

Warszawa, dnia 28 lutego 2013 r.


RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

AG 6/034/14/GDC/12/13/BMI9-17323/2012 | RD 11443 | RD 13238

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCLARIA	
wpl. dnia	28. 02. 2013
L.dz.	L. zał.

Trybunał Konstytucyjny

dot. połączonej sprawy o sygn. akt SK 59/12

Działając na podstawie art. 34 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. Nr 102, poz. 643 z późn. zm.- dalej: ustawa o Trybunale Konstytucyjnym) w związku z pismem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 listopada 2012 r. przedkładam stanowisko uczestnika postępowania – Ministra Finansów w sprawie połączonych skarg konstytucyjnych T Spółka Jawna siedzibą w K (sygn. akt 59/12 i SK 60/12) i wnoszę o:

- 1) umorzenie połączonego postępowania z uwagi na zaistnienie przesłanki z art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym,
- 2) w przypadku nieuwzględnienia wniosku z pkt 1, z ostrożności procesowej, wnoszę o uznanie, że:
 - a) § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269 z późn. zm.- dalej rozporządzenie) rozpatrywany w powiązaniu z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.- dalej ustawa) są zgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 92 ust.1, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP oraz nie są niezgodne z art. 21 ust. 1 Konstytucji RP;
 - b) § 6 ust. 5 i § 5 pkt 1 rozporządzenia w zakresie, w jakim statuuje stawkę podatku akcyzowego dla oleju opałowego w stosunku do maksymalnej stawki określonej w ustawie są zgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP oraz nie są niezgodne art. 21 ust. 1 Konstytucji RP;
 - c) § 6 ust. 5 rozporządzenia w zakresie obciążenia sprzedawcy konsekwencjami nierzetelnego oświadczenia składanego przez nabywcę o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji RP oraz nie jest niezgodny z art. 21 ust. 1 Konstytucji RP.

Uzasadnienie

W stanie faktycznym, jaki ustalono w niniejszej sprawie, wynika, że wnosząca skargi konstytucyjne T Spółka Jawna z siedzibą w K (zwana dalej Skarżącą) prowadziła hurtową i detaliczną sprzedaż paliw stałych, ciekłych i gazowych dokonując m.in. sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe.

Postępowanie kontrolne za lata 2002-2003 wykazało, że Skarżąca nie zgłosiła obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym od sprzedawanego niezgodnie z przeznaczeniem oleju opałowego na rzecz firm : I sp. z o.o. , P sp. z o.o. oraz F

Z ustaleń organów podatkowych wynikało, że firmy, figurujące w kwestionowanych fakturach jako nabywcy paliw, nie prowadziły faktycznie działalności gospodarczej, nie posiadały majątku niezbędnego do handlu paliwami, nie miały koncesji na obrót paliwami i nie prowadziły żadnej ewidencji podatkowej, a zarejestrowane zostały w celu przyjmowania fikcyjnych faktur zakupu oleju opałowego i wystawianiem fikcyjnych oświadczeń o jego przeznaczeniu. Stwierdzono zatem, że czynności udokumentowane zakwestionowanymi fakturami nie odzwierciedlają rzeczywistych transakcji, a oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe składane w imieniu tych firm nie są wiarygodne, a ponadto – przypadku firm P sp. z o.o. oraz F były podpisywane przez nieupoważnione osoby.

Stosownie do art. 35 ust.1 pkt 3 ustawy, Skarżąca jako sprzedawca wyrobów akcyzowych obowiązana była do zapłacenia podatku akcyzowego od nabytego, a następnie sprzedanego nieujawnionym kontrahentom oleju opałowego. Skoro dostawcy Skarżącej zapłacili akcyzę jak za olej opałowy, a Skarżąca sprzedała ten olej niezgodnie z przeznaczeniem, a nabywcy nie zapłacili od niego akcyzy, to Skarżąca powinna zapłacić podatek akcyzowy jak za olej napędowy.

W wyniku dokonania rozliczenia ilościowego oleju opałowego u Skarżącej stwierdzono, że sprzedaż była rzeczywiście dokonywana, lecz nie zdołano ustalić faktycznych odbiorców ani przeznaczenia tego wyrobu. Ostatecznie, Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w P wydał wobec Skarżącej decyzje wymierzające podatek akcyzowy za miesiące: kwiecień, maj, lipiec, sierpień, listopad i grudzień 2002 r., a także za miesiące od stycznia do maja 2003 r. z uwzględnieniem § 5 rozporządzenia, stosując stawkę akcyzy właściwą dla olejów opałowych przeznaczonych na cele inne niż opałowe. Jednocześnie zastosowano obniżenie wymierzonej kwoty podatku o kwotę akcyzy z tytułu sprzedaży oleju opałowego na cel opałowy.

Od ww. decyzji Skarżąca odwołała się do Dyrektora Izby Celnej w P , który decyzjami z dnia .05.2008 r. oraz z dnia .06.2008 r. nie uwzględnił odwołań Skarżącej oraz utrzymał w mocy zaskarżone decyzje organu I instancji.

Od powyższych decyzji Dyrektora Izby Celnej w P Skarżąca wniosła skargi do WSA w P , które Sąd ten oddalił wyrokami z dnia .11.2008 r. sygn. akt oraz z dnia .11.2008 r. sygn. akt

Ww. wyroki WSA zostały zaskarżone skargami kasacyjnymi. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargi kasacyjne wyrokami z dnia października 2010 r. sygn. akt oraz sygn. akt

Sprawa niniejsza zawisła przed Trybunałem Konstytucyjnym na skutek skarg konstytucyjnych z dnia 26 kwietnia 2011 r. złożonych przez pełnomocnika reprezentującego Skarżącą oraz zarejestrowanych pod sygn. SK 59/12 oraz SK 60/12.

I. Działający w imieniu Skarżącej w sprawie o sygn. SK 59/12 wniósł o stwierdzenie niezgodności:

1. § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia rozpatrywanego w powiązaniu z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP;

2. art. 1 pkt 13 lit. b tiret drugie ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 153, poz. 1272) nowelizującego art. 37 ust. 2 pkt 2 tej ustawy od 1 października 2002 r. z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP;

3. § 6 ust. 5 i § 5 pkt 1 rozporządzenia z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP;

4. § 6 ust. 5 rozporządzenia z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji RP. Trybunał Konstytucyjny postanowieniem z 15 marca 2012 r. (sygn. Ts 126/11) odmówił nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu w zakresie określonym w ww. pkt I.2. Skarżący wniósł zażalenie, następnie Trybunał, wydając postanowienie z 24 października 2012 r. (sygn. Ts 126/11), nie uwzględnił zażalenia.

Z powyższego wynika, iż skarga konstytucyjna została przekazana do merytorycznego rozpoznania w pozostałym zakresie, tj. co do pkt I.1, I.3 i I.4 i w tym zakresie uczestnik postępowania – Minister Finansów ustosunkowuje się do niej w niniejszym piśmie.

II. Działający w imieniu Skarżącej w sprawie o sygn. SK 60/12 – analogicznie, jak w sprawie SK 59/12 - wniósł o stwierdzenie niezgodności:

1. § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia rozpatrywanego w powiązaniu z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP;

2. art. 1 pkt 13 lit. b tiret drugie ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 153, poz. 1272) nowelizującego art. 37 ust. 2 pkt 2 tej ustawy od 1 października 2002 r. oraz art. 1 pkt 7 ustawy z dnia 4 grudnia 2002 r. zmieniającej ustawę o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, ustawę o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy oraz ustawę – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. Nr 213, poz.1803) z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP;

3. § 6 ust. 5 i § 5 pkt 1 rozporządzenia z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP;

4. § 6 ust. 5 rozporządzenia z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji RP. Trybunał Konstytucyjny postanowieniem z 15 marca 2012 r. (sygn. Ts 127/11) odmówił nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu w zakresie określonym w ww. pkt II.2. Skarżąca wniosła zażalenie, następnie Trybunał, wydając postanowienie z 24 października 2012 r. (sygn. Ts 127/11), nie uwzględnił zażalenia.

