



**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW**

PA6.027.2.2020.GON

Warszawa, dnia 20 maja 2020 r.

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCELARIA	
wpl. dnia	20. 05. 2020
Nr wg EZD	

**Pani
Julia Przyłębska
Prezes Trybunału Konstytucyjnego**

sygn. akt. SK 39/20

Działając na podstawie art. 69 ust. 2 w zw. z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz.U. z 2019 r. poz. 2393) w związku z pismem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z dnia 31 marca 2020 r., sygn. akt SK 39/20, przedkładam stanowisko w sprawie skargi konstytucyjnej spółki T sp. z o.o. z siedzibą w O i wnoszę o uznanie, że:

- przepisy § 4 ust. 1-3 w zw. z § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 roku w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U. nr 87, poz. 825 z późn. zm.), w zw. z art. 65 ust. 1a ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 29, poz. 257 z późn. zm.), w zakresie w jakim przepisy nakładają na sprzedawcę oleju opałowego negatywne konsekwencje przyjęcia oświadczeń zawierających nieprawdziwe dane, na skutek czego sprzedawca zostaje pozbawiony możliwości zastosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego są zgodne z art. 2, art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1, art. 51 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.



Finansów

Uzasadnienie

Część pierwsza – opis stanu faktycznego i prawnego

Jak wynika z akt skargi konstytucyjnej, indywidualne rozstrzygnięcia, jakie zapadły w sprawie spółki T sp. z o.o. z siedzibą w O (zwanej dalej Skarżącą) zostały wydane na podstawie stanu prawnego wynikającego z obowiązującej do końca lutego 2009 r. ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 29, poz. 257 z późn. zm.), zwanej dalej „u.p.a.”, oraz z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U. nr 87, poz. 825 z późn. zm.) i dotyczą określenia zobowiązania w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży w kwietniu 2008 r. oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe bez uzyskania od nabywców wymaganych prawem oświadczeń.

W stanie prawnym, którego dotyczy złożona skarga konstytucyjna, zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.a. opodatkowaniu akcyzą podlegała sprzedaż wyrobów akcyzowych na terytorium kraju, a zgodnie z art. 6 u.p.a. obowiązek podatkowy powstawał z dniem wykonania czynności podlegających opodatkowaniu, chyba że ustawa stanowiła inaczej. Natomiast zgodnie z art. 4 ust. 2 pkt 10 u.p.a. za sprzedaż wyrobów akcyzowych na terytorium kraju uznawano również zużycie wyrobów akcyzowych niezgodne z ich przeznaczeniem, w przypadku gdy do wyrobów tych zastosowano zwolnienie lub obniżono stawki akcyzy. Podatnikami akcyzy były zaś osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonywały czynności podlegających opodatkowaniu (art. 11 ust. 1 u.p.a.).

Zgodnie z art. 65 ust. 1 u.p.a. stawka akcyzy na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe wynosiła 233 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu. Natomiast w myśl art. 65 ust. 1a pkt 1 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 wynosiła 2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu.

Jednocześnie na mocy art. 65 ust. 2 u.p.a. minister właściwy do spraw finansów publicznych został upoważniony do obniżenia stawki akcyzy określonej w ust. 1 oraz różnicowania jej w zależności od rodzaju wyrobu, a także określenia warunków jej 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 wykonaniu delegacji wynikającej z art. 65 ust. 2 u.p.a., Minister Finansów w rozporządzeniu z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (zwanego dalej „rozporządzeniem”) obniżył stawki akcyzy wymienione w art. 65 ust. 1 u.p.a. oraz określił warunki stosowania obniżonych stawek. Na mocy § 3 ust. 1 rozporządzenia dla olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, z których 50% lub więcej objętościowo destyluje w 350°C, w przypadku gdy oleje te są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem, Minister Finansów określił stawkę akcyzy w wysokości 232 zł/1000 litrów (określona w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia).

Warunki zastosowania ww. preferencyjnych stawek podatku akcyzowego zostały określone w § 4 rozporządzenia. Na podstawie § 4 ust. 1 rozporządzenia podatnik sprzedający oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe, był zobowiązany 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 mogło być złożone w wystawianej fakturze VAT, a jeżeli było 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 był obowiązany wpisać na oświadczeniu numer i datę wystawienia dokumentu, potwierdzającego tę sprzedaż.

Jednocześnie w myśl § 4 ust. 2 rozporządzenia oświadczenie, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, powinno było 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.

Zgodnie z § 4 ust. 4 rozporządzenia 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 oraz importer i podmiot dokonujący nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów, określonych w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia, przekazywał do właściwego naczelnika urzędu celnego, a w przypadku importu - przyjmującemu zgłoszenie celne w procedurze dopuszczenia do obrotu, w terminie do dnia 25 miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, miesięczne zestawienia oświadczeń, o których mowa w ust. 1 i 3, wraz z ich kopiami; oryginały oświadczeń winny były być przechowywane przez podatników, importerów i podmioty dokonujące nabycia wewnątrzwspólnotowego do

czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego i udostępniane w celu kontroli.

Skargę konstytucyjną wniesiono w związku z następującą sprawą:

Na podstawie przeprowadzonej analizy materiału dowodowego zgromadzonego w toku postępowania karnego-skarbowego prowadzonego wobec właściciela firmy T sp. z o.o. z siedzibą w O przez funkcjonariuszy Wydziału Zwalczania Przystępności Izby Celnej w K i Referatu Dochodzeniowo-Śledczego Urzędu Celnego w K w kwietniu 2008 r., stwierdzono nieprawidłowości w sprzedaży oleju opałowego na stacji paliw należącej do Skarżącej oraz na innej stacji przez nią dzierzawionej polegające na niepotwierdzeniu zakupu i niepodpisaniu oświadczenia o nabyciu oleju na cele opałowe, a także sprzedaży oleju osobom niezamieszkałym pod wskazanym na oświadczeniu adresem. Wydany w dniu czerwca 2011 r. postanowieniem nr Naczelnik Urzędu Celnego w K wszczął postępowanie podatkowe w sprawie określenia Skarżącej zobowiązania w podatku akcyzowym za kwiecień 2008 r. W toku prowadzonego postępowania podatkowego przesłuchani świadkowie wskazani przez właściciela Skarżącej nie potwierdzili złożenia podpisu na okazanych im oświadczeniach i zakupu oleju opałowego. Podtrzymali zatem zeznania jakie złożyli wcześniej w tej samej sprawie podczas przesłuchania w czasie prowadzonego postępowania karnego-skarbowego przez funkcjonariuszy Wydziału Zwalczania Przystępności Izby Celnej w K .

Naczelnik Urzędu Celnego w K stwierdził, że na podstawie zebranego materiału dowodowego wobec niepotwierdzenia zakupu i niezłożenia podpisu w oświadczeniach o nabyciu oleju opałowego przez osoby przesłuchane w charakterze świadków oraz sprzedaży litrów oleju dla osób niezameldowanych i niezamieszkałych pod wskazanym adresem, Skarżąca w kwietniu 2008 r. sprzedała litrów oleju opałowego bez uzyskania od nabywców stosownych oświadczeń, a tym samym nie spełniła warunków określonych w przepisie § 4 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia. Powyższe

skutkowało utratą prawa do zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej w podatku akcyzowym i zastosowaniem stawki w wysokości 2000 zł od 1000 litrów wyrobu, określonej w art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a.

W związku z faktem, iż Skarżąca nie dopełniła obowiązków ciążących na sprzedawcy oleju opałowego, nie złożyła deklaracji podatkowej, nie obliczyła i nie zapłaciła podatku akcyzowego, konieczne było określenie wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu sprzedaży w kwietniu 2008 r. oleju opałowego bez wymaganych oświadczeń od nabywców oleju. Naczelnik Urzędu Celnego w K decyzją nr

z dnia sierpnia 2012 r. określił zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym za miesiąc kwiecień 2008 r. w wysokości zł.

Od powyższej decyzji Skarżąca pismem z dnia września 2012 r. wniosła odwołanie wskazując naruszenie przepisów Ordynacji podatkowej poprzez przekroczenie granic swobodnej oceny dowodów, wybiórcze dobieranie dowodów, zaniechanie wyjaśnienia prawdy obiektywnej wskutek odmowy i nieprzeprowadzenia dowodu z zeznań świadków oraz biegłego grafologa, a także naruszenie przepisów u.p.a i rozporządzenia poprzez niewłaściwe zastosowanie wskazanych przepisów. Skarżąca w złożonym odwołaniu stwierdziła m.in., że sprzedając olej opałowy dochowała wszelkich wymogów prawnych stawianych w kontrolowanym okresie przez przepisy rozporządzenia i w tym celu uzyskiwała oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego na cele grzewcze, co w zupełności upoważnia do zastosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego.

Skarżąca ponadto nadmieniła, iż prosiła o okazanie dokumentów identyfikujących kupujących olej mimo braku takiego obowiązku oraz braku instrumentów prawnych do sprawdzenia danych personalnych wpisywanych na oświadczeniu.

Zdaniem Skarżącej osoby wskazane w zaskarżonej decyzji nie potwierdziły dokonania transakcji zakupu oleju opałowego, ale w jej opinii podpisy złożone na oświadczeniach są podpisanymi nabywców, co w razie wątpliwości powinien potwierdzić grafolog. Ponadto Skarżąca stwierdziła, iż nie można w stosunku do sprzedawcy wyciągać konsekwencji podatkowych, gdy nabywca złożył fałszywe oświadczenie. Wobec faktu, że przed 1 marca 2009 r. ustawodawca nie nałożył na sprzedającego obowiązku sprawdzania prawdziwości

danych zawartych w składanych oświadczeniach to w sytuacji, gdy sprzedający posiadał oświadczenia formalnie poprawne to nie można było w stosunku do sprzedającego wyciągać konsekwencji podatkowych. Skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji w całości i umorzenie postępowania w sprawie.

