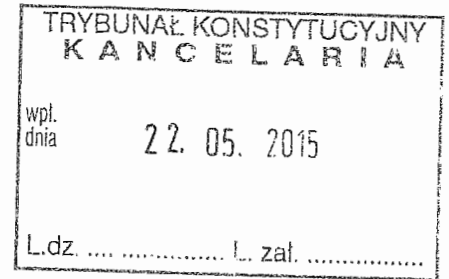




Warszawa, dnia 22 maja 2015 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW**



PA6.027.1.2015.GDC

**Pan
Andrzej Rzepliński
Prezes Trybunału Konstytucyjnego**

sygn. akt. SK 7/15

**(dot. połączonych skarg konstytucyjnych o sygn. akt SK 7/15, SK 8/15, SK 10/15,
SK 11/15 oraz SK 12/15)**

Szanowny Panie Prezeso,

Działając na podstawie art. 34 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. Nr 102, poz. 643 z późn. zm.) w związku z pismem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 marca 2015 r., z dnia 27 marca 2015 r. oraz z dnia 2 kwietnia 2015 r. sygn. akt SK 7/15 przedkładam stanowisko w sprawie połączonych skarg konstytucyjnych:

- I) B
spółka jawna z siedzibą w R , gmina C (SK 7/15);
- II) T
spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w E (SK 8/15);
- III) M C , zam. ul. (SK 10/15,
SK 11/15, SK12/15)

i wnoszę o:

ad I) 1. umorzenie postępowania w zakresie badania zgodności z art. 2, art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP przepisów art. 2 ustawy z dnia



28 lipca 2005 roku *o zmianie ustawy o podatku akcyzowym* (Dz. U. Nr 160, poz. 1341) w związku z art. 1b tej ustawy wprowadzającym w ustawie z dnia 23 stycznia 2004 roku *o podatku akcyzowym* art. 65 ust. 1a pkt 1;

ad I) 2. 1. umorzenie postępowania w zakresie badania zgodności z art. 7, art. 9, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP treści art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku *o podatku akcyzowym* (Dz. U. z 2004 r., Nr 29, poz. 257, z późn. zm.) - wprowadzonego ustawą z dnia 28 lipca 2005 roku *o zmianie ustawy o podatku akcyzowym z dniem 24 sierpnia 2005 roku*, (tj. dniem publikacji ustawy w Dzienniku Ustaw) - rozumianego w ten sposób, że ustawowe pojęcie „użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem (dotyczące olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować jako nie odebranie w momencie sprzedaży (olejów opałowych, lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) „oświadczenia”, o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. *w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego* (Dz.U. Nr 87, poz. 825, z późn. zm.) lub odebranie oświadczenia nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym oraz występujące w tym przepisie pojęcie „użycie” (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować również jako sprzedaż (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe);

ad I) 2.2. uznanie, że art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku *o podatku akcyzowym* (Dz.U. z 2004 r., Nr 29, poz. 257, z późn. zm.) - wprowadzony ustawą z dnia 28 lipca 2005 roku *o zmianie ustawy o podatku akcyzowym z dniem 24 sierpnia 2005 roku* tj. dniem publikacji ustawy w Dzienniku Ustaw - rozumiany w ten sposób, że ustawowe pojęcie „użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem” (dotyczące olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować jako nie odebranie w momencie sprzedaży (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) „oświadczenia”, o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. *w sprawie*

obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 87, poz. 825, z późn. zm.) lub odebranie oświadczenia nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym oraz występujące w tym przepisie pojęcie „użycie” (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować również jako sprzedaż (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) – jest zgodny z art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64 Konstytucji RP;

ad I) 3.1. umorzenie postępowania w zakresie badania zgodności z art. 7, art. 9, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1, art. 217 Konstytucji RP przepisów art. 65 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku *o podatku akcyzowym* (Dz.U. Nr 29, poz. 257, z późn. zm.) obowiązującego do dnia 23 sierpnia 2005 r., w związku z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 roku *w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego* (Dz.U. Nr 87, poz. 825, z późn. zm.) rozumianego w ten sposób, iż tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniają sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku, brak zaś któregośkolwiek elementu tego oświadczenia skutkuje zastosowaniem stawki określonej w § 3 ust. 3 rozporządzenia;

ad I) 3.2. umorzenie postępowania w zakresie badania zgodności z art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64 Konstytucji RP przepisów art. 65 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku *o podatku akcyzowym* (Dz.U. Nr 29, poz. 257, z późn. zm.) obowiązującego do dnia 23 sierpnia 2005 r., w związku z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 roku *w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego* (Dz.U. Nr 87, poz. 825, z późn. zm.) rozumianych w ten sposób, iż tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniają sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku, brak zaś któregośkolwiek elementu tego oświadczenia skutkuje zastosowaniem stawki określonej w § 3 ust. 3 rozporządzenia;

ad II) 1. uznanie, że:

- § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 roku w sprawie *obniżenia stawek podatku akcyzowego* i w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i ust. 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1 i 2 ustawy z 23 stycznia 2004 roku o *podatku akcyzowym*, w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 roku do 23 sierpnia 2005 roku,

- § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia z 2004 roku i w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i ust. 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, ust. 1 a pkt 1 i ust. 2 ustawy o *podatku akcyzowym*, w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 roku do 14 września 2005 roku,

- § 4 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 roku w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i ust. 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, ust. 1 a pkt 1 i ust. 2 ustawy o *podatku akcyzowym*, w brzmieniu obowiązującym od 15 września 2005 roku do 28 lutego 2009 roku,

- w zakresie, w jakim przepisy te stanowią, że sprzedawca oleju opałowego, który posiada oświadczenie nabywcy, które nie umożliwia identyfikacji tego nabywcy (niezgodne z rzeczywistością, zawierające dane fikcyjne), jest zobowiązany zapłacić podatek akcyzowy obliczony według stawki podwyższonej (1180 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu w okresie do 14 września 2005 roku, 2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu w okresie od 15 września 2005 roku)

są zgodne :

a) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji RP;

b) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP;

c) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.

ad III) 1. uznanie, że :

-§ 4 ust. 1 i ust. 2 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 brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r.)

w związku z art. 65 ust. 1 i ust. 2 ustawy z 23 stycznia 2004 roku o *podatku akcyzowym*, w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 roku do 23 sierpnia 2005 roku,

- § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 roku w *sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego* (Dz.U. Nr 87, poz. 825 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym od dnia 15 września 2005 r. w zw. z art. 65 ust. 1, ust. 1 a i ust. 2 ustawy z 23 stycznia 2004 roku o *podatku akcyzowym*, w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 roku do dnia 1 marca 2009 roku,

- są zgodne z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji RP.

ad III) 2. uznanie, że § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 roku w *sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego* (Dz.U. Nr 87, poz. 825 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 roku do dnia 15 września 2005 roku

- są zgodne z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Uzasadnienie

Część pierwsza- uwagi ogólne

Jak wynika z akt połączonych skarg konstytucyjnych, indywidualne rozstrzygnięcia, jakie zapadły w sprawach Skarżących obejmują okres od 1 grudnia 2004 r. do 31 grudnia 2005 r., [w sprawie SK 7/15 : (styczeń – październik 2005 r.), w sprawie SK 8/15 (lipiec-wrzesień 2005 r.), w sprawie SK 10/15 (luty - czerwiec i sierpień 2005 r.), w sprawie SK 11/15 (styczeń, lipiec oraz wrzesień - grudzień 2005 r.) oraz w sprawie SK 12/15 (grudzień 2004 r.)].

Oдноśnie skarg konstytucyjnych SK 10/15 oraz SK 12/15 wskazać należy, że skarga oznaczona SK 12/15 obejmuje okres od maja 2004 r. do września 2005 r., z kolei skarga SK 10/15 – podnosząca te same zarzuty z tym samym uzasadnieniem - obejmuje okres od stycznia 2005 r. do września 2005 r. (a więc zakres czasowy węższy, a zarazem mieszczący się w zakresie skargi SK 12/15). Stąd zasadne jest ustosunkowanie się do tych skarg łącznie. Ponadto odноśnie skarg konstytucyjnych SK 10/15, SK 11/15 oraz SK 12/15, z uwagi na tożsamość sformułowanych w nich zarzutów oraz tożsamą

argumentację przytoczoną w uzasadnieniach do tych skarg (zróżnicowaną nieznacznie z uwagi na różne okresy czasowe objęte skargami), Minister Finansów, po dokonaniu niezbędnej korekty wynikającej z błędnego określenia przez Skarżącą wejścia w życie niektórych zmian przepisów, ustosunkował się do nich łącznie, mając na względzie odrębności wynikające z powołania przez Skarżącą różnych wzorców kontroli.

Kwestie związane z opodatkowaniem akcyzą olejów opałowych przeznaczonych na cel opałowy regulowały w okresie, którego dotyczą skargi konstytucyjne, przepisy ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. *o podatku akcyzowym* (Dz.U. Nr 29, poz. 257, z późn. zm.) i przepisy 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 okresie od dnia 1 grudnia 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r. obowiązywały przepisy ustawy *o podatku akcyzowym*, które przewidywały w art. 65 ust. 1 stawkę akcyzy na oleje opałowe w wysokości 2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu. Jednocześnie na mocy art. 65 ust. 2 tej ustawy Minister Finansów uprawniony został do obniżenia stawki akcyzy określonej w ust. 1, oraz do zróżnicowania jej w zależności od rodzaju wyrobu, a także określenia warunków jej stosowania.

W wykonaniu delegacji wynikającej z art. 65 ust. 2, Minister Finansów w rozporządzeniu *w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego*, odnośnie sprzedawanych w kraju olejów opałowych, z których 50 % lub więcej objętościowo destyluje w 350 °C, w przypadku gdy dotyczą oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znaczkiem, przeznaczonego na cele opałowe, określił stawkę akcyzy w wysokości 233 zł /1000 litrów. (poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia).

§ 3 ust. 3 przewidywał, że jeżeli oleje opałowe nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 29 marca 2004 r. *w sprawie znakowania i barwienia paliw silnikowych przeznaczonych na cele opałowe oraz olejów opałowych* (Dz. U. Nr 53, poz. 527), lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w tym rozporządzeniu,

stosuje się dla nich stawki akcyzy określone w poz. 1 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia (tj. jak dla olejów napędowych).

Na podstawie § 4 ust. 1 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 może 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 oświadczenie, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, powinno zawierać co najmniej:

- 1) imię i nazwisko nabywcy, PESEL i NIP;
- 2) adres zamieszkania nabywcy;
- 3) określenie ilości nabywanego oleju opałowego;
- 4) określenie ilości posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się urządzenia, jeżeli jest ono inne niż adres wymieniony w pkt 2;
- 5) wskazanie rodzaju i typu urządzeń grzewczych;
- 6) datę i miejsce wystawienia oświadczenia oraz podpis składającego oświadczenie.

W § 4 ust. 4 podatnik został zobowiązany do przechowywania dokumentacji, o której mowa w ust. 1 (tj. potwierdzającej sprzedaż oleju opałowego na cele opałowe) do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W myśl § 4 ust. 5, w przypadku niezłożenia ww. oświadczeń, przepisy § 3 ust. 3 stosowało się odpowiednio, co oznaczało opodatkowanie olejów opałowych stawką, właściwą dla olejów napędowych.

Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 30 maja 2005 r. *zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego* zaproponowano dokonanie zrównania stawek akcyzy od olejów opałowych, z których 30% lub więcej objętościowo destyluje przy 350° C i gęstości w temperaturze 15° C na poziomie niższym niż 890 kg/m³, w przypadku gdy dotyczy olejów zabarwionych na czerwono i oznaczonych znacznikiem, przeznaczonych na cele opałowe, do wysokości jak dla oleju napędowego o zawartości siarki powyżej 0,001% do 0,005%. Co oznaczało, że stawka akcyzy od oleju opałowego lekkiego wzrosłaby z kwoty 233,00 zł/1.000 l do kwoty 1.028,00 zł/1.000 l. Ostatecznie przepisy ww. rozporządzenia nie weszły w życie, bowiem rozporządzeniem z dnia 15 czerwca 2005 r. *w sprawie uchylenia rozporządzenia zmieniającego rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego* (Dz.U. Nr 106, poz. 987) Minister Finansów, mając na uwadze opinię Sejmowej Komisji Finansów Publicznych oraz brak akceptacji społecznej dla zrównania stawek akcyzy, uchylił rozporządzenie z dnia 30 maja 2005 r., wprowadzające wyższe stawki akcyzy na oleje opałowe.

Niezależnie od powyższego, w bezpośredniej reakcji na rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 maja 2005 r., z inicjatywy poselskiej, w dniu 28 lipca 2005 r. uchwalono zmiany do art. 65 ustawy *o podatku akcyzowym*, które weszły w życie z dniem ogłoszenia, tj. od 24 sierpnia 2005 r. Skutkiem tych zmian art. 65 ustawy *o podatku akcyzowym* otrzymał następujące brzmienie:

„Art. 65. 1. Stawka akcyzy na paliwa silnikowe wynosi 2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu, na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 233 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu, na ciężkie oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 60 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu, a na gaz płynny i metan używany do napędu pojazdów samochodowych 700 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu.

1a. W przypadku użycia olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe, które nie spełniają warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem, a także sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, stawka akcyzy wynosi:

- 1) dla olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe - 2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu;
- 2) dla ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe - 1.800 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu.

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

Po 24 sierpnia 2005 r. nastąpiły także zmiany rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w *sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego* mające znaczenie dla opodatkowania akcyzą olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe.

Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 września 2005 r., w celu realizacji delegacji zawartej w art. 65 ust. 2 ustawy *o podatku akcyzowym*, w zakresie określania warunków stosowania obniżonych stawek akcyzy, dokonano obniżenia maksymalnej stawki akcyzy na oleje opałowe, z których 30% lub więcej objętościowo destyluje przy 350° C oraz których gęstość w temperaturze 15° C jest niższa od 890 kg/m³, w przypadku gdy są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem oraz w przypadku olejów napędowych oznaczonych znacznikiem i zabarwionych na czerwono przeznaczonych na cele opałowe z kwoty 233 zł/1.000 l do kwoty 232 zł/1.000 l.

W wyniku nadania nowego brzmienia ust. 4 w § 4 dodano nowy warunek stosowania obniżonej stawki, który dotyczył konieczności przekazywania do właściwego naczelnika urzędu celnego miesięcznych zestawień oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego na cel opałowy wraz z kopiami tych oświadczeń, uprawniających do zastosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego.

Nadano również nowe brzmienie ust. 5 w § 4, w którym określono co powinno zawierać przedkładane miesięczne zestawienie.

Najistotniejsze zmiany przedstawiały się następująco:

- § 3 ust. 1 otrzymał nowe brzmienie: „1. Stawki akcyzy, określone w poz. 2 załącznika nr 1 do rozporządzenia i w poz. 1 pkt 3 lit. c załącznika nr 2 do rozporządzenia, stosuje się dla olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, z których 30% lub więcej objętościowo destyluje w 350⁰C oraz których gęstość w temperaturze 15⁰C jest niższa od 890 kg/m³, w przypadku gdy oleje te są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem.”;

- uchylono w § 3 ust. 3;

- § 4 ust. 1 zdanie wstępne i pkt 1 otrzymały brzmienie:

„1. Podatnik sprzedający wyroby wymienione w poz. 2 załącznika nr 1 do rozporządzenia lub w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c załącznika nr 2 do rozporządzenia, jest obowiązany w przypadku tej sprzedaży:

- 1) osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej oraz osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą – do uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów, uprawniającym do stosowania stawek wymienionych w poz. 2 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”;

- § 4 ust. 4 otrzymał brzmienie:

„4. Podatnik sprzedający wyroby wymienione w poz. 2 załącznika nr 1 do rozporządzenia lub w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c załącznika nr 2 do rozporządzenia, oraz importer i podmiot dokonujący nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów, określonych w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c załącznika nr 2 do rozporządzenia, przekazuje 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 być przechowywane przez podatników, importerów i podmioty dokonujące nabycia wewnątrzspółnotowego do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, i udostępniane w celu kontroli.”;

- § 4 ust. 5 otrzymał brzmienie:

„5. Zestawienie, o którym mowa w ust. 4, powinno zawierać:

- 1) nazwę i siedzibę podmiotu, obowiązane do przedłożenia zestawienia;
- 2) wyszczególnienie dat składanych oświadczeń;
- 3) datę oraz podpis przedkładającego zestawienie.”.

Ww. rozporządzenie weszło w życie 15 września 2005 r.

Część druga – uzasadnienie do zarzutów i wniosków

ad I) 1. Zarzut naruszenia przepisów art. 2, art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP przez art. 2 ustawy z dnia 28 lipca 2005 roku o zmianie ustawy o podatku akcyzowym w związku z art. 1b tej ustawy wprowadzającym w ustawie z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym art. 65 ust. 1a pkt 1

Skarżąca przedmiotem skargi SK 7/15 w punkcie pierwszym uczyniła przepisy art. 2 ustawy z dnia 28 lipca 2005 roku *o zmianie ustawy o podatku akcyzowym* (Dz.U. z 2005 r., Nr 160, poz. 1341) w związku z art. 1b tej ustawy, a więc przepisy nowelizujące ustawę z dnia 23 stycznia 2004 r. *o podatku akcyzowym* (Dz.U. Nr 29, poz. 257, z późn. zm.).

Takie określenie przedmiotu skargi, w ocenie Ministra Finansów, budzi zastrzeżenia z następujących względów. Jak podniesiono w postanowieniu Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 grudnia 2009 r. sygn. akt Ts 61/09, z powołaniem się na wcześniejsze orzecznictwo „prawo do skargi konstytucyjnej na gruncie art. 79 Konstytucji dotyczy (...) jedynie naruszeń gwarantowanych konstytucyjnie praw i wolności w przepisach ustaw lub innych aktów normatywnych (*verba legis*: »w sprawie zgodności z

Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie»)". Ponadto stosownie do tezy zawartej w wyroku z dnia 17 listopada 2010 r. sygn. akt SK 23/07 Trybunał Konstytucyjny wskazał, że „dopuszczalnym przedmiotem skargi jest wyłącznie przepis, który stanowił podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia, a zatem był wskazany w skardze kasacyjnej skarżącej.”

Zauważyć należy, że przepisy ustawy zmieniającej, tj. art. 2 w związku z art. 1b ustawy z dnia 28 lipca 2005 roku *o zmianie ustawy o podatku akcyzowym* (Dz.U. Nr 160, poz. 1341) nie stanowiły podstawy rozstrzygnięcia organów orzekających w sprawie Skarżącej. Z analizy dołączonych do skargi dokumentów wynika, że ww. przepisy nie stanowiły podstaw prawnych rozstrzygnięć organów podatkowych, ani też nie orzekał o nich ostatecznie sąd administracyjny (Skarżąca nie sformułowała w skardze kasacyjnej zarzutu naruszenia art. 2 w związku z art. 1b ustawy z dnia 28 lipca 2005 roku *o zmianie ustawy o podatku akcyzowym* (Dz.U. Nr 160, poz. 1341), a związany podstawami skargi kasacyjnej NSA w wyroku z dnia .10.2013r., sygn. akt nie uczynił ich przedmiotem swoich rozważań ani rozstrzygnięcia zawartego w tym wyroku). Fakt, że organy podatkowe nie orzekały na podstawie przepisów zmieniających było prawidłowe. Zauważyć bowiem należy, że zaskarżone przepisy nowelizujące ustawę o podatku akcyzowym „skonsumowały się” z chwilą wejścia w życie ustawy zmieniającej (z dniem jej ogłoszenia), stając się częścią ustawy z dnia 23 kwietnia 2004 r. *o podatku akcyzowym*. Organy podatkowe orzekające w sprawie Skarżącej, a także sądy administracyjne, kontrolujące działalność orzeczniczą tych organów stosowały znowelizowaną ustawę *o podatku akcyzowym*, nie zaś ustawę zmieniającą. Zatem, w ocenie Ministra Finansów, ewentualnie zarzuty, podniesione w ramach skargi konstytucyjnej w przedmiocie zgodności z Konstytucją RP mogły dotyczyć art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy *o podatku akcyzowym* w brzmieniu obowiązującym od dnia 24 sierpnia 2005 r., co też Skarżąca czyni w punkcie drugim swojej skargi konstytucyjnej.

W niniejszej sprawie, z uwagi na brak tożsamości przepisu objętego skargą z przepisem stanowiącym podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia sądu lub innego organu o wolnościach lub prawach określonych w Konstytucji, wniesienie skargi konstytucyjnej,

której przedmiot stanowią przepisy nowelizujące tj. art. 2 w związku z art. 1b ustawy z dnia 28 lipca 2005 roku *o zmianie ustawy o podatku akcyzowym* (Dz.U. Nr 160, poz. 1341) nie jest w ocenie Ministra Finansów dopuszczalne, a zatem postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym wobec niedopuszczalności wydania orzeczenia w tym zakresie, powinno zostać umorzone.

Dodatkowo, postępowanie w zakresie badania zgodności z art. 7, art. 9, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP przepisów art. 2 w związku z art. 1b ustawy z dnia 28 lipca 2005 roku *o zmianie ustawy o podatku akcyzowym* (Dz.U. Nr 160, poz. 1341) powinno zostać umorzone z uwagi na argumenty przedstawione niżej w pkt ad I) 2.1. oraz ad I) 3.1.

ad I) 2. 1. Zarzut naruszenia art. 7, art. 9, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP przez art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2004 r., Nr 29, poz. 257, z późn. zm.) - wprowadzony ustawą z dnia 28 lipca 2005 roku o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2005 r., Nr 160, poz. 1341) z dniem 24 sierpnia 2005 roku, tj. dniem publikacji ustawy w Dzienniku Ustaw oraz

ad I) 3.1. Zarzut naruszenia art. 7, art. 9, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1, art. 217 Konstytucji RP przez art. 65 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257, z późn. zm.) obowiązujący do dnia 23 sierpnia 2005 r., w związku z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 roku w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 87, poz. 825, z późn. zm.) rozumianych w ten sposób, iż tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniają sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku, brak zaś któregośkolwiek elementu tego oświadczenia skutkuje zastosowaniem stawki określonej w § 3 ust. 3 rozporządzenia.