Z powyższego wynika, iż skarga konstytucyjna została przekazana do merytorycznego rozpoznania w pozostałym zakresie, tj. co do pkt II.1, II.3 i II.4.

Prezes Trybunału Konstytucyjnego z uwagi na tożsamość przedmiotową zarządził łączne rozpoznanie spraw o sygn. SK 59/12 oraz sygn. SK 60/12 pod wspólną sygn. SK 59/12.

Minister Finansów zważył, co następuje:

I. W opinii Ministra Finansów w niniejszej sprawie zachodzi możliwość umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym.

I.1. W wyroku z dnia 17 listopada 2010 r. sygn. akt SK 23/07 Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd iż, „w toku całego postępowania, aż do wydania orzeczenia w sprawie, Trybunał Konstytucyjny jest zobowiązany do badania, czy nie zachodzą ujemne przesłanki procesowe nakazujące umorzenie postępowania (zob. postanowienie z 5 grudnia 2001 r., sygn. K 31/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 269). Jedną z cech procedury skargi konstytucyjnej jest poddanie jej etapowi wstępnej kontroli. Rozpoznanie wstępne ma zapobiegać nadawaniu dalszego biegu skargom, które nie odpowiadają warunkom formalnym lub są oczywiście bezzasadne. W tych przypadkach, zgodnie z przepisami ustawy o TK, wszczęcie postępowania jest niedopuszczalne, co oznacza, że jeśli doszłoby do merytorycznego rozpoznania sprawy, niedopuszczalne jest również wydanie

orzeczenia. W sytuacji, gdy mimo niedopuszczalności wszczęcia postępowania skardze został nadany dalszy bieg, postępowanie podlega umorzeniu w kolejnej jego fazie. W myśl dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, przepisy nie określają terminu ograniczającego możliwość badania przez Trybunał warunków dopuszczalności skargi (zob. orzeczenia: z 28 maja 2003 r., sygn. SK 33/02, OTK ZU nr 5/A/2003, poz. 47, z 14 grudnia 2004 r., sygn. SK 29/03, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 124 oraz z 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153). W szczególności brak jest formalnych przeszkód do stwierdzenia niedopuszczalności skargi na etapie rozpoznania merytorycznego.”

Biorąc pod uwagę powyższe można zatem przyjąć, iż pomimo odmowy nadania skargom konstytucyjnym dalszego biegu jedynie w zakresie pkt 2) w połączonej sprawie o sygn. SK 59/12 zachodzi możliwość umorzenia postępowania na dalszym etapie ich rozpoznania, po wykazaniu, że zachodzą przesłanki pozwalające na takie umorzenie również co do pozostałych zarzutów zawartych w punktach 1, 3 i 4 obu skarg konstytucyjnych.

Stosownie do art. 79 ust. 1 Konstytucji RP każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji.

W myśl utrwalonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji – ramy kontroli konstytucyjnej w trybie skargowym są ściśle oznaczone. Z jednej strony wyznacza je warunek, by kwestionowany przepis ustawy (lub innego aktu normatywnego) stanowił podstawę ostatecznego orzeczenia sądu (lub organu administracji), z drugiej zaś – by orzeczenie to naruszało konstytucyjne wolności lub prawa skarżącego.

W wyroku z dnia 17 listopada 2010 r. sygn. akt SK 23/07 Trybunał Konstytucyjny, kierując się wymaganiami przewidzianymi z art. 79 ust. 1 Konstytucji, stwierdził, że (...) przedmiotem kontroli mogą być tylko te przepisy, które stanowiły podstawę skargi kasacyjnej i były przedmiotem ostatecznego rozstrzygnięcia.

W przedmiotowej sprawie Skarżąca zarzuciła w skargach kasacyjnych (str.7-8 wyroku NSA o sygn.

oraz str. 8-9 wyroku NSA o sygn.) naruszenie przepisów prawa

materialnego, tj.:

(1) błędną wykładnię art. 35 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 35 ust. 1 pkt 5 i art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. c) ustawy oraz w związku z § 12 ust. 2 pkt 1 lit. c) rozporządzenia, polegającą na bezzasadnym przyjęciu, że nie jest istotne ustalenie kto ponosi odpowiedzialność za wystawienie nierzetelnych oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego oraz że nie jest istotne ustalenie rzeczywistego

nabywcy oleju – w sytuacji, gdy z przepisów tych wynika, że podatnikiem akcyzy może być nie tylko sprzedawca, ale również nabywca oleju opałowego na cele opałowe;

(2) błędną wykładnię § 6 ust. 5 rozporządzenia w związku z art. 35 ust. 1 pkt 3 i pkt 5 ustawy, polegającą na nieuwzględnieniu faktu, że posiadanie lub brak oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego stanowi zasadniczy element rozgraniczający odpowiedzialność podatkową sprzedawcy oraz nabywcy z tytułu przeznaczenia oleju opałowego na cele opałowe;

(3) niewłaściwe zastosowanie § 12 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia w związku z art. 35 ust. 1 pkt 3 ustawy polegające na przyjęciu, że przepisy te stanowią podstawę do obciążenia Skarżącej podatkiem akcyzowym, w sytuacji zarzucenia jej dokonywania sprzedaży oleju opałowego do celów innych niż opałowe.

NSA rozpoznając ww. sprawy wskazał, że „(...) poza sporem winna pozostawać okoliczność, iż wywołane skargą kasacyjną postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym nie polega na ponownym rozpoznaniu sprawy w jej całokształcie, a uzasadnione jest odniesienie się do poszczególnych zarzutów przedstawionych w skardze kasacyjnej w ramach wskazanych podstaw kasacyjnych.”

Zatem NSA będąc związany granicami skargi kasacyjnej mógł oceniać jedynie ewentualne naruszenie wskazanych w skardze kasacyjnej przepisów prawa. Mając na uwadze powyższe, pozostałe przepisy kwestionowane przez Skarżącą w skardze konstytucyjnej nie mogły stanowić podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia NSA, gdyż nie były przedmiotem rozpatrywania przez Sąd. Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy należałoby przyjąć, że Skarżąca mogła zakwestionować:

- po pierwsze art. 35 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 35 ust. 1 pkt 5 i art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. c) ustawy oraz w związku z § 12 ust. 2 pkt 1 lit. c) rozporządzenia,
- po drugie § 6 ust. 5 rozporządzenia w związku z art. 35 ust. 1 pkt 3 i pkt 5 ustawy oraz
- po trzecie § 12 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia w związku z art. 35 ust. 1 pkt 3 ustawy.

Jednakże Skarżąca w skargach konstytucyjnych nie kwestionuje art. 35 ust. 1 pkt 3, art. 35 ust. 1 pkt 5, art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. c) ustawy oraz w związku z § 12 ust. 2 pkt 1 lit. c) rozporządzenia, ani też § 12 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia.

W ocenie Ministra Finansów w niniejszej sprawie merytorycznemu rozpoznaniu mógłby podlegać zarzut niekonstytucyjności skierowany wobec § 6 ust. 5 rozporządzenia rozpoznawany, tak jak to miało miejsce w skargach kasacyjnych w związku z art. 35 ust. 1 pkt 3 i pkt 5 ustawy, - nie zaś samodzielnie. Taki jednak zarzut nie został przez Skarżącą sformułowany. W skargach konstytucyjnych pojawiają się natomiast nowe podstawy prawne tj. **§ 6 ust. 1 pkt 1, § 5 pkt 1 rozporządzenia, czy art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy**, nie zgłaszane w toku postępowań sądowo-administracyjnych.

