



Prof. dr hab. Henryk Dzwonkowski, adwokat – doradca podatkowy

Kancelaria Adwokacko-Podatkowa

Tax & Business Law – Advisers & Consultants

Wyd. 26.04.2011 r.
Łódź, dnia 26 kwietnia 2011 r.

Trybunał Konstytucyjny

Al. J.Ch. Szucha 12A

00 – 918 Warszawa

Skarżący:

T **Spółka Jawna**

Osoby upoważnione do reprezentacji spółki, zgodnie z KRS:

oraz

adres Skarżącego:

ul.

K

Pełnomocnik Skarżącego:

adwokat

Henryk Dzwonkowski

Nr wpisu: Lod-0387

Kancelaria Adwokacko-Podatkowa

Henryk Dzwonkowski

ul. Nowa 50

90-030 Łódź

Uczestnicy postępowania:

- 1) Minister Finansów, ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa
- 2) Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, ul. Wiejska 4/6/8, 00-902 Warszawa
- 3) Prokurator Generalny, ul. Barska 28/30, 02-315 Warszawa

SKARGA KONSTYTUCYJNA

Przedmiot skargi konstytucyjnej:

W oparciu o normę z art. 79 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) oraz na podstawie art. 46 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 z późn. zm.), wnoszę w imieniu Skarżącego o stwierdzenie, że:

- 1) **§ 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269 ze zm.) rozpatrywany w powiązaniu z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.)** – na podstawie którego Naczelny Sąd Administracyjny orzekł ostatecznie o prawach i obowiązkach Skarżącego – **narusza art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)** w ten sposób, że wskazany wyżej § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 powołanego rozporządzenia prowadzi do ingerencji w konstytucyjnie chronione prawo własności Skarżącego na podstawie normy aktu podustawowego wydanej z wyraźnym przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego w zakresie określenia warunków zwolnienia od akcyzy sprzedaży oleju opałowego (w postaci obowiązku posiadania oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu oleju opałowego) i konsekwencji niespełnienia tych warunków, skutkując uszczupleniem majątkowym po stronie Skarżącego poprzez zastosowanie do sprzedaży oleju opałowego stawki właściwej dla oleju napędowego, która jest blisko sześciokrotnie wyższa od stawki przewidzianej dla oleju opałowego.

- 2) **art. 1 pkt 13 lit. b tiret drugie ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 153, poz. 1272, dalej: „ustawa zmieniająca z 30 sierpnia 2002 r.”), nowelizujący art. 37 ust. 2 pkt 2 tej ustawy od 1 października 2002 r.; oraz art. 1 pkt 7 ustawy z dnia 4 grudnia 2002 r. zmieniającej ustawę o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, ustawę o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy oraz ustawę – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. Nr 213, poz. 1803, dalej: „ustawa zmieniająca z 4 grudnia 2002 r.”), uzupełniającej ww. ustawę o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym o art. 35a od 1 stycznia 2003 r. – naruszają art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP** – w zakresie, w jakim wskazane wyżej przepisy nowelizujące ustawę o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym rozszerzyły *ex post* i w sposób blankietowy zakres upoważnienia ustawowego przewidzianego w art. 37 ust. 2 pkt 2 tej ustawy w celu niedozwolonej próby następczego doprowadzenia do zgodności z tą ustawą kwestionowanych przepisów § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 ww. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego, na podstawie których Naczelny Sąd Administracyjny orzekł ostatecznie o prawach i obowiązkach Skarżącego.

- 3) **§ 6 ust. 5 i § 5 pkt 1 ww. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego naruszają art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP** – w zakresie, w jakim wskazane przepisy rozporządzenia Ministra Finansów określają realnie wyższą stawkę podatku akcyzowego od sprzedanego przez Skarżącego w 2003 r. oleju opałowego w stosunku do maksymalnej stawki ustawowej przewidzianej w art. 37 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym dla paliw silnikowych – co prowadzi bezpośrednio do

uszczerplenia majątku Skarżącego na podstawie ww. przepisów aktu podstawowego naruszających zasadę wyłączności ustawowej w sferze podatkowej poprzez określenie stawki akcyzy dla sprzedaży oleju opałowego w rozporządzeniu wykonawczym w sposób wykraczający poza granice tej stawki określone w ustawie.

- 4) § 6 ust. 5 ww. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego narusza art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji RP – w zakresie, w jakim wskazany przepis rozporządzenia obciąża sprzedawcę oleju opałowego negatywnymi skutkami finansowymi nierzetelności oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego składanego przez podmiot podający się za jego nabywcę, skutkując powstaniem obowiązku zapłaty akcyzy po stronie sprzedającego (odpowiedzialność sprzedawcy za nierzetelność nabywcy).

Podstawy skargi konstytucyjnej:

Orzeczenie wydane w oparciu o przepisy naruszające konstytucyjne prawa strony skarżącej:

- wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia października 2010 r., sygn. akt , oddalający skargę kasacyjną T Spółka Jawna z/s w K od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P z dnia listopada 2008 r., sygn. akt w sprawie ze skargi T Spółki Jawnej z/s. w K na decyzję Dyrektora Izby Celnej w P z dnia czerwca 2008 r. nr w przedmiocie podatku akcyzowego za miesiące od stycznia do maja 2003 roku.

W związku z wydaniem wyroku NSA z października 2010 r., sygn. akt , opartego na przepisach naruszających postanowienia Konstytucji RP w ocenie Skarżącego doszło do naruszenia Jego podmiotowych praw i wolności o charakterze konstytucyjnym, tj.:

- a) prawa do ochrony własności łączącego się z zakazem ingerencji w sferę prawa własności dokonanej na podstawie normy aktu rangi niższej niż ustawa (§ 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego), wydanej z wyraźnym przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego zawartego w art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług (dalej „u.p.t.u.”) – w zakresie określenia w tym rozporządzeniu warunków zwolnienia od akcyzy sprzedaży oleju opałowego w postaci obowiązku uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu oleju na cele grzewcze, pod rygorem utraty prawa do zwolnienia. Naruszenie ww. praw podmiotowych polegało na tym, że NSA opierając się na postanowieniach § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku

akcyzowego (zwanego dalej „rozporządzeniem MF z 22.03.2002 r.”) uznał, że normy te mogą stanowić podstawę do obciążenia Skarżącego obowiązkiem zapłaty podatku akcyzowego od sprzedaży oleju opałowego według stawki jak za olej napędowy (która jest blisko sześciokrotnie wyższa) – w miejsce zwolnienia sprzedawcy od akcyzy, przewidzianego w § 12 ust. 1 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. Zastosowanie tych norm aktu podustawowego niezgodnych z zakresem upoważnienia ustawowego z art. 37 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. skutkowało znacznym uszczupleniem majątkowym po stronie Skarżącego (naruszenie prawa własności na podstawie przepisów aktu rangi niższej niż ustawa), któremu sprzeciwiają się regulacje konstytucyjne z art. 64 ust. 1 i 3, art. 21 ust. 1 w zw. z art. 2, art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.

b) prawa do ochrony własności łączącego się z obowiązkiem ponoszenia ciężarów podatkowych określonych jedynie w ustawie i w sposób zgodny z zasadą demokratycznego państwa prawnego, w tym przede wszystkim zasadą przyzwoitej legislacji (art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 84 Konstytucji RP), prawa do ochrony własności, która może być ograniczana wyłącznie w drodze ustawy (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP) oraz prawa do ochrony własności pozostającego w ścisłej więzi z obowiązkiem stanowienia i stosowania norm prawnych dotyczących istotnych elementów stosunku daninowego wyłącznie w drodze ustawy (art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 217 Konstytucji RP), a także prawa do ochrony własności łączącego się z zakazem rozstrzygania spraw w oparciu o przepisy, które zostały wydane z naruszeniem delegacji ustawowej (art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP). Naruszenie ww. praw podmiotowych polegało na tym, iż w odniesieniu do zobowiązań podatkowych określonych Skarżącemu za okres od stycznia do maja 2003 r. NSA opierał się na postanowieniach § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r., które – pomimo nowelizacji przepisów u.p.t.u. dokonanej od 1 października 2002 r. (zob. art. 1 pkt 13 lit. b tiret drugie ustawy zmieniającej z 30 sierpnia 2002 r.), a następnie także od 1 stycznia 2003 r. (zob. art. 1 pkt 7 ustawy zmieniającej z 4 grudnia 2002 r.) – nadal nie mogły stanowić legalnej podstawy do obciążenia sprzedawcy oleju opałowego, któremu złożono nierzetelne oświadczenie o jego przeznaczeniu, akcyzą według stawki jak za olej napędowy – ze względu na fakt, że wskazane przepisy nowelizujące ustawę o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z dniem 1 października 2002 r. rozszerzyły *ex post* i w sposób blankietowy zakres upoważnienia ustawowego przewidzianego w art. 37 ust. 2 pkt 2 tej ustawy. Taki zabieg legislacyjny ze względu na reguły walidacyjne i hierarchiczności źródeł prawa nie mógł stanowić skutecznej sanacji przepisów § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 ww. rozporządzenia – wprowadzonych w życie wcześniej, tj. w dniu 26 marca 2002 r. z oczywistym naruszeniem zakresu upoważnienia ustawowego wynikającego z ówczesnej treści delegacji ustawowej (art. 37 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u.). W rezultacie NSA w odniesieniu do zobowiązań Skarżącego w akcyzie za okres styczeń – maj 2003 r. orzekł o prawach i obowiązkach Skarżącego w oparciu o wygasłą normę prawną § 6 ww. aktu wykonawczego, która utraciła moc na skutek zmiany treści przepisu upoważniającego co do zakresu spraw przekazanych do uregulowania w rozporządzeniu, dokonanej nowelizacją art. 37 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. z dniem 1 października 2002 r.