Przedmiotem rozpoznania w postępowaniu skargowym może być zarzut naruszenia jedynie tych przepisów Konstytucji, które gwarantują prawa i wolności człowieka i

obywatela. Skarga konstytucyjna nie jest bowiem takim samym środkiem prawnym jak wniosek o dokonanie abstrakcyjnej kontroli norm, składany przez podmiot mający legitymację ogólną do inicjowania postępowania przed Trybunałem. Jest ona instrumentem nadzwyczajnym, który – zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji – przysługuje wyłącznie w sytuacji naruszenia konstytucyjnych praw i wolności. Dlatego przesłanką dopuszczalności skargi nie może być każde naruszenie Konstytucji, ale tylko naruszenie wyrażonych w niej norm regulujących wolności lub prawa człowieka i obywatela (zob. np. postanowienie TK z 24 października 2001 r., SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225, a także wyroki TK z 13 stycznia 2004 r., SK 10/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 2 oraz 8 lipca 2002 r., SK 41/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 51). Nie oznacza to jednak, że pozostałe przepisy Konstytucji (w szczególności te wyrażające zasady ustrojowe lub regulujące kwestie ustroju władz publicznych) Trybunał traktuje jako pozbawione treści. Przepisy te mogą być bowiem wzorcem kontroli konstytucyjności przepisów zakwestionowanych w postępowaniu przed Trybunałem inicjowanym złożeniem wniosku o dokonanie abstrakcyjnej kontroli norm lub przedstawieniem pytania prawnego.

Wobec powyższego, zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, skarga konstytucyjna służy tylko w przypadku, gdy zostały naruszone wolności lub prawa konstytucyjne. Naruszenie musi nastąpić na skutek tego, że akt normatywny, na podstawie którego zapadło ostateczne orzeczenie lub decyzja dotyczące Skarżącej, jest niezgodny z normą konstytucyjną gwarantującą określoną wolność lub prawo konstytucyjne. W konsekwencji nie każdy przepis Konstytucji RP może być wzorcem kontroli w postępowaniu wszczętym na skutek wniesienia skargi. Zakres wzorców w tym postępowaniu ogranicza się do przepisów statuujących wolności lub prawa lub określających obowiązki, a zatem „będących podstawą normy prawnej adresowanej do obywatela, kształtującej jego sytuację prawną i dającej mu możliwość wyboru zachowania” (zob. wyrok z 13 stycznia 2004 r., sygn. SK 10/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 2). 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.

Przywołując w *petitum* skargi SK 7/15 samodzielnie (nie zaś związkowo) część wzorców kontroli, Skarżąca wskazała m.in. na naruszenie następujących przepisów Konstytucji RP:

- art. 7 Konstytucji RP (zasada praworządności),
- art. 9 Konstytucji RP (zasada przestrzegania prawa międzynarodowego),
- art. 47 Konstytucji RP (zasada ochrony życia prywatnego),
- art. 51 ust. 1 Konstytucji RP (zasada ochrony informacji o osobie),
- art. 84 Konstytucji RP (obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych),
- art. 87 Konstytucji RP (katalog źródeł prawa w Rzeczypospolitej Polskiej),
- art. 91 Konstytucji RP (pierwszeństwo ratyfikowanej umowy przed ustawami),
- art. 92 ust. 1 Konstytucji RP (organy upoważnione do wydawania rozporządzeń),
- art. 217 Konstytucji RP (wyłączność ustawy w prawie daninowym).

Wskazany art. 7 Konstytucji RP jako przepis wyrażający ideę praworządności, stanowi zalecenie dla organów władzy publicznej, aby działały na podstawie i w granicach prawa, rozpatrywany samodzielnie nie jest nośnikiem prawa lub wolności jednostki.

Z kolei wskazane przez Skarżącą art. 9 Konstytucji RP (zasada przestrzegania prawa międzynarodowego) oraz art. 91 Konstytucji RP wyrażający zasadę pierwszeństwa ratyfikowanej umowy przed ustawami, jakkolwiek wymienione w *petitum* oraz wskazane na str. 44 skargi konstytucyjnej SK 7/15, nie odnoszą się do konkretnych naruszeń przepisów i nie zostały w ogóle uzasadnione w skardze konstytucyjnej. Zważywszy na kontekst sprawy nie sposób wywnioskować o jakie umowy międzynarodowe chodzi Skarżącej.

Z kolei uzasadnienie Skarżącej do naruszeń przepisów art. 47 Konstytucji RP (tj. zasady ochrony życia prywatnego) oraz art. 51 ust. 1 Konstytucji RP (ochrony informacji o osobie) na str. 45 skargi konstytucyjnej SK 7/15 wskazuje, że naruszenia te nie miały dotyczyć praw Skarżącej - sprzedawcy olejów opałowych na cele opałowe, tylko nabywców olejów opałowych. W niniejszej sprawie poszukującym ochrony praw przed

Trybunałem Konstytucyjnym nie jest nabywca końcowy olejów opałowych, deklarujący ich przeznaczenie na cel opałowy w składanym sprzedawcy oświadczeniu, a ich sprzedawca. Skarżąca wyraźnie podnosi, że sprawdzenie prawdziwości danych zawartych w oświadczeniu dotyczących ilości, rodzaju, typu posiadanych urządzeń grzewczych, miejsca ich instalacji wymagałoby wejścia do prywatnego domu nabywcy końcowego, co naruszałoby jego prawo do prywatności i ochrony miru domowego. Z kolei możliwość żądania danych osobowych od nabywcy końcowego oleju opałowego powinna mieć, zdaniem Skarżącej, podstawę w przepisie rangi ustawowej, względnie w rozporządzeniu (wydanym na podstawie upoważnienia ustawowego), aby nie naruszać prawa do nieujawniania przez nabywcę końcowego jego danych osobowych, wynikającego z art. 51 ust. 1 Konstytucji RP. W tym kontekście pojawia się też zarzut naruszenia art. 92 ust. 1 Konstytucji RP (str. 46 skargi konstytucyjnej), jako dotyczący rzekomego regulowania przez Ministra Finansów, z przekroczeniem uprawnienia wynikającego z delegacji ustawowej, kwestii ujawniania danych osobowych nabywców końcowych olejów opałowych. Zauważyć należy, że rozpatrywany samodzielnie art. 92 ust. 1 Konstytucji RP, który nie określa żadnych praw ani wolności konstytucyjnych, a dotyczy jedynie charakteru wykonawczego rozporządzenia jako aktu prawnego mającego na celu realizację delegacji ustawowej, trudno uznać za wzorzec w postępowaniu skargowym. Dodatkowo zarzut naruszenia art. 92 ust. 1 Konstytucji RP sformułowany został w kontekście ochrony praw nabywców olejów opałowych, a nie sprzedawców. Mając na względzie, że w postępowaniu skargowym Skarżący (jako sprzedawca oleju opałowego) nie może dochodzić ochrony praw i wolności innych podmiotów (nabywców olejów opałowych), to w tym zakresie postępowanie powinno zostać umorzone.

Z kolei art. 84 Konstytucji RP statuuje obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, rozpoznawany samodzielnie, nie stanowi o prawach i wolnościach obywatela. Źródłem takich praw i wolności nie może być również art. 87 Konstytucji RP wymieniający katalog źródeł prawa, i nie będący nośnikiem praw i wolności. Zasada wyłączności ustawy w prawie daninowym podnoszona w *petitum* skargi samodzielnie, a nie związkowo również nie stanowi samoistnego źródła praw i

wolności obywatelskich, a zawiera nakaz dla ustawodawcy do normowania kwestii związanych z nakładaniem podatków w drodze ustawy. Powyższe uwagi dotyczące ww. wzorców kontroli nie oznaczają, że ww. przepisy Konstytucji (w szczególności wyrażające zasady ustrojowe lub regulujące kwestie ustroju władz publicznych) traktowane są jako pozbawione treści. Przepisy te mogą być bowiem wzorcem kontroli konstytucyjności przepisów zakwestionowanych w postępowaniu przed Trybunałem inicjowanym złożeniem wniosku o dokonanie abstrakcyjnej kontroli norm lub przedstawieniem pytania prawnego.

Ww. brak adekwatności wzorców kontroli, zdaje się dostrzegać sama Skarżąca na str. 6 skargi konstytucyjnej SK 7/15, motywując ich powołanie chęcią „szerszego przedstawienia i omówienia przedmiotu sprawy”. Skarżąca zamieszczając szczegółowe uzasadnienie odnośnie niezgodności zaskarżonych przez siebie przepisów w powiązaniu z naruszeniem praw podmiotowych, doprecyzowała badanie zgodności kwestionowanych regulacji z wzorcami kontroli konstytucyjnej zawartymi w następujących przepisach:

- art. 20 Konstytucji RP (konstytucyjne prawo wolności działalności gospodarczej),
 - art. 21 ust. 1 Konstytucji RP (konstytucyjne prawo do ochrony własności),
 - art. 22 Konstytucji RP (konstytucyjne prawo skarżącego do wolności prowadzenia działalności gospodarczej, której ograniczenie jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny),
 - art. 64 Konstytucji RP (konstytucyjne prawo skarżącego do własności, równej jego ochrony oraz nie ograniczania go w sposób mogący naruszać jego istotę),
 - art. 2 Konstytucji RP (z którego wynika m.in. prawo do bezpieczeństwa prawnego oraz co do zasady zakaz wprowadzania przepisów podatkowych zwiększających obciążenia podatkowe bez zachowania jakiegokolwiek *vacatio legis*),
- oraz dodatkowo
- art. 32 Konstytucji RP (zasada równości wobec prawa) w kontekście naruszeń praw podmiotowych Skarżącej zawartych w art. 21 ust. 1, art. 64, oraz art. 2 Konstytucji RP,
 - art. 31 ust. 3 Konstytucji RP (zasada proporcjonalności) w kontekście naruszeń praw podmiotowych Skarżącej zawartych w art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 64, art. 2 Konstytucji RP.

Powyższe doprecyzowanie winno, w ocenie Ministra Finansów, zostać potraktowane jako „samoograniczenie” zakresu skargi konstytucyjnej i skutkować umorzeniem postępowania w wyżej wskazanym zakresie.

ad 1) 3.2. Zarzut naruszenia art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64 Konstytucji RP przez przepisy art. 65 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257, z późn. zm.) obowiązującego do dnia 23 sierpnia 2005 r., w związku z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 roku w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 87, poz. 825, z późn. zm.) rozumiane w ten sposób, iż tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniają sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku, brak zaś któregokolwiek elementu tego oświadczenia skutkuje zastosowaniem stawki określonej w § 3 ust. 3 rozporządzenia.

Ze sformułowanego ww. zarzutu wynika, że Skarżąca nie kwestionuje powołanych przez siebie przepisów o treści normatywnej w nich wyrażonej, ale rozumienie tych przepisów w określony sposób, jaki wpłynął na kierunek ich stosowania w praktyce. Jakkolwiek przedmiotem skargi konstytucyjnej może być przepis prawa a nie jego stosowanie, to Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie dopuszcza badanie zgodności z Konstytucją RP przepisu, którego rozumienie wykształciło się w praktyce jego stosowania. Jeśli określony sposób rozumienia przepisu utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, że przepis ten – podczas stosowania – nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju (zob. wyrok TK z 3 października 2000 r., sygn. K 33/99, OTK ZU nr 6/2000, poz. 188). W związku z tym Trybunał, dokonując kontroli konstytucyjności prawa, uwzględnia sposób rozumienia i stosowania zaskarżonego przepisu, o ile ma to charakter: a) stały, b) powtarzalny, c) powszechny oraz d) determinuje faktycznie jednoznaczne odczytanie przepisu poddanego kontroli (zob. wyrok TK z 8 grudnia 2009 r., sygn. SK 34/08, OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 165 i

cytowane tam orzeczenia). Jeżeli tak rozumiany przepis nie da się pogodzić z normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi, to Trybunał może orzec o jego niezgodności z Konstytucją i tym sposobem umożliwić ustawodawcy bardziej precyzyjne i jednoznaczne uregulowanie danej kwestii (zob. sygn. K 33/99).