Wobec tego, że Skarżąca formułując zarzuty niezgodności z Konstytucją RP w zakresie § 6 ust. 5 rozporządzenia kwestionuje ten przepis łącznie z § 6 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia oraz w powiązaniu z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy (pkt 1 skarg konstytucyjnych), w powiązaniu z § 5 pkt 1 (pkt 3 skarg konstytucyjnych) ale też samodzielnie bez odniesienia do innych przepisów (pkt 4 skarg konstytucyjnych), postępowanie w zakresie pkt 1, pkt 3 i pkt 4 skarg konstytucyjnych, w ocenie Ministra Finansów, powinno ulec umorzeniu ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

I.2. Dodatkowym argumentem przemawiającym za umorzeniem postępowania w zakresie pkt 1 skarg konstytucyjnych jest brak prawidłowego powiązania kwestionowanych przepisów aktu wykonawczego z przepisem rangi ustawowej.

Skarżąca zakwestionowała (w pkt 1 skarg konstytucyjnych) przepisy § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia rozpatrywane w powiązaniu z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy, uznając, iż naruszają one art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 2, art. 92 ust. 1, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji RP, w ten sposób, że „(..) § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 powołanego rozporządzenia prowadzi do ingerencji w konstytucyjnie chronione prawo własności Skarżącego na podstawie normy aktu podstawowego wydanej z wyraźnym przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego w zakresie określenia warunków zwolnienia od akcyzy sprzedaży oleju opałowego (w postaci obowiązku posiadania oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu oleju opałowego) i konsekwencji niespełnienia tych warunków, skutkując uszczupleniem majątkowym po stronie Skarżącego poprzez zastosowanie do sprzedaży oleju opałowego stawki właściwej dla oleju napędowego, która jest blisko siedmiokrotnie wyższa od stawki przewidzianej dla oleju opałowego.”

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

Zauważyć należy, że § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia nie zostały wydane w wykonaniu delegacji z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4, ale w wykonaniu delegacji z art. 37 ust. 2 pkt 1 i ust. 4, a więc Skarżąca błędnie i nieprawidłowo podała przedmiot zaskarżenia.

Na mocy powołanej przez Skarżącą delegacji ustawowej tj. art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 Minister Finansów został upoważniony w drodze rozporządzenia do zwolnienia niektórych wyrobów od akcyzy oraz od 1.10.2002 r. także do określenia warunków stosowania tych zwolnień. Realizacja

tej delegacji ustawowej nastąpiła w § 11 oraz, wchodzącym w życie od 04.11.2003 r. § 11a rozporządzenia. Żaden z tych przepisów rozporządzenia, ze względu na przedmiot regulacji, nie miał zastosowania w sprawie Skarżącej, dlatego nie będą one przedmiotem dalszej analizy.

Z kolei na mocy delegacji zawartej w art. 37 ust. 2 pkt 1 ustawy, nie powołanej przez Skarżącą, Minister Finansów został upoważniony w drodze rozporządzenia do obniżenia stawek akcyzy określonych w ust. 1 tego artykułu oraz od 1.10.2002 r. także do określenia warunków ich stosowania. Wykonanie tej delegacji, ale również, co należy podkreślić, delegacji zawartej w art. 32 ust. 5 ustawy, stanowiły kwestionowane przez Skarżącą § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia.

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

Trybunał Konstytucyjny orzekając w sprawie skargi konstytucyjnej jest związany granicami skargi (art. 66 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym), zaś granice skargi wyznaczają wskazane w skardze konkretne przepisy, które są zdaniem Skarżącej niezgodne z Konstytucją RP.

W ocenie Ministra Finansów w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym, to Skarżąca powinna obalić domniemanie zgodności z Konstytucją RP zaskarżonego aktu normatywnego. Według wyrażonej w art. 66 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym zasady skargowości postępowania, to sama Skarżąca ma dokładnie określić akt normatywny lub jego część, które są przedmiotem kontroli konstytucyjnej. Trybunał Konstytucyjny nie może z urzędu rozszerzać wskazanego przez Skarżącą przedmiotu kontroli. Zasada skargowości oznacza też konieczność wskazania *explicite* lub *implicite* wzorców kontroli.

W ocenie Ministra Finansów, w przypadku, gdy powołane przez Skarżącą wzorce kontroli oraz zarzuty („norma aktu podustawowego wydana z wyraźnym przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego”) wskazują na konieczność dokonania uprzedniej analizy przepisu aktu niższego rzędu w zestawieniu z konkretnym przepisem aktu wyższego rzędu (delegacją), a Skarżąca nie powołała właściwego przepisu aktu ustawowego - brak jest możliwości dokonania oceny jej wniosku nie wychodząc poza granice skargi, co winno skutkować umorzeniem postępowania w tym zakresie.

I.3. Odnosząc się do zagadnienia wzorców kontroli wskazanych przez Skarżącą w skargach konstytucyjnych zauważyć należy, iż Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiedział się, że nie wszystkie przepisy ustawy zasadniczej mogą stanowić wzorce kontroli w postępowaniu

skargowym. Jak bowiem wynika z art. 79 ust. 1 Konstytucji, mogą nimi być tylko te spośród nich, które zawierają bezpośrednie gwarancje dla wolności i praw człowieka i obywatela. Wynikają one z rozdziału II Konstytucji RP. W świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego właściwego wzorca kontroli w postępowaniu skargowym nie stanowią normy ogólne określające zasady ustrojowe i normy adresowane do ustawodawcy, narzucające mu pewien sposób regulowania dziedzin życia. Odnośnie przywołanego w skardze wzorca kontroli, tj. art. 21 ust. 1 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się w wyroku SK 23/07 wskazując, że z ww. przepisu (wzorca) nie wynika określona wolność lub prawo konstytucyjne jednostki (podmiotu prawnego), dlatego też nie może być on wzorcem kontroli w postępowaniu wszczętym na skutek wniesienia skargi konstytucyjnej. W tym stanie rzeczy, postępowanie w zakresie badania zgodności zaskarżonych przepisów w pkt 1, pkt 3 i pkt 4 skarg konstytucyjnych z art. 21 ust. 1 Konstytucji powinno zostać umorzona na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym z powodu niedopuszczalności wydania wyroku w postępowaniu zainicjowanym wniesieniem skarg konstytucyjnych.

W przypadku braku uwzględnienia przez Trybunał możliwości zastosowania art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, w ocenie Ministra Finansów, w świetle powyższego, zachodzi możliwość uznania, że zakwestionowane przez Skarżącą przepisy nie są niezgodne z art. 21 ust. 1 Konstytucji RP, bowiem art. 21 ust. 1 Konstytucji RP nie jest adekwatnym wzorcem kontroli w ramach skarg konstytucyjnych.

W przypadku nieuwzględnienia wniosku o umorzenie postępowania, z ostrożności procesowej, Minister Finansów przedstawia argumenty wskazujące również na brak merytorycznych podstaw do przychylenia się do skarg konstytucyjnych.

II. Zarzut niezgodności § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia rozpatrywanego w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy - z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.

Skarżąca zakwestionowała (w pkt 1 obu skarg konstytucyjnych) § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia rozpatrywane w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy.