- c) prawa do ochrony własności łączącego się z obowiązkiem ponoszenia ciężarów podatkowych określonych jedynie w ustawie oraz w wysokości niewykraczającej poza ustawowo określone ramy stawek podatku (art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP). Naruszenie ww. praw podmiotowych polegało na przyjęciu przez NSA za podstawę nałożenia na Skarżącego ciężaru opodatkowania akcyzą przepisy aktu rangi niższej niż ustawa (§ 6 ust. 5 i § 5 pkt 1 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r.) przewidujące w realiach niniejszej sprawy wyższą stawkę akcyzy od sprzedanego oleju aniżeli maksymalna stawka ustawowa określona w art. 37 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. dla paliw silnikowych. Zastosowanie stawki wyższej niż ustawowa doprowadziło do bezprawnej ingerencji w sferę prawa własności Skarżącego w drodze aktu innego niż ustawa, czym w sposób oczywisty naruszono art. 64 ust. 3 i art. 21 ust. 1 Konstytucji RP).
- d) prawa do ochrony własności łączącego się z poszanowaniem podstawowych wartości wynikających z naczelnej zasady konstytucyjnej demokratycznego państwa prawnego (art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji RP), takich jak pewność obrotu prawnego, zaufanie obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, ochrona dobrej wiary. Naruszenie to polegało na uznaniu przez NSA, że przepis § 6 ust. 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. stwarza podstawę do obciążenia sprzedawcy oleju opałowego negatywnymi skutkami finansowymi nierzetelności oświadczenia o przeznaczeniu tego wyrobu na cele grzewcze, leżącej po stronie podmiotu podającego się za jego nabywcę. Tymczasem z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) wynika, że nie można jednostki obciążać skutkami działań lub zaniechań innych osób, na które nie miała ona wpływu. Jeżeli formułuje się pewne uprawnienia w postaci tzw. praw warunkowych, to nie można wprowadzać takich warunków, które nie zależą w żaden sposób od zachowania podatnika oraz nie ma on prawnych możliwości ustalenia, czy warunki te są spełnione. Wynikające z § 6 ust. 5 ww. rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. obciążenie ryzykiem skutków nieprawidłowości, których dopuściła się inna, niezależna od podatnika osoba, oznacza niedopuszczalne w państwie prawa obciążenie sprzedawcy oleju opałowego podatkową odpowiedzialnością za nierzetelność nabywcy, skutkujące pozaustawową ingerencją w sferę własności podatnika (naruszenie art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji).

Od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia października 2010 r., sygn. akt nie przysługuje żaden środek odwoławczy. Wyrok ten jest ostateczny i nie podlega zaskarżeniu (art. 168 § 1 w zw. z art. 173 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U. z 2002 r. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm.).

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia października 2010 r., sygn. akt oddalający skargę kasacyjną T Spółka

Jawna i będący podstawą skargi konstytucyjnej został doręczony pełnomocnikowi strony wraz z uzasadnieniem w dniu 26 stycznia 2011 r.

Zakwestionowane w skardze konstytucyjnej regulacje prawne stanowiły podstawę wydania wyroku NSA z dnia października 2010 r. (), o czym świadczą następujące argumenty:

- treść uzasadnienia ww. wyroku, w którym na str. 11 NSA stwierdził, iż: „organy podatkowe nie musiały udowodniać, że nastąpiło zużycie oleju opałowego niezgodnie z jego przeznaczeniem. Z treści regulacji zawartej w § 6 ust. 5 w powiązaniu z § 5 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 roku w sprawie podatku akcyzowego jako w pełni uprawniony jawi się wniosek, że wystarczyło udowodnić nieprawdziwość złożonego oświadczenia, o którym mowa w § 6 ust. 1 pkt 1 lub 2 w zw. z ust. 2 ww. rozporządzenia, która to okoliczność skutkowałą koniecznością stosowania podstawowej stawki podatku”.

- treść uzasadnienia ww. wyroku, w którym na str. 12 NSA przyjął, iż: „stwierdzić należy, że przepisy zastosowanego w sprawie rozporządzenia nakładały na sprzedawcę oleju opałowego obowiązek pobierania od kupującego oświadczeń w określonej formie. Ustawodawca niewątpliwie uzależnił zastosowanie przez podatnika preferencyjnej stawki podatkowej od prawidłowości oświadczenia złożonego przez nabywcę oleju opałowego, zawierającego deklarację o przeznaczeniu go na cele opałowe. Brak prawidłowych oświadczeń i to zarówno pod względem formalnym jak i materialnym, powoduje niemożliwym opodatkowanie sprzedawanego oleju preferencyjną stawką akcyzy”.

Treść uzasadnienia wyroku NSA z października 2010 r., sygn. akt wskazuje zatem, że w wyniku zastosowania kwestionowanej w niniejszej skardze konstytucyjnej regulacji § 6 ust. 1 pkt 1 i § 6 ust. 5 w powiązaniu z § 5 ww. rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. Skarżący (T Sp. jawna) nie mógł skorzystać z preferencyjnego opodatkowania sprzedaży oleju opałowego, gdyż nie mógł zostać objęty zwolnieniem od akcyzy przewidzianym w § 12 ust. 1 tego rozporządzenia, lecz – w ocenie NSA – był wyłączony z tego zwolnienia na podstawie § 12 ust. 1 pkt 4 ww. rozporządzenia z uwagi na brak spełnienia warunku uprawniającego do zwolnienia w postaci posiadania prawidłowych oświadczeń nabywców o przeznaczeniu oleju opałowego. Należy zatem stwierdzić, że odmowa zastosowania wobec podatnika zwolnienia od podatku akcyzowego uznana we wskazanym wyżej wyroku NSA z października 2010 r. za zgodną z prawem, związana była z przyjęciem, że Spółka T jako podatnik nie spełniła **warunku uzyskania zwolnienia**, wprowadzonego w § 6 ust. 1 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. i uznaniem za możliwe zastosowania wobec niej konsekwencji wynikających z § 6 ust. 5 tego rozporządzenia odsyłającego do odpowiedniego stosowania jego § 5, co wywołało skutki równoznaczne z przyjęciem, iż nastąpiła sprzedaż oleju opałowego na cele inne niż opałowe, podlegająca opodatkowaniu według stawki właściwej dla oleju napędowego. Innymi słowy rozstrzygnięcie przez NSA o obowiązku zapłaty przez Spółkę T akcyzy według stawki jak dla oleju napędowego na podstawie § 6 ust. 5 w zw. z § 5 pkt 1 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. oparte zostało na uznaniu niespełnienia przez Spółkę warunku zwolnienia określonego w § 6 ust. 1 pkt 1 (czyli posiadania prawidłowego oświadczenia nabywcy) . W

przeciwnym bowiem razie nie można by w ogóle mówić w niniejszej sprawie o opodatkowaniu sprzedaży oleju opałowego po stronie Spółki (Skarżącego) według stawek przewidzianych w § 5 pkt 1 ww. rozporządzenia, właściwych dla oleju przeznaczonego na cele inne niż opałowe.

W związku z powyższą konstatacją, stwierdzić należy, że w przypadku uznania przez Trybunał Konstytucyjny unormowań § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 w zw. z § 5 pkt 1 ww. rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. za niezgodne ze wskazanymi na wstępie niniejszej skargi postanowieniami Konstytucji RP, brak byłoby prawnych możliwości do przyjęcia legalności obciążenia Skarżącego akcyzą od sprzedanego w 2003 r. oleju opałowego w oparciu o niekonstytucyjne przepisy rozporządzenia.

Wprawdzie będące przedmiotem niniejszej skargi regulacje § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 oraz § 5 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego, a także przepisy ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym utraciły formalnie moc. Jednakże w oparciu o art. 39 § 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym wydanie orzeczenia w przedmiotowej sprawie jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw Skarżącego. Zgodnie bowiem z ukształtowanym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, formalne uchylenie przepisu przez ustawodawcę nie może być uznane za równoznaczne z utratą jego mocy obowiązującej, jeśli chodzi o ocenę stanów prawnych, które miały miejsce w okresie poprzedzającym zmianę stanu prawnego (zob. wyrok TK z stycznia 1998 r., sygn. P 2/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 1 oraz wyrok TK o sygn. SK 79/06). W niniejszej sprawie na skutek zastosowania wskazanych wyżej regulacji aktu podustawowego, które pozostają w kolizji z normami konstytucyjnymi, doszło do bezprawnej ingerencji organów państwa w konstytucyjnie chronione prawo własności, co zostanie szczegółowo wykazane w poniższym uzasadnieniu skargi konstytucyjnej. Istnieje zatem konieczność wydania orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny celem przeciwdziałania naruszeniu konstytucyjnych praw i wolności Skarżącego. Jednocześnie pozbawienie mocy obowiązującej zaskarżanych przepisów stanowić będzie skuteczny środek dla przywrócenia ochrony praw naruszonych zastosowaniem kwestionowanych regulacji prawnych (m.in. w oparciu o instytucję wznowienia postępowania z art. 240 § 1 pkt 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).

Uzasadnienie

Opis stanu faktycznego:

Decyzją z dnia .02.2008 r. nr Dyrektor Urzędu
Kontroli Skarbowej w P określił skarżącą Spółkę (T Sp.
jawna) zobowiązania podatkowe w podatku akcyzowym za poszczególne miesiące od
stycznia do maja 2003 r., z powołaniem się m.in. na art. 34 ust. 1, art. 35 ust. 1 pkt 3 i art. 36
ust. 1 i 3 u.p.t.u. oraz na § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r.,

stosując na tej podstawie do sprzedanego przez Spółkę oleju opałowego na rzecz dwóch kontrahentów stawkę akcyzy jak za olej napędowy (w wysokości 1129 zł/1000 litrów). Organ I instancji przyjął, że Spółka we wskazanym wyżej okresie dokonała sprzedaży oleju opałowego niezgodnie z jego przeznaczeniem na rzecz firm I Sp. z o.o. oraz F z P. Organ uznał, że faktury sprzedaży oraz oświadczenia nabywców oleju opałowego były nierzetelne, gdyż nie dokumentowały faktycznego przebiegu transakcji. Zdaniem organu wystawione przez Spółkę faktury sprzedaży dotyczyły oleju opałowego, którego dalej te firmy nie zbywały, o czym świadczyć miała w szczególności okoliczność, że nie posiadały one majątku niezbędnego do handlu paliwami i nie prowadziły ewidencji podatkowych. W konkluzji organ przyjął, że oświadczenia o nabyciu oleju na cele opałowe, złożone przez ww. podmioty nie są wiarygodne, a sprzedany przez Spółkę olej opałowy trafił do innych, nieustalonych przez organ odbiorców. W odwołaniu Spółka T zakwestionowała w całości ustalenia organu co do zarzuconej nierzetelności transakcji, wnosząc o uchylenie zaskarżonej decyzji.

