNEGO (w szczególności związanego z wprowadzeniem art.65 ust 1 a u.p.a. z przepisami Konstytucji

1) znaczeniem terminu „poprawka” a „inicjatywa ustawodawcza”- rażące błędy legislacyjne

1.

Bezspornie poprawka jest wtórną propozycją legislacyjną, odnoszącą się do tekstu, do którego zostaje zaproponowana. Oznacza to, że musi ona pozostawać w przedmiotowych ramach tego tekstu. Uprawnienie do wniesienia poprawki ma charakter indywidualny, posiada je każdy poseł i senator, natomiast prawo inicjatywy ustawodawczej przysługuje organom wyliczonym enumeratywnie w art. 118 Konstytucji. Prawo inicjatywy ustawodawczej ma więc ex definitione charakter kolektywny. Inicjatywa ustawodawcza jest samodzielną pozycją legislacyjną, a jej przedmiotowe ramy zależą od uznania jej autorów. Rozróżnienie terminów „inicjatywa ustawodawcza” oraz „poprawka” ma szczególne znaczenie w kontekście zaawansowania prac parlamentarnych nad projektem ustawy. Możliwość wnoszenia poprawek są największe na najwcześniejszym etapie prac parlamentarnych. Zakres w jakim poprawka może ingerować w meritum projektu zostaje zawężony już w drugim czytaniu, z uwagi na związanie treści poprawki przedmiotowymi ramami tekstu. W sytuacji kiedy poprawka wyraża nowość normatywną pozbawioną bezpośredniego związku z pierwotnie określonym celem i przedmiotem projektu konieczne jest rozważenie, czy nie został naruszony art. 118 ust. 1 Konstytucji przez przekształcenie poprawki w nową inicjatywę ustawodawczą. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy - projektowana nowelizacja ustawy o podatku akcyzowym była bezpośrednią reakcją na propozycje Ministerstwa Finansów, zawarte w Rozporządzeniu z dnia 30 maja 2005 roku, zakładające drastyczny wzrost stawek akcyzy na olej opałowy i gaz płynny, służący do ogrzewania mieszkań.

W żadnym miejscu uzasadnienia nie wspomniano, iż celem projektowanych zmian jest również wprowadzenie mechanizmu sankcyjnego, a w szczególności takiego systemu który powodowałby, iż sprzedający olej opałowy w przypadku nie dochowania wymogów przewidzianych w rozporządzeniu w zakresie gromadzenia oświadczeń dotyczących sprzedaży oleju opałowego płaciłby maksymalną stawkę (2000 zł / 1000 l) dwukrotnie przewyższającą stawkę obowiązującą (1180 zł /1000 l) – powyższe w sposób szczegółowy zostanie omówione w dalszej części .

Ustawa z założenia miała być korzystna dla podatników, na co zresztą wskazuje termin wyjścia jej w życie pierwotnie rozciągający jej skuteczność na okres sprzed uchwalenia (art. 3.Ustawa wchodzi w życie z dniem ogłoszenia z mocą od dnia 15 czerwca 2005 r.)

Proces legislacyjny w Polsce jest procesem wysoce sformalizowanym , Projekty aktów prawnych są opiniowane przez wysokiej klasy specjalistów w szczególności w zakresie zgodności ich z Konstytucją . **Ewentualna możliwość wprowadzenia ustawy z mocą wsteczną wbrew zasadzie *lex retro non agit* wywodzonej z art. 2 zwłaszcza w zakresie prawa daninowego jest możliwa tylko w jednym przypadku (i to też wyjątkowo) – tylko wtedy gdy ustawa taka jest w całej swojej rozciągłości korzystna dla obywatela .**

Mając powyższe na uwadze oczywiste jest to , iż projekt ustawy zakładał tylko i wyłącznie korzyści dla obywateli – i analiza tego projektu na to wskazuje !

2.

Niestety poprawka Senatu (na wniosek senatora Jerzego Markowskiego) w zakresie wprowadzenia art. 65 ust. 1 a w całości proces ten zaburzyła – bo spowodowała ona diametralnie niekorzystną sytuację osób objętych jej materiałem w stosunku do sytuacji sprzed jej wejścia w życie . Osoby takie z dnia na dzień (tj. w dniu 24.08.2005 – w dniu ogłoszenia ustawy) w sytuacji gdy sprzedawały olej bez otrzymania oświadczenia nabywcy lub posiadały oświadczenia niekompletne jak również osoby , które zużywały olej opałowy do innych niż opałowe celów zamiast dotychczasowej obniżonej stawki właściwej dla olejów napędowych (1180 zł / 1000 l - § 4 ust.5 w zw. z § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87 , poz. 825 ze zm.) musiały zapłacić stawkę prawie o 100% większą tj. 2000 zł /1000l wynikającą właśnie z wprowadzonego art. 65 ust. 1 a . Powyższe zostało wielokrotnie potwierdzone w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego – podatnik który nie miał oświadczenia lub zużył olej opałowy do innych celów niż opałowe od dnia 24.08.2005 (tj. od dnia ogłoszenia ustawy) musiał zapłacić 2000 zł /1000l

3.

Zdaniem pełnomocnika skarżącego oczywiste powinno być to , iż zakres poprawek Senatu powinien mieścić się w przedmiotowym zakresie ustawy uchwalonej przez Sejm – i to jest kanon, zasada ustrojowa, której należy się trzymać, bo rozstrzyga o tym konstytucja. W trybie poprawki senackiej nie można włączać do ustawy kwestii niebędących wcześniej przedmiotem procedowania w trzech czytaniach w Sejmie. Powyższe standardy konstytucyjne w sposób oczywisty i rażący nie były przestrzegane przy wprowadzeniu art. 65 ust. 1 a - co powoduje iż mamy do czynienia z rażącym naruszeniem legislacyjnym , konsekwencją którego powinno być

stwierdzenie niekonstytucyjności przepisów ustawy wprowadzającej ww. przepis .

2) brak vacatio legis – rażąco naruszenie wywodzonych z art. 2 Konstytucji standardów demokratycznego państwa prawa .

1.

Bezsporne w sprawie są następujące okoliczności :

a) art. 65 ust 1 a- został wprowadzony bez zachowania jakiegokolwiek vacatio legis (wszedł w życie z momentem ogłoszenia ustawy – tj. w dniu 24.08.2005)

b) ww. przepis jest przepisem podatkowym określającym stawkę podatkową i to dodatkowo stawkę maksymalną – sankcyjną (Sądy administracyjnie wielokrotnie podkreślały , iż ten zabieg legislacyjny miał na celu przeniesienie sankcji przewidzianej w rozporządzeniu do ustawy – zapominając przy tym dodać , iż sankcja w rozporządzeniu była połową mniejsza)

c) W dniu wejścia w życie ww. przepisu diametralnie zmieniła się sytuacji osób , które sprzedawały olej opałowy nie mając prawidłowego oświadczenia jak również osób , które zużywały olej opałowy na inne cele niż opałowe . Osoby takie zmuszone zostały do płacenia z dnia na dzień stawki prawie dwukrotnie większej . Mało tego osoby takie zmuszone zostały to płacenia dwukrotnie większej stawki nawet jeżeli czynności dokonały przed godziną publikacji . Oczywiście jest to , iż ww. przepis obowiązywał od godziny 0 dnia 24.08.2005 natomiast jego ogłoszenie miało miejsce co najwyżej po godz. 7 – tj. godzinie od której czynny jest urząd dokonujących ogłoszeń aktów prawnych . W takiej sytuacji możemy mówić nie tylko o naruszeniu zasady braku vacatio legis ale również o naruszeniu zasady lex retro non agit .

d) Nie istniały żadne racjonalne przesłanki przemawiające za tym , aby w tak rażący sposób z dnia na dzień pogorszyć sytuację prawną osób poddanych reżimowi ww. przepisu . Żadne uzasadnienie dotyczące ww. zmiany o tym nawet nie wspomina . W żadnym wypadku nie można mówić , iż zmiana ta nic nie wniosła jeżeli chodzi o sytuację prawną obywateli , bo np. wcześniej w ustawie też był określony maksymalny podatek w wysokości 2000 zł / 1000l- rzeczywiście był ale został on obniżony przez ww. rozporządzenie (i to rozporządzenie bezpośrednio przed dniem wejścia art. 65 ust. 1 a uregulowało bardziej korzystną sytuację prawną obywateli !)

e) Nie istniała żadna racjonalna przesłanka , która mogła by wskazywać iż konieczność wprowadzenia takiego trybu procedowania chroniła inną ważniejszą wartość konstytucyjną

f) Treść art.65 ust. 1 a została odkodowana w utrwalonej linii orzecniczej , która przyjęła takie jak wyżej jej rozumienie .

g) Oczywiście jest to , iż sposobu uchwalenia ustawy nie można sanować np. poprzez przyjęcie (w ramach wykładni , stanowiska doktryny , orzecznictwa) innego niż w ustawie momentu jego wejścia w życie , które złagodziłoby ewentualne jego niekonstytucyjne skutki . Takiego prawa nie

ma również Trybunał Konstytucyjny . Zmiany takiej (w zakresie wejścia w życie) może dokonać tylko i wyłącznie parlament w ramach prac legislacyjnych . Jeżeli okazałoby się , iż ww. argumenty są uzasadnione to przepis w taki sposób wprowadzony jest sprzeczny z konstytucją i rozciąga się to na cały czas jego obowiązywania tj. również na okres objęty przedmiotową sprawą .

h) Poprawka senatu w zakresie zmiany terminu wejścia ustawy w życie (30 dniowego vacatio legis) , która mogłaby ewentualnie złagodzić ewentualne skutki niekonstytucyjności nie została przyjęta !

Mając powyższe na uwadze zdaniem pełnomocnika oczywiste jest , iż sposób uchwalenia art. 65 ust 1 a naruszał rażąco standardy konstytucyjne w tym szczególności wywodzoną z art.2 zasadę przestrzegania vacatio legis – zwłaszcza w przypadku przepisów podatkowych , a dodatkowo o charakterze sankcyjnym .

E/ Już z daleko posuniętej ostrożności wskazuję , iż ww. art. 65 ust 1 a u.p.a. (przy założeniu nie naruszenia w procesie legislacji ww. zasad) aby można było mówić o jego wykładni zgodnej z Konstytucją powinien być rozumiany co najwyżej następująco :

- 1. użycie oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe niezgodnie z przeznaczeniem rozumiane będzie jak użycie oleju opałowego do celów napędowych**
- 2. ciężar dowodu , polegający na wykazaniu , że oleju opałowego przeznaczonego do celów opałowych użyto do celów napędowych spoczywał będzie na organie podatkowym**
- 3. składane oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego mogą służyć jedynie pomocniczo przy prowadzonym postępowaniu dowodowym**
- 4. brak oświadczenia , oświadczenie niekompletne lub oświadczenie nierzetelne nie mogą rozstrzygać o rzeczywistym przeznaczeniu oleju opałowego , a w szczególności nie mogą stanowić domniemania (dodatkowo nie do obalenia żadnym dowodem) , że jest to równoznaczne z przeznaczeniem oleju opałowego do celów napędowych**
- 5. pojęcie „użycie” nie odnosi się do sprzedaży**
- 6. nie będzie miał zastosowania w sytuacji użycia oleju opałowego do innych celów niż opałowe lub napędowe.**

Rozumienie ww. przepisu w zakresie przeznaczenia oleju opałowego (w ogóle możliwości obciążenia go podatkiem akcyzowym) – wynika z obowiązujących Polskę przepisów unijnych .

Zgodnie z artykułem 2 ust. 4 lit.b dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. – dyrektywa ta nie ma zastosowania do(...) następującego wykorzystania produktów energetycznych i energii elektrycznej:

- produktów energetycznych wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania,

- podwójnego zastosowania produktów energetycznych

Tak więc w przypadku wykorzystania oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem (nie na cele opałowe) olej ten może podlegać opodatkowaniu akcyzą w świetle ww. dyrektywy tylko wtedy , gdy zostanie wykorzystany na cele napędowe .

Fakt niepodlegania podatkowi akcyzowemu wyrobów używanych do celów innych niż napędowe lub opałowe był wielokrotnie potwierdzany przez ETS, m.in. w orzeczeniach C-346/97 w sprawie pomiędzy B. S. AB a R. oraz C-437/01 w sprawie pomiędzy Komisją Europejską a Republiką Włoch. W efekcie państwa członkowskie nie mogą nakładać akcyzy ani innych podatków konsumpcyjnych na wyroby energetyczne zużywane do celów innych niż napędowe lub opałowe.

F/ Zdaniem pełnomocnika skarżącej art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym przy dokonanej przez WSA w G oraz NSA wykładni (tj. rozumiany w ten sposób , że ustawowe pojęcie „*użycie niezgodnie z przeznaczeniem*” należy interpretować jako nie odebranie w momencie sprzedaży „oświadczenia” o którym mowa w § 4 ust.1 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego lub odebranie „oświadczenia” nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym oraz , że występujące w tym przepisie pojęcie „*użycie*” należy interpretować również jako sprzedaż) jest niezgodny z art. 2, art.20 , art.21 ust.1 , art.22 , art. 64 , art.32 , art. 31 ust.3 Konstytucji przez to , że :

- a) państwo prawa nie może tworzyć przepisu , który bez uzasadnionej przyczyny naruszałby swobodę prowadzenia działalności gospodarczej oraz zasadę bezpieczeństwa prawnego (art.2 , art. 20 , art. 22 Konstytucji) Przepis nakładający prawie dziewięciokrotnie większą stawkę podatkową powinien być jasny i poddawać się tylko wykładni literalnej .

- b) takie tworzenie i taka wykładnia jaką dokonał WSA w G oraz NSA przepisu art. 65 ust 1 a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym w rzeczywistości w ogromnej mierze (mając na uwadze dziewięciokrotnie większą stawkę podatkową – nie mającą żadnego odzwierciedlenia w ekonomicznych przesłankach transakcji) prowadzi do faktycznej konfiskaty mienia co w sposób oczywisty narusza (art. 21 ust.1 , art. 64 Konstytucji).
- c) skoro mamy taką skalę nieprawidłowości (nie jest to przypadek jednostkowy , ponieważ jak wynika z kontroli przeprowadzonej przez organy podatkowe problem ten dotyczy prawie wszystkich sprzedawców oleju opałowego , bo ponad 80% oświadczeń jest nieprawidłowych) to uznać należy , że stworzone przepisy , które do tego doprowadziły stworzyły swoistą pułapkę na dystrybutorów oleju opałowego i samo to stwarza poważane wątpliwości co do ich zgodności z Konstytucją .
- d) przepis prawa kierowany do adresatów normy musi uwzględniać prawo równości (art. 32 Konstytucji) , gdy tym czasem zaskarżony przepis kierowany zarówno do sprzedawców-dystrybutorów jak również do nabywców –końcowych traktuje te dwie grupy w sposób odmienny – tzn. sprzedawca dystrybutor będzie obciążany sankcyjną stawką podatkową (2000 zł / 1000 litrów) zarówno jak zużyje olej opałowy niezgodnie z przeznaczeniem jak również nie odbierze (lub nie będzie miał w momencie kontroli) oświadczenia nabywcy końcowego określonej treści ; natomiast nabywca końcowy będzie obciążony sankcyjną stawką podatkową tylko wtedy jak rzeczywiście zużyje olej opałowy niezgodnie z przeznaczeniem
- e) narusza zasadę proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji) i to zarówno w niczym nie uzasadnionym ograniczeniu prawa wynikających z art. 2 , art. 20 , art. 21 ust. 1 , art. 22 , art. 64 Konstytucji jak również ograniczeniu prawa równości wynikającego z art. 32 Konstytucji .

G/ Katalog wolności i praw określonych w rozdziale II Konstytucji nie wyklucza możliwości powoływania się na treść art. 2 Konstytucji , w sytuacji gdy skarżący podniesie zarzut naruszenia praw i wolności mających sprecyzowaną normatywną postać praw podmiotowych , które nie są odpowiednio wyrażane w treści innych przepisów konstytucyjnych .