Minister Finansów nie kwestionuje zatem, co do zasady, możliwości domagania się przez Skarżącą ochrony prawnej przysługującej jej także, gdy przepis prawa przyjął określone znaczenie w związku z trwałą i utrwaloną praktyką jego stosowania, w szczególności gdy znalazła ona swój autorytatywny wyraz w orzecznictwie sądowym. Jednak w niniejszej sprawie, zarzut sformułowany przez Skarżącą, w ocenie Ministra Finansów, nie dotyczy rozumienia i stosowania przepisów odznaczającego się którąkolwiek z ww. cech. Zarzut określonego rozumienia zaskarżonych przepisów, na który powołuje się Skarżąca nie ma charakteru stałego, powtarzalnego, czy powszechnego. Nie determinuje także jednoznacznego odczytania przepisów poddanych kontroli w sposób, na jaki powołuje się Skarżąca.

Ponadto, niekorzystne oddziaływanie obowiązujących norm prawnych na sytuację prawną Skarżącej, musi mieć charakter rzeczywisty, w odróżnieniu od charakteru potencjalnego, także dlatego, aby zapobiec bezpodstawnemu rozszerzeniu skargi konstytucyjnej, polegającemu na upodobnieniu jej do skargi powszechnej (*actio popularis*).

W świetle powyższego, uprawnione było zatem ustalenie w pierwszej kolejności, czy wskazany przez Skarżącą zarzut znajdował potwierdzenie w sprawie, której dotyczy skarga konstytucyjna SK 7/15.

Analiza wydanych w sprawie Skarżącej rozstrzygnięć na podstawie których orzeczono ostatecznie o prawach Skarżącej, i które następnie uczyniła ona podstawą wniesienia skargi konstytucyjnej, nie daje podstaw do przyjęcia tezy, że doszło do realnego naruszenia wskazanych przez Skarżącą praw i wolności konstytucyjnych na skutek określonego przez nią w *petitum* skargi rozumienia znaczenia art. 65 ustawy o podatku akcyzowym w zw. z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 roku w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 87, poz. 825 ze zm.). Zauważyć należy, że orzekające w sprawie Skarżącej

najpierw organy, a potem sądy, nie przyjęły takiego rozumienia zaskarżonych przepisów, na jakie Skarżąca się powołuje, tj., że „tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniają sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku, brak zaś któregokolwiek elementu tego oświadczenia skutkuje zastosowaniem stawki określonej w § 3 ust. 3 rozporządzenia.” Na ww. rozumienie znaczenia przepisów nie wskazują też orzeczenia sądów administracyjnych powołane przez Skarżącą. Określne przez Skarżącą rozumienie zaskarżonych przepisów, gdyby faktycznie miało miejsce, świadczyłoby o swoistym automatyzmie działania organów podatkowych, których czynności sprawdzające ograniczałyby się tylko do badania oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego pod względem formalnym. Stwierdzenie zaś braku któregokolwiek elementu tego oświadczenia skutkowałoby stosowaniem (automatycznie) stawki przewidzianej w § 3 ust. 3 rozporządzenia. Organy podatkowe w sprawie Skarżącej (co wynika z dołączonych do skargi konstytucyjnej SK 7/15 decyzji organów podatkowych i wyroków sądów administracyjnych) niewątpliwie, w pierwszej kolejności poddały analizie oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego na cel opałowy, pod kątem kompletności danych w nich zawartych. Jednak analiza ta miała charakter wstępny, w stosunku do prowadzonego następnie postępowania wyjaśniającego, w którym weryfikowano każde z oświadczeń z osobna, pod różnym kątem. Zauważyć należy, że organy podatkowe uznały na korzyść Skarżącej te wszystkie oświadczenia, które pomimo braków formalnych zostały w trakcie weryfikacji potwierdzone przez nabywców oleju opałowego. Ponadto, gdy wezwania do potwierdzenia transakcji sprzedaży oleju opałowego na cel opałowy wracały do organu podatkowego z adnotacją „adresat nieobecny”, „adresat wyprowadził się” czy „nie podjęto w terminie” organ uznał takie oświadczenia za dowód tego co przedstawiają i działając w myśl zasady rozstrzygania wszelkich wątpliwości na korzyść Strony nie wliczył ich do podstawy opodatkowania (vide akapit pierwszy od góry, str. 9 decyzji Naczelnika UC w S z dnia .07.2010 r., znak: oraz akapit drugi od góry, str. 3 wyroku WSA w G z dnia .03.2011 r., sygn. akt).

Z powyższego jednoznacznie wynika, że nie wszystkie braki formalne oświadczenia skutkowały wobec Skarżącej utratą preferencyjnego opodatkowania oleju opałowego, a

tylko takie, które nie pozwalały zidentyfikować nabywcy oleju opałowego. Podsumowując swoje rozważania w sprawie Skarżącej, WSA w G wskazał, że „oświadczenia, na podstawie których nie można zidentyfikować nabywcy nie spełniają warunku formalnego przewidzianego w rozporządzeniu z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżonych stawek podatku akcyzowego, a więc nie można w oparciu o nie zastosować preferencyjnej stawki podatku akcyzowego.” (vide akapit pierwszy od góry, str. 19 wyroku WSA w G z dnia .03.2011 r., sygn. akt). Ww. stanowisko nie zostało podważone w wyroku NSA oddalającym skargę kasacyjną Skarżącej w sprawie o sygn. akt . Także inne orzeczenia sądów administracyjnych, przytoczone przez Skarżącą w ostatnim akapicie, na str. 37 skargi konstytucyjnej SK 7/15 nie wskazują, aby sądy stosowały rozumienie kwestionowanych przepisów, w sposób, na jaki powołuje się Skarżąca.

Wobec faktu, że wszelkie dalsze próby kwestionowania przez Skarżącą przepisów w oparciu o budowanie hipotetycznych stanów faktycznych, takich jak np. odmowa złożenia przez kupującego oświadczenia lub złożenia go w formie ustnej, rozważania dotyczące instytucji oświadczeń z cywilistycznego punktu widzenia, czy z punktu widzenia stosowania instytucji zamówień publicznych – jako czysto teoretyczne, nie wynikające ze stanu faktycznego objętego sprawą SK 7/15 - ewentualnie pozostawiające do rozważenia w przypadku zainicjowania postępowania w przedmiocie kontroli abstrakcyjnej tych przepisów – Minister Finansów pozostawił bez komentarza. Na marginesie jedynie warto zauważyć, że sytuacje utraty oświadczeń na skutek okoliczności od sprzedawcy niezależnych typu pożar w praktyce spotykane były rzadko i nie determinowały automatycznie stosowaniem przez organy podatkowe stawki sankcyjnej. Przykładowo, w sprawie zakończonej wyrokiem NSA o sygn. I GSK 1223/11, utrata oświadczeń na skutek pożaru, skutkowałą co prawda względem sprzedawcy zastosowaniem stawki akcyzy z art. 65 ust. 1 pkt 1 a, jednak miało to miejsce w sytuacji braku możliwości potwierdzenia wykorzystania nabytego oleju za pomocą przekonywujących innych dowodów. W danym stanie faktycznym przesłuchani świadkowie, nie byli w stanie potwierdzić transakcji (żadna z przesłuchiowanych osób nie posiadała dokumentów potwierdzających dokonanie transakcji zakupu oleju opałowego,

ani nie potrafiła też określić dat transakcji oraz ilości zakupionego oleju opałowego). Sprzedawca nie wskazał żadnych innych dowodów, które mogłyby w sposób jednoznaczny potwierdzić, iż dokonywał on sprzedaży paragonowej oleju opałowego na cele zgodne z przeznaczeniem. W sprawie o sygn. I GSK 1223/11 na sprzedawcy ciążył obowiązek przekazania do właściwego naczelnika urzędu celnego w terminie do dnia 25 miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, miesięcznych zestawień oświadczeń, o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe, wraz z ich kopiami. Sprzedawca nie zrealizował tego obowiązku, pozbawiając się możliwości dowiedzenia faktu sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe.

W podsumowaniu, mając na względzie, że sformułowany przez Skarżącą zarzut takiego rozumienia przepisów art. 65 ustawy o podatku akcyzowym w zw. z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 roku w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 87, poz. 825, z późn. zm.), iż tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniają sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku, brak zaś któregośkolwiek elementu tego oświadczenia skutkuje zastosowaniem stawki określonej w § 3 ust. 3 rozporządzenia ma charakter potencjalnego naruszenia, nie zaś rzeczywistego w odniesieniu do Skarżącej. W konsekwencji, z uwagi na brak udowodnienia, że w sprawie Skarżącej doszło do zastosowania kwestionowanych przepisów (w rozumieniu wyartykułowanym przez Skarżącą w *petitum* skargi konstytucyjnej SK 7/15) nie można było przyjąć, że doszło do naruszenia powołanych przez Skarżącą jej konstytucyjnych praw i wolności, a zatem zasadnym staje się wniosek o umorzenie postępowania w zakresie zarzutu trzeciego zawartego na str. 3-5 skargi konstytucyjnej SK 7/15.

ad I) 2.2. Zarzut naruszenia art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1 , art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64 Konstytucji RP przez art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2004 r., Nr 29, poz. 257, z późn. zm.) - wprowadzony ustawą z dnia 28 lipca 2005 roku o zmianie ustawy o podatku akcyzowym z dniem 24 sierpnia 2005 roku, tj. dniem publikacji ustawy w Dzienniku Ustaw - rozumiany w ten sposób, że ustawowe pojęcie „użycia ich niezgodnie z

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

Ww. zarzut dotyczy stanu prawnego obowiązującego od dnia 24 sierpnia 2005 r. oraz dwóch kwestii związanych z rozumieniem objętych skargą przepisów. Skarżąca kwestionuje stosowanie stawki akcyzy wynikającej z art. 65 ust. 1 a, określonej w przypadku użycia olejów opałowych niezgodnie z ich przeznaczeniem w sytuacjach, gdy sprzedaż tych olejów nastąpiła z uchybieniem przepisom rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (§ 4 ust. 1 rozporządzenia), tj. w przypadku nieodebrania w momencie sprzedaży oświadczenia o przeznaczeniu takich olejów na cele opałowe, lub odebrania takiego oświadczenia, ale nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym. Skarżąca podnosi, że niezasadnie interpretowano pojęcie „użycia niezgodnie z przeznaczeniem” zawarte w art. 65 ust. 1 a ustawy, przez pryzmat regulacji zawartej w rozporządzeniu, wskazując, że gdyby Minister Finansów nie wydał rozporządzenia, to pojęcie „użycia niezgodnie z przeznaczeniem” nie mogłoby być interpretowane jako sprzedaż bez prawidłowych oświadczeń.