Decyzją z dnia .06.2008 r. nr , Dyrektor Izby Celnej w P utrzymał w mocy decyzję organu I instancji. W uzasadnieniu decyzji organ odwoławczy stwierdził m.in., że przepis § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. zwalnia z obowiązku podatkowego podatników będących sprzedawcami wyrobów akcyzowych, z wyjątkiem podmiotów sprzedających wyroby określone w § 4 i 5 tego rozporządzenia dla celów innych niż opałowe. Organ wskazał ponadto, że podatek sprzedający olej opałowy winien dołożyć wszelkich starań celem zgromadzenia rzetelnych oświadczeń nabywców po to, by móc korzystać z preferencji podatkowej w zakresie sprzedaży oleju opałowego. Zdaniem organu Spółka nie spełniła warunku zwolnienia od akcyzy sprzedaży oleju do celów grzewczych, gdyż złożone oświadczenia nabywców okazały się nierzetelne.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P pełnomocnik skarżącej Spółki zakwestionował prawidłowość ustaleń faktycznych i prawnych przyjętych za podstawę rozstrzygnięcia, zarzucając naruszenie całego szeregu przepisów postępowania podatkowego (w szczególności art. 122, art. 123 § 1, art. 187 § 1, art. 188, art. 190, art. 191, art. 193 oraz art. 199 Ordynacji podatkowej) oraz przepisów prawa materialnego, w tym § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. oraz art. 35 ust. 1 pkt 3 i pkt 5, art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. a) i c) u.p.t.u. Wskazał m.in. na fakt działania skarżącej Spółki T w dobrej wierze w zakresie przyjmowania od swych kontrahentów oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego oraz działania w przeświadczeniu, że są oni rzeczywistymi nabywcami oleju opałowego. Zwrócił uwagę na powszechną w obrocie paliwami praktykę tzw. handlu pośredniego, w ramach którego nabywcy pośredni dokonują nabycia paliw pod konkretne zlecenie, nie dysponując własną bazą paliwową. Spółka dysponowała w szczególności okazanymi jej przez kontrahentów dokumentami poświadczającymi fakt zarejestrowania ww. firm we właściwych rejestrach przedsiębiorców, które potwierdzały ich byt prawny (zaświadczenie o wpisie do ewidencji działalności gospodarczej, zaświadczenie REGON, decyzja w sprawie NIP, potwierdzenie zarejestrowania jako podatnik VAT firmy F oraz potwierdzona przez organ podatkowy rejestracja firmy

I Sp. z o.o. w Urzędzie Skarbowym i KRS). W oparciu o te dokumenty Spółka identyfikowała te firmy jako nabywców oleju opałowego. W skardze podkreślono ponadto, że przeprowadzone postępowanie podatkowe wykazało, iż Spółka T nabywała olej opałowy od legalnie działających podmiotów (głównie O i L) oraz wskazano, że Spółka sprzedając ten olej opałowy zachowała się zgodnie z dyspozycją § 6 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r., uzyskując od swoich kontrahentów – F

i I Sp. z o.o. oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego na cele grzewcze. W treści tych oświadczeń podmioty te podały się za nabywców oleju opałowego. W tych okolicznościach Spółka miała podstawy, by przyjąć, iż dokonuje sprzedaży oleju opałowego zgodnie z jego przeznaczeniem, a odpowiedzialność podatkową za ewentualną nierzetelność tych oświadczeń powinny ponosić podmioty, które złożyły takie oświadczenia – w oparciu o art. 35 ust. 1 pkt 5 i art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. c) u.p.t.u.

Oddalając skargę WSA w P orzekł w wyroku z dnia .11.2008 r. (sygn. akt), że wobec uznania, iż faktury i oświadczenia złożone przez kontrahentów Spółki o nabyciu oleju na cele grzewcze nie były wiarygodne z uwagi na to, że podmioty te – zdaniem Sądu – nie prowadziły faktycznej działalności, Spółka T powinna odprowadzić podatek akcyzowy według stawki jak dla oleju napędowego na podstawie § 6 ust. 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. Według Sądu posiadanie nierzetelnych oświadczeń jest bowiem równoznaczne z brakiem oświadczeń nabywców o przeznaczeniu oleju opałowego. W ocenie sądu administracyjnego I instancji istota sprawy nie dotyczy dobrej czy złej wiary, lecz zachowania należytej staranności w kontaktach z kontrahentami. Jej niedochowanie obciąża sprzedawcę odpowiedzialnością za niezapłacony podatek akcyzowy, gdyż w świetle § 6 ust. 5 tylko posiadanie rzetelnych oświadczeń nabywców zwalnia sprzedawcę oleju opałowego od akcyzy.

W skardze kasacyjnej od wyroku WSA w P z dnia .11.2008 r. Skarżący podniósł zarzuty dotyczące zarówno naruszenia przepisów prawa o postępowaniu, jak i przepisów prawa materialnego, w szczególności:

- naruszenie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) ustawy o postępowaniu przed sądami administracyjnymi („u.p.p.s.a.”) w zw. z art. 122, art. 123 § 1, art. 180 § 1 i 2, art. 187 § 1, art. 188, art. 190 § 1 i 2, art. 191 i art. 199 Ordynacji podatkowej – poprzez oddalenie skargi pomimo niewyjaśnienia przez organy podatkowe w toku przeprowadzonego postępowania istotnej dla wyniku sprawy kwestii działania Spółki T w dobrej lub złej wierze w zakresie przyjmowania oświadczeń nabywców o przeznaczeniu oleju opałowego, oraz poprzez powielenie błędnej oceny organów podatkowych uznającej, iż Spółka T nie dochowała należytej staranności przy identyfikacji swoich kontrahentów – pomimo, że Spółka T podjęła przewidziane prawem (art. 35a u.p.t.u.) działania w celu identyfikacji swoich kontrahentów oraz w okresie, w którym dokonywała sprzedaży oleju opałowego na rzecz firm F i I Sp. z o.o., nie mogła wiedzieć o domniemanej pozorności nabywania przez te firmy oleju opałowego od Spółki T ;
- naruszenie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) u.p.p.s.a. w zw. z art. 122 i art. 187 § 1 u.o.p. poprzez oddalenie skargi pomimo nieprzeprowadzenia przez organy podatkowe

postępowania wyjaśniającego mającego na celu ustalenie rzeczywistego odbiorcy oleju opałowego sprzedawanego przez Spółkę T firmom F i I Sp. z o.o. – która to kwestia miała istotne znaczenie dla ustalenia odpowiedzialności podatkowej w akcyzie z tytułu przeznaczenia oleju opałowego do celów nieopałowych.

- błędną wykładnię art. 35 ust. 1 pkt 3 u.p.t.u. w zw. z art. 35 ust. 1 pkt 5 i art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. c) u.p.t.u. oraz w zw. z § 12 ust. 2 pkt 1 lit. c) rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. – polegającą na bezzasadnym przyjęciu, że nie jest istotne ustalenie kto ponosi odpowiedzialność za wystawienie nierzetelnych oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego, oraz że nieistotne jest ustalenie rzeczywistego odbiorcy oleju – w sytuacji, gdy z przepisów tych wynika, że podatnikiem akcyzy może być nie tylko sprzedawca, ale również nabywca oleju opałowego wykorzystujący go na cele inne niż opałowe;
- błędną wykładnię § 6 ust. 5 ww. rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. w zw. z art. 35 ust. 1 pkt 3 i pkt 5 u.p.t.u. – polegającą na nieuwzględnieniu faktu, że posiadanie lub brak oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego stanowi zasadniczy element rozgraniczający odpowiedzialność podatkową sprzedawcy oraz nabywcy z tytułu przeznaczenia oleju opałowego na cele inne niż opałowe;
- niewłaściwe zastosowanie § 12 ust. 1 pkt 4 ww. rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. w zw. z art. 35 ust. 1 pkt 3 u.p.t.u. – polegające na przyjęciu, że przepisy te stanowią podstawę obciążenia Spółki T podatkiem akcyzowym, w sytuacji zarzucenia jej dokonywania sprzedaży oleju opałowego do celów innych niż opałowe.