W demokratycznym państwie prawnym o którym mówi art. 2 Konstytucji jedną z podstawowych zasad określających stosunki między obywatelem a państwem jest zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, co stanowi składnik zasady demokratycznego państwa prawnego, a nawet przed nowelizacją Konstytucji z grudnia 1989 roku zaczęto uważać ją za prawo obywatelskie (orzeczenie TK z 30 listopada 1988 r., w sprawie K. 1/88).

Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, rozumianej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego jako pewien zespół cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne. Dzięki tym cechom prawa jednostka ma możliwość podejmowania decyzji o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. **Jednostka winna mieć możliwość określenia konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego.**

Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa a także prognozowanie działań własnych. Nie jest to wyłącznie przejaw bezdusznego legalizmu, lecz warunek konieczny wolności jednostki w państwie. Przewidywanie i dokonywanie wyborów w oparciu o pewną wiedzę na temat obowiązującego prawa umożliwia jednostce organizację jej życiowych spraw i przyjmowanie odpowiedzialności za własne decyzje. Rozumienie zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez niego prawa oraz bezpieczeństwa prawnego jednostki jako pewności tego, iż w oparciu o obowiązujące prawo może ona kształtować swoje stosunki życiowe, stało się trwałą linią orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Trybunał stwierdzał m.in, iż „pewność prawa oznacza nie tyle stabilność przepisów prawa (...) co możliwość przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Przewidywalność działań państwa gwarantuje zaufanie do ustawodawcy i do stanowionego przez niego prawa” (Orzeczenie TK z 2 marca 1993 r. (K. 9/92) . Wskazywał także na niezbędny dla zapewnienia bezpieczeństwa prawnego jednostki, obowiązek lojalnego postępowania państwa wobec jednostki – „...zasada zaufania w stosunkach między obywatelem a państwem przejawia się m.in. 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 pod rządami obowiązującego prawa i wszelkie związane z nimi następstwa będą także i później uznane przez porządek prawny” (Orzeczenie TK z 24 maja 1994 r. (K. 1/94). Jak wskazywał Trybunał Konstytucyjny, „swoboda ustawodawcy w kształtowaniu treści prawa “jest (...) równoważona istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad przyzwoitej legislacji” (Wyrok TK z 5 stycznia 1999 r., K. 27/98). **Zasady te stanowiące przejaw ogólnej zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa – wyrażają się m.in. obowiązkiem ustawodawcy do tworzenia jasnego prawa- zwłaszcza prawa podatkowego nakładającego ciężary publiczne na jednostki .**

Z całą pewnością konstrukcję art. 65 ust. 1 a u.p.a. ustawy o podatku akcyzowym (zwłaszcza przy dokonanej przez sądy administracyjne jego wykładni w przedmiotowej sprawie) zdaniem pełnomocnika skarżącej uznać należy jako nietrafną pod względem rozwiązań prawnych, nieprzejrzystą i w niczym nieuzasadniony sposób skomplikowaną. Wieloznaczne prawo nie może jednak skutecznie oddziaływać na podmioty, którym w normach prawnych wyznacza określone zachowania. **Zdaniem pełnomocnika skarżącej adresat ww. normy prawnej nie był w stanie nawet z pomocą profesjonalistów zapoznać się z jej treścią, a tym samym ustalić, jaki jest zakres jego praw i obowiązków.**

H/ W dalszej kolejności należy zwrócić uwagę na to, że w art. 65 ust. 1 u.p.a., ani też w żadnym innym przepisie prawa nie określono, w jaki sposób ma zostać udokumentowane (wykazane) przeznaczenie oleju na cele opałowe. W związku z powyższym, zgodnie z postanowieniami art. 180 § 1 o.p. dopuszczalny jest każdy sposób dowodzenia zgodny z prawem. Zauważyć ponadto należy, że zastosowanie stawki dla oleju przeznaczonego na cele opałowe przewidzianej w art. 65 ust. 1 u.p.a. w wysokości 233 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu nie zostało uzależnione od odebrania oświadczenia, o którym mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r.

Dokonując interpretacji art. 65 ust. 1a u.p.a. w dalszej kolejności należy przypomnieć, że podatek nie jest karą za jakikolwiek czyn niedozwolony lub przestępny, nie wiąże się z jakąkolwiek winą podatnika. Tym różni się od np. grzywny lub innej kary pieniężnej. Specyfika kar pieniężnych polega na tym, że są one wymierzane w konkretnych sprawach przez powołane do tego organy i mają charakter sankcji za naruszenie przepisów. Należy jednak zwrócić uwagę na to, że państwo nakładając na podmioty mu podległe obowiązki podatkowe musi jednocześnie mieć możliwość egzekwowania realizacji obowiązków, których już samo istnienie (możliwość ich ewentualnego zastosowania) winna skłaniać wszystkich zobowiązanych do dobrowolnego wykonywania owych obowiązków. Tym zaś, co ma zapewnić wykonywanie obowiązków podatkowych przez niektórych dla dobra wszystkich obywateli są tzw. sankcje prawne, które w sferze opodatkowania stanowią swoistą odpowiedzialność podmiotów opodatkowania (J. Małecki, Z problematyki sankcji w prawie podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT (w:) Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego, Toruń 1998, s. 155 oraz K. W. Chomicz, Sankcja finansowa za łamanie ustawodawstwa podatkowego i jej natura prawna, w: T. Bojarski (red.), Polska lat dziewięćdziesiątych. Przemiany państwa i prawa, t. 1, Lublin 1999, s. 444).

Za najbardziej celowe rozumienie sankcji prawnej w płaszczyźnie językowej można przyjąć te skutki naruszenia prawa przez adresata, które powstają przez przymusowe działanie organów publicznych, a które według ustawodawcy

powinny wywoływać u adresata powstanie sytuacji niekorzystnej w relacji do sytuacji zastanej oraz są traktowane przez niego jako kara (dolegliwość) za naruszenie prawa. Przesłanką zaś stosowania sankcji nie jest tu wina, lecz sam fakt naruszenia ustanowionych w prawie nakazów lub zakazów ujętych w przepisach podatkowych. Dla zastosowania sankcji w prawie podatkowym nie mają znaczenia także przyczyny i powody naruszania nakazów lub zakazów ujętych w przepisach podatkowych. Przesłanką odpowiedzialności prawno - finansowej są zatem określone fakty finansowe, zdarzenia zaistniałe obiektywnie w świecie zewnętrznym, stwarzające zdaniem normodawcy zagrożenia dla interesu finansowego państwa (M. Mazurkiewicz, Sankcje prawno - finansowe, w: M. Weralski (red.), System instytucji prawno - finansowych PRL, t. I, Instytucje ogólne, Wrocław 1982, s. 354).

Sankcje podatkowe stanowią część prawa podatkowego. Są one zróżnicowane konstrukcyjnie, zaś ich charakter jest sporny. Dokonując analizy systematyki sankcji podatkowych przeprowadzonych przez przedstawicieli doktryny można wyróżnić takie, które dotyczą realizacji należnych zobowiązań niestanowiących zwyczajki podatku w stosunku do zasad powszechnie obowiązujących. Nie można im przypisać cech represji, gdyż zmierzają wyłącznie do odzyskania należnego podatku. Dolegliwość polega tu na zapłacie wcześniej nieuiszczonego w normalnym trybie i we właściwym czasie podatku. Nie dochodzi tu do zwiększenia ciężaru podatkowego. Jest to zatem sankcyjność pozorna (zob. A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2004, s. 173). Warto dodać, że zasada sprawiedliwości nakazuje, ażeby wyegzekwować "ofiary podatkową" od każdej jednostki, która uchyla się od jej spełnienia. Zasada ta jest zatem determinantem skuteczności pobierania podatków, jak i wykrywania przestępstw podatkowych. Stanowisku temu odpowiada pogląd, iż z sankcją mamy do czynienia dopiero wtedy, gdy dolegliwość stosowana przez uprawnione organy przekracza ramy restytucji. Z taką też sankcją mamy do czynienia na gruncie art. 65 ust. 1a u.p.a. w sytuacji stwierdzenia, że olej opałowy przeznaczony pierwotnie na cele opałowe, a zatem opodatkowany według niższej stawki podatkowej, został ostatecznie przeznaczony na cele inne niż opałowe.

Sankcyjny charakter omawianej konstrukcji prawnej (art. 65 ust. 1a u.p.a.) determinuje z jednej strony określone standardy tworzenia przepisów prawa, które składają się na taką konstrukcję, z drugiej natomiast strony wpływają na interpretację takiego przepisu. Chodzi tu w szczególności o tzw. określoność regulacji prawnej.

Należy zwrócić uwagę na to, że art. 65 ust. 1a u.p.a. nie odwołuje się w jakikolwiek sposób do braku oświadczenia stwierdzającego, iż nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe. Oprócz użycia przedmiotowych wyrobów akcyzowych niezgodnie z przeznaczeniem, sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, przesłanką zastosowania podwyższonej stawki podatkowej jest niespełnienie przez określony wyrób akcyzowy warunków

określonych w odrębnych przepisach, w tym w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 30 maja 2005 r. w sprawie znakowania i barwienia paliw silnikowych oraz olejów opałowych dla celów kontroli obrotu. W tym akcie prawnym, dla celów kontroli obrotu, nałożono obowiązek znakowania i barwienia olejów opałowych o określonych parametrach.

Użyte w art. 65 ust. 1a u.p.a. sformułowanie, "niespełnianie warunków określonych w odrębnych przepisach" odnosi się wyłącznie do olejów opałowych oraz olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe, czyli do wyrobów akcyzowych, ich parametrów, cech itp. Warunek ten nie dotyczy natomiast w żadnej mierze okoliczności związanych z dokonywaniem obrotu tymi wyrobami, w tym także dokumentowania obrotu.

W świetle zapisu art. 65 ust. 1a u.p.a. o podatku akcyzowym brak oświadczenia, o którym mowa w § 4 ust 1 i 2 powołanego rozporządzenia nie stanowi zatem przesłanki umożliwiającej podwyższenie stawki podatkowej.

Art. 65 ust. 1a u.p.a., z uwagi na sankcyjny charakter, w pierwszej kolejności należy interpretować przy zastosowaniu wykładni literalnej. Tylko taka wykładnia odpowiada standardom interpretacji przepisów represyjnych. Analiza treści ww. przepisu prowadzi do wniosku, że ustawodawca podatkowy nie sankcjonuje na gruncie ustawy o podatku akcyzowym zachowania w postaci nieodbierania oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego. Ponadto, co jest istotne, w przypadku stwierdzenia niezłożenia oświadczenia ustawodawca nie odesłał do odpowiedniego stosowania art. 65 ust. 1a u.p.a.

Nie można zgodzić się ze stanowiskiem, że użyty w art. 65 ust. 1a u.p.a. zwrot "niespełnienie warunków, o których mowa w odrębnych przepisach" odnosi się do sytuacji, w której podatnik nie posiada oświadczeń, o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 powołanego rozporządzenia lub ich treść nie pozwala na kontrole u wskazanych osób, czy olej został zakupiony na cele grzewcze zgodnie z oświadczeniem. Interpretacja powyższa wychodzi znacznie poza granice wykładni językowej, która jest właściwa dla norm sankcyjnych.

W sytuacji, gdyby ustawodawca zechciał rzeczywiście zastosować sankcję podatkową w przypadku braku przedmiotowych oświadczeń, omawiany przepis winien mieć następującą treść: "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, sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, a także w przypadku niezłożenia oświadczeń, o których mowa w odrębnych przepisach, stawka akcyzy wynosi: (...)". Ustawodawca mógł również w odrębnym artykule wprowadzić zapis o odpowiednim zastosowaniu art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. w przypadku niezłożenia oświadczeń, o których mowa w odrębnych przepisach. W podobny zresztą sposób ustawodawca postąpił na gruncie art. 89 ust. 16 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11).

Wymóg poprawnej legislacji stawiany w zakresie formułowania norm represyjnych jest szczególnie ważny z punktu widzenia ochrony praw jednostki. Określoność elementów oraz kryteriów stosowania sankcji w przepisach rangi ustawowej oznacza, że przepisy prawa muszą odpowiadać kryterium podstawowej zrozumiałości i precyzji językowej. Zasadę tę można wywnioskować z art. 7 Konstytucji RP. Celem sankcji, w tym podatkowej - bez względu na jej funkcje - jest między innymi ochrona porządku prawnego i jego instytucji. Z istoty tej zasady wynika, iż przepisy prawa podatkowego określają maksymalny zakres ingerencji władz skarbowych, poza którym obywatel powinien czuć się bezpieczny w tym sensie, że bez przekroczenia pola zabronionego pod groźbą kary nie może być pociągnięty do odpowiedzialności podatkowej. Normy prawa podatkowego winny wyznaczać wyraźne granice między tym, co jest dopuszczalne, a tym, co jest sankcjonowane. Na zasadę określoności wielokrotnie powoływał się Trybunał Konstytucyjny wskazując, że respektowanie przez ustawodawcę zasad przyzwoitej legislacji, stanowi jeden z elementów demokratycznego państwa prawnego. Przyzwoitość legislacji wymaga, aby przepisy były formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny. Poprawność konstrukcji przepisu to jego zgodność z regułami języka polskiego i logiki. Z kolei wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych nie budzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw (wyrok z dnia 21 marca 2001 r., sygn. akt K. 24/00 OTK 2001, nr 3, poz. 51; wyrok z dnia 11 stycznia 2000 r., sygn. akt K. 7/99, OTK 2000, nr 1, poz. 2). Trybunał wskazywał też, że nawet ustawa, która daje organowi państwowemu uprawnienie do wkraczania w sferę praw i wolności obywatelskich, musi spełniać wymóg dostatecznej określoności. Należy przez to rozumieć precyzyjne wyznaczenie dopuszczalnego zakresu ingerencji oraz wskazanie trybu, w jakim podmiot ograniczany w swoich prawach i wolnościach może bronić się przed nieuzasadnionym naruszeniem jego dóbr. W demokratycznym państwie prawa każda forma naruszenia dobra prawnie chronionego przez organ państwowy musi łączyć się z możliwością kontroli zasadności działania tego organu (Orzeczenie TK z 19.06.1992 r., U 6/92, OTK 1992/1/13). Wymóg precyzyjności sprowadza się do tego, aby przepisy prawa były pozbawione wieloznaczności językowych i były redagowane przede wszystkim przy zastosowaniu zwrotów ostrych. Redakcja przepisów, stopień ich precyzji językowej, powinny umożliwiać podmiotom - adresatom tych przepisów - jednoznaczne ustalenie znaczenia normy - praw i obowiązków z niej wynikających. Określoność regulacji ma szczególne znaczenie w formułowaniu przepisów o charakterze sankcyjnym, zwłaszcza zawierających określenie zachowania ujemnie ocenianego przez ustawodawcę oraz wskazanie następstw tego zachowania (K. Wojtyczek, Granice ingerencji ustawodawczej w sferę praw człowieka w Konstytucji RP, Kraków 1999, s. 119).

Podsumowując należy podkreślić, iż w świetle art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. naruszenie obowiązku uzyskania od nabywcy oleju opałowego oświadczenia stwierdzającego, iż nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe jest równoznaczne z niespełnieniem warunków w zakresie dokumentowania obrotu olejem opałowym. Nie ma to natomiast nic wspólnego z niespełnianiem warunków określonych w odrębnych przepisach przez oleje opałowe lub oleje napędowe, przeznaczone na cele opałowe. Tym samym organy podatkowe, a także Sądy dokonały w sprawie wadliwej interpretacji art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. Wadliwa interpretacja tego przepisu doprowadziła w konsekwencji do naruszenia praw podmiotowych skarżącej wynikających z Konstytucji .

Ponadto na podstawie art. 65 ust. 2 u.p.a. Minister właściwy do spraw finansów publicznych uzyskał uprawnienie do obniżania stawek akcyzy określonych w art. 65 ust. 1 oraz różnicowania ich w zależności od rodzaju wyrobu, a także określania warunków ich stosowania, co oznacza, że w odniesieniu do oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe obniżeniu może podlegać stawka w wysokości 233 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu i wskazany organ może określać warunki stosowania obniżonej stawki. Organ ten nie jest zatem uprawniony do obniżania, a także określania warunków stosowania stawki sankcyjnej określonej w art. 65 ust. 1a u.p.a. Zatem brak oświadczenia, o którym mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r. nie umożliwia zastosowania stawki wyższej niż przewidziana w art. 65 ust. 1 u.p.a., wynoszącej 233 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu(...). Nie istnieją bowiem normatywne podstawy do przyjęcia, że brak prawidłowych pod względem materialnym oświadczeń umożliwia zastosowanie art. 65 ust. 1a u.p.a. i przyjęcie, że olej opałowy został zużyty niezgodnie z przeznaczeniem.