Odnosząc się do powyższego wskazać należy, że sytuację podatników akcyzy sprzedających oleje opałowe na cele opałowe w zakresie stosowania stawek akcyzy, regulowały zarówno przepisy ustawy o podatku akcyzowym, jak i przepisy rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego. Regulacje zawarte w obu aktach należało traktować kompleksowo, bez rozważania

hipotetycznych sytuacji, co by było gdyby Minister Finansów nie wydał rozporządzenia. Na uwagę zasługuje także fakt, że kwestionowane rozporządzenie Ministra Finansów dotyczące obniżenia stawek podatku akcyzowego obowiązywało już w 2004 r., podczas gdy art. 65 ust. 1a znalazł się w ustawie *o podatku akcyzowym* w 2005r., „wpasowując się” w dotychczas funkcjonujący system opodatkowania akcyzą oleju opałowego na cele opałowe, stąd trudno czynić zarzut postrzegania art. 65 ust. 1 a także przez pryzmat obowiązującej wcześniej regulacji systemu oświadczeń, zawartej w rozporządzeniu. Fakt, że pojawieniu się w ustawie *o podatku akcyzowym* przepisu art. 65 ust. 1 a nie towarzyszyło zdefiniowanie w tej ustawie zwrotu „użycia niezgodnie z przeznaczeniem”, nie powinno utrudniać jego właściwego rozumienia. Skoro preferencje podatkowe w akcyzie stosowano z uwagi na przeznaczenie oleju opałowego do celów opałowych, to inne przeznaczenie tego konkretnego wyrobu tej preferencji pozbawiało.

Przypomnieć należy, że w okresie od dnia 1 stycznia do dnia 23 sierpnia 2005 r., warunki zastosowania do oleju opałowego właściwej stawki akcyzy określały bezpośrednio przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w *sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego* (Dz. U. Nr 87, poz. 825, z późn. zm.). Jak wynikało z § 3 ust. 1 rozporządzenia, preferencyjna stawka akcyzy (tj. 233 zł/ 1.000 litrów) dotyczyła oleju o odpowiednich parametrach, zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczonego na cele opałowe. W przypadku sprzedaży takiego oleju, jego przeznaczenie na cele opałowe deklarowane było na podstawie składanych przez nabywców oświadczeń o nabyciu na cele opałowe, jak o tym stanowił przepis § 4 ust. 1 rozporządzenia. Brak wymaganych oświadczeń, stosownie do § 4 ust. 5 rozporządzenia, traktowany był tak samo jak przeznaczenie oleju na cele inne niż opałowe, co w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia powodowało zastosowanie stawki akcyzy jak dla oleju napędowego (tj. 1.180 zł/1.000 litrów).

Zatem, w przypadku sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe, warunkiem zastosowania preferencyjnej stawki akcyzy było posiadanie przez sprzedawcę oświadczeń, o których mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia, pochodzących od nabywców oleju na cele opałowe. Oświadczenia nabywców, o których mowa w § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia, charakteryzują zasadniczo dwa elementy, a mianowicie stwierdzenie, że

nabycie dokonywane jest na cele opałowe, a po drugie dokładne dane, pozwalające ustalić tożsamość nabywcy. Jedynie prawdziwe oświadczenia, to znaczy pochodzące od rzeczywistych nabywców oleju na cele opałowe, identyfikowanych za pomocą danych zawartych w tych oświadczeniach, stanowić mogły podstawę do przyjęcia, że sprzedaż oleju nastąpiła na cele opałowe, to jest zgodnie z jego przeznaczeniem. W konsekwencji posiadanie oświadczenia nierzetelnego, pochodzącego od nieznanego nabywcy, równoznaczne było z brakiem oświadczenia w rozumieniu § 4 ust. 5 rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego.

W przypadku stanu prawnego ukształtowanego ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (która weszła w życie od dnia 24.08.2005r.), a następnie rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 września 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (które weszło w życie z dniem 15.09.2005 r.), zauważyć należy, że powyższe wyjaśnienia dotyczące charakteru i znaczenia oświadczeń nabywców dla przyjęcia odpowiedniej (preferencyjnej, bądź pozbawionej preferencji) stawki akcyzy, nie zdezaktualizowały się. W ust. 1 art. 65 stawka akcyzy na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe wynosiła 233 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu (na ciężkie oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe - 60 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu). Jednocześnie w dodanym ust. 1a (do art. 65 ustawy o podatku akcyzowym) postanowiono, że 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: dla olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe - 2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu (pkt 1), natomiast dla ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe - 1.800 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu (pkt 2).

Przeznaczenie oleju na cele opałowe, jest podstawową cechą uprawniającą do stosowania preferencyjnych stawek akcyzy. Wyrób akcyzowy jaki został poddany szczególnemu reżimowi prawnemu, to nie "olej opałowy", lecz "olej opałowy (napędowy)

przeznaczony na cele opałowe." Konsekwencją takiego ukształtowania przesłanki preferencyjnego opodatkowania oleju opałowego było to, że zmiana jego przeznaczenia pociągała za sobą, zastosowanie odmiennych, a przy tym mniej korzystnych reguł opodatkowania (według wyższych stawek). Wynika to z przepisu ust. 1a art. 65 ustawy *o podatku akcyzowym*. Pojęcie "użycia" oleju, o jakim mowa w przywołanym przepisie, jest pojęciem szerokim i obejmuje różne formy wykorzystania oleju, w tym w postaci jego sprzedaży. Na podstawie unormowań ustawowych (w brzmieniu nadanym nowelą z dnia 28 lipca 2005 r.), sprzedaż oleju na cele opałowe (a przy tym oleju odpowiadającego określonym wymaganiom) korzystała z obniżonego opodatkowania, natomiast sprzedaż oleju na cele inne niż opałowe, powodowała opodatkowanie według stawek wyższych. Przeznaczenie zbywanego oleju na cele "opałowe" bądź "nie opałowe" było zatem okolicznością rzutuącą na zastosowanie odmiennych reguł opodatkowania. O sprzedaży na określone cele (opałowe bądź nie opałowe) decydował, ujawniony przy zbyciu zamiar nabywcy przeznaczenia oleju na te cele. Formą wyrażenia zamiaru przeznaczenia oleju na cele opałowe, było oświadczenie nabywcy, o którym mowa w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. *w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego* (Dz. U. Nr 87, poz. 825, z późn. zm.). Przepisy wymienionego rozporządzenia, przez cały czas jego obowiązywania, w tym także po zmianach wprowadzonych przez rozporządzenie zmieniające z dnia 13 września 2005 r. (wyżej powołane), przewidywały obowiązek uzyskania przez sprzedawcę oświadczenia o nabyciu oleju na cele opałowe (§ 4 ust. 1). Jednocześnie przepisy te nie zobowiązywały do uzyskania oświadczenia o nabyciu oleju na cele inne niż opałowe. Dlatego też nie złożenie oświadczenia o nabyciu na cele opałowe, w świetle przepisów art. 65 ust. 1 oraz 1a ustawy, równoznaczne było ze sprzedażą oleju na cele inne niż opałowe ("użyciem oleju niezgodnie z przeznaczeniem" w rozumieniu art. 65 ust. 1a). Z powyższego wynika zatem, że także na gruncie stanu prawnego ukształtowanego przez ustawę zmieniającą z dnia 28 lipca 2005 r. (od dnia 24.08.2005 r.), zachowały swój walor oświadczenia nabywców, o których mowa w § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. *w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego*.

Nie można zgodzić się ze stanowiskiem Skarżącej, że art. 65 ust. 1 a pkt 1 zawiera normy rażąco wieloznaczne, niemożliwe do odkodowania, a tym samym godzące w zasadę wolności gospodarczej wynikającej z art. 20 i art. 22 w związku z zasadą dostatecznej określoności przepisów, wywodzonej przez Skarżącą z art. 2 Konstytucji RP. W kontekście tym Skarżąca podnosi, że pojęcie „użycie” interpretowane było jako „sprzedaż”. Jak wskazano w wyroku NSA, który zapadł w sprawie Skarżącej (a także w powołanych przez nią innych wyrokach NSA) Sądy uznawały, że „użycie” oleju miało szeroki zakres znaczeniowy i obejmowało także „sprzedaż” oleju. Nadmienić należy, że interpretacji tej nie można przypisać waloru dowolności, gdyż dla poparcia swego stanowiska Sądy przywoływały przepis art. 4 ust. 2 pkt 10 ustawy *o podatku akcyzowym*, zgodnie z którym za sprzedaż wyrobów na terytorium kraju uważało się również zużycie wyrobów akcyzowych niezgodnie z ich przeznaczeniem, w przypadku gdy do wyrobów tych zastosowano zwolnienie lub obniżenie stawki akcyzy. Zużycie zatem przez sprzedawcę oleju opałowego niezgodnie z jego przeznaczeniem traktowane było jako niedochowanie warunków uprawniających do zastosowania stawki preferencyjnej. Brak udokumentowania sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe traktowany był na równi z brakiem możliwości uznania, że olej został zużyty zgodnie z przeznaczeniem, a to z kolei było równoznaczne z użyciem w innym celu, niż cel opałowy. Skarżąca powołując art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, zarzuciła nieproporcjonalność obowiązków nałożonych na sprzedawców olejów opałowych, podczas gdy w jej ocenie dla zapewnienia kontroli obrotu olejem opałowym wystarczające byłoby zrównanie stawki akcyzowej dla tego oleju z olejem napędowym z jednoczesnym wprowadzeniem systemu zwrotu podatku osobom wykorzystującym olej na cele opałowe. W tym kontekście zauważyć należy, że Minister Finansów podjął próbę zrównania stawek o jakiej mówi Skarżąca, i właśnie w efekcie tej próby z inicjatywy Sejmu RP wprowadzony został do ustawy *o podatku akcyzowym* kwestionowany obecnie przez Skarżącą art. 65 ust. 1 a. W konsekwencji, Minister Finansów wycofał się z próby zrównania stawek, a kolejna w tym zakresie próba (uzupełniona o regulacje prawne dotyczące systemu zwrotów) również się nie powiodła. W 2006 r. resort finansów przygotował projekt ustawy *o zwrocie części wydatków ponoszonych w latach 2006 – 2012 na ogrzewanie olejem opałowym*

powierzchni bytowych oraz o zmianie niektórych innych ustaw zakładający m.in. zrównanie w opodatkowaniu akcyzą oleju opałowego i oleju napędowego, przy jednoczesnych działaniach osłonowych polegających na zwrocie części wydatków poniesionych przez osoby fizyczne na zakup oleju. Ustawa miała obowiązywać od 01.09.2006 r. do 31.08.2012 r. Przedmiotowy projekt wpłynął do Sejmu RP w dniu 26.06.2006 r. (druk 739). Po pierwszym czytaniu na posiedzeniu Sejmu został w dniu 21 lipca 2006 r. skierowany do sejmowej Komisji Finansów Publicznych. W marcu 2007 r., z uwagi na upływ czasu resort finansów pracował nad autopoprawką do projektu przedmiotowej ustawy, korygując m.in. datę jej obowiązywania od 01.09.2007 r. do 31.08.2012 r. W związku z przedterminowymi wyborami i dekontynuacją prac w nowym parlamencie, nie podjęto dalszych działań w tym zakresie.