Dyrektor Izby Celnej w K po przeprowadzeniu postępowania odwoławczego decyzją nr z dnia listopada 2012 r. utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję organu podatkowego I instancji. Organ odwoławczy uznał, że decyzja Naczelnika Urzędu Celnego w K wydana została zgodnie z przepisami i stanem faktycznym, zawiera uzasadnienie faktyczne i prawne. Organ I instancji nie naruszył zasad postępowania, podjął wszelkie czynności mające na celu ustalenie stanu faktycznego sprawy, rozpatrzył cały materiał dowodowy, a swoje rozstrzygnięcie wydał w oparciu o zebrane dowody. W celu realizacji wielokrotnie składanych wniosków dowodowych o przesłuchanie świadków, organ I instancji wzywał ich kilkakrotnie, czym wyczerpał swoje uprawnienia i możliwości w postępowaniu podatkowym. Przeprowadził dowody z zeznań świadków, którzy odebrali wezwanie organu. Organ odwoławczy podniósł, że przesłuchani w charakterze świadków nabywcy oleju nie kwestionowali wszystkich okazanych im oświadczeń. Osoby te potwierdzały część dokonanych transakcji, a także wskazywały na sytuacje zużycia oleju opałowego do innych celów.

Zdaniem organu odwoławczego to na podatniku ciążył obowiązek wykazania przed organami podatkowymi, że zostały spełnione wszelkie wymagania określone prawem do skorzystania z ulgi w podatku akcyzowym. Organ odwoławczy odnosząc się do zarzutu niepowołania grafologa w sytuacji wątpliwości co do złożonego na oświadczeniu podpisu wyjaśnił, iż organ I instancji uznał tę okoliczność za udowodnioną. Dyrektor Izby Celnej w K podniósł, że w okresie 2007 i 2008 r. obowiązkiem podatnika sprzedającego olej opałowy z preferencyjną stawką podatku akcyzowego, było dołączenie do kopii dokumentu sprzedaży oświadczenia zawierającego dane osobowe nabywcy. Aby wywiązać się z tego obowiązku sprzedawca musiał zebrać i przechować dane osobowe nabywcy i było to dopuszczalne w świetle nowego brzmienia ustawy o ochronie danych

osobowych. Zdaniem organu odwoławczego Skarżąca miała prawo, a nawet obowiązek ustalenia, czy dane podane w oświadczeniu są rzeczywiście danymi osobowymi nabywcy. W tym stanie rzeczy sprzedający powinien – poprzez żądanie okazania stosowanego dokumentu – zweryfikować rzetelność oświadczenia. Nabywca oczywiście nie musiał okazywać dokumentu potwierdzającego tożsamość, ani też nie musiał ujawniać swoich danych osobowych, jednak skoro nie chciał tego czynić, musiał zrezygnować ze skorzystania z preferencyjnej stawki akcyzy od oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe.

Dyrektor Izby Celnej w K w wydanej decyzji podniósł, iż wobec właściciela Skarżącej prowadzone było postępowanie karne skarbowe o przestępstwo uchylania się od opodatkowania w okresie od dnia lutego 2007 r. do dnia września 2008 r. poprzez nieujawnienie właściwemu organowi podatkowemu przedmiotu lub podstawy opodatkowania, poprzez sprzedaż oleju opałowego bez pobierania wymaganych prawem oświadczeń o jego przeznaczeniu na cele grzewcze oraz poprzez sprzedaż oleju opałowego na podstawie oświadczeń o jego przeznaczeniu zawierających nieprawdziwe dane, przez co naraził na uszczuplenie należność podatku akcyzowego w szacunkowej kwocie zł. W wyniku czynności procesowych ustalono, iż na stacji paliw należącej do Skarżącej istniał przestępczy proceder polegający np. na fałszowaniu podpisów kontrahentów składanych na oświadczeniach, fałszowaniu ilości sprzedanego oleju opałowego, wypełnianiu oświadczeń przez pracowników Skarżącej z podaniem nieistniejących urządzeń grzewczych, nakłanianiu kontrahentów przez pracowników Skarżącej do wypełniania oświadczeń niezgodnie z prawdą.

Decyzja organu II instancji nr z dnia listopada 2012 r. została zaskarżona do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w K . Skarżąca w złożonej skardze powtórzyła wcześniej podnoszone zarzuty dotyczące niewłaściwego przeprowadzenia postępowania podatkowego z naruszeniem przepisów Ordynacji podatkowej. Skarżąca podniosła, że skoro w obowiązującym stanie prawnym nie tylko nie miała obowiązku weryfikowania prawdziwości wymaganych oświadczeń, ale też nie miała ku temu stosownych instrumentów, należało uznać, że oświadczenia złożone z podpisem

niewłaściwej osoby, jako kompletnie wypełnione uprawniały ją do skorzystania z preferencyjnej stawki akcyzy. Według Skarżącej odnośnie oświadczeń nabywców, w których znajdował się nieprawidłowy adres zamieszkania, organ całkowicie pominął fakt, że nie można w stosunku do sprzedawcy wyciągać konsekwencji podatkowych, gdy nabywca złożył fałszywe oświadczenia. Co innego ponadto oznacza termin "miejsce zamieszkania", a co innego termin "miejsce zameldowania". Zameldowanie w jednej miejscowości nie stoi na przeszkodzie, by osoba uprawniona miała gdzie indziej miejsce zamieszkania. Skarżąca nadmieniła, że w dowodach osobistych podawane jest miejsce zameldowania, natomiast rozporządzenie wymaga podania w oświadczeniu miejsca zamieszkania, dlatego też nawet wylegitymowanie się nabywcy dowodem osobistym, nie przesądza o tym, że dane zawarte w oświadczeniu będą zgodne ze stanem faktycznym.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w K wyrokiem z dnia maja 2013 r. w sprawie o sygn. akt oddalił skargę.

Oddalając skargę WSA w K podzielił stanowisko organów, że niepotwierdzenie zakupu oleju opałowego na cele opałowe, sprzedaż oleju dla osoby niezameldowanej i niezamieszkałej pod adresem wskazanym w oświadczeniu, a także podpisanie oświadczenia przez inną osobę niż nabywca, jest równoznaczne z brakiem oświadczenia, co skutkuje utratą prawa do zastosowania obniżonej stawki akcyzy.

W opinii sądu administracyjnego w oświadczeniu należy zamieścić precyzyjne dane co do osoby nabywcy, określić ilość, rodzaj i typ urządzeń grzewczych, miejsce ich zainstalowania, datę zawarcia umowy zbycia. Oświadczenia stanowią instrument kontroli obrotu towarem, który może być użyty do innych celów niż opałowe i pozwalają na zweryfikowanie, czy olej nabyty na cel opałowy został faktycznie przeznaczony na ten cel. Brak oświadczenia, oświadczenie niekompletne lub niezgodne ze stanem rzeczywistym stwarza domniemanie, że olej został wykorzystany na inny cel niezgodnie z przeznaczeniem i uzasadnia zastosowanie stawki określonej w art. 65 ust. 1a u.p.a. Zdaniem Sądu, zgromadzony materiał dowodowy pozwalał na przyjęcie, że część

zakwestionowanych przez organy oświadczeń jest nierzetelna, nie odzwierciedla rzeczywistych zdarzeń. Organ, wbrew twierdzeniom Skarżącej, wskazał dowody, na podstawie których dokonał ustaleń co do zakwestionowanych oświadczeń. Dowodami tymi były protokoły przesłuchań świadków przeprowadzonych w toku postępowania karnego skarbowego. Wbrew twierdzeniom Skarżącej organ oceniając zeznania świadków jako wiarygodne, nie był zobowiązany do przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego grafologa na okoliczność autentyczności złożonych na oświadczeniach podpisów. W opinii Sądu I instancji ocena organów, że zakwestionowane oświadczenia rzekomych nabywców oleju opałowego nie są zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, którą dokumentują, nie jest oceną dowolną, a wynikające z niej wnioski nie naruszają wyrażonej w art. 191 Ordynacji podatkowej zasady swobodnej oceny dowodów. Odnośnie oświadczeń podpisanych przez inne osoby bez stosownego upoważnienia WSA w K wskazał, że uprawniające do zastosowania obniżonej stawki to oświadczenie prawidłowe złożone w dniu nabycia oleju opałowego, a więc w momencie kształtowania się zobowiązania podatkowego. Nie jest natomiast prawidłowe oświadczenie, którego treść została w późniejszym czasie uzupełniona czy poprawiona np. przez dowód z przesłuchania świadków.

Sąd podzielił uwagi Skarżącej co do odmiennego znaczenia terminów "miejsca zamieszkania" oraz "miejsca zameldowania", jednakże zwrócił uwagę, iż czynności sprawdzające organu obejmowały swoim zakresem obie sytuacje. Ustalenie, że konkretna osoba nigdy nie przebywała w danej miejscowości jest równoznaczne ze stwierdzeniem, że osoba ta nigdy tam nie mieszkała.

Sąd nie podzielił zarzutu Skarżącej, że nie miała uprawnień do merytorycznej weryfikacji oświadczeń i wyjaśnił, że w okresie, którego dotyczyła decyzja, podatnik nie był zwolniony od merytorycznej kontroli oświadczenia, mimo że nie ponosił odpowiedzialności za późniejszy sposób wykorzystania sprzedanego oleju przez nabywcę. Skarżąca prowadziła działalność gospodarczą, do niej należały decyzje gospodarcze związane z obrotem i ona ponosiła ryzyko tej działalności, w tym wynikające z nierzetelności oświadczeń.

pojęciu "użycia olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe (...), użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem".