I/ Założenie poddania materii podatkowej wyłącznej kompetencji ustawodawcy wynika z zasady państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) , która przewiduje nadrzędną i wyłączną rolę ustaw podatkowych (a nie jakichkolwiek innych) dla regulowania kwestii podatkowych. Na gruncie tej zasady uprawnione są zatem wszelkie działania, które zapobiegają dowolności i arbitralności działań administracji na obszarze podatków. Dowolność ta przejawiać się może właśnie w interpretacji przez administrację na "swoją korzyść" przepisów, których treść - w określonym zakresie - budzi wątpliwości. Niejasności jednak czy wątpliwości co do stanu prawnego nie powinny być tłumaczone na niekorzyść podmiotu, którego dotyczy rozstrzygnięcie organu podatkowego, ponieważ przemawia za tym treść unormowań konstytucyjnych, zwłaszcza art. 84 (zasada ustawowej regulacji opodatkowania) oraz art. 2 (zasada demokratycznego państwa prawnego) - B. Brzeziński, Kierunki zmian przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2001, Nr 3-4, s. 37-38.

Dodatkowo wskazać należy, że skoro podatki ze swej istoty ograniczają prawo własności, prawo to zaś podlega ochronie konstytucyjnej w art. 64 Konstytucji, to można przyjąć pogląd, że zasadą generalną jest ochrona własności zgodnie z art. 64 ust. 1-3, art. 21 ust.1 Konstytucji, a dopiero wyjątkiem od tej zasady - dopuszczenie opodatkowania, a i to wyłącznie w takich granicach, jakie ściśle wyznacza ustawa podatkowa (art. 84 w zw. z art. 64 ust. 3 Konstytucji).

Jako że wyjątków nie wolno interpretować rozszerzająco (*exceptiones non sunt extendendae*), to podatnikowi służy prawo do ochrony swej własności przed nieuzasadnioną - ponieważ niewynikającą *expressis verbis* z ustawy podatkowej - ingerencją organów podatkowych- Por. B. Brzeziński, Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego, POP 2001/1, s. 7

Innym argumentem przemawiającym za koniecznością interpretowania niejasności co do stanu prawnego na korzyść podatnika jest sam stopień skomplikowania prawa podatkowego i taki a nie inny poziom legislacyjny przepisów (w tym również spornego art. 65 ust.1 a ustawy o podatku akcyzowym), za co nie odpowiada przecież podatnik, ale ustawodawca - najczęściej zresztą wspólnie z projektodawcą znacznej części regulacji, tj. Ministrem Finansów. Skoro w art. 84 Konstytucji mowa jest o ponoszeniu ciężarów publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie, to znaczy, że Konstytucja wskazuje ustawę podatkową (i tylko ją) jako źródło obowiązku podatkowego. Oznacza to, że aby podatnik mógł ponieść ciężar podatku i należycie wywiązać się z innych obowiązków z tym związanych, musi sam poznać i zrozumieć treść ustawy podatkowej. Nie może przy tym zwykle liczyć na pomoc ze strony organów podatkowych; te bowiem często przyjmują wygodną dla siebie rolę recenzenta tego, co podatnik zrobi bądź czego nie zrobi. **Skoro ustawy mają postać tekstów, to z braku innych wskazówek ich interpretacji należy je interpretować według takich samych zasad, jakie stosuje się do interpretacji innych tekstów w tym samym języku-** Por. B. Brzeziński, Szkice ..., s. 20 .

W prawie podatkowym wykładnia językowa jest przy tym nie tylko punktem wyjścia dla wszelkiej wykładni prawa, lecz także zakreśla jej granice w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym- R. Mastalski, Prawo podatkowe I - część ogólna, Warszawa 1998, s. 87.

Tym samym nie można oczekiwać od przeciętnego podatnika, że ten dokona interpretacji niejasnego tekstu prawnego w oparciu o inne dyrektywy wykładni niż dyrektywy językowe, czyli że próbując zrozumieć tekst przepisu sięgnie do wykładni historycznej, systemowej, celowościowej (**albo tak jak chce WSA w G i NSA dokona wykładni przepisu ustawy przez pryzmat rozporządzenia**), i sprawdzi np., o co ewentualnie chodzić mogło

ustawodawcy, kiedy ten pisał to, co napisał. Nie można również twierdzić, że podatnik ma obowiązek wykładania niezrozumiałych przepisów na swoją niekorzyść, bo obowiązek taki z żadnego przepisu prawa nie wynika- Por. wyrok NSA z 30.6.2003 r., I SA/Wr 1183/00, POP 2003/5/136.

Podobnie nie sposób zakładać, że podatnik domyśli się intencji czy zamiarów ustawodawcy, jeśli nie znalazły one jednoznacznego odzwierciedlenia w treści przepisu. "Zasada in dubio pro tributario lokuje więc ryzyko związane z niedostatkami prawa po stronie państwa jako jego twórcy. Pozwala to na utrzymanie minimum równowagi między prawami i obowiązkami podatnika oraz państwa."-B. Brzeziński, Rozstrzyganie ..., s. 256

Nie dające się usunąć wątpliwości co do przedmiotowego lub podmiotowego zakresu opodatkowania powinny zatem prowadzić do niestosowania wobec podatnika na jego niekorzyść przepisu o niejednoznacznej treści , a w szczególności dokonywać jego wykładni w sposób zgodny z przepisami Konstytucji (w tym zasadą hierarchiczności aktów prawnych – wskazującą na zakaz interpretowania przepisów aktów wyższego rzędu przez akty niższego rzędu ; **w przedmiotowej sprawie zakaz interpretowania przepisów ustawy (art. 65 ust. 1 a ustawy o podatku akcyzowym przez przyzmat rozporządzenia Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego) .**

Zasada in dubio pro tributario nie może być traktowana li tylko w kategoriach postulatu doktrynalnego czy życzenia zgłaszanego przez podatników w procesach. Na zasadę tę bowiem niejednokrotnie powoływały się także organy sądownicze, począwszy od Trybunału Konstytucyjnego, poprzez Sąd Najwyższy, na sądach administracyjnych kończąc. W takim kontekście powołać należy choćby uchwałę TK z 26.4.1994 r., sygn. W. 11/93, OTK 1994/I/22, s. 196-203, sentencja ogłoszona 25.5.1994 r., Dz. U. Nr 62, poz. 263 - gdzie wskazuje się, że interpretacja rozszerzająca obowiązek podatkowy - bez wyraźnego brzmienia ustawy, stanowi interpretację in dubio pro fisco", która jest niezgodna z pojęciem demokratycznego państwa prawnego. Podobnie w uchwale TK z 11.1.1995 r., sygn. W. 11/94 OTK 1995/I/17, s. 192-208, sentencja ogłoszona 17.1.1995 r., Dz. U. Nr 4 poz. 24- stwierdza się m.in., że "wielokrotnie powoływana przez TK w swych orzeczeniach Np. w sprawach: K. 3/92 - OTK z 1992 r., cz. II, s. 75 i n.; K. 6/92, OTK z 1992 r. cz. II, s. 90 i n.; K. 1/93, OTK z 1993 r., cz. II, s. 243 i n.; K. 8/93, OTK z 1993 r. cz. II, s. 414 i n. - konstytucyjna zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa nakazuje przy ustalaniu powszechnie obowiązującej wykładni mało precyzyjnego przepisu regulującego sytuację prawną obywateli rozstrzygać wątpliwości interpretacyjne z korzyścią dla obywatela (in dubio pro cive)". TK

podkreślił przy tym, że ta reguła wykładni ma szczególne znaczenie tam, gdzie występują elementy prawa publicznego.

Analizując orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego warto zwrócić szczególną uwagę na wyrok TK z 3.12.2002 r., zapadły w sprawie o sygn. P 13/02. OTK 2002/7A/90, sentencja ogłoszona 9.12.2002 r., Dz. U. Nr 205, poz. 1741. W sprawie tej podczas rozprawy przed Trybunałem przedstawiciel Naczelnego Sądu Administracyjnego, który był w tym przypadku wnioskodawcą przedstawiającym pytanie prawne, podkreślał bowiem fakt utrwalenia w orzecznictwie NSA takich zasad rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych dotyczących przepisów prawa podatkowego jak *in dubio pro tributario*, które służą wzmocnieniu ochrony podatnika. Zdaniem wnioskodawcy (NSA) dowodzi to, że sądownictwo administracyjne znajduje odpowiadające zasadom konstytucyjnym możliwości interpretacji pogarszającego się prawa podatkowego. Niezależnie od tego TK w ww. wyroku całkowicie podzielił wyrażany już wcześniej pogląd, Zob. m.in. wyrok TK z: 21.3.2001 r., K 24/00, OTK 2001/3, poz. 51; wyrok TK z 30.10.2001 r., K 33/00, OTK 2001/7, poz. 217 oraz wyrok TK z 22.5.2002 r., K 6/02, OTK 2002/3A, poz. 33. - zgodnie z którym stanowienie przepisów niejasnych i wieloznacznych jest naruszeniem Konstytucji ze względu na sprzeczność z zasadą państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji albo z zasadą wymagającą ustawowej regulacji określonej dziedziny (np. nakładania ciężarów i świadczeń publicznych z art. 84 Konstytucji albo określania ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw z art. 31 ust. 3 Konstytucji). W takim kierunku Trybunał Konstytucyjny rozstrzygał również w wyroku z 18.12.2002 r., sygn. K 43/01 OTK 2002/7A/96 wskazując, że w systemie wartości składających się na pojęcie demokratycznego państwa prawnego zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa zajmuje nadrzędne miejsce. Przerzucenie negatywnych konsekwencji, wynikających z wadliwych i niedostatecznie precyzyjnych regulacji w sprawach podatkowych na podatników jest niedopuszczalne.

Z kolei jako przykład odwołania się do omawianej zasady w judykaturze Sądu Najwyższego wskazać można wyrok SN z 24.4.1997 r., sygn. III RN 14/97, OSNAPiUS 1997/20 poz. 394-w którym stwierdza się, że "jakikolwiek wątpliwości dotyczące interpretacji przepisów obowiązującego prawa w sytuacji, gdy ustawa zobowiązuje organ podatkowy do wydania decyzji, która ma autorytatywnie i indywidualnie dla każdego podatnika ustalić podstawową dla dokonania obliczenia należności podatkowej wartość (...), nie mogą być interpretowane na niekorzyść podatnika - w myśl zasady *in dubio pro tributario*, którą wywodzi się wprost z konstytucyjnych gwarancji podstawowych wolności obywatelskich, w tym w szczególności także z art. 6 i art. 7 utrzymanych w mocy przepisów Konstytucji RP z 22.7.1952 r. - art. 77 Ustawy Konstytucyjnej

z 17.10.1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą RP oraz o samorządzie terytorialnym." Dz. U. 1992 r. Nr 84 poz. 426 ze zm. Skoro zdaniem SN zasada in dubio pro tributario obowiązywała już na gruncie Konstytucji z 1952 r., to nie może być wątpliwości, że obowiązuje ona także na gruncie obecnej Konstytucji z 1997 r. Jeśli natomiast chodzi o orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, to w kontekście analizowanej problematyki powołać należy przede wszystkim uchwałę składu 7 sędziów NSA z 20.4.1998 r., sygn. FPS 4/98, ONSA 1998/3 poz. 77; Glosa 1998/12 s. 30 w której NSA wskazał, że "wyjaśniając (...) wątpliwości prawne (...) miał również na względzie zasadę in dubio pro tributario, wyprowadzoną z obowiązujących w 1994 r. art. 6 i 7 przepisów konstytucyjnych, pozostawionych w mocy na podstawie art. 77 Ustawy Konstytucyjnej z 17.10.1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą RP oraz o samorządzie terytorialnym, Dz. U. 1992 r. Nr 84 poz. 426 ze zm w myśl której wątpliwości dotyczące wykładni przepisów podatkowych nie powinny być interpretowane na niekorzyść podatnika". **Także zatem i zdaniem NSA zasada in dubio pro tributario obowiązywała już na gruncie poprzedniej Konstytucji z 1952 r., a zatem niepodobieństwem byłoby zakładać, że nie obowiązuje ona na gruncie Konstytucji aktualnej.**

Z kolei w tezie wyroku NSA z 18.6.1996 r., sygn. SA/Łd 1212/95, POP 2000/2, poz. 53- wskazuje się wprost, że w konstytucyjnym państwie prawa "podatnik jako obywatel nie może zostać skutecznie prawnie zobowiązany do ponoszenia negatywnych skutków niedoskonałości prawodawczych czy też ułomności techniki legislacyjnej, a nadto nie można na niego przerzucać rozwiązywania wątpliwości co do brzmienia prawa jak i jego stosowania, jeżeli obiektywnie rzecz biorąc (...) wątpliwości te istnieją tak dla obywateli, jak i organów państwowych.

Konstytucyjne państwo prawa opiera się między innymi na zasadzie praworządności, to jest przestrzeganiu prawa, w tym praw obywateli, przez organy państwowe. Odnosząca się natomiast do obywateli prawoprzestrzegalność szczególnie w tak labilnej i trudnej do przeciętnego odbioru problematyce podatkowej, musi mieć u swej podstawy dostateczne: pewność i bezpieczeństwo prawne". Podobna - choć sformułowana bardziej lapidarnie - teza znalazła się także w wyroku NSA z 3.4.2000 r., III SA 3108/00, Glosa 2001/9 z omówieniem G. Borkowskiego gdzie stwierdzono, że **"jeżeli przepis inaczej rozumie sąd, inaczej podatnik a jeszcze inaczej organ podatkowy, to taki przepis nie powinien pozostawać w obrocie prawnym"**. W sposób nie budzący wątpliwości do analizowanej zasady odwołał się także NSA w wyroku z 19.9.2001 r., I SA/Łd 48/01, wskazując, że "w myśl zasady in dubio pro tributario, wywodzącej się z konstytucyjnej gwarancji podstawowych

wolności obywatelskich (...), wątpliwości dotyczące wykładni przepisów prawa podatkowego nie powinny być interpretowane na niekorzyść podatnika".

Przedstawiona praktyka orzecznicza wskazuje, że wątpliwości wynikające z niedostatecznej jednoznaczności przepisów należy rozstrzygać na korzyść podatnika - co najmniej w takim zakresie, w jakim dotyczą one przedmiotowych i podmiotowych granic opodatkowania. Natomiast tzw. "milczenie ustawodawcy" co do opodatkowania czy nieopodatkowania danego stanu faktycznego, niezależnie od tego, czy było ono zamierzone, czy też wynika z błędu legislacyjnego, należy uznawać zawsze za obszar wolny od opodatkowania (podatkowo indyferentny), a nie lukę prawną podlegającą wypełnieniu w drodze analogii, na co zresztą konsekwentnie wskazuje się także w orzecznictwie NSA.- Zob. np. wyrok NSA z 10.5.2000, I SA/Lu 1702/98, LEX nr 45367; wyrok NSA z 7.4.2000 r., I SA/Lu 1372/98, LEX nr 43385. Podobnie w wyroku NSA z 16.2.2000 r. I SA/Lu 1540/98, LEX nr 40732, wskazuje się, że "zgodnie z zasadą zakazu stosowania analogii w prawie podatkowym, granic opodatkowania należy szukać w ustawie podatkowej. Przez analogię nie można tworzyć nowych podatkowo-prawnych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, ani też tworzyć nowych stanów faktycznych w zakresie ulg i zwolnień.