Zarzucając naruszenie zasady ochrony własności i dopuszczalnego ograniczenia prawa własności w drodze ustawy wynikających z art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji RP, Skarżąca wskazała, że jej prawa majątkowe doznały uszczerbku na skutek tego, że przepisy skutkujące uszczupleniem majątkowym miały być dotknięte wadliwością polegającą na tym, że ich wydanie nastąpiło z przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego. Doprecyzowując ten zarzut Skarżąca wskazała, że w jej opinii „oświadczenie”, o którym mowa w rozporządzeniu Ministra Finansów, nie może być dodatkową przesłanką materialno-prawną przy skorzystaniu ze stawki ustawowej przewidzianej w art. 65 ust. 1 (233 zł/1.000 litrów), a co najwyżej przyjętej w rozporządzeniu (232 zł/1.000 litrów). Zarzuciła również, że Minister Finansów próbował przeforsować dodatkowy warunek materialno-prawny dla skorzystania ze stawki ustawowej (233 zł) /1.000 litrów), którego nie wypełnienie (brak odebrania oświadczenia, jakiegokolwiek braki w oświadczeniu, utrata bez jakiegokolwiek winy poprawnego oświadczenia) - powodowały konieczność zapłaty sankcyjnej stawki podatkowej (2000 zł) /1.000 litrów), wskazanej w zaskarżonym przepisie art. 65 ust. 1 a pkt 1, w sytuacji gdy ani w tym przepisie, ani żadnym innym przepisie ustawy *o podatku akcyzowym* nie występuje pojęcie „oświadczenia”. Ponadto Skarżąca zarzuciła nałożenie nieproporcjonalnych obowiązków, godzących w zasadę wynikającą z art. 31 ust. 3

Konstytucji RP, których niespełnienie powoduje obciążenie transakcji kilkakrotnie wyższą stawką podatkową, nawet jeśli w rzeczywistości olej został zużyty na cele opałowe.

Odnosząc się do powyższego należy zauważyć, że Minister Finansów nie próbował konstruować dodatkowych warunków dla stosowania stawki podstawowej wynikającej z ustawy (233 zł/1.000 litrów). Wskazać należy, że stawka podstawowa w wysokości 233 zł/1.000 litrów dla oleju opałowego, wynikająca ze znowelizowanego art. 65 ust. 1, nie była stosowana w praktyce, bowiem była ona „wyłączona” przez realizację dyspozycji art. 65 ust. 2, tj. przez wydanie przez Ministra Finansów rozporządzenia obniżającego stawki ustawowe, różnicującego je w zależności od rodzaju wyrobu i określającego warunki ich stosowania. To, że obniżenie stawki mogło mieć charakter symboliczny (232 zł/1.000 litrów), nie zmienia faktu, że warunki jej stosowania (w tym system oświadczeń) funkcjonowały w kontekście stawek obniżonych, nie zaś podstawowych. Zauważyć ponadto należy, że do nowelizacji art. 65 ustawy *o podatku akcyzowym* (tj. do 24 sierpnia 2005 r.), stawka na paliwa silnikowe i oleje opałowe wynosiła 2000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu, natomiast była ona obniżona w drodze rozporządzenia do kwoty 233 zł. / 1000 litrów, w przypadku olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe. Zatem w przypadku oświadczeń, były one warunkiem stosowania obniżonych stawek akcyzy od olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe regulowanych w rozporządzeniu Ministra Finansów, których wysokość w kwestionowanym okresie wynosiła 233 zł/1000 l., albo 232 zł/1000 l. tego oleju. Przy czym stawki w wysokości 233 zł (z rozporządzenia) nie można identyfikować ze stawką, która w takiej samej wysokości wynikała z ustawy. Jak już wyżej wspomniano rozporządzenie obniżające stawki i określające warunki ich stosowania „wyłączało” na czas jego obowiązywania i posługiwania się systemem oświadczeń stawkę podstawową z ustawy, dla danego rodzaju wyrobu. Zatem zarzut dodatkowego warunku materialno-prawnego (konstruowanego rzekomo bezpodstawnie w rozporządzeniu bez umocowania w przepisie rangi ustawowej) nie jest zasadny. Ponadto stosowanie stawki „sankcyjnej”, jak określiła ją Skarżąca, w wysokości 2000 zł/ 1000 l., nie można uznać za nieproporcjonalne do osiągnięcia efektu, w postaci zminimalizowania występowania w

praktyce przypadków stosowania oleju opałowego na cele niezwiązane z przeznaczeniem tego oleju do celów opałowych.

Naruszenia wywiedzionej z art. 2 Konstytucji RP zasady sprawiedliwości społecznej oraz ograniczenia prawa równości wynikającego z art. 32 ust. 2 Konstytucji RP upatruje Skarżąca w odmiennym traktowaniu na gruncie art. 65 ust. 1 pkt 1a ustawy o podatku akcyzowym dwóch grup podatników, tj. sprzedawców dystrybutorów oraz nabywców końcowych olejów opałowych. Zarzut niezasadnego, zdaniem Skarżącej, zróżnicowania tych dwóch grup podatników, godzącego w ww. zasady Konstytucji RP, tłumaczy tym, że zaskarżone przepisy wprowadzają niesprawiedliwe różnicowanie podmiotów prawa, bowiem adresaci normy wynikającej z art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy *o podatku akcyzowym* mogą być różnie traktowani. Przejawia się to zdaniem Skarżącej tym, że sprzedawca – dystrybutor olejów opałowych będzie obciążony sankcyjną stawką akcyzy (2000 zł/1000 l.) zarówno, gdy zużyje olej opałowy niezgodnie z przeznaczeniem jak również gdy nie odbierze (lub nie będzie posiadał) oświadczenia nabywcy końcowego określonej treści, natomiast nabywca końcowy będzie obciążony sankcyjną stawką akcyzy tylko wtedy, gdy zużyje olej opałowy niezgodnie z przeznaczeniem.

Zauważyć należy, że zasada równości wobec prawa, która została wyrażona w art. 32 Konstytucji RP oznacza prawo każdego do równego traktowania przez władze publiczne oraz zakaz dyskryminowania w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiegokolwiek przyczyny. Może być ona rozpatrywana w dwóch aspektach – jako równość w znaczeniu formalnym i jako równość w znaczeniu materialnym. Równość w znaczeniu formalnym oznacza konieczność takiego samego traktowania przez prawo wszystkich adresatów norm, bez wprowadzania jakiegokolwiek różnicowania. Równość w znaczeniu materialnym polega na tym, iż wszystkie podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną mają być traktowane tak samo. Jednocześnie tak rozumiana zasada równości dopuszcza możliwość różnego traktowania różnych adresatów lub podmiotów znajdujących się w odmiennej sytuacji faktycznej. Na gruncie Konstytucji RP mamy do czynienia z zasadą równości wobec prawa w znaczeniu materialnym. Za takim znaczeniem zasady równości wobec prawa wielokrotnie wypowiedział się TK (wyr. TK z

28.11.1995 r., K 17/95, OTK 1995, Nr 3, poz. 18; wyr. TK z 5.11.1997 r., K 22/97, OTK 1997, Nr 3–4, poz. 41.).

W odniesieniu do powyższego wskazać należy, że Skarżąca domagając się równego traktowania sprzedawców olejów opałowych i nabywców olejów opałowych odnosi się do aspektu formalnego zasady równości (konieczności równego traktowania przez prawo wszystkich adresatów danej normy, bez jakiegokolwiek różnicowania). Tymczasem konstytucyjna zasada równości w znaczeniu materialnym dopuszcza możliwość różnego traktowania różnych adresatów lub podmiotów znajdujących się w odmiennej sytuacji faktycznej. A taka sytuacja ma miejsce gdy weźmie się pod uwagę sprzedawców olejów opałowych - podmioty prowadzące działalność gospodarczą, której profesjonalny charakter usprawiedliwia możliwość odmiennego potraktowania ich na gruncie prawa w stosunku do nabywców końcowych olejów opałowych (w większości przypadków osób fizycznych, zużywających olej opałowy do celów niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, tj. do ogrzewania własnych mieszkań). Zatem Minister Finansów nie podziela zarzutu Skarżącej dotyczącego niedozwolonego konstytucyjnie różnicowania sytuacji względem różnych grup podatników sprzedawców – profesjonalistów i nabywców - nieprowadzących działalności gospodarczej osób fizycznych, a w konsekwencji naruszenia art. 2 w zw. z art. 32 ust. 2 Konstytucji RP.

ad II) 1. Zarzut naruszenia:

a) art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji RP;

b) art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP;

c) art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP;

przez przepisy:

- § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 roku w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego i w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i ust. 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1 i 2 ustawy z 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 roku do 23 sierpnia 2005 roku,

- § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia z 2004 roku i w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i ust. 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, ust. 1 a pkt 1 i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 roku do 14 września 2005 roku,

- § 4 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 roku w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i ust. 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, ust. 1 a pkt 1 i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od 15 września 2005 roku do 28 lutego 2009 roku,

- w zakresie, w jakim przepisy te stanowią, że sprzedawca oleju opałowego, który posiada oświadczenie nabywcy, które nie umożliwia identyfikacji tego nabywcy (niezgodne z rzeczywistością, zawierające dane fikcyjne), jest zobowiązany zapłacić podatek akcyzowy obliczony według stawki podwyższonej (1180 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu w okresie do 14 września 2005 roku, 2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu w okresie od 15 września 2005 roku);

oraz

ad III) 2. Zarzut naruszenia art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP przez przepisy § 4 ust. 1, ust. 2 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 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 brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do dnia 15 września 2005 r.

Zarzucając ingerencję w prawo własności podatnika wywodzone z art. 64 ust. 1 i ust. 2 w związku z art. 2 Konstytucji RP, Skarżąca wskazała na nadmierny fiskalizm regulacji dotyczący opodatkowania akcyzą olejów opałowych i obciążenie podatnika skutkami działań innych osób, na które nie miała ona wpływu. W ocenie Skarżącej (SK 8/15) zaskarżone przepisy uzależniły możliwość korzystania z preferencji w podatku akcyzowym od spełnienia warunków, które nie zależały od zachowania podatnika, (tj. uzyskania od kontrahentów prawidłowych oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe) bowiem podatnik ten nie miał prawnych możliwości ustalenia, czy oświadczenia te były prawidłowe. Przepisy te przewidywały także surową sankcję w

postaci konieczności zapłaty podatku akcyzowego, wg. kilkakrotnie podwyższonej stawki, w przypadku braku prawidłowych oświadczeń.