Z analizy treści skarg konstytucyjnych wynika, że powodem zaskarżenia § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia jest to iż ww. regulacja w momencie jej wejścia w życie nie znajdowała oparcia w upoważnieniu ustawowym. W ocenie Skarżącej § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia wydano z oczywistym przekroczeniem zakresu upoważnienia ustawowego, bowiem Minister Finansów na mocy obowiązującej w dacie wydania rozporządzenia delegacji ustawowej został upoważniony

wyłącznie do określenia zwolnienia niektórych wyrobów od akcyzy (bez określenia warunków stosowania takich zwolnień.) – art. 37 ust.2 pkt 2 ustawy. Skarżąca stwierdziła, że brak było (w momencie wejścia w życie rozporządzenia) podstawy ustawowej do uregulowania materii zawartej w § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia, dotyczącej warunków zwolnienia niektórych wyrobów z akcyzy w postaci uzyskania przez sprzedawcę takiego wyrobu oświadczenia nabywcy o jego przeznaczeniu na cele grzewcze i konsekwencji braku spełnienia takich warunków w postaci opodatkowania sprzedanego oleju opałowego stawką taką jak dla oleju napędowego. W konsekwencji, zastosowanie wobec Skarżącej § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia, doprowadziło do naruszenia konstytucyjnie chronionego prawa własności Skarżącej (art. 64 ust.1 i ust. 3 oraz art. 21 ust. 1 Konstytucji RP) poprzez nałożenie obowiązku zapłaty podatku akcyzowego w oparciu o przepis rangi niższej, niż ustawa, wydany bez stosownej delegacji ustawowej. W ocenie Skarżącej naruszono także inne zasady porządku konstytucyjnego, tj. zasadę demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP), zasadę upoważnienia ustawowego organów do wydawania rozporządzeń (art. 92 ust. 1 Konstytucji RP), zasadę obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji RP) oraz zasadę ustawowej podstawy prawnej nakładania podatków (art. 217 Konstytucji RP). Podstawą prawną nakładania i ponoszenia ciężarów publicznych w tym podatków musi być ustawa (art. 84 i art. 217 Konstytucji RP), a wszystkie pozaustawowe regulacje w sferze nakładania danin podatkowych muszą mieć wyraźne oparcie w upoważnieniu ustawowym, co nie miało miejsca w odniesieniu do § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia.

W uzupełnieniu Skarżąca zaznaczyła, że niekonstytucyjność § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia istniała nie tylko w dacie wydania rozporządzenia, ale także w okresie późniejszym, o czym miała świadczyć ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 153, poz.1272), którą znowelizowano m.in. art. 37 ust. 2 pkt 1 i pkt 2 rozszerzając zakres upoważnienia dla Ministra Finansów o możliwość określania warunków stosowania obniżek lub zwolnień, a co miało potwierdzać niezbicie, że przed 1 października 2002r., upoważnienia w tym zakresie ustawa nie zawierała.

Niezależnie od uwag formalnych zawartych w punkcie I.2. niniejszego pisma, Minister Finansów, odnosząc się do kwestionowanych przepisów zauważa, że § 6 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia, w dniu wejścia w życie rozporządzenia, stanowił, iż podatnik sprzedający wyroby określone w § 4 ust. 1 (tj. oleje opałowe) jest obowiązany w przypadku tej sprzedaży 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. 12 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.

Przepis § 6 ust. 5 rozporządzenia stanowił, że w przypadku niezłożenia oświadczeń, o których mowa w ust. 1 -3, przepis § 5 stosuje się odpowiednio. Z kolei przepis § 5 rozporządzenia stanowił, że: „§ 5. Jeżeli wyroby określone w § 4 ust. 1 nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w § 4 ust. 4, stosuje się dla wyrobów wymienionych:

- 1) w poz. 12 załącznika nr 1 do rozporządzenia - stawki podatku akcyzowego określone w poz. 11 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia,
- 2) w poz. 14 pkt 3 lit. b) i c) załącznika nr 3 do rozporządzenia - stawki podatku akcyzowego określone w poz. 14 pkt 3 lit. a) załącznika nr 3 do rozporządzenia.”

Z ww. regulacji wynikało, że podatnik dokonujący sprzedaży oleju opałowego obowiązany był uzyskać od nabywcy oświadczenie stwierdzające, że nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe. Brak oświadczeń lub ich niezgodność z wymogami określonymi w § 6 ust. 1 pkt 1 skutkowałą zastosowaniem do sprzedawanego oleju opałowego stawki podatku akcyzowego przewidzianej dla oleju napędowego.

Rozporządzenie, w którym zawarto kwestionowane § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 weszło w życie 26 marca 2002 r. Zostało ono wydane na podstawie kilku różnych upoważnień zawartych w ustawie. Obniżek stawek akcyzy dotyczył wprost art. 37 ust. 2 pkt 1, który w dniu wejścia w życie rozporządzenia miał brzmienie:

„Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, obniżyć stawki akcyzy określone w ust. 1”.

Podobne brzmienie delegacji uprawniającej do zwolnień niektórych wyrobów od akcyzy, zawierał art. 37 ust. 2 pkt 2, który w dniu wejścia w życie rozporządzenia stanowił, że:

„Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, zwalniać niektóre wyroby od akcyzy”.

Wytyczne do wykonania art. 37 ust. 2 pkt 1 oraz pkt 2 zawarte były w ust. 4 tego przepisu.

Następnie z dniem 1 października 2002 r. na mocy ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. *o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym* (Dz.U. Nr 153, poz.1272), dokonano nowelizacji art. 37 ust. 2 pkt 1 i pkt 2 tej ustawy. W obu punktach tego przepisu uzupełniono upoważnienie o „możliwość określenia warunków stosowania” odpowiednio obniżonych stawek akcyzy i zwolnień niektórych wyrobów od akcyzy. Nie skutkowało to jednakże zmianą przepisów § 6 ust. 1 pkt 2 i ust. 5 rozporządzenia.

W uzasadnieniu do ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. *o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym* wskazano, iż „zmiany dotyczące podatku akcyzowego mają

charakter techniczny, doprecyzowujący przepisy w związku ze zmianami wprowadzonymi ustawą z dnia 15 lutego 2002 r. *o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, o zmianie ustawy o Policji oraz o zmianie ustawy - Kodeks wykroczeń* (Dz. U. Nr 19, poz. 185) - w zakresie podstawy opodatkowania." Ponadto wskazano także, że „projekt zawiera zmiany porządkowe dotyczące uściślenia przepisów”. Jako, że uzupełnienie upoważnień w art. 37 ust. 2 pkt 1 i pkt 2 nie odnosiło się do podstawy opodatkowania, za uprawniony jawi się wniosek, że miało ono charakter „zmian porządkowych dotyczących uściślenia przepisów”.

Wobec wniosków płynących z dotychczasowej treści art. 37 ust. 2 pkt 1 i pkt 2 stanowiącego upoważnienie do wydania części przepisów rozporządzenia, uściślono treść art. 37 ust. 2 pkt 1 i pkt 2 poprzez wskazanie, że upoważnienie Ministra Finansów obejmuje kompetencję do obniżenia stawek akcyzy i określenia warunków ich stosowania (art. 37 ust. 2 pkt 1) oraz kompetencję do zwolnienia niektórych wyrobów od akcyzy oraz określenia warunków ich stosowania (art. 37 ust. 2 pkt 2). Minister Finansów wyjaśnia, iż nie kwestionuje faktu, że w dacie wydania rozporządzenia art. 37 ust. 2 pkt 1 ustawy, zawierał upoważnienie wyłącznie do „obniżenia stawek akcyzy”, natomiast art. 37 ust. 2 pkt 2, zawierał upoważnienie wyłącznie do „zwolnienia niektórych wyrobów od akcyzy”. Jednak powołanie się na fakt uchwalenia ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. *o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym* nie uprawnia, jak to czyni Skarżąca, do wysunięcia wniosku o nie istnieniu podstawy ustawowej dla regulacji § 6 ust. 1 pkt 2 i ust. 5 rozporządzenia w dniu jego wydania. Kompetencji dla uregulowania w akcie podstawowym kwestii zawartych w § 6 ust. 1 pkt 2 i ust. 5 rozporządzenia nie można w ocenie Ministra Finansów upatrywać wyłącznie w art. 37 ust. 2 pkt 1, a tym bardziej - jak błędnie wywodzi Skarżąca - w art. 37 ust. 2 pkt 2 ustawy. Zauważyć bowiem należy, że w dniu wejścia w życie rozporządzenia, tj. 26 marca 2002 r. regulacje § 6 ust. 1 pkt 2 i ust. 5 rozporządzenia znajdowały swoje umocowanie także w innym upoważnieniu ustawowym wyraźnie powołanym w podstawie prawnej tego rozporządzenia, tj. w art. 32 ust. 5 ustawy.