Według NSA sprzedaż oleju opałowego bez uzyskania od nabywców oświadczenia kompletnego i zawierającego prawdziwe dane jest równoznaczna z użyciem oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem.

NSA powołując się na ugruntowane w tym zakresie orzecznictwo sądów administracyjnych stwierdził, że jedynie oświadczenia poprawne pod względem materialnym i formalnym uprawniają do zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej, co oznacza, że oświadczenia te muszą być kompletne z punktu widzenia wymogów określonych w rozporządzeniu, ale muszą także zawierać prawdziwe dane. Zdaniem NSA podatnik, jak próbowała odmiennie wykazać Skarżąca, nie był pozbawiony prawnych i faktycznych możliwości weryfikacji oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego składanych przez jego nabywców, gdyż wynikały one ze znowelizowanej ustawy o ochronie danych osobowych. Sprzedawca w celu potwierdzenia danych nabywcy był uprawniony do żądania okazania dokumentu tożsamości. Takie postępowanie, nie narusza bowiem dobrego zwyczaju kupieckiego, a jedynie może wpływać na pewność obrotu gospodarczego i ma uzasadnienie w fakcie sprzedaży wyrobów akcyzowych z preferencyjną stawką akcyzową. Nie stanowi ono również uszczerbku dla ochrony tajemnic chronionych prawem (por. wyrok NSA z dnia 16 kwietnia 2014 r. o sygn. akt I GSK 808/12 i przywołane w nim orzeczenia). Kwestia związana z ujawnieniem przez nabywcę oleju opałowego danych personalnych wiąże się więc z tzw. dobrowolnym ujawnieniem tychże informacji w związku ze skorzystaniem z preferencyjnej stawki akcyzy. Wobec tego w opinii NSA uprawnione było stanowisko organów i WSA w K..., że od podatnika, który zamierza skorzystać z uprawnienia do obniżenia stawki podatkowej można i należy wymagać, aby wykazał się szczególnie należyłą starannością i tak zorganizował obrót wyrobami podlegającymi preferencjom podatkowym, aby uniknąć ewentualnych nadużyć, których ryzyko i konsekwencje zaistnienia będą go jednak obciążać, chyba że oczywiście nie miał na nie wpływu.

Odnosząc się do zarzutu nieuwzględnienia wniosku Skarżącej o powołanie biegłego grafologa, w sytuacji, gdy jej zdaniem było to konieczne do prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy, NSA stwierdził, że gdy na podstawie innych dowodów organy doszły do przekonania, że zbędny jest dodatkowy dowód z opinii biegłego z zakresu badania pisma ręcznego, a działanie organów nie było stronicze, skoro tylko część oświadczeń została zakwestionowana, należało podzielić stanowisko WSA o zbędności omawianego dowodu dla prawidłowego ustalenia stanu faktycznego.

Sąd kasacyjny w podsumowaniu orzeczenia stwierdził, że gdy zgromadzone w rozpatrywanej sprawie dowody, w tym dowody z osobowych źródeł dowodowych, rozpatrzone zostały przez organ podatkowy, nie dość, że we wzajemnym powiązaniu, to również w powiązaniu z innymi zebranymi w sprawie dowodami oraz okolicznościami faktycznymi, co nastąpiło z uwzględnieniem zasad wiedzy, logiki i doświadczenia, to sformułowanym na takiej podstawie ocenom, które jako prawidłowe, zaakceptowane zostały również przez Sąd I instancji, nie można zarzucić dowolności, a przez to i wadliwości. Zdaniem NSA oceny, czy dana okoliczność została udowodniona, organ nie dokonuje "wybiórczo" na podstawie poszczególnych dowodów – jak oczekiwałaby tego strona skarżąca kasacyjnie – lecz na podstawie łącznej oceny wszystkich dowodów. Organ podatkowy zobowiązany jest rozpatrzeć nie tylko poszczególne dowody z osobna, ale wszystkie dowody we wzajemnej łączności, co w przedmiotowej sprawie miało miejsce.

Część druga – odniesienie się do zarzutów i wniosków

Sprawa niniejsza zawisła przed Trybunałem Konstytucyjnym na skutek skargi konstytucyjnej z dnia 11 maja 2015 r. złożonej przez pełnomocnika reprezentującego Skarżącą.

Działający w imieniu Skarżącej pełnomocnik wniósł o stwierdzenie niezgodności:

§ 4 ust. 1-3 w zw. z § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U. nr 87, poz. 825 z późn. zm.) w

zw. z art. 65 ust. 1a ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U nr 29, poz. 257 z późn. zm.) z art. 2, art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1, art. 51 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, w zakresie w jakim przepisy nakładają na sprzedawcę oleju opałowego negatywne konsekwencje przyjęcia oświadczeń zawierających nieprawdziwe dane, na skutek czego sprzedawcę pozbawia się możliwości zastosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego.

Skarżąca stwierdziła, iż wydany wobec niej wyrok NSA doprowadził do naruszenia konstytucyjnych praw Skarżącej poprzez oddalenie skargi kasacyjnej, a więc poprzez przyznanie racji twierdzeniu, że sprzedawca oleju opałowego ponosi negatywne konsekwencje za składanie przez nabywców oświadczeń zawierających nieprawdziwe dane. Według Skarżącej wydane orzeczenie oznacza naruszenie:

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

Skarżąca w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej wśród przepisów konstytucyjnych, które jej zdaniem zostały naruszone wskazanymi regulacjami z ustawy o podatku akcyzowym

oraz rozporządzenia, wymieniła również art. 7, art. 20, art. 32 ust. 1 oraz art. 51 ust. 1 Konstytucji RP. Skarżąca nie wyjaśniła jednak w jaki sposób jej zdaniem kwestionowane przepisy naruszyły art. 7 Konstytucji RP wyrażający zasadę praworządności (organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa), art. 20 Konstytucji RP wyrażający zasadę, iż społeczna gospodarka rynkowa jest podstawą ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej oraz art. 32 ust. 1 Konstytucji RP wyrażający zasadę równości wobec prawa, tj. równego traktowania wszystkich wobec prawa przez władze publiczne. W rezultacie Minister Finansów nie ma możliwości odniesienia się do zarzutów Skarżącej dotyczących naruszenia ww. przepisów konstytucyjnych. Ponadto Minister Finansów zauważa, iż Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 6 grudnia 2016 r. o sygn. akt 7/15, za niedopuszczalne wzorce kontroli uznał m.in. art. 7 Konstytucji RP, argumentując, iż w sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną wzorcem kontroli nie mogą być normy ogólne, określające zasady ustrojowe, ani normy adresowane do ustawodawcy.

Skarżąca nadmieniła, iż wobec niej toczyły się również inne postępowania o analogicznym stanie faktycznym zakończone wyrokami NSA oddalającymi złożone przez nią skargi kasacyjne, których sygnatury zostały wskazane w treści skargi konstytucyjnej.

Minister Finansów na wstępie chciałby zaznaczyć, że Skarżąca we wniesionej skardze konstytucyjnej wymieniła m.in. § 3 ust. 3 rozporządzenia, który to przepis w wydanych wobec niej rozstrzygnięciach nie miał zastosowania, gdyż z dniem 15 września 2005 r. stracił moc prawną na podstawie wydanego w dniu 13 września 2005 r. rozporządzenia Ministra Finansów zmieniającego rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U. nr 177, poz. 1473). Z przepisu tego wynikało m.in., że jeżeli oleje opałowe przeznaczone do celów opałowych są przeznaczone na inne cele niż opałowe, stosuje się dla nich stawki akcyzy jak dla olejów napędowych w wysokości 1180 zł/1000 litrów. W stanie prawnym obowiązującym w kwietniu 2008 r., którego to okresu dotyczyła decyzja wymiarowa wydana przez organ podatkowy wobec Skarżącej, zastosowanie miał ww. art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a., który w przypadku użycia olejów opałowych

przeznaczonych na cele opałowe niezgodnie z ich przeznaczeniem stanowił, że stawka akcyzy wynosiła 2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu.

Również przytoczony w skardze konstytucyjnej § 4 ust. 3 rozporządzenia nie miał w sprawie zastosowania, gdyż dotyczył sytuacji nabycia wewnątrzspółnotowego lub importu olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, natomiast Skarżąca dokonywała sprzedaży oleju opałowego na terytorium kraju.

Skarżąca w złożonej skardze przedstawiła zarzut naruszenia przez wymienione przepisy z zakresu podatku akcyzowego art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 84 Konstytucji RP poprzez ingerencję w sferę prawa własności na skutek ustanowienia normy na szczeblu źródeł prawa powszechnie obowiązującego niższym niż ustawa, co zdaniem Skarżącej doprowadziło do przekroczenia granic upoważnienia ustawowego. Jednakże Skarżąca nie przedstawiła konkretnej argumentacji swojego stanowiska w tej kwestii.