Mając powyższe na uwadze oczywiste wydaje się, że przyjęta przez WSA oraz NSA wykładnia art. 65 ust 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym (**tj. rozumienie tego przepisu w ten sposób, że zawarte w nim ustawowe pojęcie „użycie niezgodnie z przeznaczeniem” należy interpretować jako nie odebranie w momencie sprzedaży „oświadczenia” o którym mowa w § 4 ust.1 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego lub odebranie „oświadczenia” nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym**) narusza art. 2 Konstytucji (i wynikające z niego wyżej przedstawione prawa podmiotowe), art. 21 ust.1 i art. 64 oraz art. 20 i art. 22 Konstytucji, ponieważ mając na uwadze prawie dziewięciokrotnie większą stawkę podatkową wymienioną w przepisie sankcyjnym - nie mającą żadnego odzwierciedlenia w ekonomicznych aspektach transakcji - w rzeczywistości prowadzi od konfiskaty mienia bo sanacyjny podatek wielokrotnie przewyższa zysk uzyskany z transakcji.

Powyższe naruszenie najlepiej zilustrować będzie przykładem :

Zasadą jest, że realizowana marża handlowa w obrocie olejem opałowym mieści się w granicach 5-10%. Zakładając, że olej opałowy sprzedawany jest w cenie brutto 2.5 zł (takie ceny obowiązywały w 2005 roku) - podatnik realizował marżę handlową w wysokości 12-25 groszy na 1 litrze tj. 120-250 zł na 1000 litrów. Tymczasem sankcyjna stawka podatku akcyzowego

przewidziana w art. 65 ust.1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym wynosi 2000 zł na 1000 litrów , co po odjęciu od niej podatku akcyzowego zapłaconego na poprzednich etapach obrotu (233 zł) daje kwotę 1767 zł (2000 – 233) . W takiej sytuacji podatnik , który nie będzie w stanie wylegitymować się poprawnym pod względem formalnym i materialnym oświadczeniem nabywcy dotyczącym sprzedaży oleju opałowego :

- a) uzyska zysk na sprzedaży 1000 litrów paliwa w wysokości 120-250 zł (zysk ten będzie opodatkowany podatkiem dochodowym)
- b) będzie musiał zapłacić 1767 zł tytułem podatku akcyzowego
- c) będzie musiał zapłacić 1767 zł x 22 % tytułem podatku od towarów i usług (podatek akcyzowy zwiększa podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług)

Reasumując ekonomiczny wymiar transakcji będzie następujący :

250 zł (zysk na marży) – 1767 zł (podatek akcyzowy) – 388 (dodatkowy podatek od towarów i usług) = - **1905 zł** , a przy uwzględnieniu zapłaconego podatku dochodowego od marży 19% od 250 zł tj. 47 zł w rzeczywistości będzie to kwota : -1952 zł

Czyli w rzeczywistości prowadzenie takiej jak podatnik działalności gospodarczej (sprzedaż oleju opałowego) prowadzi do faktycznej konfiskaty mienia co powoduje , że dochodzi do naruszenia zarówno art. 20 i art. 22 Konstytucji (bo trudno w takiej sytuacji mówić o wolności prowadzenia działalności gospodarczej – bo nie ma wolności prowadzenia działalności gospodarczej jeżeli podatki z takiej działalności prawie dziesięciokrotnie przewyższają zysk) jak również z oczywistych względów art. 21 ust.1 i art. 64 Konstytucji (bo dochodzi wbrew tym przepisom i to bez żadnego uzasadnienia do rzeczywistej konfiskaty mienia podatnika , a właściwie powoduje przy tak znacznych różnicach podatkowych , że podatnik obok utraty całego majątku zostanie jeszcze dodatkowo dożywotnim dłużnikiem fiskusa !)

Inny przykład

1. Przedmiotowe oświadczenia , mając na uwadze specyfikę obrotu olejem opałowym , co do zasady składane są po wydaniu towaru tj. z reguły po nalaniu go do zbiornika znajdującego się w domu kupującego (**bo dopiero wtedy wiadomo ile oleju opałowego wydano**) , przy czym przeważnie wlew do takiego zbiornika znajduje się na zewnątrz , a sprzedający nie ma dostępu do pomieszczenia w którym znajduje się zbiornik . Czyli mamy sytuację faktyczną , że kupujący posiada towar olej opałowy , a sprzedający żąda oświadczenia . **W tej sytuacji sprzedający może jedynie prosić kupującego o złożenie stosownego oświadczenia.**

Zauważyć przy tym należy , że odmowa złożenia przez kupującego oświadczenia (lub złożenie go w formie ustnej) po nalaniu oleju do zbiornika kupującego znajdującego się w jego domu w przypadku sprzeciwu kupującego nie upoważnia sprzedającego do samowolnego wypompowania oleju , bo takie działanie sprzedającego mogłoby zostać uznane za naruszenie prawa penalizowane przepisami karnymi

2. Z cywilistycznego punktu widzenia założmy , że sprzedający przed dokonaniem wydania towaru ustalił z kupującym cenę uzależnioną od złożonego oświadczenia , tzn. w przypadku złożenia oświadczenia cena za 1 litr wynosić będzie np. 2 zł , a w przypadku nie złożenia oświadczenia 4 zł (powyższe ceny zostały ustalone przy uwzględnieniu w kalkulacji podatku akcyzowego) . Kupujący po otrzymaniu towaru składa oświadczenie ale ustnie , odmawiając złożenia oświadczenia pisemnego , płacąc przy tym 2 zł za 1 litr. Sprzedający pozywa kupującego do sądu o zapłatę pozostałej kwoty bo twierdzi , że kupujący nie składając pisemnego oświadczenia w pełnej treści powinien zapłacić nie 2 zł tylko 4 zł . W sporze przed sądem kupujący stwierdza , że rzeczywiście nie złożył pisemnie oświadczenia , ale na żądanie sprzedającego złożył je ustnie - co zresztą w sądzie sprzedający potwierdza . Jednocześnie Kupujący udowadnia w sposób nie budzący żadnych wątpliwości , że zużył zakupiony olej do celów opałowych . **Sąd po przeprowadzeniu stosownych dowodów-** (między innymi przesłuchanie stron na ww. okoliczności) co w świetle art. 246 i 247 kp.c w zw. z art. 74 k.c. jest w pełni dopuszczalne , **zwłaszcza jeżeli oświadczenie takie składa konsument (co przy sprzedaży oleju opałowego jest regułą)** i składa je jedynie dla wywołania określonych skutków czynności prawnej- **oddala powództwo** .

Tymczasem zgodnie z wyrokiem WSA w G oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego jedynie pisemne oświadczenie stanowi domniemanie prawne że olej opałowy zużyto zgodnie z przeznaczeniem i oświadczenia takiego nie można zastąpić żadnym innym dowodem ; wskazując w tym zakresie wbrew art. 180 Ordynacji podatkowej na formalną teorię dowodów polegającą na twierdzeniu, że daną okoliczność można udowodnić wyłącznie ściśle określonymi środkami dowodowymi (oświadczeniami dotyczącymi zakupu oleju opałowego) .

3. Z podobną sytuacją będziemy mieli do czynienia w przypadku realizacji sprzedaży w drodze zamówienia publicznego . Po pierwsze co do zasady przystępując do zawarcia umowy w ramach zamówienia publicznego nie można podawać dwóch cen uzależnionych od złożenia przez

zamawiającego określonego oświadczenia , po drugie nawet w przypadku podpisania w ww. trybie umowy i tych samych problemów ze złożeniem oświadczenia co wyżej sprzedający w sporze cywilnym o zapłatę jest praktycznie bez szans , tym bardziej , że wspomniane rozporządzenie wbrew twierdzeniu sądów administracyjnych w ogóle nie wspomina o formie (w rozumieniu art. 73 kodeksu cywilnego) w jakiej powinno być złożone oświadczenie . Ponadto przystępując do złożenia oferty w celu zawarcia umowy dotyczącej zamówienia publicznego składający ofertę już w niej powinien określić prawidłowe wysokości podatków mające wpływ na cenę (a takim podatkiem jest bez wątpienia podatek akcyzowy oraz podatek od towarów i usług naliczany również od podatku akcyzowego zawartego w podstawie opodatkowania) , a tak właściwie oferent nie wie jaka to będzie cena bo nie może przecież wiedzieć czy w przyszłości w momencie dokonywania dostawy złożone zostanie stosowne oświadczenie (bo złożenie takiego oświadczenia zależy nie od niego tylko od kupującego). Tymczasem Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 20 października 2011 r. (sygnatury akt III CZP 52/11 i III CZP 53/11) na pytanie : Czy określenie w ofercie ceny z nieprawidłową stawką VAT to błąd w obliczaniu skutkujący odrzuceniem oferty ? udzielił odpowiedzi: Wskazanie w ofercie wykonawcy błędnej stawki VAT oraz obliczenie na tej podstawie VAT jako składnika ceny brutto stanowi błąd w obliczeniu ceny co upoważnia do odrzucenia oferty.

- 4. Najbardziej jaskrawy przykładem może być dokonanie zakupu oleju opałowego przez organ podatkowy (np. Urząd celny) , który następnie u tego podatnika przeprowadza kontrolę w zakresie poprawności obrotu olejem opałowym . Zakładając , że przy takim zakupie z jakiś względów nie złożono stosownego oświadczenia (albo z innych przyczyn niezawinionych przez podatnika oświadczenia takiego nie ma (np. uległo spaleniu , zalaniu , zostało skradzione i.t.p.) to i tak organ podatkowy mając pełną świadomość , że dokonał zakupu oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe i rzeczywiście takie przeznaczenie tego oleju było bo posłużyło do ogrzania urzędu – będzie musiał w myśl wykładni dokonanej przez sądy administracyjne – wymierzyć od takiej transakcji stawkę sankcyjną !**

Zauważyć przy tym należy , że przy dokonanej wykładni wymienionych w petitum skargi przepisów , przez WSA w G oraz Naczelną Sąd Administracyjny , jak również utrwalonej linii orzeczniczej sądów administracyjnych (wyrok NSA z dnia 25.04.2007 I FSK 719/06 , wyrok NSA z dnia 01.04.2008 I FSK 1483/07 , wyrok NSA z dnia 19.03.2008r. I FSK 498/07 ,wyrok NSA z dnia 20.08.2008r I FSK 1003/07 , wyrok NSA z dnia 20.04.2010 I GSK 778/09) - utrata nawet prawidłowych pod względem

formalnym i materialnym oświadczeń (w wyniku np. pożaru , kradzieży , zalania i.t.p.) również po stronie sprzedającego powoduje powstanie obowiązku podatkowego i sprzedający nie może żadnymi innymi dowodami dowodzić okoliczności złożenia takiego oświadczenia ! Powyższe powoduje , że wartość takich oświadczeń jako dokumentów jest ogromna – znacznie większa niż pieniędzy czy innych dokumentów wartościowych (np. oświadczenie dotyczące zakupu 1000 litrów oleju w przypadku jego utraty w wyniku pożaru , kradzieży , zalania – powoduje obowiązek uiszczenia podatku w wysokości bliskiej 2 tys. zł wraz z należnymi odsetkami (mogą to być odsetki za 5 lat , co prawie podwaja tę kwotę!!!) . Zauważyć przy tym należy , że dokumenty te są gromadzone z reguły przez pracowników , którzy w międzyczasie się zmieniają i powinny znajdować się w miejscu sprzedaży . W jaki racjonalny sposób zabezpieczyć takie dokumenty na stacjach paliw (przez 5 lat!) ??? Zdaniem pełnomocnika jest to niemożliwe a na pewno obarczone jest to ogromnym ryzykiem nieproporcjonalnie większym od korzyści uzyskiwanych z tytułu sprzedaży !- powyższa uwaga dotyczy zarówno stanu prawnego przed 24.08.2005 jak i po tej dacie .

J/ Podatnicy charakteryzujący się wspólną cechą istotną – tj. przywilejem korzystania z niższej stawki podatku akcyzowego w odniesieniu do oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe , traktowani są w sposób odmienny w zależności od tego , na jakim etapie obrotu olejem opałowym występują , tzn. czy są pośrednikami- sprzedawcami czy nabywcami końcowymi . Powyższe zdaniem pełnomocnika skarżącej narusza zasadę równości wobec prawa tj. art. 32 Konstytucji który nakazuje władzy publicznej traktować wszystkich równo bez stosowania dyskryminacji z jakiegokolwiek przyczyny .Nierówne traktowanie pośredników-sprzedawców i nabywców końcowych polega na tym , że nabywca końcowy opodatkowany jest wg wyższej stawki podatku akcyzowego w przypadku użycia oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem , zaś pośrednik – sprzedawca opodatkowany jest wg wyższej stawki akcyzy zarówno w przypadku użycia oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem jak i w przypadku niespełnienia dodatkowych warunków , **których rzetelne wypełnienie zależy w znacznej mierze od uczciwości nabywcy końcowego** . Sprzedawca –pośrednik musi dla skorzystania ze stawki niższej odebrać dodatkowo od nabywcy końcowego oświadczenie określonej treści i przechowywać je do czasu przedawnienia zobowiązania podatkowego , a w przypadku jego nieodebrania lub odebrania ale nie posiadania w czasie kontroli (bez względu na przyczynę jego utraty) zastosowanie będzie miała wobec sprzedawcy-pośrednika stawka wyższa (dodatkowo zdaniem WSA i NSA nie stawka ustawowa (233 zł) tylko stawka sankcyjna (2000 zł)) . Podkreślenia przy tym wymaga to , że zwrot „oświadczenie” nie ma definicji legalnej w ustawie o podatku akcyzowym (ustawa w ogóle o oświadczeniu nie wspomina) jak również w rozporządzeniu z dnia z dnia 22.04.2004 . Ponadto w

rozporządzeniu tym nie ma odesłania do innego aktu prawnego w którym to taka definicja mogłaby występować . Natomiast zgodnie z definicją zawartą w Słowniku języka polskiego : „oświadczenie”- wypowiedź będąca wyrazem czyichś przekonań , poglądów ; także: pismo zawierające taką wypowiedź (Nowy słownik języka polskiego PWN 2002). Wobec powyższego na nabywcy nie ciąży obowiązek podawania w oświadczeniu danych zgodnych z rzeczywistością , co wynika z istoty tego pojęcia . Pozostawienie nabywcy swobody w zakresie prawdziwości zawieranych danych w oświadczeniu dotyczących danych osobowych nabywcy , miejsca zamieszkania (którego to miejsca nie można zweryfikować na podstawie żadnych obowiązujących dokumentów , ponieważ posługują się one co najwyżej miejscem zameldowania) ilości , rodzaju , typu posiadanych urządzeń grzewczych , miejsca ich instalacji , stwarza wręcz nieograniczoną możliwość nadużyć nabywców końcowych którzy w równym stopniu jak pośrednicy-sprzedawcy korzystają z uprzywilejowanej stawki podatku akcyzowego w odniesieniu do oleju opałowego . Nabywca końcowy nie ponosi żadnej odpowiedzialności za złożenie nieprawdziwego oświadczenia natomiast sprzedawca-pośrednik ponosi odpowiedzialność podatkową (wyższa stawka podatku akcyzowego- zdaniem WSA i NSA – stawka sankcyjna (2000 zł)) jeżeli oświadczenie to będzie nieprawidłowe zarówno pod względem formalnym jak również prawidłowe pod względem formalnym ale nieprawidłowe pod względem materialnym.