W dacie wejścia w życie rozporządzenia art. 32 ust. 5 ustawy brzmiał następująco:

„Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowe zasady wystawiania faktur, dane, które powinny zawierać, oraz sposób i okres ich przechowywania, a także może określić wzory tych faktur dla wszystkich lub niektórych rodzajów czynności, uwzględniając:

- 1) konieczność odpowiedniego dokumentowania sprzedaży towarów i identyfikacji czynności dokonanych przez poszczególnych podatników,
- 2) potrzebę zapewnienia kontroli prawidłowości rozliczania podatku,
- 3) stosowane techniki rozliczeń,

4) specyfikę niektórych rodzajów działalności związanej z ilością lub rodzajem wykonywanych czynności.”

Przedmiotowa delegacja korespondowała z art. 32 ust. 1 ustawy, na podstawie którego, podatnicy, obowiązani byli wystawiać fakturę stwierdzającą w szczególności sprzedaż towarów, jej datę, cenę jednostkową bez podatku, wartość sprzedaży, kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy.

Dokonując zestawienia art. 32 ust. 1 i ust. 5 ustawy z regulacją § 6 ust. 1 pkt 2 i ust. 5 rozporządzenia, można wskazać, że w związku z koniecznością odpowiedniego dokumentowania sprzedaży wyrobów i identyfikacji czynności dokonywanych przez podatników, w tym m.in. dokonujących czynności sprzedaży olejów opałowych na cele opałowe, wprowadzono w § 6 ust. 1 pkt 2 szczególne zasady związane z wystawianiem faktur dla olejów opałowych przewidując, że jedną z informacji/danych wymaganych na fakturze sprzedaży tychże wyrobów będzie oświadczenie o przeznaczeniu olejów opałowych. W regulacji § 6 ust. 1 pkt 2 uwzględniono także techniczny aspekt związany z brakiem możliwości wpisania w niektórych przypadkach oświadczenia bezpośrednio do treści faktury. W konsekwencji wskazano, że oświadczenie o przeznaczeniu może być złożone odrębnie, z tym jednakże zastrzeżeniem, że powinno identyfikować nabywcę, zawierać datę złożenia oświadczenia oraz powinno być dołączone do kopii faktury VAT, stanowiąc tym samym integralną część faktury. Brak oświadczenia lub jego wadliwość -jako konsekwencja braku wymaganych przepisami danych- skutkowałą, stosownie do treści ust. 5 stosowaniem stawek akcyzy właściwych dla oleju napędowego.

Powyższe wskazuje zatem, że w dniu 26 marca 2002 r., tj. w dacie wejścia w życie rozporządzenia, istniała wystarczająca podstawa do uregulowania kwestii zawartych w § 6 ust. 1 pkt 2 i ust. 5, dotyczących konieczności dokumentowania sprzedaży wyrobów dla celów opałowych, (a w konsekwencji stosowania obniżonych stawek akcyzy), która wynikała z powołanego w podstawie tego rozporządzenia przepisu rangi ustawowej tj. art. 32 ust. 5 ustawy. Zatem nie można zgodzić się ze stanowiskiem Skarżącej, że wobec braku w treści art. 37 ust. 2 pkt 1 i pkt 2 ustawy (na dzień 26 marca 2002 r.) upoważnienia dla ministra do określenia w drodze rozporządzenia warunków stosowania zwolnień od akcyzy/obniżonych stawek akcyzy, nie istniała podstawa prawna dla regulacji § 6 ust. 1 pkt 2 i ust. 5 rozporządzenia, a tym samym kwestionowane ww. przepisy rozporządzenia nie znajdowały ustawowego umocowania. W konsekwencji nie można przyjąć, że § 6 ust. 1 pkt 2 i ust. 5 rozporządzenia w dacie wydania rozporządzenia, wydane zostały z naruszeniem przepisu statuującego zasadę państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP), czy też z naruszeniem zasad określania podatków w drodze ustawowej wynikających z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, a także, aby zastosowanie kwestionowanych przepisów rozporządzenia powodowało niedopuszczalną ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności Skarżącej

(art. 64 ust. 1 i ust. 3 oraz art. 21 ust. 1 Konstytucji RP) poprzez nałożenie obowiązku zapłaty podatku akcyzowego w oparciu o przepis rangi niższej niż ustawa wydany bez stosownej delegacji ustawowej.

Jeśli chodzi o kwestie wątpliwości co do konstytucyjności przepisów rozporządzenia od dnia 1 października 2002 r., Skarżąca podniosła ten zarzut w punkcie, co do którego Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania dalszego biegu skargom konstytucyjnym, zatem ustosunkowanie się do tej kwestii w przedmiotowej sprawie staje się bezprzedmiotowe.

III. Zarzut niezgodności § 6 ust. 5 i § 5 pkt 1 rozporządzenia z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.

Wskazując na niezgodność § 6 ust. 5 i § 5 pkt 1 rozporządzenia z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP Skarżąca argumentowała, że kwestionuje przedmiotowe przepisy rozporządzenia w odniesieniu do takiego stanu faktycznego, w którym przepisy te stały się, jej zdaniem, podstawą do realnego obciążenia jej podatkiem akcyzowym od oleju opałowego wg. stawki wyższej, niż stawka akcyzy wynikająca z przepisów ustawy.

Na poparcie swoich twierdzeń Skarżąca przedstawiła wyliczenia, które miałyby dowodzić, iż stawki akcyzy, jakie zastosował w jej przypadku organ I instancji w oparciu o § 6 ust. 5 i § 5 pkt 1 rozporządzenia, opodatkowując sprzedaż oleju opałowego na cele inne niż opałowe, powodowały, że ciężar obciążenia tego wyrobu akcyzą przekroczyć miał 80 % w stosunku do ceny sprzedaży, co miało miejsce wbrew postanowieniom art. 37 ust. 1 pkt 2 ustawy, zgodnie z którym stawki akcyzy w stosunku do ceny sprzedaży u podatników dokonujących czynności podlegających opodatkowaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej wynosiły, u podatników dokonujących takich czynności dla paliw do silników – 80 %. Zdaniem Skarżącej przekroczenie ustawowego poziomu obciążenia akcyzą sprzedaży tego oleju jest tym bardziej widoczne, jeśli za punkt odniesienia przyjmie się stawkę ustawową określoną w art. 37 ust.1 pkt 5 ustawy, dla „pozostałych wyrobów”, której wysokość zgodnie z tym przepisem nie może przekroczyć 25 % w stosunku do ceny sprzedaży.

Na wstępie Minister Finansów pragnie zwrócić uwagę, że w ramach pytania prawnego w sprawie o sygn. P 94/08 Trybunał Konstytucyjny prowadził rozważania, odnośnie zgodności z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP regulacji § 6 ust. 5 rozporządzenia - odsyłającego – w zakresie określenia stawki podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży oleju opałowego, w sytuacji niezłożenia oświadczenia przez nabywcę stwierdzającego, iż nabywany wyrób jest przeznaczony na cele opałowe - do odpowiedniego stosowania § 5 pkt 1 rozporządzenia. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 7 września 2010 r. sygn. akt 94/08 uznał, że § 6 ust. 5 rozporządzenia jest zgodny