Po pierwsze wskazać należy, że w przypadku Skarżącej (SK 8/15) nie można zgodzić się z tezą o niezasadnym zastosowaniu „podwyższonej” stawki akcyzy wobec Skarżącej, zamiast wobec jej kontrahentów, w sytuacji gdy na podstawie danych zawartych w oświadczeniach w ogóle nie można było zidentyfikować tych kontrahentów (oświadczenia zawierały dane fikcyjne) albo zidentyfikowani kontrahenci nie potwierdzali faktu zakupu olejów i powoływali się na sfalszowanie ich podpisów, przy czym niektórzy wprost wskazywali na możliwość posłużenia się ich danymi przez Skarżącą spółkę, skoro miała ona w swoim posiadaniu ich dane autentyczne (pozyskane podczas wcześniejszych transakcji). Skarżąca twierdzi, że „nie dysponowała środkami prawnymi i faktycznymi, by w momencie dokonywania sprzedaży oleju opałowego poddać weryfikacji dane zawarte w otrzymanym przez siebie oświadczeniu”. Zdaniem Skarżącej sprzedawcy byli uprawnieni do legitymowania nabywców w celu potwierdzenia ich danych osobowych w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 1 maja 2004 r. (art. 35 a ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. *o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym*), a potem dopiero od 1 marca 2009 r. (art. 89 ust. 9 - 12 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. *o podatku akcyzowym*). Natomiast w okresie, w którym obowiązywała zaskarżona regulacja, prawo takie, zdaniem Skarżącej, nie przysługiwało. Z akt sprawy dołączonych do skargi SK 8/15, wynika, że w momencie przyjmowania oświadczeń Skarżąca nie sprawdzała danych personalnych nabywców, tłumacząc to brakiem takiej możliwości. Ponadto Skarżąca wskazała, że „nabywcy również nie mieli chęci ani obowiązku legitymowania się” (akapit pierwszy od góry, str. 13 decyzji Naczelnika UC w O nr z dnia .09.2010 r.). Powyższe świadczy, o braku próby podjęcia przez Skarżącą jakichkolwiek działań mających na celu weryfikację oświadczeń przyjmowanych od kupujących. Nie można zgodzić się ze Skarżącą, że brak było w przepisach podstawy prawnej dla dokonywania weryfikacji oświadczeń, poprzez możliwość żądania okazania dowodu osobistego od nabywców olejów opałowych. Jakkolwiek przepisy ustawy z

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 powoływały się zarówno organy, jak i sądy w sprawach Skarżącej. 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. 1 maja 2004 r.) zmieniły się niektóre przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *o ochronie danych osobowych* (Dz. U. z 2002 r. Nr 101, poz. 926). 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 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. Aby wywiązać 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. Mając na względzie taki stan rzeczy sprzedawca olejów opałowych powinien był, poprzez żądanie okazania stosownego dokumentu, zweryfikować rzetelność oświadczenia. 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 związania z ujawnieniem przez nabywcę jego danych personalnych (§ 4 ust. 2 rozporządzenia z 2004 r.) 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.

Zarzut niezgodności zaskarżonych przepisów z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP Skarżąca sformułowała ze względu na to, że w jej ocenie ustanawiają one instrumentalne obowiązki podatkowe uchybiające zasadzie proporcjonalności w ograniczeniu konstytucyjnie chronionego prawa własności. Skarżąca wskazała, że zastosowany system oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe nie spełniał swego celu, związanego z kontrolą nad prawidłowością obrotu olejem opałowym. W odpowiedzi należy zauważyć, że nie sposób się z tym twierdzeniem zgodzić, biorąc chociażby pod uwagę sytuację w sprawie Skarżącej. Po pierwsze, system ten spełniał swoją rolę w obszarze handlu olejami opałowymi z innymi podmiotami, prowadzącymi działalność gospodarczą (kontrola nie wykazała w tym obszarze większych nieprawidłowości, a ewentualne uchybienia były wyjaśniane). Po drugie, próbując podważyć nieadekwatność systemu oświadczeń skalą nieprawidłowości w obrocie olejami opałowymi, często zapomina się, że nieprawidłowości te mają różne przyczyny, niekoniecznie powodowane brakami formalnymi w oświadczeniach.

Pamiętać należy, że skala nieprawidłowości w obrocie olejami opałowymi obejmuje także uchybienia obowiązkom sporządzania miesięcznych zestawień oświadczeń oraz ich terminowego przekazania do naczelników urzędów celnych. Jakkolwiek uchybienia w obszarze oświadczeń mogą mieć różne przyczyny (łącznie z faktem o którym Skarżąca nie wspomina, tj. możliwością wykorzystania przez sprzedawców danych zawartych w oświadczeniach złożonych im przez istniejące osoby celem „fabrykowania” fikcyjnych oświadczeń potwierdzających kolejne transakcje rzekomo z tym samymi osobami, które w rzeczywistości nie miały miejsca), to nie sposób jednocześnie stwierdzić, że cała odpowiedzialność spoczywała na sprzedawcach olejów opałowych. Organy podatkowe uznawały także 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. Jako rozwiązanie adekwatne do celu kontroli obrotu olejem opałowym Skarżąca wskazała możliwość stosowania w miejsce oświadczeń mechanizmu polegającego na ujednoczeniu stawki akcyzy na wszystkie oleje (napędowe, opałowe). Paradoksalnie, to właśnie podjęta przez Ministra Finansów próba zrównania stawek akcyzy na oleje napędowe i opałowe stała się powodem wprowadzenia przez Sejm RP przepisów art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy *o podatku akcyzowym*, które Skarżąca kwestionuje obecnie jako niezgodne z Konstytucją RP. Skarżąca zarzuca, że wprowadzając system oświadczeń administracja podatkowa uwolniona jest od konieczności sprawowania kontroli tego obrotu, a czynności organów mogą ograniczać się do kontroli samych oświadczeń. Teza ta jednak nie znalazła potwierdzenia, ani w sprawach Skarżącej, ani w przypadkach innych sprzedawców olejów opałowych, którzy znaleźli się w podobnej co Skarżąca sytuacji. Organy podatkowe każdorazowo prowadzą szeroko zakrojone postępowania wyjaśniające. W sprawach Skarżącej, w przypadku stwierdzonych braków w oświadczeniach organy dążyły do sprawdzenia treści tych oświadczeń. Skarżąca wzywana była nawet do ich uzupełnienia. Ponadto w przypadku oświadczeń, które potwierdzili nabywcy, lub co do których nabywcy nie udzielili odpowiedzi, organy podatkowe uznały je, mimo braków, jako świadczące na korzyść strony dowody świadczące o sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe (vide: ostatnie zdanie

trzeciego akapitu od góry, na str. 27, decyzji Naczelnika UC z dnia września 2010 r. znak:

). Skarżąca zauważyła ponadto, że nie ma czynności weryfikacyjnych, które mogłaby poczynić, aby w sposób niezawodny sprawdzić rzetelność oświadczeń. Skarżąca pomija jednak fakt, że nie dokonywała żadnych sprawdzeń, wskazując, że albo nie miała ku temu podstaw prawnych, albo nabywcy nie mieli chęci legitymowania się.

Zarzut niezgodności kwestionowanych przepisów z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP Skarżąca sformułowała ze względu na to, że w jej ocenie, stanowią one „ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności na podstawie regulacji podatkowej uchybiającej zasadzie poprawnej legislacji, będącej składową zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiezionej z zasady demokratycznego państwa prawnego”. Skarżąca wskazała przy tym, że przysługuje jej konstytucyjne prawo do tego, by nie była pozbawiona własności środków pieniężnych na podstawie regulacji podatkowej wyrażającej normę prawną w sposób niezrozumiały. W tym kontekście Skarżąca wskazała, że kwestionowana przez nią regulacja nie wskazuje, że wadliwość oświadczeń powoduje jakiegokolwiek negatywne skutki podatkowe. W szczególności, zdaniem Skarżącej, nie było podstaw, aby „niezłożenie oświadczenia” zrównywać ze „złożeniem oświadczenia zawierającym wady” i stosować w takiej sytuacji wyższą stawkę akcyzy. W odpowiedzi na powyższe należy zauważyć, że w kwestionowanym § 4 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie *obniżenia stawek podatku akcyzowego*, który odsyłał do stosowania wyższej stawki akcyzy, w przypadku niezłożenia oświadczeń, nie było mowy o jakichkolwiek oświadczeniach, ale o oświadczeniach o prawnie określonej zawartości treściowej (§ 4 ust. 2 rozporządzenia). Stąd zarówno „fizyczny” brak oświadczenia, jaki i „fizyczne” posiadanie oświadczenia zawierającego braki, w stosunku do danych wynikających z § 4 ust. 2 rozporządzenia traktowane było na gruncie § 4 ust. 5 rozporządzenia jako brak oświadczenia, co należało rozumieć nie tylko jako „fizyczny” brak jakiegokolwiek oświadczenia, ale brak oświadczenia spełniającego kryteria wymagane przepisami aktu wykonawczego. Wada oświadczenia uniemożliwiająca

identyfikację nabywcy była traktowana jako użycie oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem w rozumieniu art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym. Wynikało to 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 nie opałowe) decydował, ujawniony przy zbyciu zamiar nabywcy przeznaczenia oleju na te cele. Formą wyrażenia zamiaru przeznaczenia oleju na cele opałowe, było oświadczenie nabywcy, o którym mowa w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego. Przepisy te 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 nie złożenie oświadczenia o nabyciu na cele opałowe, w świetle przepisów art. 65 ust. 1 oraz 1a ustawy, równoznaczne było ze sprzedażą oleju na cele inne niż opałowe ("użyciem oleju niezgodnie z przeznaczeniem" w rozumieniu art. 65 ust. 1a).

Skarżąca zarzuciła ponadto, że kwestionowane przepisy nie określiły ani zakresu czynności weryfikacyjnych jakie powinien przedsięwziąć sprzedawca, ani nie nakładały obowiązku merytorycznej weryfikacji (ich sprawdzenia) przez sprzedawcę. Do przedmiotowej kwestii odniesiono się już wyżej, przy rozważaniach dotyczących istnienia podstawy prawnej dla weryfikacji tych oświadczeń na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2002 r. Nr 101, poz. 926).

Z kolei Skarżąca (SK 10/15, SK 11/15, SK 12/15) kwestionując zgodność z Konstytucją RP przepisów § 4 ust. 1, ust. 2, ust. 5 w zw. § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia wskazała na pozbawienie jej własności środków pieniężnych, kosztem osoby trzeciej, która podała nieprawdziwe dane i uzyskała niezasadnie korzyść majątkową, a Skarżąca poniosła koszt podatkowy w sposób sprzeczny z zasadą demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP. Skarżąca zarzuciła także naruszenie zasady proporcjonalności wynikającej z braku proporcji między rygoryzmem regulacji prawnopodatkowej i uprawnieniami podatników, nie dysponującymi, w przekonaniu

Skarżącej, uprawnieniami w zakresie kontrolowania swoich kontrahentów (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP). Jednocześnie Skarżąca wskazała, że w praktyce organy podatkowe (za powszechną aprobatą sądów) stosowały te przepisy w sytuacji, gdy oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego zawierały dane niezgodne z rzeczywistością lub zawierały jakiegokolwiek braki formalne. Z tym twierdzeniem nie można się zgodzić, bowiem organy podatkowe prowadziły wielostopniowe postępowanie wyjaśniające, co wynika z akt dołączonych do skargi SK 10/15. W konsekwencji zakwestionowano wyłącznie te oświadczenia, co do których ponad wszelką wątpliwość wykazano, że są one nierzetelne lub nieweryfikowalne (vide ostatnie zdanie akapitu pierwszego, str. wyroku NSA z dnia kwietnia 2013 r., sygn. akt). Ponadto WSA w sprawie Skarżącej wskazał, że za podanie w oświadczeniu nieprawdziwych danych dotyczących np. posiadania urządzeń grzewczych, ich rodzaju i ilości odpowiada nabywca, a nie sprzedawca oleju opałowego (vide drugi od góry akapit, na str. wyroku WSA o sygn. , z dnia .09.2011 r.). Z kolei z dokumentów dołączonych do skarg SK 11/15 oraz SK 12/15 wynika, że Skarżąca w tych sprawach *„nie miała wypracowanych żadnych procedur, które mogłyby uchronić przed procederem fałszowania lub podawania nieprawdziwych danych osobowych przez kupujących olej opałowy. Strona realizując transakcje sprzedaży oleju opałowego w zasadzie ograniczała się jedynie do zbierania oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego”*. (vide akapit trzeci od góry, str. decyzji Dyrektora IC znak: z W , znak: z dnia .03.2011 r. oraz akapit czwarty od góry, str. , decyzji Dyrektora IC z W znak:). Powyższe wskazują na brak podjęcia przez Skarżącą jakichkolwiek działań mających na celu weryfikację oświadczeń przyjmowanych od kupujących. Aktualnie Skarżąca zarzucając naruszenie zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP) wywodzi, iż z przepisów rozporządzenia wynikał obowiązek uzyskania oświadczenia, a nie jego weryfikacji. Sprzedawca, w ocenie Skarżącej, nie miał żadnych instrumentów prawnych pozwalających na sprawdzenie danych personalnych osób składających oświadczenie, a ponosił odpowiedzialność prawnopodatkową za nieprawidłowości w tych oświadczeniach. Dodatkowo Skarżąca wskazała,