Ponadto sprzedawca-pośrednik będzie ponosił również odpowiedzialność podatkową (wyższa stawka podatku akcyzowego- zdaniem WSA i NSA – stawka sankcyjna (2000 zł)) w przypadku jak utraci prawidłowe pod względem formalnym i materialnym oświadczenie (składane jest ono tylko w jednym egzemplarzu , a żaden przepis prawa nie pozwala żądać od składającego oświadczenie więcej niż jednego egzemplarza) bez względu na przyczynę takiej utraty (kradzież , powódź , pożar i.t.p.) . Zdaniem pełnomocnika skarżącej zastosowana przez art. 65 ust. 1 a ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym oraz rozporządzenie z dnia 22.04.2004 konstrukcja dotycząca prawa do skorzystania przez sprzedawcę-pośrednika z preferencyjnej stawki podatku akcyzowego i uzależniająca to prawo od odebrania ww. oświadczeń (przy wyżej opisanych komplikacjach z nimi związanych) narusza zasadę równości (art. 32 Konstytucji) w związku z naruszeniem zasady zaufania obywatela do państwa i tworzonego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji . Państwo w świetle art.2 Konstytucji (i wywiedzionych wyżej wynikających z tego artykułu praw podmiotowych) przy uwzględnieniu zasady równości (art. 32 Konstytucji) nie może tworzyć takiego prawa , które w istocie przyznaje preferencje jednej grupie (nabywcom końcowym) nie nakładając na tą grupę zbyt wielu obowiązków , a inną grupę (pośredników-sprzedawców) obciąża całym ryzykiem związanym z przyznaniem grupie pierwszej przywilejów . Przede wszystkim jednak należy zauważyć, iż trudne do zaakceptowania - przy uwzględnieniu racjonalności ustawodawcy i celu

wprowadzenia preferencyjnej stawki akcyzy dla olejów opałowych – byłoby przyjęcie poglądu pośrednio prezentowanego w ww. wyrokach, że sprzedawca-pośrednik odsprzedający olej opałowy na cele opałowe (nabyty na te cele od krajowego sprzedawcy, a więc już uprzednio objęty preferencyjnym opodatkowaniem), w razie uzyskania od nabywcy ww. oświadczenia zawierającego wady (braki), ponosi pełną i wyłączną odpowiedzialność za podatkowe skutki takiej sprzedaży (bowiem "zużył" olej niezgodnie z jego przeznaczeniem), **w związku z czym nabywca-końcowy tego oleju nie jest podatnikiem podatku akcyzowego i nie stanie się nim nawet w razie zużycia oleju opałowego do innych celów, gdyż zachowanie takiego nabywcy jest już obojętne podatkowo.** !- powyższa uwaga dotyczy zarówno stanu prawnego przed 24.08.2005 jak i po tej dacie

Zarówno WSA w G jak również NSA bardzo szeroko rozumują pojęcie zawarte w zaskarżonym przepisie – „użycie”.

Zdaniem pełnomocnika wykładnia pojęcia „użycie” przy jej niejasności (w kontekście prawa podmiotowego do czytelnego prawa wynikającego z art. 2 Konstytucji) nie może być dokonywana z naruszeniem konstytucyjnej zasady równości . Przy dokonanej przez sądy wykładni :

1. Pojęcie „użycie” obejmuje również sprzedaż (i w ogóle wszystkie formy rozporządzania)– i z takiej wykładni sądy wywodzą , że sprzedawca dystrybutor aby uchronić się od sanacyjnej stawki podatkowej musi odebrać w momencie sprzedaży „oświadczenie”
2. Z oczywistych względów nabywca-końcowy , który np. podaruje posiadany olej opałowy (a ma przecież do tego prawo) takiego oświadczenia nie będzie musiał posiadać , bo obowiązek jego złożenia powiązany w rozporządzeniu tylko z umową sprzedaży !

Powyższe wskazuje , że sądy dokonały wykładni niejasnego przepisu z naruszeniem zasady równości (pomiędzy sprzedawcą-dystrybutorem a nabywcą-końcowym) gdy tymczasem w świetle wyżej wymienionych zasad wynikających z art. 2 Konstytucji przepis niejasny powinien być wykładany na korzyść adresata i oczywiście przy poszanowaniu innych zasad konstytucyjnych (w tym zasady równości – art. 32 Konstytucji).

Zdaniem pełnomocnika utożsamianie przez sądy pojęcia *użycie (zużycie)* z pojęciem *sprzedaży* jest sprzeczne z podstawowymi regułami wykładni . Nie ulega żadnej wątpliwości, że racjonalny ustawodawca tym samym stwierdzeniom nadaje takie samo znaczenie przynajmniej w obrębie jednego aktu prawnego . W ustawie o podatku akcyzowym ustawodawca wyraźnie rozróżnia pojęcie „zużycie”(*użycie*) art.4 ust. 2 pkt 9 i. 10 u.p.a. od pojęcia „sprzedaży” . Wskazując jedynie że za „sprzedaż wyrobów akcyzowych” uważa się również „zużycie(użycie) wyrobów akcyzowych” – co oznacza

tylko i wyłącznie to , że czynność „użycia” podlega również opodatkowaniu podobnie jak sprzedaż (art. 4 ust. 1 pkt 3 w zw. z ust. 2 pkt 9 i 10) ale jednocześnie pojęcie „użycie”(zużycie) nie zawiera w sobie pojęcia „sprzedaży” – bo w takim przypadku ww. zapisy byłyby zbędne ; w takim przypadku odwoływanie się do pojęć słownikowych (i twierdzenie że pojęcie „użycie” jest pojęciem szerszym i zawiera się w nim „sprzedaż”) jak to uczyniły sądy nie ma żadnego racjonalnego uzasadnienia . Racjonalny ustawodawca , który pod pojęciem „użycie” rozumiałby tak jak sądy – różne formy wykorzystania oleju w tym przykładowo jego sprzedaż – artykułowi 4 ust. 1 pkt 3 u.p.a. nadał by następującą treść : **Opodatkowaniu akcyzą podlegają:(...)3 użycie (zamiast-sprzedaż) wyrobów akcyzowych na terytorium kraju .**

Przedkładając powyższe rozważania na potrzeby wykładni literalnej art. 65 ust. 1 a u.p.a. dochodzimy zdaniem pełnomocnika do następujących wniosków :
Pierwsza część ww. artykułu (*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,)* - odnosi się do olejów i cech z nimi związanych , a nawet jeżeli przyjąć , że chodzi również o obrót wyrobami to ustawodawca mówi tylko i wyłącznie o „użyciu” a nie o „sprzedaży” – inaczej , ewentualnej wyższej akcyzie podlegać będzie czynność „użycia” a nie czynność „sprzedaży”. Dalsza część przepisu (*użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem*) również odnosi się do czynności „użycia” a nie do „sprzedaży” . Dopiero w ostatniej części przepisu występuje pojęcie sprzedaży (*a także sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, stawka akcyzy wynosi: (...)*). **Skoro pojęcie „użycia” jak twierdzą sądy jest pojęciem zawierającym w sobie „sprzedaż” to po co w jednym przepisie używać najpierw pojęcia szerszego (zdaniem sądu „użycie”) a na końcu pojęcia węższego (zdaniem sądu „sprzedaż”)?** ; przy czym nie ulega wątpliwości , że z odmierzacza paliw olej można nie tylko sprzedać ale np wydać olej w zamian za wierzytelności , wydać olej w miejsce świadczenia pieniężnego, darować wyrobów akcyzowych i.t.p. – i konstrukcja przepisów u.p.a. pozwala na objęcie tych czynności opodatkowaniem ponieważ zrównuje te czynności ze „sprzedażą” (art. 4 ust. 1 pkt 3 w zw. z ust.2 pkt 4 , 5 , 6) ; nie pozwalałaby by przy tym objąć opodatkowaniem tych czynności gdyby zastosowano zamiast pojęcia „sprzedaży” (zdaniem sądów pojęcia węższego) pojęcie „użycia(zużycia)” (zdaniem sądu pojęcia szerszego) - ponieważ byłoby to tylko jedna z czynności wymieniona wprost w art. 4 ust. 2 pkt 10 u.p.a.).

K/ Zasada proporcjonalności przewidziana w art. 31 ust. 3 Konstytucji pozwala na ograniczenie w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska,

zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób przy czym ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw- gdy tymczasem Art. 65 ust. 1 a ustawy o podatku akcyzowym przy dokonanej wykładni przez WSA i NSA ograniczył wyżej wymienione prawa wynikające z art. 2 , art. 20 , art. 21 ust. 1 , art. 22 , art. 64 Konstytucji jak również ograniczył prawo równości wynikające z art. 32 Konstytucji .Powyższe ograniczenia zdaniem pełnomocnika skarżącej są sprzeczne z zasadą proporcjonalności .

W zakresie zasady proporcjonalności w prawie podatkowym w wyczerpujący sposób wypowiedział się NSA w wyroku z dnia z dnia 11 marca 2010 r. I FSK 267/2009 i skarżący w pełni to stanowisko popiera ”Zasada proporcjonalności nie jest jednoznacznie zdefiniowana. Co do zasady jednak jest ona postrzegana jako adresowana do organów państwa dyrektywa, zgodnie z którą organy te „czyniąc użytek z przyznanych kompetencji nie powinny ustanawiać nadmiernych ograniczeń w korzystaniu przez jednostkę z podstawowych praw i wolności” (por. A. Frąckowiak – Adamska, Zasada proporcjonalności jako gwarancja swobód rynku wewnętrznego Wspólnoty Europejskiej, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa 2009 r., str. 24). **Na gruncie prawa administracyjnego, częścią którego jest prawo daninowe, zasada ta jest postrzegana jako „granica dozwolonego działania organów władzy”. Wyprowadza się z niej bowiem zakaz zbytniej restrykcji, gdy określony cel można osiągnąć za pomocą środków mniej dolegliwych dla jednostki (por. A. Frąckowiak – Adamska, op. cit., str. 36 – 37 wraz z cyt. tam literaturą). Podobne rozumienie tej zasady na gruncie prawa daninowego wynika z orzecznictwa ETS-u.**

Jak stwierdzono w pkt 104 wyroku z dnia 10 czerwca 2009 r. T-257/2004 zasadę proporcjonalności uznano w utrwalonym orzecznictwie ETS za należącą do zasad ogólnych prawa wspólnotowego. W celu ustalenia, czy przepis prawa wspólnotowego jest zgodny z tą zasadą, należy zbadać, czy środki, które wprowadza w życie, są właściwe do osiągnięcia wyznaczonego celu oraz czy nie wykraczają poza to, co niezbędne do jego osiągnięcia (wyroki Trybunału: z dnia 18 marca 1987 r. Sprawa 56/86 SA Société pour l exportation des sucres przeciwko Office belge de l économie et de l agriculture (OBEA), Rec. str. 1423, pkt 28; z dnia 30 czerwca 1987 r. Sprawa 47/86 Roquette Freres SA przeciwko Office national interprofessionnel des céréales (ONIC), Rec. str. 2889, pkt 19). W punkcie 105 tegoż orzeczenia wskazano natomiast – powołując się na wyrok Trybunału z dnia 26 czerwca 1990 r. Sprawa C-8/89 Vincenzo Zardi przeciwko Consorzio agrario provinciale di Ferrara, Rec. str. I-2515, pkt 10, że zgodnie z tą zasadą legalność środków nakładających ciężary finansowe na przedsiębiorców uzależniona jest od tego, że środki te będą właściwe i konieczne dla realizacji celów, do których zmierza zgodnie z prawem dana regulacja, przy czym jeżeli istnieje możliwość wyboru spośród wielu właściwych środków, należy stosować najmniej restrykcyjne oraz czuwać nad tym, aby nałożone ciężary nie były nadmierne w stosunku do zamierzonych

celów .Również w wyroku z dnia 12 stycznia 2006 r. Sprawa C-504/2004, ETS stwierdził, że „zasada proporcjonalności, będąca jedną z ogólnych zasad prawa wspólnotowego, wymaga, by akty instytucji Wspólnoty nie wykraczały poza to, co jest odpowiednie i konieczne do realizacji uzasadnionych celów, którym mają służyć, przy czym oczywiście tam, gdzie istnieje możliwość wyboru spośród większej liczby odpowiednich działań, należy stosować najmniej dotkliwe, a wynikające z tego niedogodności nie mogą być nadmierne w stosunku do zamierzonych celów”. Jak trafnie przy tym podkreślono w wyroku NSA z dnia 16 grudnia 2009 r. I FSK 1172/2008, ostatnia z przywołanych wypowiedzi wywołuje skutek szerszy niżli *expressis verbis* z niej by to wynikało. Potwierdzają to bowiem wszystkie cytowane wcześniej orzeczenia ETS-u, z których dobitnie wynika, że zasada proporcjonalności ma zastosowanie także do oceny unormowań krajowych”.

Zdaniem pełnomocnika skarżącej ewentualne ograniczenie z korzystania z konstytucyjnych wolności i praw może mieć miejsce co do zasady tylko wtedy , gdy w inny sposób (bez naruszania konstytucyjnych wolności i praw) organy władzy publicznej nie mogą osiągnąć zamierzonych celów. **Nie ulega wątpliwości , że państwo może wprowadzić bardziej racjonalny i funkcjonalny sposób kontroli obrotu olejem opałowym , poprzez chociażby zrównanie stawki akcyzowej dla tego oleju z olejem napędowym z jednoczesnym wprowadzeniem systemu zwrotu takiego podatku osobom , które rzeczywiście wykorzystują go do celów opałowych .** Tego rodzaju uregulowania obowiązują w większości krajów europejskich . **Uregulowania takie zmieniłyby skrajnie niekorzystną obecnie sytuację sprzedawców oleju opałowego ,** eliminując jednocześnie wskazaną wyżej niekonstytucyjność przepisów. Ponadto organy władzy publicznej w celu wyeliminowania nieprawidłowości i nadużyć w obrocie olejem opałowym większą uwagę powinny przykładac do jego rzeczywistego wykorzystania poprzez nałożenie znacznych sankcji karnych za używanie oleju opałowego do celów napędowych (obecnie jest to bardzo pobłażliwie penalizowane w przepisach karnych . Za tego rodzaju czyn (zużycie oleju opałowego na cele napędowe) grozi jedynie grzywna w wysokości 500 zł (Art. 52b. kodeksu wykroczeń :Kto zużywa olej opałowy do celów napędowych, podlega karze grzywny do 500 zł.) , co wręcz zachęca nabywców-końcowych do naruszania przepisów , bo ryzyko przez nich ponoszone jest niewspółmiernie niskie w stosunku do ryzyka pośredników-sprzedających. Ponadto państwo posiada rozbudowany aparat kontroli ruchu drogowego (policja , inspekcja transportu drogowego , inspekcja celna) i tam w szczególności powinien być zwalczany proceder używania oleju opałowego do celów napędowych bo to nie pośrednicy-sprzedawcy ale właśnie końcowi-nabywcy mają największy interes w przeznaczaniu oleju opałowego na cele napędowe.- !- powyższa uwaga dotyczy zarówno stanu prawnego przed 24.08.2005 jak i po tej dacie .