art. 2, oraz art.217 w związku z art.84 Konstytucji RP. Trybunał Konstytucyjny stwierdził m.in., iż „(...) nie należy do jego kompetencji rozstrzyganie, czy olej opałowy, zgodnie z treścią art. 37 ust. 1 oraz załącznika nr 6 do ustawy z 1993 r. powinien być zakwalifikowany do kategorii wyrobów akcyzowych „paliwa do silników”, czy też „do pozostałych wyrobów”. **Wskazany problem nie dotyczy bowiem badania hierarchicznej zgodności przepisów aktów normatywnych, lecz wykładni ustawy.** Dokonywanie wykładni ustawy należy do kompetencji sądów w toku procesu stosowania prawa. (...) Rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych władny jest rozstrzygnąć NSA w drodze uchwał mających na celu wyjaśnienie przepisów prawnych.” Z wywodu Trybunału Konstytucyjnego zawartego w tym wyroku wynika, że ewentualne powstanie stanu niekonstytucyjności co do przekroczenia wysokości stawki ustawowej przez stawkę podatku akcyzowego określoną w rozporządzeniu wymaga wykazania, że powyższe przekroczenie miało charakter realny nie zaś potencjalny. „Kontrola, czy w konkretnej sytuacji stawka rozporządzenia nie przekracza stawki ustawowej, należy do sądów administracyjnych w toku kontroli zgodności z prawem decyzji administracyjnych.”. W sytuacji zaistniałej w niniejszej sprawie, Skarżąca w toku postępowania administracyjnego nie podniosła zarzutu przekroczenia poziomu zastosowanej w jej sprawie stawki podatku akcyzowego, pozbawiając się tym samym możliwości dokonywania ustaleń przed organami podatkowymi, czy wskazywane obecnie przez nią naruszenie § 6 ust. 5 i § 5 pkt 1 rozporządzenia, w zestawieniu z art. 37 ust. 1 pkt 2 ustawy, miało charakter realny, czy potencjalny. Ustosunkowując się do zarzutu przekroczenia stawki ustawowej przez stawkę ustaloną w rozporządzeniu, należy zauważyć, że Skarżąca zestawiała cenę oleju opałowego (przeznaczonego na cel opałowy) ze stawką akcyzy na olej napędowy, stosowaną zgodnie z przepisami rozporządzenia przy sprzedaży oleju opałowego na cel inny niż opałowy i w ten sposób uzyskała efekt braku zgodności przepisów ustawy z rozporządzeniem. Na podstawie porównania przepisów dotyczących stawek akcyzy na oleje opałowe ustalonych w oparciu o kryterium przeznaczenia rysuje się przyjęty w przepisach akcyzowych podział dychotomiczny na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe (z niską stawką akcyzy) i oleje opałowe przeznaczone na cele inne niż opałowe (ze stawką akcyzy określoną w rozporządzeniu jak dla oleju napędowego). Brak udokumentowania sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe jest równoznaczny z brakiem możliwości uznania, że olej ten sprzedano na cel opałowy, a tym samym przyjmuje się, że olej ten sprzedano na cel inny niż opałowy i stosuje się do niego stawkę akcyzy, jak dla oleju napędowego. Błędem jest zatem przyrównywanie cen oleju opałowego (przeznaczonego na cel opałowy) ze stawką akcyzy dla oleju, przeznaczonego na cel inny niż opałowy (czyli ze stawką dla oleju napędowego). Można jedynie dokonywać porównania ceny sprzedaży oleju opałowego na cel inny niż opałowy ze stawką akcyzy dla oleju opałowego na cel inny niż opałowy. (tj. ze stawką akcyzy określoną w rozporządzeniu jak dla oleju napędowego).

Konkludując, weryfikacja właściwego poziomu obciążenia akcyzą konkretnego wyrobu, powinna mieć miejsce w drodze porównania stawki akcyzy na 1000 l dla tego wyrobu z właściwą dla niego ceną. Stawki akcyzy określone w rozporządzeniu kalkulowane były w oparciu o dane dotyczące przewidywanych cen sprzedaży konkretnych wyrobów. Dlatego stawkę akcyzy dla oleju napędowego kalkulowano w oparciu o ceny sprzedaży oleju napędowego, nie zaś ceny sprzedaży znacznie tańszego oleju opałowego przeznaczonego do celów opałowych. Stawka akcyzy dla oleju napędowego znajdowała również zastosowanie na mocy § 5 pkt 1 w przypadku sprzedaży oleju opałowego na cele inne niż opałowe, co następowało nie tylko w przypadku dobrowolnej zmiany przeznaczenia tego wyrobu, ale także w sytuacji regulowanej w § 6 ust. 5, tj. niezłożenia oświadczeń o przeznaczeniu wyrobu na cele opałowe.

W odpowiedzi na zarzuty Skarżącej Minister Finansów przedstawia poniżej wyliczenie, dokonane wg. metody zastosowanej przez Skarżącą, z tą jednak różnicą, że ceny oleju opałowego na cel opałowy zastąpiono najniższymi cenami hurtowymi oleju napędowego – Ekodiesel, stosowanymi przez największego producenta paliw na rynku krajowym – tj. PKN Orlen, w poszczególnych miesiącach 2002 i 2003 r. Przyjęte ceny oleju napędowego uznano za adekwatne do cen, po jakich można było dokonywać sprzedaży oleju opałowego, z przeznaczeniem na cel inny niż opałowy.

Poniższe zestawienie uwzględnia obciążenie akcyzą za miesiące, w których dokonano wymiaru należności w podatku akcyzowym wobec Skarżącej z zastosowaniem kwestionowanych przez nią stawek akcyzy.

Dokonując omówienia tabeli na przykładzie danych za kwiecień 2002r. przyjęto (dla prostszego rachunku) sprzedaż 1000 l oleju napędowego. Olej napędowy w kwietniu 2002 r. oferowany był w sprzedaży hurtowej po cenie 1,88 zł za 1 litr. Jego wartość za 1000 l wyniosła 2293,60 zł brutto (tj. z podatkiem VAT). Poziom stawki ustawowej określony w art. 37 ust.1 pkt 2 ustawy, czyli 80 % ceny sprzedaży, wskazuje, że maksymalna stawka akcyzy przy sprzedaży tego oleju nie powinna przekraczać kwoty 1835 zł za 1000 litrów oleju, wg. wyliczenia :

$2293,60 \times 80\% = 1835 \text{ zł}$ (po zaokrągleniu do pełnych złotych kwoty 1834, 88 zł),

gdzie:

2293,4 zł – cena brutto 1000 l sprzedanego oleju

80 % - maksymalny poziom stawki ustawowej akcyzy w stosunku do ceny sprzedaży (zgodnie z art. 37 ust.1 pkt 2 ustawy)

1835 zł – stawka akcyzy obliczona za 1000 l sprzedanego oleju z uwzględnieniem stawki ustawowej określonej w art. 37 ust. 1 pkt 2 ustawy

Z poniższej tabeli wynika, że żadna ze stawek określonych rozporządzeniem (kolumna 7) nie przekracza stawek akcyzy z ustawy obliczonych na podstawie art. 37 ust.1 pkt 2 ustawy, wskazujących na dopuszczalny poziom obciążenia wyrobu akcyzą (kolumna 8).

Rodzaj wyrobu	Ilość w litrach	Cena netto za 1 litr *	Wartość netto	Podatek VAT	Wartość brutto	Stawka akcyzy z rozporządzenia	Stawka akcyzy z ustawy (obliczona na podstawie art.37 ust.1 pkt 2 ustawy)
1	2	3	4	5	6	7	8
Kwiecień 2002							
Olej napędowy	1000	1,88	1880,00	413,60	2293,60	1104 zł/1000 l	1835 zł/1000 l
Maj 2002							
Olej napędowy	1000	1,84	1840,00	404,80	2244,80	1104 zł/1000 l	1796 zł/1000 l
Lipiec 2002							
Olej napędowy	1000	1,87	1870,00	411,40	2281,40	1104 zł/1000 l	1825 zł/1000 l
Sierpień 2002							
Olej napędowy	1000	1,94	1940,00	426,80	2366,80	1104 zł/1000 l	1893 zł/1000 l
Listopad 2002							
Olej napędowy	1000	1,86	1860,00	409,20	2269,20	1104 zł/1000 l	1815 zł/1000 l
Grudzień 2002							
Olej napędowy	1000	1,98	1980,00	435,60	2415,60	1104 zł/1000 l	1932 zł/1000 l
Styczeń 2003							
Olej napędowy	1000	2,03	2030,00	446,60	2476,60	1129 zł/1000 l	1981 zł/1000 l
Luty 2003							
Olej napędowy	1000	2,17	2170,00	477,40	2647,40	1129 zł/1000 l	2118 zł/1000 l
Marzec 2003							
Olej napędowy	1000	2,21	2210,00	486,20	2696,20	1129 zł/1000 l	2157 zł/1000 l
Kwiecień 2003							
Olej	1000	1,95	1950,00	429,00	2379,00	1129 zł/1000 l	1903 zł/1000 l

napędowy							
Maj 2003							
Olej napędowy	1000	1,84	1840,00	404,80	2244,80	1129 zł/1000 l	1796 zł/1000 l

*ceny dla oleju napędowego, należy uznać za adekwatne do cen olej opałowego przeznaczonego na cel inny niż opałowy

Błędem jest, jak wskazano powyżej, przyrównywanie cen oleju opałowego (przeznaczonego na cel opałowy) ze stawką akcyzy dla tego oleju, przeznaczonego na cel inny niż opałowy (czyli ze stawką dla oleju napędowego).