W skardze kasacyjnej zwrócono przy tym uwagę, że z okoliczności sprawy (w tym z faktur sprzedaży) wynikało, że transport oleju organizowany był przez nabywcę. W związku z tym skarżąca Spółka nie miała praktycznej możliwości sprawdzenia kto i w jakim celu przeznaczył zakupiony olej; nie miała zatem realnej możliwości weryfikacji rzetelności złożonych jej oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego inaczej niż tylko w oparciu o ww. dokumenty rejestrowe identyfikujące kontrahentów Spółki (F i I Sp. z o.o.) jako nabywców oleju opałowego.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia .10.2010 r., sygn. akt oddalił skargę kasacyjną Spółki T od wyroku WSA w P z dnia .11.2008 r., dzieląc argumentację sądu administracyjnego I instancji. NSA wskazał, że organy nie musiały udowadniać, że nastąpiło zużycie oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem, lecz z regulacji § 6 ust. 5 w zw. z § 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. wynika, że wystarczyło udowodnić nieprawdziwość złożonego oświadczenia, o którym mowa w § 6 ust. 1 pkt 1 lub 2 w zw. z ust. 2 ww. rozporządzenia, która to okoliczność skutkowałą koniecznością stosowania podstawowej stawki podatku. W ocenie Sądu podatnik nie spełnił warunków do zwolnienia od akcyzy sprzedaży oleju opałowego, gdyż nie wykazał, że podatek został zapłacony w należnej wysokości w poprzedniej fazie obrotu (§ 12 ust. 1 pkt 4 ww. rozporządzenia), a przepisy zastosowanego w sprawie rozporządzenia (§ 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5) nakładały na sprzedawcę oleju opałowego obowiązek pobierania od kupującego

oświadczeń w określonej formie, uzależniając zastosowanie przez podatnika preferencyjnej stawki podatkowej od prawidłowości tego oświadczenia zarówno pod względem formalnym, jak i materialnym. Zdaniem NSA oświadczenia pochodziły od podmiotów, których byt prawny miał charakter tylko formalny, dlatego nie mogły one korzystać z przymiotu prawdziwości pod względem materialnym. W konsekwencji NSA uznał, że oświadczenia te nie spełniały przesłanek do zwolnienia Spółki od akcyzy. Zatem skarżąca Spółka nie dopełniła określonych w przepisach tego rozporządzenia warunków do zastosowania zwolnienia przy sprzedaży oleju opałowego.

Skarżący wnosząc niniejszą skargę konstytucyjną stoi na stanowisku, że w wyniku wydania ww. wyroku NSA z października 2010 r. doszło do naruszenia Jego konstytucyjnie chronionych praw, gdyż przepisy aktu podustawowego przyjęte za podstawę rozstrzygnięcia przez NSA są niezgodne z powołanymi na wstępie postanowieniami Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i nie mogą w związku z tym prowadzić do ingerencji w prawo własności Skarżącego poprzez obciążenie go ciężarem podatku akcyzowego w oparciu o przepisy aktu rangi niższej niż ustawa wydane z przekroczeniem upoważnienia ustawowego oraz wykraczające poza ustawowo określone granice wysokości opodatkowania akcyzą.

Ad 1)

Uzasadnienie zarzutu niezgodności § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r., rozpatrywanego w powiązaniu z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 u.p.t.u – z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.

W myśl kwestionowanych w niniejszej skardze konstytucyjnej przepisów § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego, podatnik sprzedający wyroby określone w § 4 ust. 1 tego rozporządzenia (w tym odpowiednio oznaczony i zabarwiony olej opałowy) był zobowiązany w przypadku sprzedaży tych wyrobów osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej oraz osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą – do uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów na cele opałowe. Niezłożenie takiego oświadczenia, z uwagi na odesłanie zawarte w § 6 ust. 5 do odpowiedniego stosowania § 5 ww. rozporządzenia MF z 22.03.2002 r., wywoływało skutki podatkowe równoznaczne z przeznaczeniem oleju na cele inne niż opałowe, czyli opodatkowanie sprzedanego oleju opałowego według stawki jak za olej napędowy (zob. § 6 ust. 5 w zw. z § 5 pkt 1 ww. rozporządzenia MF z 22.03.2002 r.). Stawka akcyzy przewidziana w § 5 pkt 1 dla oleju przeznaczonego na cele nieopałowe wynosiła w okresie, którego dotyczy przedmiotowa sprawa (2003 rok) **1129 zł** za 1000 litrów (i odpowiadała ona stawce za olej napędowy – zob. poz. 11 pkt 5 załącznika nr 1 do ww. rozporządzenia). Podczas gdy podstawowa stawka dla oleju opałowego wynosiła **195 zł** za 1000 litrów (zob. poz. 12 załącznika nr 1 do ww. rozporządzenia). Sprzedawcy oleju opałowego byli co do zasady zwolnieni od podatku

akcyzowego, z wyjątkiem podmiotów sprzedających te wyroby dla celów innych niż opałowe oraz wyrobów, od których nie zapłacono podatku akcyzowego (zob. § 12 ust. 1 pkt 1 i 4 ww. rozporządzenia MF z 22.03.2002 r.). Przy czym w świetle powołanego § 6 ust. 1 i 5 tego rozporządzenia za sprzedaż do celów opałowych uznaje się wyłącznie sprzedaż udokumentowaną oświadczeniem nabywcy o przeznaczeniu oleju na cele grzewcze.

Wprowadzony w § 6 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. wymóg posiadania oświadczenia nabywcy oleju o przeznaczeniu nabywanych wyrobów na cele opałowe stanowił zatem **warunek stosowania zwolnienia** w odniesieniu do sprzedawcy oleju opałowego, ponieważ w myśl § 6 ust. 5 brak takiego oświadczenia skutkowało opodatkowaniem sprzedawanego oleju i to według stawki właściwej dla oleju napędowego, prawie sześciokrotnie wyższej niż stawka podstawowa określona dla oleju opałowego. Przy czym w przedmiotowej sprawie NSA w wyroku z października 2010 r. () przyjmując za podstawę rozstrzygnięcia kwestionowane przepisy § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r., stwierdził, że posiadanie przez sprzedawcę nieprawidłowych oświadczeń nabywców jest traktowane na równi z brakiem oświadczeń, o których mowa w tych przepisach.

Odmowa zastosowania wobec Skarżącego zwolnienia od akcyzy, uznana we wskazanym wyżej wyroku NSA za zgodną z prawem, związana więc była z przyjęciem, że Spółka T nie spełniła **warunku zwolnienia** wynikającego z § 6 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. i uznaniem za możliwe zastosowania w stosunku do niej konsekwencji wynikających z § 6 ust. 5 tego rozporządzenia.

W kontekście zarzutu postawionego w punkcie 1 niniejszej skargi konstytucyjnej dotyczącego niezgodności § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. z art. 21, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217, rodzi się zasadnicza wątpliwość, czy wprowadzenie przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia wymogu posiadania przez sprzedawcę oleju opałowego oświadczeń nabywców o jego przeznaczeniu, **jako warunku zwolnienia sprzedaży tego wyrobu od akcyzy**, było zgodne z zakresem upoważnienia ustawowego określonego w art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (u.p.t.u.).

W tym kontekście podkreślić przede wszystkim należy, że w orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntował się już pogląd, iż: „*W momencie wejścia w życie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. tj. dnia 26 marca 2002 r. **brak było podstawy ustawowej do uregulowania materii zawartej w § 6 ust. 1 i 5, dotyczącej warunków zwolnienia niektórych wyrobów z akcyzy w postaci uzyskania przez sprzedawcę takiego wyrobu oświadczenia nabywcy o jego przeznaczeniu na cele grzewcze i konsekwencji braku spełnienia takich warunków***”.

Stanowisko takie wyrażone zostało w bardzo licznych orzeczeniach sądów administracyjnych, w tym m.in. w: wyrokach WSA w Gliwicach: z dnia 22.07.2008 r., III SA/GI 1753/07, z dnia 25.07.2008 r., III SA/GI 21/08, z dnia 25.07.2008 r., III SA/GI 22/08, z dnia 26 sierpnia 2008 r., III SA/GI 153/2008, z dnia 02.09.2008 r., III SA/GI 1749/07, z dnia

02.09.2008 r., III SA/GI 1750/07, z dnia 02.09.2008 r., III SA/GI 1751/07; a także w wyrokach WSA w Gorzowie Wlkp.: z dnia 29.04.2008 r., I SA/Go 168/08, z dnia 29.04.2008 r., I SA/Go 171/08, z dnia 27.05.2008 r., I SA/Go 164/08, z dnia 03.06.2008 r., I SA/Go 162/08 oraz z dnia 03.07.2008 r., I SA/Go 165/08; oraz w postanowieniu NSA z dnia 16.11.2007 r., I FSK 792/07).

Orzekając o niekonstytucyjności (naruszenie art. 92 ust. 1, art. 217 i art. 84 Konstytucji RP) oraz o niezgodności z zakresem upoważnienia ustawowego ww. przepisów § 6 ust. 1 i 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r., sądy administracyjne – w powołanych wyżej orzeczeniach – zgodnie wskazują, że przepisy zawierające delegację ustawową do wydania przedmiotowego rozporządzenia, tj. przepisy art. 37 ust. 2 u.p.t.u., w brzmieniu obowiązującym w dniu wejścia w życie tego rozporządzenia, tj. 26 marca 2002 r. **uprawniali ministra** właściwego do spraw finansów publicznych **jedynie do obniżenia stawek akcyzy i zwolnienia niektórych wyrobów od akcyzy**. Delegacja ustawowa **nie upoważniała zaś ministra** właściwego do spraw finansów publicznych **do określenia warunków stosowania zwolnień i obniżek**. Regulacja zawarta w § 6 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. w sprawie podatku akcyzowego, wprowadzająca wymóg posiadania oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe związana jest natomiast właśnie z wprowadzeniem **warunku** dotyczącego uzyskania przez sprzedawcę wyrobu określonego w § 4 ust. 1 (w tym oleju opałowego) **zwolnienia od podatku akcyzowego**. Z odesłania zawartego w § 6 ust. 5 do przepisów § 5 tego rozporządzenia wynika bowiem, że brak takiego oświadczenia jest równoznaczny z dokonywaniem sprzedaży oleju opałowego do celów innych niż opałowe i rodzi obowiązek zapłaty akcyzy według stawki właściwej dla olejów napędowych – w miejsce zwolnienia przewidzianego w § 12 ust. 1 ww. rozporządzenia MF z 22.03.2002 r.