L/ Zdaniem pełnomocnika skarżącej art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym przy dokonanej przez WSA w Gdańsku (wyrok z dnia 10.12.2009r. -sygn. akt I SA/Gd 552/09) oraz NSA (wyrok z dnia 22.06.2011 - sygn. akt I GSK 301/10) wykładni (tj. rozumiany w ten sposób , że ustawowe pojęcie „*użycie niezgodnie z przeznaczeniem*” należy interpretować jako nie odebranie w momencie sprzedaży „oświadczenia” o którym mowa w § 4 ust.1 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego lub odebranie „oświadczenia” nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym oraz , że występujące w tym przepisie pojęcie „*użycie*” należy interpretować również jako sprzedaż) jest również niezgodny z art. 2 , art. 7 , ar. 9 , art. 47 , art. 51 ust.1 , art. 84 , art. 87 , art. 91 art.92 ust. 1, art. 217 Konstytucji przez to , że :

- a) Wykładnia ww. przepisu ustawowego zawarta w wyroku WSA w Gdańsku oraz wyroku NSA dokonywana jest przez pryzmat rozporządzenia , co zdaniem pełnomocnika skarżącej narusza porządek prawny. Nie ulega najmniejszej wątpliwości , że zgodnie z art. 87 oraz art. 92 Konstytucji w porządku prawnym przyjęto regułę hierarchiczną , zgodnie z którą rozporządzenie jest aktem podrzędnym w stosunku do ustawy i wydawane jest w celu wykonania ustawy na podstawie stosownego upoważnienia . Reasumując postanowienia rozporządzenia powinny być wykładane w zgodzie z ustawą (nie mogą być z nią sprzeczne) ; natomiast niedopuszczalna jest wykładnia przepisów ustawy (rozszerzająca zakres pojęć ustawowych , bądź wskazująca na ich odmiennie rozumienie) poprzez analizę rozporządzenia. Przyjęcie innego stanowiska powodowałoby , że organ wydający rozporządzenie ma uprawnienie do wiążącej wykładni pojęć ustawowych , a tym samym ma większe uprawnienia niż sejm i senat co w sposób oczywisty jest sprzeczne z art. 87 oraz art. 92 Konstytucji . W skrajnym przypadku przenosząc to na przedmiotową sprawę , za tego typu działanie uznane byłoby wprowadzenie w rozporządzenie z dnia 22 kwietnia 2004 r. zapisu : „ *przyjęte w art. 65 ust. 1 a pojęcie – użycie niezgodnie z przeznaczeniem-należy rozumieć jako każde rozporządzanie olejem opałowym bez odebrania prawidłowego oświadczenia o którym mowa w § 4 ust.1*”. Wprawdzie taki zapis w rozporządzeniu się nie znalazł , ale dokonana przez WSA w Gdańsku oraz NSA wykładnia ma właśnie taki sens . Nie ulega żadnej wątpliwości , że wykładnia przepisów ustawy musi być jednoznaczna bez względu na to czy wydano do takiej ustawy rozporządzenie . Załóżmy , że Minister Finansów nie korzysta z uprawnienia o którym mowa w art. 65 ust. 2 – tzn. nie wydaje rozporządzenia obniżającego stawki ustawowe (tego rodzaju praktyki są

częste w zakresie udzielania ulg – jest to uprawnienie organu do wydania takiego rozporządzenia a nie jego obowiązek). **W takiej sytuacji użyte w art. 65 ust. 1 a stwierdzenie : „użycie oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem” na pewno nie może być interpretowane jako sprzedaż bez odebrania oświadczenia (słowo oświadczenie nie pojawia się w żadnym przepisie ww. ustawy)** . Natomiast z uwagi na wcześniej wskazaną hierarchiczność aktów prawnych – wydanie rozporządzenia w żadnym wypadku nie może zmieniać tego rozumienia . Mając powyższe na uwadze obowiązki w zakresie składania i odbierania oświadczeń mogą dotyczyć tylko i wyłącznie stawki obniżonej w rozporządzeniu (232 zł) , a nie stawki wskazanej w ustawie (233 zł) . Natomiast nie jest uprawnieniem organów podatkowych jak również sądów dokonywanie wykładni prawotwórczej poprzez poprawianie ustawodawcy i wskazywanie na aspekt kontrolny . Takie działanie jest zakazane zwłaszcza w obrębie prawa podatkowego . Rolą sejmu i senatu jest uchwalenie takiego prawa , które jasno wskazuje na prawa i obowiązki obywatela oraz dostatecznie zabezpiecza interes fiskalny . Skoro nie były to nowe przepisy i na tle już wcześniejszych przepisów pojawiły się istotne wątpliwości co do instytucji „oświadczeń” to dlaczego dokonując nowelizacji ustawy w art. 65 ust. 1 a nie wskazano wprost na uchybienia w sprawie „oświadczeń”???

- b) Pośrednik-sprzedawca oleju opałowego chcąc wywiązać się z nałożonych przez autora rozporządzenia z dnia 22.04.2004 obowiązków uprawniających do zastosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego w szczególności sprawdzając złożone przez nabywcę końcowego „oświadczenie” pod względem poprawności materialnej narażony jest na zarzut naruszenia praw nabywcy-końcowego wynikających z Konstytucji w tym w szczególności prawa nabywcy-końcowego do prywatności i ochrony miru domowego (art. 47 Konstytucji) oraz prawa do nieujawniania przez nabywcę-końcowego jego danych osobowych wynikającego z art. 51 ust. 1 Konstytucji. Zdaniem pełnomocnika skarżącej nie ulega wątpliwości , że sprawdzenie prawdziwości materialnej co najmniej takich danych oświadczenia jak ilości , rodzaju , typu posiadanych urządzeń grzewczych , miejsca ich instalacji wymaga żądania przez pośrednika-sprzedawcę od nabywcy końcowego wpuszczenia go do jego prywatnego domu (olej opałowy z reguły wlewa się poprzez rurę umieszczoną na zewnątrz domu , ale z tego miejsca nie można sprawdzić ilości , rodzaju , typu posiadanych urządzeń grzewczych , miejsca ich instalacji). Prawo żądania natomiast przez pośrednika-sprzedawcę od nabywcy końcowego podania w oświadczeniu jego danych osobowych zdaniem pełnomocnika skarżącej powinno co

najmniej wynikać z aktu rangi ustawowej , a jeżeli ma to wynikać z rozporządzenia to delegacja ustawowa dla takiego rozporządzenia bez wątplenia powinna wskazywać wprost , że może ono regulować prawo do żądania przez pośrednika-sprzedawcę od nabywcy-końcowego ujawniania przez tego ostatniego jego danych osobowych . Mając powyższe na uwadze zdaniem pełnomocnika skarżącej przepisy rozporządzenia z dnia 22.04.2004 r. dotyczące składania oświadczeń wiążących się z ujawnianiem danych osobowych są niezgodne z art. 92 ust.1 Konstytucji zgodnie z którym rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania, przy czym dodatkowo upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu a delegacja ustawowa uprawniająca do wydania rozporządzenia z dnia 22.04.2004 r. nie przewidywała możliwości unormowania w tym akcie spraw związanych z ujawnianiem danych osobowych nabywców-końcowych oraz prawem do naruszania przez sprzedawców-pośredników miru domowego nabywców-końcowych . Powyższe jest również sprzeczne z art.7 Konstytucji , ponieważ na podstawie tego przepisu organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa ,a zdaniem pełnomocnika skarżącej uregulowanie przez Ministra Finansów spraw związanych z ujawnianiem danych osobowych przekraczało jego uprawnienia wynikające z delegacji ustawowej. Ponadto art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym pozwalał jedynie regulować sprawy związane z obniżaniem podatku akcyzowego, a nie wprowadzać dodatkowe warunki-materialno prawne dla stosowania stawki o której mowa w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym . Takie przekroczenie uprawnień wynikających z delegacji ustawowej narusza art. 92 Konstytucji . Ponadto jako sprzeczne z Konstytucją uznać należy dokonywanie wykładni przepisu ustawy podatkowej nakładającej na podatnika 9-krotnie większą stawkę przez pryzmat rozporządzenia i to w szczególności jeżeli rozporządzenie to dotyczyć miało obniżania stawek podatkowych . Taka konstrukcja przepisów i dokonywana ich wykładnia jest sprzeczna z art. 84 i art. 217 Konstytucji ponieważ wszystkie istotne elementy podatku powinny być umieszczone w ustawie a nie w rozrządzeniu !- powyższa uwaga dotyczy zarówno stanu prawnego przed 24.08.2005 jak i po tej dacie.

- c) Przepisy rozporządzenia nie mogą być sprzeczne z ustawą (jakkolwiek ustawą) gdy tymczasem zaskarżone przepisy dotyczące składania „oświadczeń” tworząc tzw. formalną teorię dowodów są sprzeczne co najmniej z art. 180 Ordynacji podatkowej , zgodnie z którym jako dowód należy dopuścić wszystko , co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy a nie jest sprzeczne z prawem . Tak samo Naczelny Sąd

Administracyjny: „w świetle art. 75 k.p.a. (odpowiednik art. 180 Ordynacji podatkowej) niedopuszczalne jest stosowanie formalnej teorii dowodów przez twierdzenie, że daną okoliczność można udowodnić wyłącznie określonymi środkami dowodowymi, bądź też przez tworzenie nowych reguł korzystania ze środków dowodowych - patrz wyrok NSA z dnia 9 marca 1989 r., II SA 961/88, ONSA 1989, nr 1, poz. 33”.

W orzecznictwie sądowym prezentowane jest również stanowisko , że warunkiem posiadania uprawnienia do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku akcyzowego jest tylko prawidłowe oświadczenie **a dowodu z tego oświadczenia nie można zastąpić innym dowodem.** Powyższe przesądza , że gdyby podatnik odebrał prawidłowe pod względem formalnym i materialnym „oświadczenie” ale nie posiadał go w momencie kontroli (nie przechowałyby go do czasu przedawnienia zobowiązania podatkowego zgodnie z ww. przepisami) to bez względu na powód utarty takiego oświadczenia (np. kradzież , pożar , powódź) musiałyby zapłacić podatek akcyzowy w wielokrotnie wyższej wartości . Powyższe przesądza również , że gdyby sprzedawca-pośrednik odebrał oświadczenie , ale okazałoby się ono nierzetelne materialnie , a do nierzetelności takiej sprzedawca-pośrednik w żadnej mierze by się nie przyczynił , to i tak sprzedawca-pośrednik musiałyby zapłacić wielokrotnie wyższy podatek, przy czym co jest istotne w podatku akcyzowym - podatek ten nie wynikałby z osiągniętych przez sprzedawcę-pośrednika korzyści (zysku na transakcji) tylko wielokrotnie by ten zysk przewyższał . **Nawet jeżeli sprzedawca-pośrednik nie ustrzeże się oszusta posługującego się fałszywym dowodem osobistym i odbierze od takiej osoby oświadczenie (oświadczenie takie będzie błędne materialnie) to i tak poniesie pełną odpowiedzialność za zastosowanie odpowiedniej stawki podatkowej i to bez względu nawet na zachowanie należytej staranności przy sprawdzaniu dowodu osobistego , a ewentualne wykazanie braku winy sprzedawcy-pośrednika nie będzie miało żadnego znaczenia .** Tak więc Minister Finansów tworząc przepisy dotyczące odbierania oświadczeń był mniej łaskawy niż ustawodawca w stosunku do profesjonalistów .Zgodnie z art. 49 ustawy o notariacie : „ Notariusz ponosi odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną przy wykonywaniu czynności notarialnych na zasadach określonych w Kodeksie cywilnym, z uwzględnieniem szczególnej staranności, do jakiej jest obowiązany przy wykonywaniu tych czynności”. Na podstawie tego przepisu Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 20 stycznia 2004 r. (sygn. akt II CK 357/2002 , LexPolonica nr 365575 , Monitor Prawniczy 2004/5 str. 202) stwierdził :”Jeśli notariusz nie ustrzegł się oszusta i sporządził akt notarialny na podstawie sfalszowanego dokumentu, nie oznacza automatycznie, że nie dochował

należytej dla tej profesji staranności, a w konsekwencji, że skutkuje to jego odpowiedzialnością odszkodowawczą na rzecz poszkodowanego”.

Wprowadzenie w rozporządzeniu tzw. formalnej teorii dowodów w rzeczywistości prowadzi do sytuacji w której państwo – przyznając ulgi jednej grupie (odbiorcom-końcowym) całym ryzykiem przyznania tych ulg obciąża sprzedawców-pośredników , dodatkowo ustalając , że tylko jednym dowodem będą oni mogli wykazać prawo do zastosowania stawki preferencyjnej Zdaniem pełnomocnika skarżącej wprowadzenie w rozporządzeniu formalnej teorii dowodów jest niedopuszczalne , a nawet gdyby uznać taki zabieg za dopuszczalny to bez wątpienia delegacja ustawowa zgodnie z art. 92 ust.1 Konstytucji powinna na to wprost zezwalać – co w przedmiotowej sprawie nie ma miejsca (delegacja ustawowa mówi jedynie ogólnie o „warunkach” **i co najważniejsze dotyczy tylko zmniejszania stawki**). Prawo do udzielania ulg w podatkach na podstawie rozporządzenia , dopuszczalne w świetle prawa (co zostało wielokrotnie potwierdzone przez Trybunał Konstytucyjny) nie może być rozszerzone w ten sposób , że warunki udzielania ulg w rozporządzeniu naruszają przepisy innej ustawy – a taka sytuacja zdaniem pełnomocnika skarżącej występuje w zakresie przepisów dotyczących składania „oświadczeń” , a ponadto ustawa o podatku akcyzowym (art. 65 ust. 1 i art. 65 ust. 1a) jest interpretowana przez pryzmat rozporządzenia . **Nie ulega najmniejszej wątpliwości , że gdyby Minister Finansów nie wydał rozporządzenia z dnia 22.04.2004 (a nie miał przecież takiego obowiązku , bo art. 65 ust. 2 wskazywał na uprawnienie ministra) to pojęcie ustawowe „użycie niezgodnie z przeznaczeniem” nie mogłoby być interpretowane jako sprzedaż bez prawidłowych oświadczeń !**

Zdaniem pełnomocnika skarżącej dokonana wykładnia ww. przepisu przez WSA w Gdańsku oraz NSA narusza również art. 2 Konstytucji bo udzielanie ulg (w rzeczywistości nabywcom-końcowym) bez odpowiedniego zabezpieczenia interesów podmiotów odpowiedzialnych za udzielanie tych ulg (sprzedawców-pośredników) a wręcz stwarzanie ogromnego ryzyka podatkowego dla sprzedawców-pośredników chociażby nie ponosili oni jakiegokolwiek winy za poprawny podatkowo przebieg transakcji – nie da się pogodzić z państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej!- powyższa uwaga dotyczy zarówno stanu prawnego przed 24.08.2005 jak i po tej dacie.

V. Szczegółowo w zakresie niezgodności zaskarżonych przepisów z powiązaniem z naruszeniem praw podmiotowych wynikających z Konstytucji oraz sposobem naruszenia

1) (niezgodność : art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, art. 65 ustawy o podatku akcyzowym obowiązującym do dnia 23.08.2005 w związku z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego z art. 20 i art. 22 w zw. z art. 2 Konstytucji

A/ wskazanie konstytucyjnych praw skarżącego wynikających z art. 20 i art. 22 w zw. z art. 2 Konstytucji .

Z art. 2 Konstytucji skarżący wywodzi **zasadę zaufania do państwa i prawa** **zasadę bezpieczeństwa prawnego** , **zasadę poprawnej legislacji** (w tym wprowadzenia odpowiedniego *vacatio legis*) oraz **zasadę sprawiedliwości społecznej** (co zostało opisane wyżej oraz zostanie rozwinięte w uzasadnieniu przedmiotowego pisma w pkt VI) . Niezgodność zaskarżonych przepisu (przy kwestionowanej wykładni) z ww. zasadami spowodowała naruszenie przysługującego skarżącemu prawa podmiotowego wynikającego z art. 20 i art. 22 Konstytucji – tj. **konstytucyjnego prawa do wolności prowadzenia działalności gospodarczej.**

Zgodnie z dominującą linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego , którą pełnomocnik skarżącego w pełni popiera :

Wolność prowadzenia działalności gospodarczej - rekonstruowana łącznie z art. 20 i art. 22 Konstytucji - stanowi nie tylko normę prawa przedmiotowego i zasadę ustroju gospodarczego państwa, ale i podstawę konstytucyjnego prawa podmiotowego - podjęcia oraz wykonywania działalności gospodarczej. W konsekwencji art. 20 i art. 22 Konstytucji mogą stanowić wzorce kontroli w postępowaniu w sprawach skarg konstytucyjnych (wyroki TK w sprawach : SK 24/200 , SK 35/2008).

Pełnomocnik skarżącego zgadza się z dominującą linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego zgodnie z którą regulacje dotyczące opodatkowania prowadzonej działalności gospodarczej nie są traktowane jako ograniczenie wolności prowadzenia działalności gospodarczej rozumianej jako prawo podmiotowe rekonstruowane z art. 20 i art. 22 Konstytucji .

Tym niemniej pełnomocnik skarżącego uważa , że dotyczy to tylko tych regulacji podatkowych , które w sposób jednakowy i sprawiedliwy odnoszą się do wszystkich podmiotów prowadzących daną działalność gospodarczą .

Mając powyższe na uwadze nie narusza wolności prowadzenia działalności gospodarczej tylko taka norma prawa podatkowego , która jest jednoznaczna i w ten sam sposób traktuje wszystkie podmioty wykonujące daną działalność

gospodarczą ; mówiąc inaczej nie narusza wolności prowadzenia działalności gospodarczej tylko taka norma prawa podatkowego , która respektuje zasadę zaufania do państwa i prawa zasadę bezpieczeństwa prawnego zasadę poprawnej legislacji oraz zasadę sprawiedliwości społecznej .

B/ sposób naruszenia praw skarżącego wynikających z art. 20 i art. 22 w zw. z art. 2 Konstytucji .