Zgodnie z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. Według art. 64 ust. 3 Konstytucji RP własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności. Stosownie zaś do art. 84 Konstytucji RP, każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat badania zgodności przepisów o charakterze daninowym z wzorcami zawartymi w art. 64 Konstytucji RP (np. podsumowanie w wyroku z 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12). Konstytucja RP nakłada na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji RP). Tym samym Konstytucja RP w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji RP, w dziedzinie prawa daninowego poprzez obowiązek ponoszenia przez każdego ustawowo określonych ciężarów i świadczeń publicznych (zob. postanowienie TK z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06). Wpływanie na sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku (wyrok TK z dnia 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06),

realizacja obowiązku podatkowego zawsze łączy się z ingerencją w prawa majątkowe podatnika (wyrok TK z dnia 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06). Nie każda więc niekorzystna zmiana sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego prawa własności i innych praw majątkowych (zob. wyrok TK z dnia 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00 i powołane w nim orzecznictwo). Dlatego ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych. Przyjęcie tezy, że każdy wypadek nałożenia podatku lub innej daniny publicznej stanowi niedopuszczalne ograniczenie własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że ustawodawca jest ograniczony ochroną praw majątkowych, o której mowa w art. 64 Konstytucji RP (por. wyrok TK z dnia 17 listopada 2010 r. o sygn. akt SK 23/07). W wyroku z dnia 18 lipca 2013 r. o sygn. SK 18/09, Trybunał Konstytucyjny podtrzymał swoje dotychczasowe stanowisko, zgodnie z którym art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji RP nie są adekwatnymi wzorcami kontroli regulacji prawa daninowego, w tym podatkowego. W wyroku z dnia 12 lutego 2015 r. o sygn. akt SK 14/12 Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, że obciążenia podatkowe nie podlegają kontroli w kategoriach ograniczeń prawa własności lub innych praw majątkowych, a przez to konfrontacja zakwestionowanych przepisów z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP jest bezprzedmiotowa, ze względu na nieadekwatność tych wzorców kontroli.

Nie można przyjąć, że podatek akcyzowy, ustalony w oparciu o inną niż obniżona stawkę podatkową, jest instrumentem służącym do konfiskaty mienia podatnika. Wynikająca z regulacji art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. powinność uiszczenia podatku akcyzowego z zastosowaniem stawki właściwej dla oleju napędowego nie jest więc sankcją, lecz jest środkiem skierowanym na zapewnienie prawidłowości obrotu olejami opałowymi i zrekompensowanie ewentualnych strat budżetu państwa, które mogłyby powstać w wyniku naruszenia zasad obrotu olejami opałowymi lub też w związku z tymi naruszeniami. Skutek podatkowy zastosowania kwestionowanej regulacji należy zatem rozpatrywać w kategoriach utraty możliwości skorzystania z dobrodziejstwa ulgi podatkowej, nie zaś nałożenia sankcji podatkowej. Podatek akcyzowy ustalony w sposób

wynikający z art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. nie jest instrumentem konfiskaty mienia i nie godzi w istotę prawa własności.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 17 listopada 2010 r. o sygn. akt SK 23/07 wyraził przekonanie, że zróżnicowanie podatkowe dotyczące sprzedaży oleju związane z podziałem na napędowy i opałowy jest oparte na kryterium relewantnym z punktu widzenia społecznego i gospodarczego. Przeznaczenie produktu uzasadnia traktowanie jego nabywców według jednakowej miary, w zależności od preferencji, których ustalenie należy do ustawodawcy. Trybunał Konstytucyjny podtrzymał wyrażony w dotychczasowym orzecznictwie pogląd, że ustawodawca może swobodnie decydować o ulgach i zwolnieniach podatkowych, ponieważ o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne.

Należy zauważyć, że konstrukcja przepisów kwestionowanych przez Skarżącą nie niosła ze sobą powinności przymusowego świadczenia pieniężnego. Korzystanie z obniżonych stawek akcyzy (na warunkach wskazanych w przepisach) nie miało charakteru obligatoryjnego, przymusowego. Sprzedawca mógł podjąć decyzję (autonomia wyboru była po jego stronie), czy sprzedawać oleje opałowe z niższą stawką akcyzy, z podjęciem ewentualnego ryzyka poniesienia konsekwencji zaistnienia nieprawidłowości w oświadczeniach o przeznaczeniu oleju opałowego na cele inne niż opałowe, czy też w sytuacji np. odmowy okazania dokumentu tożsamości lub obawy o uczciwość nabywcy skorzystać z możliwości sprzedaży takiego oleju opałowego, z zastosowaniem stawki akcyzy jak dla oleju przeznaczonego do celów innych niż opałowe.

Konsekwencje co do wyboru sposobu postępowania jasno wynikały z przepisów i nie stawiały Skarżącej w sytuacji przymusowej. Transakcje z udziałem niżej opodatkowanego wyrobu obciążone były większym ryzykiem, wiązały się z dodatkowymi warunkami (obowiązkiem uzyskania oświadczeń o przeznaczeniu oleju), zweryfikowania danych osobowych nabywcy, ale też niosły wyższe korzyści ekonomiczne. Z kolei sprzedaż oleju opałowego, bez potrzeby uzyskiwania oświadczeń i weryfikowania danych nabywców, ale

wyżej opodatkowanego, niosła za sobą ryzyko uzyskania niższych korzyści ekonomicznych.

Kwestionowane przez Skarżącą przepisy nie naruszały w ocenie Ministra Finansów art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP, nie ingerowały bowiem jak wskazano wyżej w sytuację majątkową podatnika w takim stopniu, aby można je było ocenić jako ograniczające w niedopuszczalny sposób konstytucyjne prawo własności, zwłaszcza że podatnikowi pozostawiony został wybór, co do możliwości skorzystania po spełnieniu określonych warunków z ulgi w postaci możliwości sprzedaży oleju opałowego z zastosowaniem obniżonej stawki akcyzy.

Skarżąca stwierdziła, że zaskarżone przepisy dokonały ingerencji w jej prawo własności z przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego, gdyż zostały ustanowione na niższym szczeblu niż ustawa.

Przepis art. 217 Konstytucji RP stanowi, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy (wyłącznie ustawy w prawie daninowym).

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być jednak zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych (...). Zarzut niezgodności z konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych pozostaje zasadny wówczas, gdy przepisy prawa daninowego powodujące uszczuplenie majątkowe były dotknięte wadliwością w postaci uchybień w sposobie nakładania podatku (por. wyroki TK: z dnia 30 listopada 2004 r. sygn. SK 31/04, z dnia 5 listopada 2008 r. sygn. SK 79/06, z dnia 17 listopada 2010 r. sygn. SK 23/07). Występuje wtedy bowiem naruszenie innej, oprócz prawa własności, wartości konstytucyjnej, jaką jest przestrzeganie hierarchii źródeł prawa.

Odnosząc się do zarzutu ingerencji w prawo własności warto wskazać na uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 września 2010 r. (sygn. akt P 94/08), z

którego wynika, że „zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, zasada wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego wynika przede wszystkim z treści art. 217 Konstytucji RP. Zgodnie z treścią tego przepisu wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny zostać uregulowane bezpośrednio w ustawie. Przepis ten pozostaje w związku z art. 84 Konstytucji RP. Trybunał Konstytucyjny wskazywał we wcześniejszych orzeczeniach, że w art. 84 Konstytucji RP sformułowana została zasada władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w zasięgu jego władzy w celu sfinansowania zadań państwa. Z kolei art. 217 Konstytucji RP, nawiązując do art. 84, wyraźnie formułuje zasadę wyłączności ustawowej w dziedzinie obciążeń daninowych, do których zaliczają się podatki (zob. wyroki: z dnia 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13, z dnia 20 czerwca 2002 r., sygn. K 33/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 44)”.

W ww. wyroku z dnia 7 września 2010 r. Trybunał Konstytucyjny stwierdził również, że „wyłączność regulacji ustawowej w zakresie prawa daninowego jest rozumiana szeroko, ale nie dosłownie. W świetle orzecznictwa Trybunału możliwe jest tworzenie w ustawach – w dopuszczalnym przez art. 217 Konstytucji zakresie – upoważnień ustawowych umożliwiających uregulowanie określonych zagadnień w rozporządzeniu (zob. wyrok z dnia 20 czerwca 2002 r., sygn. K 33/01). W drodze rozporządzenia mogą być jednak uregulowane wyłącznie sprawy niemające istotnego znaczenia dla konstrukcji danego podatku (...)”. W wyroku z dnia 1 września 1998 r. o sygn. U 1/98 (OTK ZU nr 5/1998, poz. 63), Trybunał Konstytucyjny wskazał, że „ustawa może upoważnić organy wykonawcze m.in. do szczegółowego określania ulg i umorzeń oraz podmiotów zwolnionych od podatków, pod warunkiem, że ustawa określa ogólne zasady w tym zakresie i udziela wystarczająco precyzyjnych wskazówek co do sposobu ich uregulowania w akcie wykonawczym”. Zatem pomimo tego, że zasada wyłączności ustawy dotyczy również określenia stawek podatku, ustawa może pod pewnymi warunkami upoważniać do obniżenia tych stawek w drodze rozporządzenia na zasadach w niej określonych.

Mając na względzie powyższe, a także i to, że mające istotne znaczenie dla konstrukcji podatku akcyzowego elementy, tj. podmiot (art. 11 u.p.a), przedmiot opodatkowania (art. 4 u.p.a.), stawka akcyzy (art. 65 u.p.a.), podstawa opodatkowania (art. 64 u.p.a.), moment powstania obowiązku podatkowego (art. 6 u.p.a.), zostały określone na poziomie aktu rangi ustawowej, a Minister Finansów został upoważniony do obniżenia ustawowych stawek akcyzy i określenia warunków ich stosowania w akcie wykonawczym, trudno czynić mu zarzut działania sprzecznego z art. 217 Konstytucji RP, gdy korzystając z upoważnienia ustawowego zawartego w art. 65 ust. 2 u.p.a. oraz działając w jego ramach, obniżył stawkę akcyzy określoną w art. 65 ust. 1 u.p.a. na oleje opałowe, a jednocześnie określił warunki stosowania tej stawki, poprzez wprowadzenie obowiązku dokumentowania sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe odebraniem od nabywcy stosownego oświadczenia. To, że obowiązek pobierania oświadczeń nie wynikał wprost z treści art. 65 ust. 2 u.p.a., a ustawodawca nie przewidział jakichkolwiek wytycznych odnoszących się do warunków skorzystania z preferencyjnej stawki akcyzy związanej z przeznaczeniem oleju opałowego na cele opałowe, nie oznacza, że takie regulacje nie mogły znaleźć się w akcie rangi podustawowej. Zauważyć należy, że upoważnienie odnoszące się do obniżenia stawek akcyzy oraz określenia warunków ich stosowania dotyczyło szerokiej grupy różnorodnych wyrobów akcyzowych, zatem wytyczne dla ich określenia musiały mieć charakter na tyle uniwersalny, a ponadto musiały być sformułowane w sposób na tyle ogólny, aby można je było zastosować do szerokiej grupy wyrobów.