W art. 37 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. ustawodawca postanowił, że minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, zwalniać niektóre wyroby od akcyzy. Przepis ten jako odnoszący się do zwolnienia ujętego od strony przedmiotowej, może być brany pod uwagę jako zawierający upoważnienie do określenia przedmiotowych zwolnień od podatku akcyzowego bowiem reguła wyłączności ustawowej w zakresie prawa daninowego, wyprowadzana z art. 217 Konstytucji RP (obok art. 84 ustawy zasadniczej), nie wyklucza regulowania kwestii związanych z przyznawaniem ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków w drodze aktów wykonawczych **pod warunkiem jednak, że zasady dotyczące tej materii wynikają z ustawy, a ponadto ustawa udziela wystarczająco precyzyjnych wskazówek co do sposobu ich uregulowania w akcie wykonawczym** (por. wyrok TK z dnia 01.09.1998 r., U 1/98, OTK ZU nr 5/1998, poz. 63).

Jak podkreślają zgodnie sądy administracyjne w powołanych wyżej orzeczeniach, z żadnego z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie wynikało w momencie wejścia w życie ww. rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. uprawnienie do uregulowania przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych **przesłanek**

(warunków), które byli obowiązani spełnić podatnicy, aby móc skorzystać ze zwolnienia podatkowego, pod rygorem utraty prawa do zwolnienia. Charakter takich warunków miał zaś niewątpliwie obowiązek uzyskania przez sprzedawcę oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu wyrobu akcyzowego na cele opałowe, wynikający z § 6 ust. 1 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r., opatrzonego rygorem podatkowym wynikającym z ust. 5 tego przepisu (w postaci zastosowania stawki podatku akcyzowego określonej dla oleju napędowego zamiast zwolnienia od podatku akcyzowego).

Z utrwalonego i ukształtowanego od początku działalności orzeczniczej stanowiska Trybunału Konstytucyjnego wynika, że jeżeli ustawodawca nie uregulował określonej kwestii w upoważnieniu do wydania aktu podustawowego, **należy to interpretować jako nieudzielenie w tym zakresie kompetencji normodawczych**, przy czym upoważnienie podlega ścisłej, literalnej wykładni i z uwagi na jego wykonawczy charakter nie może być rozszerzane w drodze wykładni funkcjonalnej (zob. m.in. orzeczenia TK z dnia 28 maja 1986 r. U. 1/86; z dnia 8 października 2002 r. K. 36/2000; z dnia 11 lutego 2003 r. P. 12/2002, z dnia 10 grudnia 2003 r. K. 49/2001). W wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2007 r. (U 6/06, Lex Sigma), podkreślono również, że: **„Rozporządzenie, jako akt wykonawczy do ustawy, nie może treści zawartych w ustawie, z której wynika upoważnienie do jego wydania, przekształcać, modyfikować, ani też w żaden sposób uzupełniać”**.

W powołanym wyżej orzecznictwie sądów administracyjnych podniesiono zaś ponadto, że również przepisy, w których zawarte były wytyczne do wykonania art. 37 ust. 2, tj. w art. 37 ust. 4 u.p.t.u., nie nawiązywały do kwestii związanych z materią uregulowaną w § 6 ww. rozporządzenia wydanego w dniu 22 marca 2002 r. Także w innych przepisach ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie było w tym czasie regulacji dotyczącej uzyskiwania przez sprzedawcę wyrobu akcyzowego, którym był olej opałowy, oświadczeń od nabywców o przeznaczeniu takiego wyrobu.

Wyznaczając zakres przedmiotowy tego rozporządzenia w § 1 w pkt 3 Minister Finansów zaznaczył, iż rozporządzenie to określa obniżki stawek akcyzy określonych w art. 37 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym **i warunki ich stosowania** (na podstawie upoważnienia zawartego w art. 37 ust. 2 pkt 1, które w owym czasie – tj. w dacie wydania przedmiotowego rozporządzenia – także **dało podstawę tylko do obniżania stawek akcyzy (bez upoważnienia do określenia warunków ich stosowania)**, co wynikało ze zwrotu „(...) może, w drodze rozporządzenia: *obniżyć stawki akcyzy określone w ust. 1*”).

Natomiast w pkt 4 § 1 tego rozporządzenia (odnoszącym się do upoważnienia zawartego w art. 37 ust. 2 pkt 2, w którym użyto zwrotu „(...) może, w drodze rozporządzenia: *zwalniać niektóre wyroby od akcyzy*”) była mowa **jedynie** o tym, że rozporządzenie określa zwolnienia niektórych wyrobów od akcyzy, **bez zasygnalizowania, iż materia aktu wykonawczego będzie regulowała również warunki takich zwolnień**.

Dlatego też w powołanym wyżej orzecznictwie sądów administracyjnych zasadnie rozstrzygano, że w momencie wejścia w życie rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. **brak było podstawy ustawowej do uregulowania materii zawartej w § 6 ust. 1 i 5 tego**

rozporządzenia, dotyczącej warunków zwolnienia niektórych wyrobów z akcyzy w postaci uzyskania przez sprzedawcę takiego wyrobu oświadczenia nabywcy o jego przeznaczeniu na cele grzewcze i konsekwencji braku spełnienia takich warunków w postaci opodatkowania sprzedanego oleju opałowego stawką taką jak dla oleju napędowego.

Pogląd ten należy w pełni podzielić, gdyż wpisuje się on w ten nurt orzecznictwa sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego, który konsekwentnie zmierza do ochrony podstawowych wartości porządku konstytucyjnego. Realizacja konstytucyjnej zasady państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP) wymaga ścisłego rozróżniania kompetencji stanowienia prawa powszechnie obowiązującego przez organy ustawodawcze i kompetencji władzy wykonawczej powołanej do realizacji ustaw, niewyposażonej w atrybuty „samoistnego” uchwalania prawa powszechnie obowiązującego. Zgodnie zaś z art. 92 ust. 1 Konstytucji, rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, **na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie** i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i **zakres spraw przekazanych do uregulowania** oraz **wytyczne** dotyczące treści aktu. Nie ma wątpliwości, że delegacja ustawowa w przedmiocie wydania przez Ministra Finansów odnośnego rozporządzenia, w dniu jego wejścia w życie, nie zawierała upoważnienia do określenia warunków stosowania zwolnień w zakresie wyrobów akcyzowych, przez co § 6 ust. 1 i 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. wprowadzający taki warunek w postaci uzyskania oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu oleju opałowego oraz określający skutki braku takiego oświadczenia (w postaci utraty prawa do zwolnienia i obowiązku zapłaty podatku według stawki takiej jak dla oleju napędowego), wydany został z naruszeniem art. 2, art. 92 ust. 1 oraz art. 84 i art. 217 Konstytucji RP (wprowadzającego zasadę wyłączności ustawowej regulacji wszystkich istotnych elementów konstrukcji podatku), a także z naruszeniem upoważnienia ustawowego zawartego w art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 u.p.t.u. W niniejszej sprawie zarzut niekonstytucyjności wiąże się zatem z brakiem kompetencji Ministra Finansów do wydania rozporządzenia określającego warunki stosowania zwolnień od akcyzy w odniesieniu do sprzedaży oleju opałowego. W świetle art. 217 Konstytucji, stanowiącego m.in., że określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy, nie może ulegać wątpliwości, że określenie przez Ministra Finansów warunków stosowania zwolnień od akcyzy bez upoważnienia ustawowego w tym zakresie stanowiło wkroczenie w sferę materii zastrzeżonej wyłącznie dla ustawy. Z kolei art. 84 Konstytucji RP wskazuje, że każdy jest zobowiązany do ponoszenia tych ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, które są określone jedynie w ustawie. W niniejszej sprawie, na skutek zastosowania przez NSA przepisów § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. wydanych z oczywistym przekroczeniem zakresu upoważnienia ustawowego doszło do naruszenia konstytucyjnie chronionego prawa własności Skarżącego (art. 64 ust. 1 i ust. 3 oraz art. 21 ust. 1 Konstytucji)

poprzez nałożenie obowiązku zapłaty podatku akcyzowego w oparciu o przepis rangi niższej niż ustawa wydany bez stosownej delegacji ustawowej. Art. 64 ust. 3 Konstytucji RP stanowi zaś wyraźnie, że **własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy** i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności. Określenie przez Ministra Finansów bez upoważnienia ustawowego w § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. warunku zwolnienia od akcyzy sprzedaży oleju opałowego w postaci obowiązku posiadania oświadczenia nabywcy o jego przeznaczeniu, oraz konsekwencji niespełnienia tego warunku w postaci opodatkowania sprzedaży tego oleju stawką niemal **sześciokrotnie wyższą** od stawki podstawowej dla tego wyrobu, prowadzi do niedozwolonego, pozaustawowego ograniczenia prawa własności, skutkując po stronie Skarżącego bardzo znacznym uszczupleniem majątkowym (kwota przypisu podatku z decyzji Dyrektora UKS w P z .02.2008 r. wynosi zł) spowodowanym nałożeniem ciężaru podatkowego, którego wysokość wynika z przepisu § 6 ust. 5 rozporządzenia, wydanego *de facto* bez podstawy ustawowej. Obciążenie Skarżącego podatkiem akcyzowym naliczonym według stawki sześciokrotnie wyższej od stawki przewidzianej dla oleju opałowego, w oparciu o niekonstytucyjne przepisy rozporządzenia, nosi w istocie znamiona bezprawnej konfiskaty mienia Skarżącego.