Jeżeli norma prawa podatkowego odnosząca się do prowadzonej działalności gospodarczej **jest w sposób rażący wieloznaczna** , a taką normą jest będący przedmiotem skargi konstytucyjnej art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym i to dodatkowo przyjmowany przez sądy poprzez interpretowanie wszystkich niejasności na niekorzyść obywatela (podatnika) **to taki przepis prawa narusza zasadę wolności gospodarczej** . Bo trudno mówić o wolności gospodarczej jeżeli podatnik nie jest w stanie nawet przy udziale specjalistów w sposób prawidłowy odkodować normy prawnej i nie jest w stanie określić czy należy się podatek w wysokości 233 zł od 1000 litrów oleju opałowego czy 9-razy więcej (2000 zł od 1000 litrów oleju opałowego) ; przy czym w tym drugim przypadku nie będzie to miało żadnego ekonomicznego uzasadnienia i będzie prowadzić do rzeczywistej konfiskaty mienia oraz dożywotniego długu wobec fiskusa – co zostało w sposób szczegółowy wyjaśnione . **To samo dotyczy instytucji oświadczeń (i to w zakresie zarówno przed 24.08.2005 jak i po tym terminie) . Przepisy te , co zostało wyżej opisane, pod pozorem ochrony interesów państwa nakładają na przedsiębiorcę nieproporcjonalne i często niewykonalne obowiązki , których brak powoduje obciążenie transakcji kilkakrotnie większą stawką podatkową , nawet jeżeli (i co może być bezsporne) olej został wykorzystany na cele opałowe .**

Oczywiste jest , że wolność działalności gospodarczej musi, w państwie współczesnym, podlegać różnego rodzaju ograniczeniom; wynika to chociażby z zaakcentowania w art. 20 socjalnego charakteru gospodarki rynkowej. Art. 22 formułuje jednak dwojakiego rodzaju ograniczenia wprowadzania owych ograniczeń. W płaszczyźnie materialnej wymaga, aby ograniczenia wolności gospodarczej znajdowały uzasadnienie w „ważnym interesie publicznym”, a w płaszczyźnie formalnej – aby były wprowadzone „tylko w drodze ustawy”.

Zdaniem pełnomocnika skarżącego rażąco wieloznaczny przepis (kwestionowana norma art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym) wprowadzający przez swoją wieloznaczność wielokrotnie różniące się stawki opodatkowania tej samej czynności dokonywanej przez takie sam podmioty trudno uznać za ograniczenie działalności w „ważnym interesie publicznym”, a wręcz przeciwnie - oczywiste jest , że w ważnym interesie publicznym normy

prawa podatkowego powinny być jednoznaczne (co do zasady poddające się tylko wykładni literalnej), a na pewno jednoznaczny nie jest przepis jeżeli jego wykładnia może prowadzić do 9-krotnej różnicy opodatkowania . Gdyby system prawa podatkowego zbudowany był z tak rażąco wieloznacznych norm prawnych nie byłoby wolności działalności gospodarczej – bo nikt takiej działalności (obarczonej ogromnym ryzykiem) by nie podejmował i w takim sensie norma prawa podatkowego kierowana do podatnika prowadzącego działalność gospodarczą powinna być jednoznaczna bo z jednej strony przemawia za tym interes takiego podatnika , a z drugiej strony interes publiczny .

Zdaniem pełnomocnika skarżącego art. 20 i art. 22 Konstytucji gwarantuje opodatkowanie zgodne z zasadą wolności. Podatek jest skutkiem wolności gospodarczej, wyrazem prawnokonstytucyjnej rezygnacji z przedsiębiorczości państwa. Powinien z związku z tym – zgodnie z zasadą wolności – być ukształtowany w ten sposób, aby jego uregulowania były jednoznaczne i nie stanowiły swoistej pułapki dla podatnika – bo uregulowania wieloznaczne, zwłaszcza w zakresie prawa podatkowego , zniechęcają do prowadzenia działalności gospodarczej (albo wręcz zachęcają do prowadzenia działań w szarej strefie) co w konsekwencji prowadzi do spadku dochodów budżetowych państwa jako całości , a tym samym jest sprzeczne z ważnym interesem publicznym .

Gdyby nie rażąca wieloznaczność art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym nie precyzująca jak należy rozumieć pojęcie „**użycie niezgodnie z przeznaczeniem**” oraz pojęcie „**użycie**” zawarte w tym przepisie ; jak również brak wyjaśnienia ww. wieloznacznych pojęć w jakimkolwiek innym przepisie ustawy o podatku akcyzowym WSA w G jak również NSA (w wyrokach dotyczących skarżącego) nie mogły by przyjąć tak niekorzystnego dla skarżącego rozstrzygnięcia , zgodnie z którym skarżący bez względu na to czy sprzedał olej opałowy na cele inne niż opałowe jak również wtedy gdy bezsprzecznie na podstawie np. innych niż „oświadczenie” dowodów wykaże , że sprzedaży oleju dokonano na cele opałowe jak również wtedy gdy z przyczyn niezależnych od skarżącego utracił on poprawne pod względem formalnym i materialnym „oświadczenia” zawsze jeżeli tylko nie będzie miał poprawnych pod względem formalnym i materialnym „oświadczeń” dotyczących sprzedaży oleju opałowego o których mowa w § 4 ust.1 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego będzie musiał zapłacić sankcyjną stawkę podatku akcyzowego w wysokości 2000 zł od 1000 litrów , która nie tylko będzie wielokrotnie przekraczała stawkę ustawową dla oleju opałowego (233 zł) , ale również będzie przekraczała prawie dwukrotnie stawkę dla oleju napędowego (1048 zł) która to stawka dla oleju napędowego została przyjęta w rozporządzeniu bez stawiania obrotowi takim olejem jakichkolwiek wymagań!

Dokonane przez Trybunał Konstytucyjny ewentualne rozstrzygnięcie w przedmiotowej sprawie wskazujące na prawidłowe rozumienie zaskarżonego przepisu zgodne z art. 20 i art. 22 w zw. z art. 2 oraz innymi przytoczonymi w skardze konstytucyjnej przepisami Konstytucji uchroni skarżącego przed negatywnymi skutkami dokonanej przez WSA i NSA wykładni, która zdaniem skarżącego narusza przytoczone wyżej przepisy Konstytucji. Pełnomocnik skarżącego zdaje sobie sprawę, że rolą Trybunału Konstytucyjnego nie jest rozstrzyganie czy przyjęta przez sądy interpretacja badanego przepisu jest poprawna. Tym niemniej zgodnie z utrwaloną linią orzeczniczą Trybunału – Trybunał Konstytucyjny może rozstrzygnąć, czy przepis rozumiany w sposób jednolicie ustalony w praktyce sądowej jest zgodny z Konstytucją; Trybunał Konstytucyjny może orzec o konstytucyjności takiego przepisu pod warunkiem jego zgodnego z Konstytucją rozumienia, czyniąc tak w myśl zasady domniemania konstytucyjności działania prawodawcy.

Mając powyższe na uwadze pełnomocnik skarżącego uważa (co zostało w sposób szczegółowy wyjaśnione w skardze konstytucyjnej), że jeżeli Trybunał Konstytucyjny uzna, że nie ma potrzeby stwierdzania niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów, to istnieje potrzeba rozstrzygnięcia zgodnego z Konstytucją ich brzmienia.

Wskazując na rażącą wieloznaczność zaskarżonych przepisów oraz nakładanie przez nie często niewykonalnych obowiązków (co zostało szczegółowo opisane w skardze konstytucyjnej w szczególności w zakresie instytucji oświadczeń) oraz mając na uwadze wyżej przedstawione argumenty (w tym wprowadzenie wbrew art. 2 Konstytucji bez żadnego *vacatio legis* 65 ust. 1 a pkt 1) pełnomocnik skarżącego uważa, że w sposób dostateczny obalił domniemanie konstytucyjności art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym (również w zakresie kwestionowanej jego wykładni) oraz art. 65 ustawy o podatku akcyzowym obowiązującym do dnia 23.08.2005 w związku z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (przy kwestionowanej ich wykładni)

i ich niezgodność z art. 20 i art. 22 w zw. z art. 2 Konstytucji.

2) (niezgodność : art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym , art. 65 ustawy o podatku akcyzowym obowiązującym do dnia 23.08.2005 w związku z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego z art. 21 ust.1 i art. 64 (w szczególności art. 64 ust.1 i 3) w zw. z art. 2 Konstytucji)

A/ wskazanie konstytucyjnych praw skarżącego wynikających z art. 21 ust.1 i art. 64 (w szczególności art. 64 ust.1 i 3) w zw. z art. 2 Konstytucji)

Z art. 2 Konstytucji skarżący wywodzi **zasadę zaufania do państwa i prawa** **zasadę bezpieczeństwa prawnego** , **zasadę poprawnej legislacji** **oraz zasadę sprawiedliwości społecznej** (co zostało opisane wyżej oraz zostanie rozwinięte w uzasadnieniu przedmiotowego pisma w pkt VI) . Niezgodność zaskarżonych przepisów (przy kwestionowanej wykładni) z ww. zasadami spowodowała naruszenie przysługującego skarżącemu prawa podmiotowego wynikającego z art. 21 ust.1 i art. 64 Konstytucji – **tj. konstytucyjnego prawa skarżącego do własności , równej jego ochrony oraz nie ograniczania go w sposób mogący naruszyć jego istotę .**

Dopuszczalność zastosowania wskazanego wzorca kontroli wobec przepisów z dziedziny prawa daninowego Trybunał Konstytucyjny rozważył m.in. w sprawie SK 16/2000. Trybunał Konstytucyjny wziął pod uwagę, że ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, a mianowicie w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. To znaczy, że przepisy prawa podatkowego mają swoją własną, odrębną (i to „szczególną”) podstawę konstytucyjną, związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego upoważniającego jednoznacznie do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek (por. wyrok TK z 9 października 2007 r. SK 70/2006 OTK ZU 2007/9A poz. 103).

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego (w tym: jednostek samorządu terytorialnego) można traktować jako funkcjonujące „równoległe” i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, niezależnie od treści tych przepisów. **Przeciwnie - należy uznać, że przepisy Konstytucji, gwarantujące lub przyznające określone wolności i prawa, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile występuje rzeczywisty związek pomiędzy realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki, gwarantowanych przez Konstytucję.**

Nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ustawowo określoną ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem. Prowadzi ona - w pewnym wymiarze - do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku ewentualnej przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń

podatkowych może dojść do umniejszenia substancji majątkowej podmiotu obciążonego podatkiem (zob. wyrok TK z 9 października 2007 r. SK 70/2006). Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Jednakże z uwagi na to, że regulacja prawna, dotycząca obowiązków podatkowych, ma wyraźną podstawę konstytucyjną (w art. 84), jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana wyłącznie w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji (zob. wyroki TK: z 22 maja 2002 r. K. 6/2002 OTK ZU 2002/3A poz. 33 str. 439 oraz z 25 października 2004 r. SK 33/2003 OTK ZU 2004/9A poz. 94). Należy ją rozpatrywać - przede wszystkim - w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi - z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw - z drugiej. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem praw majątkowych, którego dotyczy wprost li tylko art. 31 ust. 3 Konstytucji. Niemniej jednak zakres i treść tego obowiązku mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją, w szczególności pod kątem zachowania właściwej formy nakładania obowiązków podatkowych, w tym - przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, **zachowania precyzji norm (przepisów) podatkowych oraz respektowania odpowiedniej vacatio legis** (zob. wyrok z 27 listopada 2007 r. SK 39/2006 OTK ZU 2007/10A poz. 127). Zarzut naruszenia przez prawodawstwo podatkowe art. 64 ust. 1 i/lub ust. 3 Konstytucji może zatem dotyczyć nie samej okoliczności nałożenia podatku, ale formy i sposobu nakładania powinności podatkowych.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał w swym orzecznictwie, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych. Nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną. W szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałyby się on instrumentem konfiskaty mienia (zob. wyroki z: 7 czerwca 1999 r. K. 18/98 OTK ZU 1999/5 poz. 95, 5 stycznia 1999 r. K. 27/98 OTK ZU 1999/1 poz. 1 oraz 25 listopada 1997 r. K. 26/97 OTK ZU 1997/5-6 poz. 64) , a taka sytuacja występuje niestety wobec skarżącego bo skarżony przepis i wydane na jego podstawie orzeczenie doprowadzi w rzeczywistości nie tylko do całkowitej konfiskaty mienia skarżącego , ale spowoduje jednocześnie , że obok skonfiskowania całego mienia pozostanie on jeszcze dożywotnim dłużnikiem fiskusa .

Z drugiej strony przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe spowodowane nałożeniem podatku lub innej daniny publicznej jest zawsze niedopuszczalnym ograniczeniem własności, mogłoby prowadzić do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela stanowi ograniczenie jego własności (zob. wyroki TK z 30 stycznia 2001 r. K. 17/2000 OTK ZU

2001/1 poz. 4 oraz z 22 maja 2002 r. K. 6/2002 OTK ZU 2002/3A poz. 33). Tak daleko idąca (absolutna) ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji, a zwłaszcza w kontekście unormowania zawartego w jej art. 84, stwarzającego konstytucyjne umocowanie do nakładania podatków i innych danin publicznych określonych w ustawie . **Mówiąc inaczej nie samo nakładanie podatków ale nakładanie ich niezgodnie z Konstytucją – co występuje w przedmiotowej sprawie – może stanowić podstawę wniesienia skargi konstytucyjnej .**

B/ sposób naruszenia praw skarżącego wynikających z art. 21ust.1 i art. 64 (w szczególności art. 64 ust.1 i 3) w zw. z art. 2 Konstytucji

W orzecznictwie TK przyjmuje się też, że zarzut niezgodności z przewidzianą w art. 64 Konstytucji konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych przysługujących osobom fizycznym i osobom prawnym prawa prywatnego pozostaje zasadny wówczas, gdy przepisy skutkujące uszczupleniem majątkowym były dotknięte wadliwością polegającą na tym, że ich wydanie nastąpiło z wyraźnym (niekwestionowalnym) przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego (por. wyroki z: 25 października 2004 r. SK 33/2003 oraz 30 listopada 2004 r. SK 31/2004 OTK ZU 2004/10A poz. 110). – **co w przedmiotowej sprawie jest bezsporne bo „oświadczenie” o którym mowa w rozporządzeniu nie może być dodatkową przesłanką materialno-prawną dla skorzystania ze stawki ustawowej przewidzianej w art. 65 ust. 1 (233 zł) a co najwyżej może być taką przesłanką dla skorzystania ze stawki przyjętej w rozporządzeniu (232 zł) . W państwie prawa niedopuszczalna jest sytuacji w której Minister Finansów powołując się na prawo do obniżenia stawki w rozporządzeniu (notabene dokonując tego obniżenia w sposób symboliczny z 233 zł na 232 zł – co jest praktycznie obojętne z punktu widzenia interesów budżetowych państwa) w rzeczywistości próbuje przeforsować dodatkowy warunek materialno-prawny dla skorzystania ze stawki ustawowej (233 zł) , którego nie wypełnienie (brak odebrania „oświadczenia” , jakiegokolwiek braki w oświadczeniu , utrata bez jakiegokolwiek winy poprawnego „oświadczenia”) – powoduje konieczność zapłaty sankcyjnej stawki podatkowej (2000 zł) wskazanej w zaskarżonym przepisie i to w sytuacji gdy w przepisie tym , ani też w żadnym innym przepisie ustawy o podatku akcyzowym nie występuje pojęcie „oświadczenia” . Ponadto nałożenie obowiązku składania „oświadczeń” nie może, co zostało wyżej opisane, pod pozorem ochrony interesów państwa nakładać na przedsiębiorcę nieproporcjonalne i często niewykonalne obowiązki , których brak powoduje obciążenie transakcji kilkakrotnie większą stawką podatkową , nawet jeżeli w rzeczywistości (i co może być bezsporne) olej został zużyty na cele opalowe.**

Zdaniem pełnomocnika skarżącego taki sam skutek będzie również wtedy jeżeli będziemy mieli do czynienia z sankcyjną, rażąco wieloznaczną normą ustawową prawa podatkowego wykładaną przez przyzmat rozporządzenia, a taką sytuację mamy w przedmiotowej sprawie. W sprawie skarżącego NSA i WSA w G dokonały wykładni wieloznacznego sankcyjnego przepisu prawa podatkowego (kwestionowanego art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym) przez przyzmat rozporządzenia (**usuwając wątpliwości dotyczące interpretacji przepisu ustawy poprzez analizę zapisów rozporządzenia- wybierając przy tym najbardziej niekorzystną dla skarżącego wykładnię powodującą, że musi on zapłacić podatek wielokrotnie przewyższający zysk z transakcji**)- co zostało szczegółowo opisane w skardze konstytucyjnej.