Nie można jednak uznać, że § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia wydane zostały bez jakichkolwiek wytycznych zawartych w ustawie. Otrzymując kompetencję do określenia, w drodze rozporządzenia, warunków stosowania obniżonych stawek akcyzy (art. 65 ust. 2 u.p.a), Minister Finansów uwzględnił okoliczności wskazane w tym przepisie, co powodowało, że ustalając obniżone stawki akcyzy oraz określając warunki ich stosowania Minister Finansów brał pod uwagę przede wszystkim przebieg realizacji budżetu, sytuację gospodarczą państwa oraz poszczególnych grup podatników, czy potrzebę ochrony środowiska naturalnego. Warunki stosowania obniżonych stawek akcyzy zostały

określone, uwzględniając w następujący sposób wytyczne zawarte w art. 65 ust. 2 u.p.a. tj.:

- przebieg realizacji budżetu, w szczególności zabezpieczenie dochodów z tytułu podatku akcyzowego – poprzez stworzenie mechanizmów zabezpieczających prawidłowość korzystania przez podatników z obniżonych stawek akcyzy, a tym samym stabilizujących wpływy budżetowe (art. 65 ust. 2 pkt 1 u.p.a.);
- sytuację gospodarczą państwa w obszarze olejów opałowych, czyli występowanie na rynku wyrobów (tj. oleju opałowego i oleju napędowego) o podobnych parametrach technicznych i konieczność przeciwdziałania wykorzystywaniu przez podatników preferencyjnie opodatkowanego oleju opałowego do celów innych niż opałowe, w szczególności do napędu (art. 65 ust. 2 pkt 2 u.p.a.);
- sytuację poszczególnych grup podmiotów będących podatnikami podatku akcyzowego poprzez stworzenie systemu oświadczeń, pozwalającego na dokumentowaniu prawidłowości stosowania obniżonej stawki akcyzy (art. 65 ust. 2 pkt 2 u.p.a.);
- potrzebę ochrony środowiska naturalnego, przez przyznanie preferencji podatkowej dla oleju opałowego, skutkującej zachętą do stosowania niższych cen dla tego wyrobu i promowania go w ten sposób w stosunku do jego mniej ekologicznie czystszych zamienników, np. węgla (art. 65 ust. 2 pkt 3 u.p.a.).

Reasumując, nie można zgodzić się, że w sprawie Skarżącej doszło do naruszenia hierarchii źródeł prawa, naruszenia art. 217 Konstytucji RP, a zatem powołane przez Skarżącą przepisy stanowiące uregulowania o charakterze podustawowym zostały wydane na podstawie stosownej delegacji ustawowej.

Skarżąca w złożonej skardze podniosła również zarzut, iż jej prawo własności zostało istotnie ograniczone na skutek nieprawdziwych oświadczeń składanych przez nabywców oleju opałowego, co jest niezgodne z art. 2 Konstytucji RP, w którym została wyrażona zasada demokratycznego państwa prawnego, co potwierdza orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Skarżąca nadmieniła, że z tego orzecznictwa wynika, że jeśli określona

osoba zachowała się w sposób zgodny z ustawą podatkową, to nie można obciążać jej skutkami działań lub zaniechań innych osób, na które nie miała ona wpływu.

Zgodnie z art. 2 Konstytucji RP Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 27 kwietnia 2004 r. sygn. akt K 24/03, (OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33) wyraził pogląd, że „jeżeli formułuje się pewne uprawnienia w postaci tzw. praw warunkowych, to nie można wprowadzać takich warunków, które nie zależą w żaden sposób od zachowania podatnika oraz nie ma on prawnych możliwości ustalenia, czy warunki te są spełnione (...). Takie unormowanie naruszałoby wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP zasadę państwa prawnego, w szczególności zaś zasadę ochrony zaufania do państwa i prawa”.

Zdaniem Skarżącej regulacje wprowadzone rozporządzeniem w zakresie możliwości skorzystania z obniżonej stawki podatku akcyzowego na podstawie oświadczeń składanych przez nabywców oleju opałowego nie przyznały sprzedawcom środków, które umożliwiłyby w sposób prawny i realny skontrolowanie rzetelności i prawdziwości tych oświadczeń oraz zapobiec złożeniu fałszywych oświadczeń. Przepisy te naruszyły konstytucyjnie chronioną wywodzoną z art. 2 Konstytucji RP zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa poprzez przyjęcie, że tylko oświadczenia poprawne zarówno pod względem formalnym jak i materialnym uprawniają sprzedawcę oleju opałowego do skorzystania z obniżonej stawki akcyzy. Według Skarżącej prawodawca stworzył warunek niemożliwy do spełnienia, ponieważ sprzedawca nie miał możliwości wpływu na dane i prawdziwość danych zamieszczonych w oświadczeniach składanych przez nabywców. Wskutek złożenia fałszywych oświadczeń Skarżąca poniosła konsekwencje finansowe nie mając świadomości nie tylko wymogu spełnienia warunków materialnych oświadczeń, ale również ich nieprawdziwości.

Odnosząc się do powyższych zarzutów Skarżącej na wstępie należy zwrócić uwagę na fakt, iż w zakresie kwestionowanych przepisów w orzecznictwie sądów administracyjnych, w tym Naczelnego Sądu Administracyjnego, została przyjęta stabilna, trwała i powszechna

wykładnia wywiedziona z art. 65 ust. 1a u.p.a. oraz przepisów rozporządzenia, polegająca na przyjęciu, że sprzedawca oleju opałowego, który posiada oświadczenie uniemożliwiające identyfikację nabywcy (niezgodne z rzeczywistością, podające dane fikcyjne), nie może skorzystać z obniżonej stawki akcyzy. Uzyskanie oświadczenia „nierzetelnego” było równoznaczne z „niezłożeniem oświadczenia” (wyroki NSA z dnia 15 października 2013 r. o sygn. akt I GSK 1010/11, I GSK 1264/11, I GSK 618/11, z dnia 5 kwietnia 2013 r. o sygn. akt I GSK 1082/11, z dnia 4 kwietnia 2012 r. o sygn. akt I GSK 23/11 oraz z dnia 3 lutego 2011 r. o sygn. akt I FSK 1458/10).

Posiadanie „nierzetelnego” oświadczenia było traktowane jak ich „użycie niezgodnie z ich przeznaczeniem” w rozumieniu art. 65 ust. 1a u.p.a. Sądy administracyjne uznając, że termin „użycie” oznacza również „sprzedaż” oleju opałowego, przyjęły, że jest to zarówno sprzedaż oleju opałowego bez uzyskania oświadczeń, ale także sprzedaż po uzyskaniu oświadczeń, które uniemożliwiają identyfikację nabywcy, a w konsekwencji – weryfikację przeznaczenia oleju opałowego. Sprzedaż oleju opałowego bez uzyskania oświadczenia oznacza „użycie niezgodnie z przeznaczeniem” i tym samym daje podstawę do zastosowania stawki przewidzianej w art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. (zob. np. wyrok NSA z dnia 21 września 2010 r., sygn. akt I GSK 243/10). W ten sam sposób wypowiedział się również NSA w wyroku wydanym wobec Skarżącej, który zainicjował wniesienie przez nią skargi konstytucyjnej. Jeśli zatem warunek posiadania rzetelnego oświadczenia nie zostanie spełniony, to obalone zostaje wynikające z oświadczenia domniemanie użycia oleju na cele opałowe. W takim wypadku logiczną konsekwencją jest uznanie, że znajduje zastosowanie stawka podatku określona w art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a., która odnosi się do sytuacji użycia oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem. Pogląd ten jest już utrwalony w orzecznictwie NSA, zaś odmienne poglądy są poglądami odosobnionymi, odbiegającymi od przyjętej w tej kwestii linii orzeczniczej NSA.

Oświadczenia nabywców oleju opałowego o przeznaczaniu zakupionego wyrobu na cel opałowy miały prawnie określoną zawartość treściową wynikającą z § 4 ust. 2 rozporządzenia. Stąd zarówno „fizyczny” brak jakiegokolwiek oświadczenia, jak i

„fizyczne” posiadanie oświadczenia zawierającego braki, w stosunku do danych określonych rozporządzeniem, musiało być traktowane jako brak oświadczenia spełniającego kryteria wymagane przepisami aktu wykonawczego. Traktowanie wady oświadczenia uniemożliwiającej identyfikację nabywcy jako użycia oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem w rozumieniu art. 65 ust. 1 a pkt 1 u.p.a. wynikało z faktu, że preferencyjnemu opodatkowaniu akcyzą podlegała sprzedaż nie jakiegokolwiek oleju opałowego, ale oleju opałowego na cele opałowe. O sprzedaży na określone cele (opałowe bądź nieopałowe) decydował, ujawniony przy zbyciu zamiar nabywcy przeznaczenia oleju na te cele. Formą wyrażenia zamiaru przeznaczenia oleju na cele opałowe, było właśnie oświadczenie nabywcy, zawierające informacje określone w rozporządzeniu. Przepisy rozporządzenia przez cały czas ich obowiązywania przewidywały obowiązek uzyskania przez sprzedawcę oświadczenia o nabyciu oleju opałowego na cele opałowe (§ 4 ust. 1). Jednocześnie przepisy te nie zobowiązywały do uzyskania oświadczenia o nabyciu oleju na cele inne niż opałowe. Dlatego też niezłożenie oświadczenia o nabyciu na cele opałowe, w świetle przepisów art. 65 ust. 1a u.p.a. równoznaczne było ze sprzedażą oleju na cele inne niż opałowe.