Gdyby jednakże hipotetycznie założyć, że takie porównanie jest możliwe, to i tak nie ma racji Skarżąca dowodząc, że w przedmiotowej sprawie doszło do realnego obciążenia jej podatkiem akcyzowym od oleju opałowego wg. stawki wyższej, niż stawka akcyzy wynikająca z przepisów ustawy. Uszło uwagi Skarżącej, że organ podatkowy I instancji, dokonując wymiaru akcyzy, nie tylko zastosował wobec niej „sankcyjne” stawki tego podatku opodatkowując olej opałowy na cel inny niż opałowy wg. stawek akcyzy dla oleju napędowego, ale jednocześnie, co wprost wynika z treści decyzji organu I instancji, obliczoną w ten sposób kwotę akcyzy pomniejszył o kwotę akcyzy wyliczoną wg. stawki dla oleju opałowego na cel opałowy (vide zał. nr 7 str. 16, do skargi SK 59/12 oraz zał. nr 7 str.14, do skargi SK 60/12).

Tym samym w sprawie SK 59/12 realna stawka akcyzy jaką zastosowano wobec Skarżącej wyniosła 944 zł/1000 l., co wynika z rachunku: $1104 \text{ zł/1000 l} - 160 \text{ zł/1000 l} = 944/1000 \text{ l}$.

Biorąc zatem pod uwagę dane zaprezentowane w skardze konstytucyjnej w tabeli zatytułowanej „Zestawienie sprzedaży za rok 2002” (str. 24-25 skargi konstytucyjnej w sprawie SK 59/12) w kolumnie 10, zamiast stawki akcyzy z rozporządzenia (1104 zł/ 1000 l.) – powinna figurować stawka rzeczywiście zastosowana w sprawie Skarżącej tj. 944/1000l. Zestawiając następnie stawkę akcyzy w wysokości 944/1000 l. ze stawką akcyzy z ustawy (kolumna 11), widać, iż najniższą wartość stawka ustawowa osiągnęła w sierpniu 2002 r. wynosząc 984 zł/1000 l., a więc była wyższa od stawki jaką realnie zastosował wobec Skarżącej organ I instancji o 20 zł/1000 l.

Natomiast w sprawie SK 60/12 realna stawka akcyzy jaką zastosowano wobec Skarżącej wyniosła 934 zł/1000 l., co wynika z rachunku: $1129 \text{ zł/1000 l} - 195 \text{ zł/1000 l} = 934/1000 \text{ l}$.

Biorąc pod uwagę dane zaprezentowane w skardze konstytucyjnej w tabeli zatytułowanej „Zestawienie sprzedaży za rok 2003” (str. 25 skargi konstytucyjnej w sprawie SK 60/12) w kolumnie 10, zamiast stawki akcyzy z rozporządzenia (1129 zł/ 1000 l.) – powinna figurować stawka rzeczywiście zastosowana w sprawie Skarżącej tj. 934/1000 l. Zestawiając następnie stawkę w wysokości 934 zł/1000 l. ze stawką akcyzy z ustawy (kolumna 11), widać, iż najniższą wartość

stawka ustawowa osiągnęła w maju 2003 r. wynosząc 992 zł/1000 l. , a więc była wyższa od stawki, jaką realnie zastosował wobec Skarżącej organ I instancji o 58 zł/1000 l.

Podsumowując powyższe, z uwagi na brak wykazania przez Skarżącą, iż w jej sprawie przepisy § 6 ust. 5 i § 5 pkt 1 rozporządzenia realnie doprowadziły do zastosowania wobec niej wyższej stawki akcyzy od sprzedanego oleju opałowego, z przeznaczeniem na cel inny, niż opałowy, w stosunku do maksymalnej stawki ustawowej przewidzianej w art. 37 ust. 1 pkt 2 ustawy dla paliw silnikowych, za chybiony należy uznać zarzut Skarżącej, w świetle którego kwestionowane przez nią przepisy rozporządzenia naruszają sformułowaną w Konstytucji zasadę wyłączności ustawowej w sferze prawa podatkowego (art. 217 Konstytucji RP) w zestawieniu z zasadą władztwa podatkowego (art. 84 Konstytucji RP) nakładającą na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych określonych w ustawie. Kwestionowane przepisy rozporządzenia, pozwalające na stosowanie obniżonych stawek akcyzy, w wysokości nie przekraczających maksymalnego poziomu opodatkowania wskazanego w ustawie, nie mogły także doprowadzić do bezprawnej ingerencji w sferę prawa własności Skarżącej w drodze aktu rangi niższej niż ustawa, a tym samym nie naruszono również art. 64 ust. 1 i ust. 3 i art. 21 Konstytucji RP, z których wynika, że ograniczenie konstytucyjnie chronionego prawa własności może nastąpić tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

IV. Zarzut niezgodności § 6 ust. 5 rozporządzenia z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji RP.

Zgodnie z postanowieniami regulacji § 6 ust. 5 rozporządzenia „w przypadku niezłożenia oświadczeń, o których mowa w ust. 1-3, przepisy § 5 stosuje się odpowiednio.”

Brak oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego do celów opałowych, ale także (co wynikało z praktyki stosowania tego przepisu) nierzetelność takiego oświadczenia, w sytuacjach, gdy nie mogło ono korzystać z przymiotu prawdziwości pod względem materialnym, powodowało to, że w przypadku sprzedaży oleju opałowego, zachodziła konieczność stosowania dla tego wyrobu stawki akcyzy takiej, jak dla oleju napędowego.

Skarżąca zakwestionowała regulację § 6 ust. 5 rozporządzenia, jako niezgodną z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji RP, „w zakresie, w jakim wskazany przepis rozporządzenia obciążał sprzedawcę oleju opałowego negatywnymi skutkami finansowymi nierzetelności oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego składanego przez podmiot podający się za jego nabywcę, skutkując powstaniem obowiązku zapłaty po stronie sprzedającego (odpowiedzialność sprzedawcy za nierzetelność nabywcy)”.

Skarżąca argumentowała, że świetle obowiązujących przepisów ustawy, czy też rozporządzenia, nie posiadała instrumentów pozwalających jej na zweryfikowanie rzetelności oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe, a tym samym kwestionowane przepisy powodowały u niej skutek w postaci konieczności zapłaty wyższego podatku.

W odpowiedzi na powyższe należy zauważyć, iż dokonując oceny ww. przepisów nie sposób nie brać pod uwagę przepisów poza podatkowych regulujących zasady reprezentacji podmiotów gospodarczych (m.in. art. 5 § 1, art. 166 § 1, art. 201 ustawy z 15.09.2000 r. - Kodeks spółek handlowych (Dz.U. nr 94, poz.1037 z późn. zm.), które powinny być znane prowadzącym działalność gospodarczą. Podmioty funkcjonujące profesjonalnie na rynku nie są pozbawione możliwości sprawdzenia swego potencjalnego kontrahenta, w szczególności, gdy wchodzą z nimi w długotrwałe relacje biznesowe. Kwestią istotną z punktu widzenia zawierania transakcji gospodarczych są dane identyfikujące kontrahenta oraz osoby uprawnione do jego reprezentacji w stosunkach handlowych. W takich okolicznościach dziwić może postawa Skarżącej, która przyjmowała dokumenty okazywane przez jej kontrahentów wystawione na inne podmioty (podmiot podający się P Sp. z o.o. ul.