W sytuacji gdy ustanowiony rozporządzeniem warunek stosowania zwolnienia od akcyzy w postaci posiadania oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu oleju na cele opałowe okazuje się być wprowadzony niekonstytucyjnie, to uznać należy, że – wbrew ocenie przyjętej w wyroku NSA z .10.2010 r. (, str. 11 uzasadnienia) – do obciążenia Skarżącego akcyzą od sprzedanego w 2003 r. oleju opałowego nie wystarczyło udowodnienie, że złożone oświadczenia są nierzetelne, lecz należało udowodnić, że sprzedany olej został faktycznie przeznaczony do celów innych niż opałowe, co dopiero wyłączałoby jego sprzedaż ze zwolnienia od akcyzy zgodnie z treścią § 12 ust. 1 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. Nie można bowiem zasadnie wywodzić w oparciu o niekonstytucyjnie wprowadzony warunek uzyskania oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu oleju na cele opałowe, że brak takiego oświadczenia jest równoznaczny z dokonaniem sprzedaży oleju na cele nieopałowe (wyłączone ze zwolnienia). Domniemanie takie nie ma legalnej podstawy prawnej – wobec faktu, że będąca jego źródłem regulacja § 6 ust. 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. nie znajdowała oparcia w upoważnieniu ustawowym. W związku z tym nie może być ono źródłem zobowiązań podatkowych nałożonych na Skarżącego w niniejszej sprawie, gdyż naruszałoby to zasady porządku konstytucyjnego wynikające z art. 2, art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP. Podstawą prawną nakładania i ponoszenia wszelkich ciężarów publicznych, w tym podatków, musi być ustawa (art. 84 i art. 217), a wszelkie pozaustawowe regulacje w sferze nakładania danin podatkowych muszą mieć wyraźne oparcie w upoważnieniu ustawowym (art. 92 ust. 1 w zw. z art. 217 Konstytucji).

Na tle poczynionych wyżej uwag nie można mieć wątpliwości, że **regulacja § 6 ust. 1 i ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów wydanego w dniu 22 marca 2002 r. oparcia**

konstytucyjnego i ustawowego nie miała – co znajduje potwierdzenie w licznych, wskazanych wyżej wyrokach sądów administracyjnych (m.in. w wyrokach WSA w Gliwicach z dnia 02.09.2008 r., III SA/Gl 1750/07, III SA/Gl 1751/07; oraz w wyrokach WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 03.07.2008 r., I SA/Go 165/08 i z dnia 03.06.2008 r., I SA/Go 162/08). Na gruncie przedmiotowej sprawy adekwatność zachowuje więc teza orzecznicza Trybunału Konstytucyjnego (wyrażona m.in. w wyrokach z: 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03 oraz 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110), zgodnie z którą: *„Zarzut niezgodności z przewidzianą w art. 64 Konstytucji RP konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych jest uzasadniony również dlatego, że przepisy skutkujące uszczupleniem majątkowym były dotknięte wadliwością polegającą na tym, że ich wydanie nastąpiło z wyraźnym (niekwestionowanym) przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego”*.

Podkreślić należy, że wskazana niezgodność analizowanej regulacji § 6 ust. 1 i 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. z powołanymi wyżej przepisami Konstytucji istniała nie tylko w dacie jego wydania, ale również w późniejszym okresie (rozcigającym się także na rok 2003), kiedy to w wyniku nowelizacji przepisów u.p.t.u. dokonanej z dniem 1 października 2002 r. na podstawie ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. 2002 r. Nr 153 poz. 1272), zmieniono m.in. art. 37 ust. 2 pkt 1 i 2 u.p.t.u., zawierający fakultatywne upoważnienie do wydania przez ministra właściwego w sprawach finansów publicznych rozporządzenia, mocą którego od tego dnia mógł on obniżać stawki akcyzy określone w ust. 1, jak również zwalniać niektóre wyroby od akcyzy. W obu punktach tego przepisu rozszerzono z dniem 1 października 2002 r. zakres upoważnienia o możliwość określenia warunków stosowania obniżek lub zwolnień.

Poniżej zostanie jednak wykazane, że zarzut niekonstytucyjności § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. odnosi się również do stanu istniejącego po tej dacie, w tym również w 2003 r. /zob. pkt ad 2) uzasadnienia/.

Ad 2)

Uzasadnienie zarzutu niezgodności art. 1 pkt 13 lit. b tiret drugie ustawy zmieniającej z 30 sierpnia 2002 r. oraz art. 1 pkt 7 ustawy zmieniającej z 4 grudnia 2002 r., pozostających w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. oraz z § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. – z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP w związku z art. 2, art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.

Z dniem 1 października 2002 r. w treści upoważnienia dla Ministra Finansów do ewentualnego zwolnienia niektórych wyrobów od akcyzy w art. 37 ust. 2 w pkt 2 u.p.t.u., na podstawie art. 1 pkt 13 lit. b tiret drugie wyżej wymienionej ustawy zmieniającej z 30 sierpnia 2002 r., po wyrazach – „od akcyzy” dodano wyrazy „*oraz określać warunki stosowania tych zwolnień*”.

Wprowadzona zmiana miała na celu wyeliminowanie braków dotychczasowego upoważnienia poprzez rozszerzenie zakresu spraw przekazanych do uregulowania w drodze rozporządzenia. Zmierzała ona w istocie do następczego dostosowania zakresu upoważnienia ustawowego do wydanego uprzednio (w dniu 26 marca 2002 r.) § 6 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r., ponieważ same przepisy § 6 wskazanego rozporządzenia pozostały niezmienione. Taki sposób nowelizacji przepisów budzi zasadnicze zastrzeżenia natury konstytucyjnej. W świetle zasady demokratycznego państwa prawnego i wynikającej z niej zasady prawidłowej legislacji (art. 2 Konstytucji) nie sposób uznać, że zmiany te mogły niejako następczo doprowadzić do zgodności z ustawą i Konstytucją kwestionowanych przepisów aktu wykonawczego (które – jak wykazano wyżej w pkt 1 uzasadnienia skargi – w dniu ich wydania nie miały oparcia ani w upoważnieniu ustawowym, ani w wytycznych zawartych w tym upoważnieniu).

Sanowanie niekonstytucyjnej regulacji zawartej w akcie wykonawczym poprzez późniejszą zmianę delegacji ustawowej stoi bowiem w oczywistej sprzeczności z zasadą: *quod ad initio est vitiosum, non potest tractu temporis conualescere*. W doktrynie prawa konstytucyjnego podkreśla się znaczenie niespornej reguły walidacyjnej, zgodnie z którą jeżeli zmieniono rodzaj aktu, do wydania którego jakiś podmiot uzyskał wcześniej upoważnienie, **zmieniono zakres spraw, które przekazano do uregulowania** lub zmieniono wytyczne dotyczące treści aktu wykonawczego, to taki akt wykonawczy **przestaje obowiązywać** (zob. S. Wronkowska w: S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004, s. 88-90).

Ponadto delegacja zawarta w art. 37 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u., po nowelizacji tego przepisu z dniem 1 października 2002 r., wbrew wymogom wynikającym z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji nie określała wytycznych dotyczących warunków stosowania zwolnień z podatku akcyzowego. Należy bowiem zaznaczyć, że mimo rozszerzenia zakresu upoważnienia o nową materię dotyczącą warunków stosowania obniżek stawek i warunków stosowania zwolnień od akcyzy, pozostawiono bez zmian ust. 4 art. 37 u.p.t.u., w którym zawarte były wytyczne do wydania rozporządzenia. **Nie rozszerzono zakresu tych wytycznych pomimo wprowadzenia do upoważnienia nowych spraw, które mogły być objęte aktem wykonawczym**, co wywołuje uzasadnione zastrzeżenia w kwestii oceny zgodności przyjętych rozwiązań z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji, także po 1 października 2002 r., gdyż nowe sprawy objęte upoważnieniem dotyczyły przyznawania ulg podatkowych (zwolnień od akcyzy), czyli materii zasadniczo zastrzeżonej do uregulowania w drodze ustawy (art. 217 Konstytucji). Jeżeli zatem ustawodawca nie określił konkretnych kierunków rozwiązań w zakresie warunków zwolnienia z podatku, to należy przyjąć, że Minister Finansów nie był władny określić ich samodzielnie w § 6 rozporządzenia. Wskazać przy tym należy, że dopiero późniejsza regulacja ustawowa dotycząca tej materii, zawarta w art. 24 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.) precyzyjnie formułowała upoważnienie do wydania stosownego aktu podustawowego, wskazując szczegółowo kryteria, według których mogą zostać określone warunki stosowania zwolnienia

z podatku. To nowe rozwiązanie ustawowe (wprowadzone jednak dopiero w 2004 r.) potwierdza dodatkowo niekonstytucyjność § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. w świetle przepisów upoważniających zawartych w art. 37 ust. 2 i ust. 4 u.p.t.u.

W tym kontekście zasadne jest powołanie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11.12.2007 r. (sygn. U 6/06, Lex Sigma), w którym Trybunał w sposób kompleksowy wypowiedział się na temat niekonstytucyjności delegacji blankietowych w zakresie prawa podatkowego:

„(...) Ustawowe upoważnienie do wydania rozporządzenia nie może mieć zatem charakteru blankietowego i nie może pozostawiać upoważnionemu prawodawcy zbyt daleko idącej swobody w kształtowaniu merytorycznych treści rozporządzenia. Z treści art. 92 ust. 1 Konstytucji wynika bowiem nakaz zredagowania przepisu upoważniającego w taki sposób, ażeby z jego treści wynikały pewne minimalne kierunki unormowań, które mają być zawarte w rozporządzeniu. Upoważnienie ustawowe zredagowane bez wytycznych dotyczących treści rozporządzenia jest sprzeczne z Konstytucją (...).

Zgodnie z art. 92 ust. 1 Konstytucji rozporządzenie może być wydane tylko na podstawie wyraźnego, tj. nieopartego na domniemaniu ani na wykładni celowościowej szczegółowego upoważnienia ustawy, w zakresie określonym w upoważnieniu, w granicach upoważnienia ustawy i w celu jej wykonania oraz w zgodzie z Konstytucją i wszystkimi obowiązującymi aktami ustawodawczymi (por. wyrok TK z 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13). Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu (...).

Na gruncie prawa podatkowego sytuacja w tym zakresie jest szczególna. Zakres materii możliwej do uregulowania w rozporządzeniu limitowany jest przez Konstytucję podwójnie - przez art. 92 ust. 1 oraz art. 217 (...)