Kwestią odrębną jest ocena braków formalnych oświadczeń w sytuacji, gdy istnieje możliwość identyfikacji nabywcy i samej transakcji. W tym zakresie orzecznictwo sądów administracyjnych ewoluowało. Początkowo w większości orzeczeń rygorystycznie przyjmowano, że oświadczenie, aby mogło być podstawą stosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego, musiało bezwzględnie zawierać wszystkie dane wymagane przepisami prawa, a zarazem musiało być rzetelne, tj. zawierać dane zgodne z rzeczywistością. Następnie w orzecznictwie pojawiły się poglądy, że braki w omawianych oświadczeniach nie zawsze muszą wykluczać obniżenie stawki podatku akcyzowego. Dotyczy to oświadczeń posiadających wady „nieistotne”. Za nieistotne uznano przy tym braki, które nie uniemożliwiają weryfikacji przeznaczenia, użycia wyrobu (np. wyrok NSA z dnia 13 listopada 2015 r., sygn. akt I GSK 504/14 i powołane tam orzecznictwo). Z powołanego wyroku NSA z dnia 13 listopada 2015 r. wynika, że dotychczas nie wypracowano jednego przesądającego poglądu, który by wprost określał, jakiego rodzaju

brak (braki) oświadczenia przekreślają możliwość skorzystania z obniżonej stawki akcyzy. Wynika to z bardzo różnych, niekoherentnych stanów faktycznych spraw. Wobec tego przyjąć należy, że to, czy oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego spełnia wymogi określone w rozporządzeniu podlega każdorazowej ocenie organu podatkowego, z uwzględnieniem celu, jakiemu miało służyć wprowadzenie obowiązku uzyskania przez sprzedawcę oleju opałowego przedmiotowego oświadczenia (przeciwdziałanie nadużyciom podatkowym). 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.

Trybunał Konstytucyjny w postanowieniu wydanym w dniu 11 lutego 2014 r. w sprawie o sygn. akt P 50/11, która również dotyczyła oświadczeń nabywców oleju opałowego zauważył, iż ustawodawca nie wprowadził żadnej klasyfikacji wad oświadczeń nabywców wyrobów energetycznych ani ich wartościowania. Sformułowanie pytania prawnego, które odwołuje się do oceny wad oświadczeń nabywców paliw opałowych wskazuje, że jest to przede wszystkim problem stosowania prawa, możliwy do rozstrzygnięcia w okolicznościach konkretnej sprawy. W przedmiotowej sprawie Trybunał Konstytucyjny na podstawie analizy orzecznictwa sądów administracyjnych ustalił, że dominującym sposobem rozumienia przepisów umożliwiających zastosowanie stawki akcyzy właściwej dla paliwa silnikowego jest przyjęcie materialnoprawnego charakteru obowiązków związanych ze sprzedażą oleju opałowego i wystąpienie braków w tym zakresie skutkuje zastosowaniem niepreferencyjnej stawki akcyzy.

NSA w wyroku wydanym po rozpatrzeniu skargi kasacyjnej Skarżącej wskazał na ugruntowany w orzecznictwie pogląd o wymogu posiadania oświadczeń prawidłowych pod względem formalnym i materialnym, które tylko gdy posiadają kompletne i prawdziwe dane umożliwiają skorzystanie ze stawki preferencyjnej. Z analizy akt sprawy, która była podstawą wniesienia skargi konstytucyjnej wynika jednakże, iż organy podatkowe nie zakwestionowały oświadczeń nabywców oleju opałowego ze względu na braki formalne, których nie stwierdzono, natomiast zastrzeżenia wzbudziła ich rzetelność, gdyż podpisy na oświadczeniach nie zostały potwierdzone przez osoby, które rzekomo

złożyły oświadczenia, jak również nie udało się potwierdzić adresów zamieszkania bądź zameldowania osób wskazanych w oświadczeniach.

Nie można zgodzić się z zarzutem postawionym przez Skarżącą, która stwierdziła, że była pozbawiona prawnych i faktycznych możliwości weryfikacji oświadczeń składanych przez nabywców pod kątem prawdziwości danych w nich zawartych, gdyż żądanie ujawnienia danych osobowych zgodnie z art. 51 Konstytucji RP możliwe jest tylko na podstawie przepisów ustawowych (zasada ochrony informacji o osobie). Jej zdaniem sprzedawcy oleju opałowego nie mieli obowiązku ustalenia, czy dane wpisane w oświadczenie są zgodne z prawdą, wbrew twierdzeniu NSA, że sprzedający miał możliwość żądania okazania dowodu osobistego w celu potwierdzenia rzetelności oświadczenia, co w opinii Skarżącej nie było skutecznym środkiem.

Zgodnie z art. 51 ust. 1 Konstytucji RP nikt nie może być obowiązany inaczej niż na podstawie ustawy do ujawniania informacji dotyczących jego osoby.

Minister Finansów stoi na stanowisku, że Skarżąca miała możliwość żądania okazania dowodu osobistego od nabywców olejów opałowych. Jakkolwiek przepisy ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym nie regulowały tej kwestii, to stosowna podstawa prawna wynikała z przepisów o ochronie danych osobowych. Na jej istnienie powołały się zarówno organy, jak i sądy w sprawie dotyczącej Skarżącej. Pogląd ten jest również powszechny w orzecznictwie sądownictwa administracyjnego. Zauważyć należy, że na podstawie ustawy z dnia 22 stycznia 2004 r. o zmianie ustawy o ochronie danych osobowych i ustawy o wynagrodzeniu osób zajmujących inne kierownicze stanowiska państwowe (Dz.U. Nr 33, poz. 285), od dnia uzyskania przez Rzeczpospolitą Polską członkostwa w Unii Europejskiej (tj. od dnia 1 maja 2004 r.) zmieniły się niektóre przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 922, z późn. zm.). Zmiany te m.in. miały na celu doprowadzenie do zgodności z ustawą o ochronie danych osobowych uregulowań dotyczących gromadzenia oświadczeń o przeznaczeniu oleju, zawierających dane osobowe nabywców. Zgodnie ze zmienionym art. 3 ust. 2, ustawę stosowano również do osób fizycznych i prawnych, jeżeli przetwarzały

dane osobowe w związku z działalnością zarobkową. Według art. 7 pkt 2 ustawy o ochronie danych osobowych, przetwarzanie danych to jakiegokolwiek operacje wykonywane na danych osobowych, takie jak zbieranie, utrwalanie, przechowywanie, opracowanie, zmienianie, udostępnianie i usuwanie. W myśl art. 23 ust. 1 pkt 1 tej ustawy przetwarzanie danych dopuszczalne było m.in. gdy osoba, której dane dotyczą, wyraziła na to zgodę. Natomiast art. 23 ust. 1 pkt 2 ustawy o ochronie danych osobowych po zmianie stanowił, że przetwarzanie danych jest dopuszczalne wtedy, gdy jest to niezbędne dla zrealizowania uprawnienia lub spełnienia obowiązku wynikającego z przepisu prawa. Gromadzenie oświadczeń zawierających dane osobowe nabywców oleju opałowego stanowiło przetwarzanie danych osobowych (zbieranie i przechowywanie). Co do zasady działanie takie było dopuszczalne za zgodą osoby, której dane dotyczą. Ponadto w związku z nową treścią art. 23 pkt 2 ww. ustawy, przetwarzanie danych (zbieranie i przechowywanie) uznano za dopuszczalne wtedy, gdy było to niezbędne dla spełnienia obowiązku wynikającego z przepisu prawa. Obowiązkiem podatnika – sprzedawcy, sprzedającego olej opałowy z preferencyjną stawką podatku akcyzowego - było dołączenie oświadczenia nabywcy do kopii dokumentu sprzedaży. W celu wywiązania się z tego obowiązku, sprzedawca musiał zebrać i przechować dane osobowe nabywcy, co usankcjonowano w świetle nowego brzmienia ustawy o ochronie danych osobowych. Skoro sprzedający miał prawo (w świetle ustawy o ochronie danych osobowych) i obowiązek (w świetle rozporządzenia z 2004 r.) zbierać i przechowywać dane osobowe nabywcy zawarte w oświadczeniach, to miał też prawo, a nawet obowiązek ustalenia, czy rzeczywiście podane w oświadczeniu dane są danymi osobowymi nabywcy.

W konsekwencji jeśli ustawa o ochronie danych osobowych umożliwiła sprzedawcom oleju opałowego weryfikację danych osobowych nabywców oleju opałowego, co w praktyce mogło nastąpić poprzez żądanie okazania dowodu osobistego, to nabywcy oleju opałowego chcąc skorzystać z preferencji podatkowej nie mogli odmówić okazania dowodu tożsamości, a omawiane przepisy z zakresu podatku akcyzowego nie były sprzeczne z art. 51 ust. 1 Konstytucji RP, który stanowi, że nikt nie może być obowiązany inaczej niż na podstawie ustawy do ujawniania informacji dotyczących jego osoby.