N , L przesłał dokumenty wystawione na P Sp. z o.o. ul. F , W), czy też akceptowała dokumenty podpisane przez osoby nieupoważnione, stosownie do treści rejestrów handlowych, do reprezentowania jej kontrahentów (np. dokumenty w imieniu P sp. z o.o.) podpisywać miała jako prezes W G , tymczasem z rejestru handlowego wynikało, że prezesem był H P). Brak ostrożności w sposobie postępowania Skarżącej wobec jej kontrahentów i konsekwencje z tego faktu wynikające nie mogą być tłumaczone wadliwością przepisów rozporządzenia. Ponadto, takie rozumowanie prowadziłoby do tego, że Skarżąca ryzyko związane z prowadzeniem działalności, obwarowanej określonymi przepisami prawa i warunkami przenosi na Skarb Państwa, który nie ma wpływu na transakcje dokonywane między stronami w obrocie gospodarczym.

Minister Finansów ma świadomość tego, że prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu olejami opałowymi wymagało daleko posuniętej ostrożności, z uwagi na ryzyko możliwych nadużyć, wynikających z faktu zróżnicowanego poziomu opodatkowania wyrobów o podobnych właściwościach, ale o odmiennym zastosowaniu. Nie może jednak zgodzić się z twierdzeniem Skarżącej, że całe ryzyko związane z nadużyciami w obrocie olejami opałowymi przerzucone zostało na sprzedawcę. Zarówno na gruncie kwestionowanego rozporządzenia, jak i ustawy istniały mechanizmy służące ochronie sprzedawcy oleju opałowego. Każdy sprzedawca oleju opałowego miał prawo (obawiając się dokonywania transakcji z kontrahentami, których wiarygodności nie był pewien) dokonać sprzedaży oleju opałowego ze stawką akcyzy, jak dla oleju

przeznaczonego do celów innych niż opałowe (art. 35 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. a ustawy i § 5 pkt 1 rozporządzenia) oraz obniżyć należny od takiej transakcji podatek akcyzowy o podatek akcyzowy zawarty w cenach ich zakupu od producenta (§ 14 ust. 2 rozporządzenia). Do wyboru takiego sposobu postępowania powinien Skarżącą skłonić fakt otrzymania dokumentów z inną nazwą kontrahenta, czy podpisywania dokumentów przez osoby nieuprawnione do reprezentacji kontrahenta. Z powyższego wynika, że sprzedawcy olejów opałowych nie znajdowali się w sytuacji „bez wyjścia” i w świetle ww. regulacji nie musieli niepotrzebnie narażać się na ryzyko transakcji z nieuczciwym kontrahentem.

Dodatkowo wskazać należy, że w świetle art. 35 ust. 1 i 6 ustawy obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym od olejów opałowych, w przypadku ich przeznaczenia na cele inne niż opałowe (także w przypadku zakwestionowania oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego) dotyczyć mógł, w zależności od okoliczności sprawy, zarówno sprzedawców, jak i nabywców takich wyrobów. Na podstawie ustaleń poczynionych w niniejszej sprawie odpowiedzialnością obciążono Skarżącą, będącą sprzedawcą, co nie oznacza, że w innej sytuacji taka odpowiedzialność nie mogłaby spoczywać na nabywcach olejów opałowych, którzy wbrew złożonemu wcześniej oświadczeniu zmieniliby jego przeznaczenie (art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. c ustawy). Kwestionowane przepisy § 6 ust. 5 rozporządzenia, wbrew twierdzeniom Skarżącej, nie warunkowały konieczności stosowania wyższej stawki podatku akcyzowego wyłącznie względem sprzedawców olejów opałowych (z pominięciem odpowiedzialności nabywców takich wyrobów) - nie wskazywały bowiem na osobę podatnika, do której będą się odnosić. O osobie podatnika, w związku z nierzetelnością złożonych oświadczeń, na tle okoliczności konkretnej sprawy, decydowały przepisy ustawy. Podatnikiem mógł zostać zarówno sprzedawca, jak i nabywca oleju opałowego przeznaczonego na cele inne niż opałowe (art. 35 ust. 6 pkt 1 ustawy).

Nie można zgodzić się ze Skarżącą, która porównuje wprowadzenie wymogu posiadania rzetelnego oświadczenia o przeznaczeniu olejów opałowych na cele opałowe z tzw. prawem warunkowym, wskazując, że „nie można wprowadzać takich warunków, które nie zależą w żaden sposób od zachowania podatnika oraz nie ma prawnych możliwości ustalenia, czy warunki te są spełnione.” Ww. stwierdzenie zawarte w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27.04.2004 r. sygn. akt K 24/03, dotyczyło innej sprawy, niż objęta przedmiotem niniejszego postępowania skargowego. Trybunał Konstytucyjny wskazał, że „w sytuacji, gdy dana osoba w sposób przewidziany w ustawie podatkowej uiszcza określoną kwotę osobie lub instytucji, która została zgodnie z ustawą uprawniona (lub zobowiązana) do pobierania podatków pewnego rodzaju, to nie ma podstaw do obciążania jej ponownie obowiązkiem uiszczenia tej kwoty tylko i wyłącznie z tego powodu, że osoba lub instytucja, która w imieniu i na rzecz państwa przyjęła tę kwotę, nie przekazała jej właściwej *statio fisci*.” Ww. stanowisko Trybunału Konstytucyjnego zmierzało do

tego, aby nie przenosić na podatnika ryzyka skutków nieprawidłowości, których dopuściła się osoba, która w określonym zakresie działa na rzecz państwa i „w zastępstwie” jego organów. Okoliczności niniejszej sprawy nie dotyczą działania organu, którego rzetelności podatnik nie miał możliwości sprawdzić, a działania osoby prywatnej - kontrahenta, co do którego podatnik mógł samodzielnie zastosować przepisy o sprzedaży oleju opałowego, na cele inne niż opałowe (art. 35 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. a ustawy oraz § 5 pkt 1 i § 14 ust. 2 rozporządzenia), wobec faktu otrzymania dokumentów z danymi nie odpowiadającymi nazwie i adresowi kontrahenta oraz podpisywania dokumentów/oświadczeń przez osoby nieupoważnione w imieniu kontrahenta do składania oświadczeń woli.

Zarzuty Skarżącej, dotyczące naruszenia przez § 6 ust. 5 rozporządzenia postanowień art. 21 ust. 1 Konstytucji RP (zasady ochrony własności i prawa dziedziczenia), art. 64 ust.1 i ust 3. tj. (ochrony prawa własności i dziedziczenia oraz ograniczenia prawa własności tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności) oraz zasady sprawiedliwości społecznej wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP należy uznać za niezasadne. Wbrew twierdzeniom Skarżącej, § 6 ust. 5 rozporządzenia, w przypadku zakwestionowania oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego na cel inny niż opałowy, nie rodzi, w ramach aktu niższej rangi, obowiązku zapłaty akcyzy i to wyłącznie po stronie sprzedającego, ale - jak wykazano wyżej - taki obowiązek powstaje na podstawie przepisów ustawy, a więc bez naruszenia art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji RP i w zależności od okoliczności sprawy może obciążać bądź sprzedawcę bądź nabywcę, co pozostaje w zgodzie z zasadą sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP). Nie byłby obciążony obowiązkiem zapłaty akcyzy sprzedawca oleju opałowego, gdyby wbrew treści złożonego oświadczenia, przeznaczenie oleju opałowego zmienił jego nabywca. W niniejszej sprawie, po zakwestionowaniu transakcji sprzedaży oleju opałowego przeznaczonego na cel opałowy oraz wobec braku wskazania przez Skarżącą rzeczywistych nabywców tego oleju, uznano, że to Skarżąca była zobowiązana do zapłaty akcyzy z tytułu sprzedaży oleju opałowego na cel inny niż opałowy.

4 upoważnień Ministra Finansów
PODSEKRETARZ STANU

Andrzej Kapica