Przyjęcie zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego oznacza, że wypadki, w których w ustawach podatkowych zamieszczane są upoważnienia do wydawania aktów podustawowych, zdeterminowane są przede wszystkim brzmieniem art. 217 Konstytucji, w dalszej zaś dopiero kolejności wymaganiami zawartymi w art. 92 Konstytucji. Podustawowe akty prawne mogą zatem zawierać takie tylko uregulowania z zakresu prawa podatkowego, które stanowią dopełnienie regulacji zastrzeżonej dla materii ustawowej pod warunkiem, że spełniają wymagania art. 92 ust. 1 Konstytucji”.

W przypadku omawianej nowelizacji delegacji ustawowej zawartej w art. 37 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. brak wytycznych towarzyszących nowemu zakresowi spraw przekazanych do uregulowania w rozporządzeniu oznacza, że mamy do czynienia z delegacją blankietową, która pozostawia nadmierną swobodę upoważnionemu organowi w kształtowaniu obowiązków z zakresu prawa daninowego. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (por. wyrok z dnia 14 grudnia 1999 r., sygn. K 10/99, <http://trybunal.gov.pl>) wskazuje się wyraźnie, że wytyczne (w rozumieniu art. 92 Konstytucji) są przede wszystkim wskazówkami co do treści aktu normatywnego, a także wskazaniem co do kierunku merytorycznych

rozwiązań, które mają znaleźć w nim wyraz. Upoważnienie ustawy, w odniesieniu do którego nie da się wskazać żadnych treści ustawowych, które pełniłyby rolę "wytycznych dotyczących treści aktu", jest sprzeczne z Konstytucją. **Brak owych wytycznych stanowił, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, warunek wystarczający dla uznania niekonstytucyjności upoważnienia**, nawet jeżeli pozostałe wymagania, o których mówi art. 92 Konstytucji, zostały spełnione. Odnośnie zaś do treści wytycznych Trybunał stwierdził, że: "wskazania zawarte w ustawie muszą dotyczyć materialnego kształtu regulacji, która ma być zawarta w rozporządzeniu. Wskazania dotyczące spraw proceduralnych nie mogą zastąpić wytycznych merytorycznych, o których mowa w art. 92 ust. 1, a ustawa musi zawierać pewne wskazania już to wyznaczające treści (kierunki rozwiązań), już to eliminujące pewne treści (kierunki rozwiązań)". W innym orzeczeniu (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03, <http://trybunal.gov.pl>) Trybunał doszedł do wniosku, iż: „Z uwagi na związek między treścią art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji, ustanowione w ostatnim z tych przepisów wymagania dotyczące określenia zakresu spraw, które mają być unormowane w rozporządzeniu oraz poprawnego ujęcia wytycznych co do jego treści **muszą być w dziedzinie prawa daninowego przestrzegane szczególnie rygorystycznie**”.

Powyższa analiza prowadzi do wniosku, że w efekcie przedstawionego wyżej zabiegu legislacyjnego dotyczącego nowelizacji ustawy z 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (u.p.t.u.), dokonanej z dniem 1 października 2002 r., która polegała w istocie na dostosowaniu upoważnienia ustawowego do wprowadzonych wcześniej przepisów wykonawczych, doszło do naruszenia art. 2, art. 92 ust. 1 oraz art. 84 i art. 217 Konstytucji. Przepisy § 6 ust. 1 i 5 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 marca 2002 r., które w dacie ich wejścia w życie (tj. 26 marca 2002 r.) nie miały oparcia w ówczesnym brzmieniu upoważnienia ustawowego zawartego w art. 37 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. ani w wytycznych zawartych w upoważnieniu, nie mogły bowiem doprowadzić do wykonania wprowadzonych już po ich wydaniu przepisów ustawy, zmieniających zakres tego upoważnienia ustawowego. Nowelizacja przepisów u.p.t.u. zmieniająca z dniem 1 października 2002 r. zakres upoważnienia ustawowego nie mogła więc sanować wydanych uprzednio przepisów aktu podustawowego, wprowadzonych z przekroczeniem zakresu upoważnienia ustawowego obowiązującego w dacie ich wydania. Zaznaczyć należy, że nowe rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego, oparte już na owej zmienionej delegacji ustawowej – które można by było uznać za prawidłowe wykonanie tej nowej delegacji – wydane zostało **dopiero w dniu 23 grudnia 2003 r.** (zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2003 r. w sprawie podatku akcyzowego; Dz. U. 2003 r. Nr 221, poz. 2196). Obowiązywało ono jednak od 1 stycznia 2004 r. i pozostaje już poza zakresem rozważań w niniejszej sprawie, która w całości dotyczy rozstrzygnięć wydanych pod rządami rozporządzenia Ministra Finansów wydanego w dniu 22 marca 2002 r.

Rozszerzona z dniem 1 października 2002 r. delegacja ustawowa z art. 37 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. miała ponadto charakter blankietowy z uwagi na brak wprowadzenia wytycznych co

do zmienionego zakresu upoważnienia (w szczególności odnośnie określenia warunków stosowania zwolnień od akcyzy). Tym samym naruszała ona art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP ze względu na zbyt daleko idącą swobodę w kształtowaniu przez organ władzy wykonawczej (Ministra Finansów) warunków stosowania zwolnień od podatku, czyli materii zastrzeżonej co do zasady ustawie podatkowej.

Natomiast w świetle art. 2 Konstytucji RP, w demokratycznym państwie prawnym nie może być akceptowana sytuacja, w której to *de facto* nie rozporządzenie wykonuje ustawę, lecz odwrotnie – to ustawa niejako „wykonuje” rozporządzenie poprzez dostosowanie zakresu upoważnienia ustawowego do wprowadzonych uprzednio w życie przepisów rozporządzenia. Takie działanie jest niedopuszczalne w demokratycznym państwie prawa, gdyż nie jest zgodne z zasadami przyzwoitej legislacji (art. 2 Konstytucji RP) i zakłóca hierarchiczny porządek źródeł prawa. Z tych względów zarzut niekonstytucyjności § 6 ust. 1 i 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. odnosi się również do stanu prawnego istniejącego po dniu 1 października 2002 r., w tym również w 2003 roku.

Dodatkowo podnieść należy, że zarzut naruszenia zasad przyzwoitej legislacji (art. 2 Konstytucji) znajduje również uzasadnienie na gruncie obowiązujących reguł techniki prawodawczej określonych w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. Nr 100, poz. 908). Wprowadzając bowiem z dniem 1 października 2002 r. omówione wyżej zmiany w art. 37 ust. 2 pkt 1 i 2 u.p.t.u. na podstawie art. 1 pkt 13 lit. b ustawy zmieniającej z 30 sierpnia 2002 r. nie nadano tym jednostkom redakcyjnym nowego brzmienia – wbrew zaleceniom wynikającym z § 87 ust. 2 ww. rozporządzenia z 20 czerwca 2002 r. Uzupełniono natomiast tylko ich treść o dodatkowe wyrazy, związane z warunkami stosowania ulg podatkowych (zwolnień i obniżek stawek akcyzy), co utrudnia ocenę intencji ustawodawcy w kwestii celu wprowadzenia tych zmian i zakresu ich oddziaływania. Nie służy to realizacji postulatu jasności, precyzji i przejrzystości tworzonego prawa, co prowadzi do naruszenia art. 2 Konstytucji. Wobec wadliwego sposobu dokonania zmian w przepisach określających zakres przedmiotowego upoważnienia ustawowego nie ma dostatecznych podstaw do uznania, że wprowadzona od 1 października 2002 r. nowa treść delegacji zawartej w art. 37 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. doprowadziła *ex post* do zgodności zakwestionowanych przepisów § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. z ustawą i Konstytucją.

Powyższej oceny nie zmienia również fakt wprowadzenia z dniem 1 stycznia 2003 r. kolejnej nowelizacji polegającej na dodaniu do ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym art. 35a, zgodnie z którym: *Sprzedawca wyrobów akcyzowych wymienionych w poz. 1, 13, 14, 19 i 21 załącznika nr 6 do ustawy może żądać od nabywcy okazania dowodu tożsamości lub innego dokumentu identyfikującego nabywcę, w przypadku gdy przepisy nakładają na nabywcę obowiązek złożenia oświadczenia o przeznaczeniu tych wyrobów.* Zmiana ta została wprowadzona przez art. 1 pkt 7 ustawy zmieniającej z 4 grudnia 2002 r. (Dz. U. Nr 213, poz. 1803).

Trudno jednak doszukiwać się w tym przepisie normy upoważniającej dla Ministra Finansów, czy też zawierającej dlań wytyczne w kwestii uregulowania warunków stosowania zwolnień od akcyzy w rozporządzeniu. Zgodnie z powołanym wyżej orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego upoważnienie ustawowe musi być wyraźne, a nie dorozumiane i musi zawierać wszystkie elementy wskazane w art. 92 ust. 1 Konstytucji, w tym wskazanie organu upoważnionego (zob. m.in. wyrok TK z 11.12.2007 r., sygn. U 6/06). Norma art. 35a u.p.t.u. nie jest zaś skierowana do organu (Ministra Finansów), lecz wskazuje jedynie fakultatywne uprawnienie skierowane do sprzedawcy niektórych wyrobów akcyzowych. Z treści tego przepisu nie wynika więc, że zawiera on jakiegokolwiek wytyczne co do określenia warunków stosowania zwolnień od akcyzy lub obniżonych stawek. W wyniku ww. nowelizacji ustawodawca, dodając nowy art. 35a u.p.t.u., odesłał w nim wprawdzie do przepisów innego niż ustawa aktu normatywnego, który istniał w momencie wejścia w życie tego przepisu ustawy (chodzi o oświadczenia nabywców uregulowane w § 6 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r.). Jednakże taka technika regulowania materii ustawowej budzi uzasadnione zastrzeżenia co do zgodności z art. 92 ust. 1 Konstytucji. Wywołuje bowiem wątpliwości co do pozycji hierarchicznej normy odtwarzanej z odsyłającego przepisu ustawy oraz przepisów aktu niższego rzędu, do którego odsyła. Wprowadzenie art. 35a do ustawy jest kolejną okolicznością świadcząca o próbie niedozwolonego w świetle zasad konstytucyjnych (art. 2, art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji) dostosowania *ex post* przepisów ustawy podatkowej do wprowadzonych wcześniej bez podstawy ustawowej uregulowań § 6 ust. 1 i ust. 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r.