Wskazując na rażąco wieloznaczność zaskarżonych przepisów oraz nakładanie przez nie często niewykonalnych obowiązków (co zostało szczegółowo opisane w skardze konstytucyjnej w szczególności w zakresie instytucji oświadczeń) oraz mając na uwadze wyżej przedstawione argumenty (w tym wprowadzenie wbrew art. 2 Konstytucji bez żadnego *vacatio legis* 65 ust. 1 a pkt 1) pełnomocnik skarżącego uważa, że w sposób dostateczny obalił domniemanie konstytucyjności art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym (również w zakresie kwestionowanej jego wykładni) oraz art. 65 ustawy o podatku akcyzowym obowiązującym do dnia 23.08.2005 w związku z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (przy kwestionowanej ich wykładni)

i ich niezgodność z art. 21 ust. 1 i art. 64 (w szczególności art. 64 ust. 1 i 3) w zw. z art. 2 Konstytucji.

VI. Rozszerzenie argumentacji dotyczącej naruszenia przez : art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, art. 65 ustawy o podatku akcyzowym obowiązującym do dnia 23.08.2005 w związku z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. zasad wynikających z art. 2 Konstytucji w szczególności zasady zaufania do państwa i prawa, zasady bezpieczeństwa prawnego, zasady poprawnej legislacji oraz zasady sprawiedliwości społecznej

Art. 2 Konstytucji, jako podstawa kontroli, ma znaczenie dla tych zasad, które nie zostały odrębnie wyrażone w Konstytucji, a mieszczą się w zasadzie demokratycznego państwa prawnego. Chodzi głównie o zasadę **ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa i wynikający z niej obowiązek zapewnienia bezpieczeństwa prawnego, ochrony praw nabytych i interesów w toku, zakaz wstecznego działania prawa, nakaz przestrzegania reguł przyzwoitej legislacji, w tym przestrzeganie zasady**

dostatecznej określoności przepisów prawa oraz ustanawiania odpowiedniej *vacatio legis* (wyroki z: 13 kwietnia 1999 r., K 36/98, 10 kwietnia 2006 r., SK 30/04).

Zasada państwa prawnego wymaga stanowienia norm nienaganych z punktu widzenia techniki legislacyjnej.

Normy te powinny realizować założenia leżące u podstaw porządku konstytucyjnego w Polsce i strzec tego zespołu wartości, który wyraża Konstytucja. Należy przy tym uwzględnić wartości wskazane w preambule Konstytucji oraz sprecyzowaną w art. 1 Konstytucji zasadę, że Polska jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli. Konstytucja przyjęła model państwa, w którym sprawiedliwość społeczna jest celem urzeczywistnionym przez demokratyczne państwo prawne. Zasada sprawiedliwości społecznej w zestawieniu z art. 1 i 2 Konstytucji powinna być pojmowana jako czynnik prowadzący do sprawiedliwego wyważenia interesu ogółu (dobra wspólnego) i interesów jednostki (wyrok z 12 kwietnia 2000 r., K 8/98).

Zasada legalizmu nakłada na organy ustawodawcze obowiązek formułowania przepisów w stanowionych ustawach w zgodności z przepisami Konstytucji. Poza tym każde naruszenie przez organ władzy państwowej obowiązujących go zakazów i nakazów zawartych w szczegółowych unormowaniach konstytucyjnych, w szczególności podjęcie decyzji władczej z przekroczeniem kompetencji określonych w Konstytucji i ustawach, zawsze stanowi *implicite* także naruszenie takich ogólnych zasad konstytucyjnych, jak zasada demokratycznego państwa prawnego i zasada legalizmu (wyroki z: 25 maja 1998 r., U 19/97, 23 marca 2006 r., K 4/06).

Na gruncie art. 2 Konstytucji prawo do sprawiedliwego traktowania odnoszone do sfery stosunków objętych gwarancjami konstytucyjnymi, choćby ujętymi ogólnie, podlega szczególnej ochronie. Państwo ma obowiązek stać na straży sprawiedliwości społecznej poprzez zaniechanie stanowienia przepisów prawa, które stałyby w sprzeczności, bądź godziłyby w tę zasadę (wyrok z 24 kwietnia 2002 r., P 5/01).

„(...) na treść zasady sprawiedliwości społecznej składa się cały szereg wartości, które muszą być chronione i realizowane przez państwo. (...) zasada sprawiedliwości społecznej zakazuje m.in. wprowadzania niesprawiedliwych różnicowań podmiotów prawa. Zakaz ten wyrażony został również w art. 32 ust. 2 Konstytucji. W wypadku stwierdzenia naruszenia zasady równości Trybunał orzekłby jednoczesne naruszenie zasady sprawiedliwości społecznej, a ściślej – wynikającego z tej zasady – zakazu wprowadzania niesprawiedliwych różnicowań podmiotów prawa (wyroki z: 6 maja 1998 r., K 37/97, 29 maja 2007 r., P 8/06, 7 kwietnia 2009 r., P 7/08)- **oczywiste przy tym jest to , że wieloznaczny przepis prawa podatkowego może , a niestety w przedmiotowej sprawie powoduje , naruszenie zasady sprawiedliwości i równości , bo adresaci wieloznacznej normy sankcyjnej z art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym mogą być różnie traktowania.**

Ogólne zasady wynikające z art. 2 Konstytucji powinny być przestrzegane szczególnie restryktywnie, gdy chodzi o akty prawne ograniczające wolności i prawa obywatelskie oraz nakładające obowiązki wobec państwa (wyrok z 20 listopada 2002 r., K 41/02).

(...) zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na wymaganiu pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu na podstawie pełnej znajomości przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą (...) Zasada ochrony zaufania wyznacza sytuację prawną nie tylko obywateli, lecz także chroni przed ingerencją władzy państwowej inne podmioty stosunków prawnych (...) Z tego względu adekwatny wydaje się termin: zasada ochrony zaufania jednostki (a nie tylko obywatela) do państwa i stanowionego przez nie prawa (wyrok z 20 stycznia 2011 r., Kp 6/09). **Naruszeniem zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa byłoby uchwalenie ustawy, w której używane pojęcia są wzajemnie sprzeczne lub też umożliwiają dowolną ich interpretację** (wyroki z: 22 maja 2002 r., K 6/02, 8 grudnia 2009 r., K 7/08)- **z czym mamy do czynienia w przedmiotowej sprawie ponieważ rażąca wieloznaczność sankcyjnego art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym została w sposób jednoznaczny udowodniona w skardze konstytucyjnej.**

Regulacje prawne powinny zapewniać jednostce nie tylko bezpieczeństwo prawne, lecz także w pełni zakładać przewidywalność co do tego, w jakim stopniu ich realizacja może wpływać na ukształtowanie pozycji prawnej jednostki w poszczególnych sytuacjach prawnych (wyroki z: 19 grudnia 2002 r., K 33/02 i 9 czerwca 2003 r., SK 5/03)- w przedmiotowej sprawie nie zostało to zachowane przez **wieloznaczny sankcyjny art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, a różnice w rozumieniu powodują opodatkowanie tej samej czynności stawkami podatkowymi różniącymi się 9-krotnie ! to samo dotyczy instytucji „oświadczeń” , które pod pozorem ochrony interesów państwa nakładają na przedsiębiorcę nieproporcjonalne i często niewykonalne obowiązki , których brak powoduje obciążenie transakcji kilkakrotnie większą stawką podatkową , nawet jeżeli w rzeczywistości (i co może być bezsporne) olej został zużyty na cele opałowe.**

(...) państwo powinno być lojalne wobec adresatów norm, które stanowi (zob. wyrok z 15 lutego 2005 r., K 48/04,). (...) w demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może być pułapką dla obywateli (orzeczenie z 3 grudnia 1996 r., K 25/95, wyroki z: 10 kwietnia 2001 r., U 7/00, 5 listopada 2002 r., P 7/01, 7 czerwca 2004 r., P 4/03, 15 lutego 2005 r., K 48/04, 29 listopada 2006 r., SK 51/06, 20 stycznia 2009 r., P 40/07)- **a tak niestety jest w przypadku wieloznacznego sankcyjnego art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym , oraz instytucji „oświadczeń”, które pod pozorem ochrony interesów państwa nakładają na przedsiębiorcę**

nieproporcjonalne i często niewykonalne obowiązki , których brak powoduje obciążenie transakcji kilkakrotnie większą stawką podatkową , nawet jeżeli w rzeczywistości (i co może być bezsporne) olej został zużyty na cele opałowe.

Trybunał Konstytucyjny ocenia zawsze pełną treść normatywną zaskarżonego przepisu, a więc także brak pewnych elementów normatywnych, których istnienie warunkowałoby konstytucyjność danej regulacji- **w przedmiotowej sprawie brak jest wskazania w art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym rozumienia pojęcia „użycie niezgodnie z przeznaczeniem” jako użycia bez prawidłowych „oświadczeń”- co prowadzi do wieloznaczności przepisu i możliwości 9-krotnych różnic w opodatkowaniu , brak jest również jednoznacznego stwierdzenia , że jakikolwiek brak w oświadczeniu powoduje konieczność zastosowania zwiększonej stawki (nawet jeżeli na podstawie tego oświadczenia można ustalić nabywcę i zostanie potwierdzone zużycie oleju na cele opałowe)**

Zasada państwa prawnego, a zwłaszcza wynikające z niej zasady: zaufania obywatela do państwa, pewności prawa oraz ochrony praw nabytych nakazują, by zmiana prawa dotychczas obowiązującego, która pociąga za sobą niekorzystne skutki dla sytuacji prawnej podmiotów, dokonywana była zasadniczo z zastosowaniem techniki przepisów przejściowych, a co najmniej odpowiedniej *vacatio legis*. Ustawodawca może z nich zrezygnować- tylko jeżeli przemawia za tym ważny interes publiczny, którego nie można wyważyć z interesem jednostki.

Powyższe postulaty nie były przestrzegane przy wprowadzaniu art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym . Przepis ten wprowadzono ustawą z dnia 28 lipca 2005r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 160 poz. 1341) , który wszedł w życie w momencie ogłoszenia ustawy bez zachowania jakiegokolwiek *vacatio legis* , co przy tak sankcyjnym przepisie prawa podatkowego jest niedopuszczalne .

Proces legislacyjny w przedmiotowej sprawie dotyczący stawki podatku akcyzowego od oleju opałowego w sposób oczywisty narusza zasady legislacji . Mianowicie w okresie od 01.05.2004 do 15.09.2005 roku na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia z dnia 22 kwietnia 2004 r.w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87 , poz. 825 ze zm.) w przypadku nie złożenia „oświadczenia” dotyczącego sprzedaży oleju opałowego zastosowanie dla tego oleju miała stawka podatkowa właściwa na podstawie rozporządzenia dla oleju napędowego , **która była dużo mniejsza** od 2000 zł za 1000 litrów (wynosiła 1048 zł) (§ 4 ust.5 w zw. z § 3 ust. 3 ww. rozporządzenia) .

W dniu 24.08.2005 weszła w życie ustawa z dnia 28 lipca 2005r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 160 poz.1341) , która z dniem

ogłoszenia bez zachowania *vacatio legis* wprowadziła kwestionowany art. 65 ust. 1 a pkt 1 .

Tak więc do dnia 15.09.2005 obowiązywał zapis rozporządzenia zgodnie z którym w przypadku nie złożenia „oświadczenia” dotyczącego sprzedaży oleju opałowego zastosowanie dla tego oleju miała stawka przewidziana w rozporządzeniu jak dla oleju napędowego ((§ 4 ust.5 w zw. z § 3 ust. 3 ww. rozporządzenia)- która była znacznie mniejsza (wynosiła 1048 zł za 1000 litrów) niż stawka sankcyjna (2000 zł za 1000 litrów) przewidziana w art. 65 ust. 1 a pkt 1 i jednocześnie przy dokonanej przez NSA i WSA w G wykładni od 24.08.2005r. obowiązywała w przypadku nie złożenia „oświadczenia” stawka sankcyjna przewidziana w art. 65 ust. 1 a pkt 1 . Nawet jeżeli założyć , że wprowadzenie ustawy (art. 65 ust. 1 a pkt 1) deregowało zapis rozporządzenia (dotyczący stawki dla oleju opałowego w przypadku braku „oświadczenia” w wysokości stawki przewidzianej w rozporządzeniu jak dla oleju napędowego) to mieliśmy do czynienia z sytuacją , że stawka podatku akcyzowego dotycząca oleju opałowego w przypadku jego sprzedaży bez odebrania „oświadczenia” zmieniła się z dnia na dzień – ze stawki właściwej dla oleju napędowego (przewidzianej w rozporządzeniu – 1048 zł za 1000 litrów) na znacznie większą stawkę sankcyjną przewidzianą w art. 65 ust. 1 a pkt 1 – 2000 zł za 1000 litrów.

Taki proces legislacyjny i taki sposób zaskakiwania podatników z dnia na dzień bez wątplenia trudno uznać za prawidłową legislację w świetle art. 2 Konstytucji .

Zakaz stanowienia prawa w sposób, który zaskakiwałby jego adresatów, odbierając im możliwość pokierowania własnymi działaniami w sposób uwzględniający zakładane przez nową regulację skutki prawne, winien być łączony przede wszystkim z dyrektywami wiążącymi ustawodawcę w procesie dokonywania zmian w systemie prawa. Niezależnie od tego, trudności z zaplanowaniem czy przewidzeniem następstw prawnych własnej aktywności mogą wynikać np. z niedostatecznej precyzji przepisów, czyli z naruszenia zasady określoności prawa (...) (wyrok z 19 grudnia 2008 r., K 19/07).

Pewność prawa oznacza nie tyle stabilność przepisów prawa, która w prawie daninowym w określonej sytuacji ekonomicznej państwa może być trudna do osiągnięcia, ile warunki dla możliwości przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Tak rozumiana przewidywalność działań państwa gwarantuje zaufanie do ustawodawcy i do stanowionego przez niego prawa. Często nieuniknione zwiększenie obciążeń poprzez zmianę prawa powinno być dokonywane w ten sposób, by podmioty prawa, których ono dotyczy, miały odpowiedni czas do racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami (wyroki z: 27 lutego 2002 r., K 47/01, 15 lutego 2005 r., K 48/04, 16 stycznia 2007 r., U 5/06).

Respektowanie zasad poprawnej legislacji jest funkcjonalnie związane z pewnością i bezpieczeństwem prawnym oraz z ochroną zaufania do państwa i

stanowionego przez nie prawa. Tym samym za niedopuszczalne trzeba uznać funkcjonowanie w systemie prawnym przepisu, który daje organom państwa zbyt dużą swobodę, prowadzącą w tym przypadku do zupełnej dowolności rozstrzygnięć (wyrok z 17 maja 2006 r., K 33/05) – **a takim przepisem jest bezspornie art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym** .

Mając powyższe na uwadze skarga konstytucyjna okazała się konieczna i w pełni uzasadniona.

Załączniki:

1. pełnomocnictwo do sporządzenia skargi konstytucyjnej wraz z wypisem z KRS oraz dowodem uiszczenia opłaty skarbowej
2. protokół z kontroli podatkowej
3. decyzja z dnia .07.2006r. Naczelnika Urzędu Celnego w S
4. decyzja z dnia 11.2010 r. Dyrektora Izby Celnej w G
5. wyrok WSA w G z dnia .03.2011r. – sygn. akt
6. wyrok NSA z dnia .10.2013r. – sygn. akt
7. 5 odpisów skargi konstytucyjnej wraz z załącznikami.

Wiesław Guentzel

radca prawny Bd 996