Mając na względzie taki stan rzeczy Skarżąca jako sprzedawca olejów opałowych powinna była, poprzez żądanie okazania stosownego dokumentu, zweryfikować rzetelność odbieranych oświadczeń. NSA w wyroku z dnia 22 lutego 2011 r. o sygn. akt I GSK 47/10 przyjął, że „nie wszystkie informacje zawarte w oświadczeniach może sprawdzić sprzedający. Jednak sprawdzenie rzetelności danych osobowych nabywców było jego bezwzględny obowiązkem, z którego mógł i powinien się wywiązać. Zaniedbanie w zakresie pozyskania prawidłowych oświadczeń poprzez niesprawdzenie danych osobowych obciąża sprzedawcę (...). Legitymowanie nabywców oleju i sprawdzenie rzetelności podawanych przez nich danych osobowych, w istocie nie stanowiło żadnej trudności, a dla organów kontroli miało znaczenie zasadnicze. Ustalenie, kto kupił olej, umożliwia bowiem organowi dalszą kontrolę sposobu jego rzeczywistego wykorzystania”.

Skarżąca podniosła, że nie ma skutecznych środków, dzięki którym mogłaby w sposób niezawodny sprawdzić rzetelność oświadczeń. Skarżąca stwierdziła, że nie miała podstaw prawnych do weryfikacji składanych oświadczeń, a nabywcy nie mieli obowiązku przedstawienia dokumentów potwierdzających prawdziwość danych podanych na oświadczeniach. Skarżąca nie przejawiała zatem należytej staranności w uzyskaniu prawidłowych oświadczeń w sytuacji, gdy zobowiązana była wykazać daleko idącą ostrożność i zapobiegliwość przy pobieraniu oświadczeń. Nierzetelność klienta – wadliwość czy też fikcyjność oświadczeń – obciąża podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, który we wszystkich wątpliwych przypadkach oraz w razie odmowy okazania dokumentów tożsamości powinien odmówić sprzedaży oleju ze stawką preferencyjną. Skarżąca mogła, więc podjąć autonomiczną decyzję: czy sprzedawać oleje opałowe z niższą stawką akcyzy, z uwzględnieniem ewentualnego ryzyka poniesienia konsekwencji zaistnienia nieprawidłowości w oświadczeniach o przeznaczeniu oleju opałowego na cele inne niż opałowe, czy też w sytuacji np. odmowy okazania dokumentu tożsamości lub obawy o uczciwość nabywcy skorzystać z możliwości sprzedaży takiego oleju opałowego, z zastosowaniem stawki akcyzy jak dla oleju przeznaczonego do celów innych niż opałowe, z jednoczesną możliwością odzyskania podatku, jaki sprzedawca sam

zapłacił w cenie zakupu tego oleju. Konsekwencje wyboru sposobu postępowania jasno wynikały z przepisów i nie stawały Skarżącej w sytuacji przymusowej.

Legitymowanie się dowodem osobistym w celu potwierdzenia prawdziwości danych osobowych jest dozwolonym przez prawo sposobem wykazania danych osobowych i temu celowi służy ten dokument. Kwestia związana z ujawnieniem przez nabywcę jego danych personalnych (wymienionych w § 4 ust. 2 rozporządzenia) wiązała się z tzw. dobrowolnym ujawnieniem tychże informacji w związku ze skorzystaniem z preferencyjnej stawki akcyzy. Nabywca nie miał obowiązku ujawniania swoich danych osobowych przy zakupie oleju opałowego, a sprzedawca nie miał obowiązku jego sprzedania z obniżoną stawką akcyzy, jeżeli strony transakcji nie chciały skorzystać z preferencji podatkowej.

Odnosząc się do twierdzenia Skarżącej, że dowód osobisty nabywcy nie jest skutecznym środkiem weryfikacji rzetelności składanego przez niego oświadczenia, trzeba mieć świadomość, że dowody tożsamości są dokumentami urzędowymi, korzystającymi z domniemania prawdziwości danych w nich zawartych. Sprawdzenie na ich podstawie danych osobowych nabywców olejów opałowych uznane zostało za czynność wystarczającą i jednocześnie nietrudną do wyegzekwowania przez sprzedawcę w momencie dokonywania sprzedaży. Tym samym prawodawca wprowadził instrumenty prawne zapewniające realną możliwość ustalenia przez sprzedawcę tożsamości nabywcy oleju opałowego. Ponadto pomimo tego, iż na podstawie dowodu tożsamości nie można ustalić wszystkich danych wymaganych w oświadczeniu nabywcy oleju opałowego, to przepisy ustawy o ochronie danych osobowych umożliwiały uzyskanie od nabywcy do wglądu również innych dokumentów umożliwiających weryfikację i przetwarzanie danych osobowych potrzebnych dla spełnienia obowiązku wynikającego z przepisu prawa. NSA w wyroku z dnia 16 kwietnia 2016 r. o sygn. akt I GSK 620/14 uznał, iż „niewątpliwie podatnik, który nieświadomie przyjmuje oświadczenie zawierające nieprawdziwe dane, nie powinien być pozbawiony preferencji podatkowej. Będzie tak np. w sytuacji, gdy nabywca przedstawi dla potwierdzenia danych w oświadczeniu fałszywy dowód

tożsamości. Podatnik nie ma bowiem żadnych możliwości sprawdzenia wiarygodności przedłożonego przez nabywcę oleju opałowego dokumentu.” NSA orzekł ponadto, iż „o nieświadomym przyjęciu oświadczenia z nieprawdziwymi danymi można mówić jedynie w przypadku, gdy podatnik wykorzysta wszystkie możliwości przewidziane przez przepisy prawa. W innym przypadku premiowany zwolnieniem podatkowym czy obniżoną stawką byłby każdy nierzetelny podatnik. Przywileje podatkowe dotyczyłyby także nieuczciwych podatników, którzy celowo nie sprawdzaliby danych z oświadczenia z dowodem osobistym. Taka sytuacja prowadziłaby do braku kontroli nad sprzedawanym wyrobem akcyzowym, którego przeznaczenia nie można byłoby zbadać”.

Ponadto, zdaniem Ministra Finansów, na uwagę zasługuje wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 lutego 2011 r. o sygn. akt I GSK 48/10, w którym podkreślono: „za podanie przez nabywcę w oświadczeniu nieprawdziwych danych dotyczących posiadania urządzeń grzewczych, ich rodzaju i ilości (które to informacje pozwalają na ustalenie rzeczywistego wykorzystania oleju) odpowiada oczywiście nabywca, a nie sprzedawca, gdyż tej okoliczności sprzedawca nie może sprawdzić w momencie sprzedaży”. Jednocześnie trudno wyobrazić sobie sytuację, w której Minister Finansów przyznałby prawo wejścia sprzedawcy do domu nabywcy celem ustalenia miejsca i ilości posiadanych przez niego urządzeń grzewczych. Przepisy takie mogłyby zostać ocenione jako niedopuszczalna ingerencja w prawa osobiste jednostki i stanowić podstawę do kwestionowania ich zgodności z Konstytucją RP.

Zdaniem Skarżącej zaskarżone przepisy z zakresu podatku akcyzowego są sprzeczne z wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP zasadą proporcjonalności, o czym świadczy praktyka ich stosowania, która tylko sprzedawców oleju opałowego obciąża negatywnymi konsekwencjami działań nabywców przedstawiających w oświadczeniach dane niezgodne ze stanem rzeczywistym. Sprzedawca nieświadomie przyjmuje wadliwe pod kątem materialnym oświadczenia, których nie ma możliwości zweryfikować i zostaje obciążony niekorzystną stawką akcyzy przez co według Skarżącej naruszona zostaje konstytucyjna zasada proporcjonalności. Skarżąca przytoczyła stanowisko Trybunału Konstytucyjnego,

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

Zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane 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. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

Minister Finansów nie zgadza się z zarzutem, iż zakwestionowany przepis ustanawiał nadmierną (nieproporcjonalną), a przez to niedopuszczalną konstytucyjnie ingerencję w interesy majątkowe Skarżącej, gdyż dobra chronione, jakimi są rzetelność obrotu olejami opałowymi i związana z tym prawidłowość funkcjonowania systemu podatkowego w zakresie korzystania z ulg podatkowych, są dobrami oczywiście wyższymi aniżeli dobro poświęcane, a więc możliwość skorzystania z obniżonych stawek podatku akcyzowego przy sprzedaży oleju opałowego, bez zachowania wymogu uzyskania oświadczenia o przeznaczeniu tego oleju na cele opałowe zawierającego prawdziwe dane dotyczące nabywcy. Przyjęta w kwestionowanych przepisach konstrukcja, mająca zastosowanie w wypadku niespełnienia warunków dotyczących oświadczeń złożonych przez nabywców oleju opałowego o jego przeznaczeniu na cele opałowe, pełniła funkcję restytutywną oraz prewencyjną. Doniosłe znaczenie zwalczania procederu polegającego na uszczuplaniu należności państwa z tytułu podatku akcyzowego uzasadnia, w przekonaniu Ministra Finansów, obciążenie podatnika majątkowymi konsekwencjami niedochowania staranności wymaganej przez prawo przy przeprowadzaniu tego rodzaju transakcji.

Obowiązek uzyskiwania oświadczeń, zawierających dane pozwalające na identyfikację nabywców oleju przeznaczonego na cele opałowe, umożliwił kontrolę nad obrotem olejami opałowymi, które mogły być wykorzystane do innych celów niż opałowe. Kwestionowane rozwiązanie, wyłączając możliwość zastosowania preferencyjnych stawek podatkowych, miało więc na celu doprowadzenie do prawidłowej realizacji obowiązku podatkowego. Zapobieganie bezpodstawnemu korzystaniu z tychże stawek służyło przy tym interesowi publicznemu, rozumianemu jako zapewnienie równowagi budżetowej i należytego stanu finansów publicznych.