że brak zabezpieczenia środków zapewniających sprzedawcom możliwość dokonania realnej kontroli rzetelności tych oświadczeń, przy jednoczesnym obciążeniu ich sankcjami podatkowymi naruszają konstytucyjną zasadę proporcjonalności wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Do przedmiotowej kwestii odniesiono się już wyżej, przy rozważaniach dotyczących istnienia podstawy prawnej dla weryfikacji tych oświadczeń na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *o ochronie danych osobowych* (Dz. U. z 2002 r. Nr 101, poz. 926).

ad III) 1. Zrzut niezgodności z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji RP przepisów:

- § 4 ust. 1 i ust. 2 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 brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 15 września 2005 r. w związku z art. 65 ust. 1 i ust. 2 ustawy z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257, z późn. zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do 24 sierpnia 2005 r.;

- § 4 ust. 1 i ust. 2 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 brzmieniu nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U. z 2004 r. , Nr 279, poz. 2763) obowiązującym od dnia 1 stycznia 2005 r. do dnia 15 września 2005 r. w związku z art. 65 ust. 1 i ust. 2 ustawy z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257, z późn. zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do 24 sierpnia 2005 r.;

- § 4 ust. 1 i ust. 2 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 brzmieniu nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 15 września 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U. z 2005 r., Nr 177, poz. 1473) w związku z art. 65 ust. 1, ust. 1 a i ust. 2 ustawy z

23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257, z późn. zm.) w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do dnia 1 marca 2009 r.

Skarżąca wymieniając jako konstytucyjne wzorce kontroli przepisy art. 64 ust. 1 i ust. 3 (prawo własności) w związku z art. 92 ust. 1 (organy upoważnione do wydawania rozporządzeń) oraz art. 217 (podstawa prawna nakładania podatków) Konstytucji RP wskazała, że powołane przez nią przepisy § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia w związku z art. 65 ust. 1 i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym w niedopuszczalny sposób ograniczają konstytucyjne prawo własności (art. 64 ust. 1 i ust. 3), gdyż Skarżąca została pozbawiona własności środków pieniężnych na podstawie przepisów o podustawowym charakterze, które wprowadzono z przekroczeniem ustawowej delegacji.

Z powyższym trudno się zgodzić. Jakkolwiek ocenie Trybunału Konstytucyjnego nie poddano do tej pory przedmiotowej regulacji, to zauważyć należy, że Trybunał Konstytucyjny rozważał podobną kwestię (na gruncie obowiązującego wcześniej przepisu upoważniającego Ministra Finansów do obniżania, w drodze rozporządzenia, stawek akcyzy i określenia warunków ich stosowania, zawartego w art. 37 ust. 2 pkt 1 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50, z późn. zm.). W tym miejscu warto wskazać, iż z cytowanego w obszernym fragmencie uzasadnienia wyroku TK (sygn. akt P94/08) wynika, że „zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, zasada wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego wynika przede wszystkim z treści art. 217 Konstytucji. Zgodnie z treścią tego przepisu wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny zostać uregulowane bezpośrednio w ustawie. Przepis ten pozostaje w związku z art. 84 Konstytucji. Trybunał wskazywał we wcześniejszych orzeczeniach, że w art. 84 Konstytucji sformułowana została zasada władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w zasięgu jego władzy w celu sfinansowania zadań państwa. Z kolei art. 217 Konstytucji, nawiązując do art. 84, wyraźnie formułuje zasadę wyłączności ustawowej w dziedzinie obciążeń daninowych, do których zaliczają się podatki (zob. wyroki z: 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13, 20 czerwca 2002 r., sygn. K 33/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 44).

Wyłączność regulacji ustawowej w zakresie prawa daninowego jest rozumiana szeroko, ale nie dosłownie. W świetle orzecznictwa Trybunału możliwe jest tworzenie w ustawach – w dopuszczalnym przez art. 217 Konstytucji zakresie – upoważnień ustawowych umożliwiających uregulowanie określonych zagadnień w rozporządzeniu (zob. wyrok z 20 czerwca 2002 r., sygn. K 33/01). W drodze rozporządzenia mogą być jednak uregulowane wyłącznie sprawy niemające istotnego znaczenia dla konstrukcji danego podatku. (...). W wyroku z 1 września 1998 r., sygn. U 1/98, Trybunał wskazał: „Ustawa może upoważnić organy wykonawcze m.in. do szczegółowego określania ulg i umorzeń oraz podmiotów zwolnionych od podatków, pod warunkiem, że ustawa określa ogólne zasady w tym zakresie i udziela wystarczająco precyzyjnych wskazówek co do sposobu ich uregulowania w akcie wykonawczym” (OTK ZU nr 5/1998, poz. 63). A zatem pomimo to, 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 ustawy), przedmiot (art. 4 ustawy), stawka (art. 65 ustawy), podstawa opodatkowania (art. 64 ustawy), moment powstania obowiązku podatkowego (art. 6 ustawy) 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. 92 ust. 1 i 217 Konstytucji RP, gdy korzystając z upoważnienia ustawowego zawartego w art. 65 ust. 2 oraz działając w jego ramach, obniżył stawkę akcyzy określoną w art. 65 ust. 1 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 ustawy *o podatku akcyzowym*, 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 przyznać racji Skarżącej, że § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia wydane zostały bez jakichkolwiek wytycznych zawartych w ustawie, naruszając tym samym art. 92 ust. 1 Konstytucji RP. Otrzymując kompetencję do określenia, w drodze rozporządzenia, warunków stosowania obniżonych stawek akcyzy (art. 64 ust. 2 ustawy), 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 (...).

W odniesieniu do przedmiotu regulacji, jakim były oleje opałowe, w okresie od 1 maja 2004 r. do 14 września 2005 r. w rozporządzeniu w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego obowiązywały objęte skargami konstytucyjnymi przepisy:

- § 4 ust. 1 nakładający na podatników (sprzedających oleje opałowe osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej, osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą oraz osobom fizycznym nie prowadzącym działalności gospodarczej) obowiązek uzyskania od nabywcy oświadczenia stwierdzającego, że nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe,
- w § 4 ust. 2 określający elementy jakie powinno zawierać takie oświadczenie, w przypadku sprzedaży olejów opałowych osobom fizycznym nie prowadzącym działalności gospodarczej).

Obowiązywały także nie objęte skargami konstytucyjnymi przepisy:

- § 4 ust. 4 określający obowiązek przechowywania dokumentacji potwierdzającej sprzedaż oleju opałowego na cele opałowe,
- § 4 ust. 5 i § 3 ust. 3 konstruuje regułę zgodnie z którą, w przypadku niezłożenia oświadczeń, przepisy § 3 ust. 3 stosowało się odpowiednio czyli zachodziła konieczność

opodatkowania olejów opałowych, co do których nie złożono oświadczeń, wg. stawki akcyzy określonej dla olejów napędowych.

Kwestionowane przez Skarżącą regulacje § 4 ust. 1 oraz § 4 ust. 2 statuujące obowiązek pobierania oświadczeń i określające zawartość tych oświadczeń niemal w niezmiennym kształcie obowiązywały także po 15 września 2005 r.

Warunki stosowania obniżonych stawek akcyzy określono biorąc pod uwagę wytyczne zawarte w art. 65 ust. 2 ustawy tj.:

- art. 65 ust. 2 pkt 1 – 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 2 - 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 - 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 3 – 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.

Ww. wytyczne obowiązywały w niezmiennym kształcie zarówno w okresie od 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., jaki i po 15 września 2005 r.

Pozostaje w błędzie Skarżąca odnosząc uprawnienie zawarte w delegacji, tj. art. 65 ust. 2, także do stawki akcyzy wprowadzonej z dniem 24 sierpnia 2005 r. w art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy *o podatku akcyzowym*. Stawka z art. 65 ust. 1 a pkt 1 była stawką szczególną, stosowaną w przypadkach wymienionych w tym przepisie. Nie była stawką podstawową podatku akcyzowego dla olejów opałowych, bo ta określona była w art. 65 ust. 1, nie

była też stawką obniżoną na te wyroby (bo ta na mocy art. 65 ust. 2 określona była w rozporządzeniu w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego). Jednak od 15 września 2005 r., kiedy w przepisach rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego uchylono w § 4 ust. 5 (w dotychczasowym brzmieniu) zgodnie z którym w przypadku niezłożenia oświadczeń, zachodziła konieczność opodatkowania olejów opałowych, wg. stawki akcyzy określonej dla olejów napędowych, opodatkowanie takich przypadków „przejęła” właśnie stawka z art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy. Nie określano szczegółowych warunków stosowania tej stawki, bo już sam fakt sprzedaży oleju opałowego dla którego wcześniej niezasadnie zastosowano obniżoną stawkę akcyzy z rozporządzenia (z uchybieniem obowiązku odebrania prawidłowych oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe), traktowany był jako użycie wyrobu niezgodnie z przeznaczeniem, podlegające dyspozycji art. 65 ust. 1 a pkt 1 ustawy.

Nie można zgodzić się także z twierdzeniem, że powołane przez Skarżącą przepisy stanowią „uregulowania o charakterze podustawowym, ustanowione z przekroczeniem ustawowej delegacji, tj. w sposób sprzeczny z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP, na podstawie których Skarżąca została pozbawiona środków pieniężnych”.

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

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

1/2001, poz. 4 i powołane tam orzecznictwo). Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być jednak zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych. (...) Zarzut niezgodności z konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych pozostaje jednak zasadny wówczas, gdy przepisy prawa daninowego powodujące uszczuplenie majątkowe były dotknięte wadliwością w postaci uchybień w sposobie nakładania podatku (por. wyroki z: 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06). Występuje wtedy bowiem naruszenie innej, oprócz prawa własności, wartości konstytucyjnej, jaką jest przestrzeganie hierarchii źródeł prawa.” W sprawie Skarżącej hierarchia źródeł, jak wykazano powyżej w wyjaśnieniach co do zgodności kwestionowanych przepisów z art. 217 Konstytucji, nie została naruszona. Zatem brak byłoby także podstaw do przyjęcia, że zaskarżone § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia w związku z art. 65 ust. 1 i ust. 2 ustawy z 23 stycznia 2004 r. *o podatku akcyzowym* (a od dnia 15 września 2005 r. w zw. z art. 65 ust. 1, ust. 1 a i ust. 2 ustawy) są niezgodne z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji RP.

Mając na uwadze powyższe, wnoszę , jak na wstępie.

Załączniki:

odpis stanowiska MF (7 sztuk)



Mateusz Szczurek