Nie można zgodzić się ze stwierdzeniem Skarżącej, że tylko sprzedawcy oleju opałowego obciążani są negatywnymi konsekwencjami nieprawidłowych oświadczeń. Organy podatkowe mogą uznać za podatników akcyzy ostatecznych nabywców olejów opałowych, w przypadku stwierdzenia, że złożyli oni niezgodne z prawdą oświadczenie o przeznaczeniu tych olejów na cele opałowe, a w konsekwencji zużyli je niezgodnie z przeznaczeniem. Prawidłowe wywiązanie się przez sprzedawcę z obowiązku uzyskania spełniającego wymogi prawne oświadczenia o nabyciu oleju opałowego na cel opałowy uwalnia sprzedającego od odpowiedzialności podatkowej za rzeczywiste wykorzystanie oleju opałowego na cele inne niż opałowe.

Odnosząc się zaś do przywołanego przez Skarżącą wyroku TK z dnia 12 lutego 2015 r. o sygn. SK 14/12, należy zauważyć, że przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego było unormowanie zawarte w zaskarżonym § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. i z § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 27, poz. 269 z późn. zm.), w zakresie w jakim dotyczył przypadków nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe, zawierającego nieprawdziwe dane. W wydanym rozstrzygnięciu TK podkreślił, iż potwierdzeniem braku świadomości sprzedawcy są ustalenia dokonane przez sąd karny w prawomocnym wyroku skazującym osoby odpowiedzialne za wprowadzenie w błąd sprzedającego olej opałowy. Wówczas bowiem warunek skorzystania z preferencyjnej

stawki podatkowej lub zwolnienia podatkowego miałyby cechy niemożliwego do spełnienia, a więc godziłyby w zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasadę proporcjonalności ograniczeń praw majątkowych jednostki. Tłem skargi konstytucyjnej w sprawie o sygn. SK 14/12 była sytuacja, w której skarżąca spółka stała się ofiarą zorganizowanej grupy przestępczej, co potwierdziło postępowanie karne. Niespełnienie obowiązku odebrania prawidłowo wypełnionych oświadczeń było konsekwencją niemożności jego zrealizowania przez podatnika wobec złożenia przez nabywcę fałszywego oświadczenia.

Minister Finansów zwraca uwagę na fakt, iż w sprawie dotyczącej Skarżącej nie ustalono przypadków, w których to nabywcy fałszowali oświadczenia. Wręcz przeciwnie z wydanych decyzji i orzeczeń sądowych wynika, iż przeciwko właścicielowi firmy prowadzone było postępowanie karne skarbowe o przestępstwo skarbowe polegające na uchylaniu się od obowiązku podatkowego. W wyniku przeprowadzonych czynności procesowych ujawniono szereg nieprawidłowości, które miały miejsce na stacji paliw należącej do Skarżącej m in.: fałszowanie podpisów kontrahentów Skarżącej składanych na oświadczeniach, fałszowanie ilości sprzedanego oleju opałowego, wypełnianie oświadczeń przez pracowników Skarżącej z podaniem nieistniejących urzędzeń grzewczych, nakłanianie kontrahentów przez pracowników Skarżącej do wypełniania oświadczeń niezgodnie z prawdą, poprzez wpisywanie na oświadczeniach nieprawdziwych danych, bądź nieistniejących urzędzeń grzewczych, a także podpisywanie przez kontrahentów Skarżącej oświadczeń "in blanco".

Odwołując się do wskazanego wzorca konstytucyjnego, należy jednak zastrzec, że podmioty gospodarcze muszą się liczyć z nakładaniem na nie przez ustawę ciężarów o charakterze publicznoprawnym. Konstytucyjne umocowanie do nakładania podatków i innych danin publicznych określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji RP) sprawia, że nałożenie podatku, co do zasady, nie może być traktowane jako naruszenie wolności gospodarczej. Ujęta w art. 22 Konstytucji RP klauzula generalna „ważnego interesu publicznego” winna być identyfikowana na gruncie konkretnej ustawowej regulacji

ograniczającej wolność działalności gospodarczej. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 6 grudnia 2016 r. o sygn. akt SK 7/15 stwierdził, że treść normatywną art. 22 Konstytucji RP należy odczytywać w kontekście art. 20 Konstytucji RP, który stanowi, że społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej. Artykuł 22 Konstytucji RP nie proklamuje bowiem samoistnie zasady wolności działalności gospodarczej. Przepis ten nie określa, „jaka jest treść tej wolności i sfera działań, które są realizacją wolności działalności gospodarczej”, lecz dotyczy konstytucyjnych wymogów ograniczenia wolności działalności gospodarczej. Wyrażenie „wolność działalności gospodarczej” należy rozumieć zarówno jako wolność wyboru działalności gospodarczej, jak i wolność jej wykonywania (por. wyrok TK z dnia 7 czerwca 2005 r., sygn. K 23/04, OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 62). Natomiast ograniczenia wolności prowadzenia działalności gospodarczej to takie regulacje prawne, które formułują bezwzględne lub względne zakazy podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej. Do ograniczeń tych nie należy obowiązek ponoszenia danin publicznoprawnych.

W wyżej przywołanym przez Ministra Finansów wyroku z dnia 6 grudnia 2016 r. o sygn. akt 7/15 Trybunał Konstytucyjny stwierdził ponadto, że art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. rozumiany w ten sposób, że „użyciem” olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe „niezgodnie z ich przeznaczeniem” jest nie tylko sprzedaż tych olejów bez uzyskania oświadczeń, o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., ale także sprzedaż po uzyskaniu oświadczeń, które nie umożliwiają identyfikacji nabywcy, nie narusza wolności działalności gospodarczej. Nie ma on wpływu na swobodę wyboru rodzaju prowadzonej działalności, jak i wolność jej wykonywania, w tym na możliwość samodzielnego podejmowania decyzji gospodarczych. Utrata preferencji podatkowych, choć dolegliwa, nie może być jednak wprost utożsamiana z sankcją i ograniczeniem swobody działalności gospodarczej. W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, ograniczenie wolności gospodarczej odnosi się do sytuacji, kiedy ograniczeniu podlega zakres terytorialny, personalny czy rzeczowy prowadzonej działalności lub też jej

intensywność, co nie miało miejsca w wypadku kwestionowanych przepisów. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 17 listopada 2010 r. o sygn. akt SK 23/07 przypomniał, że prawodawcy przysługuje prawo decyzji w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa. Swoboda przysługująca ustawodawcy rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza jeśli chodzi o ich znoszenie lub ograniczanie. Wyrazem swobody prawodawcy w kształtowaniu prawa daninowego, jest ograniczenie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego polegające na tym, że nie jest on uprawniony do oceny celowości poszczególnych rozwiązań podatkowych przyjętych przez ustawodawcę. Ingerencja Trybunału Konstytucyjnego możliwa jest tylko wtedy, gdy unormowania ustawowe godzą w sposób oczywisty w inne normy, zasady lub wartości konstytucyjne; nie ma w każdym razie podstaw do ingerencji, gdy ustawodawca wybrał jeden z możliwych wariantów uregulowania danej kwestii, nawet w razie wątpliwości, czy wybrał wariant najlepszy.

W konsekwencji, zdaniem Ministra Finansów bezzasadny jest zarzut Skarżącej, że kwestionowane przepisy rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, które określiły warunki zastosowania obniżonej stawki akcyzy, ograniczały wolność działalności gospodarczej z naruszeniem przepisu art. 22 Konstytucji RP, a tym samym stanowiły naruszenie art. 20 Konstytucji RP. W przedmiotowej sprawie bowiem jak to zostało wyżej wyjaśnione w ogóle nie doszło do ograniczenia wolności działalności gospodarczej.

Skarżąca w skardze konstytucyjnej zarzuciła również naruszenie art. 1 protokołu 1 do Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, a ponadto niezgodność regulacji z art. 9 Konstytucji RP, zgodnie z którym Rzeczpospolita Polska przestrzega wiążącego ją prawa międzynarodowego. Przepis art. 1 protokołu 1 do Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności dotyczy ochrony prawa własności i stanowi, że każda osoba fizyczna i prawna ma prawo do poszanowania swojego mienia. Nikt nie może być pozbawiony swojej własności, chyba że w interesie publicznym i na warunkach przewidzianych przez ustawę oraz zgodnie z ogólnymi zasadami prawa

międzynarodowego. Powyższe postanowienia nie będą jednak w żaden sposób naruszać prawa państwa do stosowania takich ustaw, jakie uzna za konieczne do uregulowania sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym lub w celu zabezpieczenia uiszczania podatków bądź innych należności lub kar pieniężnych.

Według Skarżącej do naruszenia doszło poprzez takie ukształtowania przepisów i praktyki stosowania prawa, że Skarżąca w wyniku sprzedaży oleju opałowego poniosła konsekwencje majątkowe za składanie przez nabywców nieprawdziwych i niezgodnych ze stanem faktycznym oświadczeń o przeznaczeniu oleju na cele grzewcze, podczas gdy państwo nie zagwarantowało sprzedawcy żadnych skutecznych instrumentów do weryfikacji i kontroli tych oświadczeń.

W związku z tym, iż Minister Finansów w treści odpowiedzi na skargę konstytucyjną przedstawił stanowisko odnośnie wpływu przepisów prawa podatkowego na ograniczenie prawa własności oraz odniósł się do zarzutu dotyczącego braku środków do weryfikacji oświadczeń nabywców oleju opałowego, podtrzymując przedstawione wyjaśnienia Minister Finansów w rezultacie uznaje za nieuzasadniony zarzut naruszenia przepisu ww. konwencji i jednocześnie art. 9 Konstytucji RP.

Mając powyższe na uwadze, w ocenie Ministra Finansów zakwestionowane przez Skarżącą rozwiązania prawne z zakresu podatku akcyzowego są zgodne ze wskazanymi przepisami ustawy zasadniczej.

Tadeusz Kościński
Minister Finansów

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/