W tych okolicznościach wnoszę o stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności art. 1 pkt 13 lit. b tiret drugie ustawy zmieniającej z 30 sierpnia 2002 r. oraz art. 1 pkt 7 ustawy zmieniającej z 4 grudnia 2002 r. – z **art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP** – w zakresie, w jakim wskazane wyżej przepisy nowelizujące ustawę o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym rozszerzyły *ex post* i w sposób blankietowy zakres upoważnienia ustawowego przewidzianego w art. 37 ust. 2 pkt 2 tej ustawy w celu niedozwolonej próby następczego doprowadzenia do zgodności z tą ustawą kwestionowanych przepisów § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 ww. rozporządzenia MF z 22.03.2002 r., na podstawie których NSA orzekł ostatecznie o prawach i obowiązkach Skarżącego. W efekcie powyższych zabiegów legislacyjnych doszło bowiem do bezprawnego usankcjonowania przepisu aktu podustawowego wydanego bez upoważnienia ustawowego – wbrew powołanej wyżej regule walidacyjnej uniemożliwiającej skuteczną sanację i stosowanie aktu podustawowego, co do którego zmieniono zakres upoważnienia ustawowego.

W konsekwencji stosowanie przepisów § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. również po dniu 1 października 2002 r. (w tym także w 2003 r.) prowadziło do naruszenia ww. norm konstytucyjnych, a tym samym do naruszenia prawa własności Skarżącego (art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji) poprzez podatkową ingerencję w

sferę jego własności w oparciu o normę pozaustawową wydaną z przekroczeniem upoważnienia ustawowego, opartą ponadto na delegacji o charakterze blankietowym.

Ad 3)

Uzasadnienie zarzutu niezgodności § 6 ust. 5 i § 5 pkt 1 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. z art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.

Uzasadniając zarzut dotyczący niezgodności § 6 ust. 5 i § 5 pkt 1 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. z art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP – w zakresie, w jakim zaskarżane przepisy wskazanego rozporządzenia określają realnie wyższą stawkę podatku akcyzowego od sprzedanego przez Skarżącego w 2003 r. oleju opałowego w stosunku do maksymalnej stawki ustawowej przewidzianej w art. 37 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. dla paliw silnikowych – w pierwszej kolejności należy podkreślić, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego (por. m.in. wyrok TK z 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99): „*określony przepis może być niezgodny z konstytucją w zakresie obejmującym tylko część sytuacji faktycznych, do których zgodnie ze swą treścią ma zastosowanie*”. Taka sytuacja ma miejsce w przedmiotowej sprawie. Skarżący kwestionuje zgodność § 6 ust. 5 i § 5 pkt 1 ww. rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. z postanowieniami Konstytucji tylko w odniesieniu do takiego stanu faktycznego, w którym przepisy te stały się podstawą do realnego obciążenia Skarżącego podatkiem akcyzowym według stawki wyższej niż stawka akcyzy wynikająca z przepisów ustawy.

Z art. 37 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. wynika, że dla paliw silnikowych stawki akcyzy u podatników dokonujących czynności podlegających opodatkowaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej wynoszą **80%** w stosunku do ceny sprzedaży. Jest to maksymalna stawka ustawowa akcyzy dla tego rodzaju wyrobów, ponieważ Minister Finansów na mocy art. 37 ust. 2 pkt 1 u.p.t.u. zyskał jedynie kompetencję do obniżenia, w drodze rozporządzenia, stawek akcyzy określonych w ust. 1 art. 37 u.p.t.u.

W okresie od stycznia do maja 2003 r., którego dotyczy przedmiotowa sprawa, stawka akcyzy określona na podstawie powyższej delegacji ustawowej w § 5 pkt 1 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. wynosiła **1129 zł za 1000 litrów** dla olejów opałowych, które nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe. Stawka ta odpowiadała stawce akcyzy przewidzianej dla oleju napędowego na podstawie poz. 1 pkt 2 załącznika nr 1 do tego rozporządzenia. Według tej stawki, na podstawie § 5 pkt 1 ww. rozporządzenia, organy podatkowe działające w niniejszej sprawie dokonały Skarżącemu wymiaru zobowiązań podatkowych w podatku akcyzowym za poszczególne miesiące od stycznia do maja 2003 r. przyjmując, że dokonał on sprzedaży oleju opałowego niezgodnie z jego przeznaczeniem /zob. załączona decyzja Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w P z dnia .02.2008 r. Nr Wymiaru zobowiązań Skarżącego dokonano zatem według stawki takiej jak dla oleju napędowego określonej w oparciu o ww. § 5 pkt 1 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. na poziomie **1129 zł za 1000 litrów** sprzedanego oleju. Zgodnie z § 6 ust. 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. stawkę, o której mowa w § 5 pkt 1 stosuje się odpowiednio w przypadku

niezłożenia przez nabywców oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego. Przy czym zgodnie z wyrokiem NSA z października 2010 r. () przepis § 6 ust. 5 znajduje zastosowanie także wówczas, gdy oświadczenia nabywców uznane zostały przez organy podatkowe za nierzetelne.

Z powyższego wynika zatem, że przepisy § 5 pkt 1 i § 6 ust. 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. stały się podstawą nałożenia na Skarżącego obowiązku zapłaty podatku akcyzowego według stawki 1129 zł/1000 l. oleju opałowego.

Z zawartych na str. 9-10 wskazanej wyżej decyzji Dyrektora UKS w P z .02.2008 r. zestawień tabelarycznych wartości (cen) i ilości sprzedanego przez Skarżącego w 2003 r. oleju opałowego, który organ ten opodatkował według stawki określonej w § 5 pkt 1 ww. rozporządzenia, wynika natomiast, że zastosowana na tej podstawie prawnej stawka akcyzy **1129 zł/1000 litrów oleju jest wyższa od maksymalnej stawki ustawowej określonej w art. 37 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. na poziomie 80% w stosunku do ceny sprzedaży.**

Wskazują na to poniższe wyliczenia:

Z zestawienia sprzedaży za rok 2003 dotyczącego podmiotu I Sp. z o.o., P (zob. str. 9 decyzji) wynika w szczególności, że:

- w dniu .04.2003 r. Skarżący dokonał sprzedaży litrów oleju opałowego po cenie 1,13 zł za 1 litr, o wartości zł brutto (tj. z podatkiem VAT) – *vide: poz. 1 tabeli na str. 9 decyzji.*

Przyjmując poziom stawki ustawowej określony w art. 37 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u., czyli 80% ceny sprzedaży, maksymalna stawka akcyzy od sprzedaży tego oleju nie powinna przekroczyć kwoty **1104 zł za 1000 litrów oleju**, wg wyliczenia:

$$: = 1.380,00 \text{ zł} \times 80\% = 1.104 \text{ zł}$$

- gdzie:

zł	– wartość brutto sprzedanego oleju
	– ilość sprzedanego oleju (w tysiącach litrów)
1.380,00 zł	– cena brutto 1000 litrów sprzedanego oleju
80%	– maksymalny poziom stawki ustawowej akcyzy w stosunku do ceny sprzedaży (zgodnie z art. 37 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u.)
1.104 zł	– stawka akcyzy obliczona za 1000 litrów sprzedanego oleju, na podstawie procentowej stawki ustawowej określonej w art. 37 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. (maksymalna stawka ustawowa)

Tymczasem stawka akcyzy zastosowana w niniejszej sprawie przez organ podatkowy na podstawie § 5 pkt 1 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. wyniosła **1129 zł za 1000 litrów sprzedanego oleju**. Stawka akcyzy wynikająca z zastosowania przepisów rozporządzenia Ministra Finansów przekroczyła zatem faktycznie wysokość stawki maksymalnej wynikającej z art. 37 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Podobnie rzecz się ma w przypadku wszystkich pozostałych transakcji opodatkowanych przez organ kontroli skarbowej w decyzji z dnia .02.2008 r., ujętych w zamieszczonym w tej decyzji zestawieniu sprzedaży za rok 2003 dla I Sp. z o.o.

Ilustruje to poniższa tabela oparta na zestawieniu sprzedaży za rok 2003 sporządzonym przez organ na str. 9-10 załączonej decyzji Dyrektora UKS w P z dnia .02.2008 r.

Obliczenia maksymalnej stawki ustawowej z art. 37 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. (w ujęciu kwotowym na 1000 l sprzedanego oleju) dokonano w poniższej tabeli w ten sam sposób, jak w przykładzie zaprezentowanym powyżej, odnoszącym się do transakcji z dnia .04.2003 r.

Porównanie wysokości stawki akcyzy zastosowanej przez organ na podstawie § 5 pkt 1 ww. rozporządzenia ze stawką ustawową obliczoną na podstawie art. 37 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. zawierają kol. 10 i 11 poniższego zestawienia tabelarycznego:

Zestawienie sprzedaży za rok 2003										
INTERCOM Sp. z o.o., Poznań, ul. Czechosłowacka 127, nr NIP: 851-27-09-846										
LP.	Nr faktury	Data sprzedaży	Rodz. Paliwa	Ilość w litrach	Cena netto za 1 l.	Wartość netto	Podatek VAT	Wartość brutto	Stawka akcyzy z rozporządzenia /§ 5 pkt 1 rozp. MF z 22.03.2002/	Stawka akcyzy z ustawy /obliczona na podstawie art. 37 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u./
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Kwiecień 2003 r.										
1	/03	.04.03	Opalowy		1,13				1129 zł/1000 l	1104 zł/1000 l
2	/03	.04.03	Opalowy		1,12				1129 zł/1000 l	1096 zł/1000 l
3	/03	.04.03	Opalowy		1,09				1129 zł/1000 l	1064 zł/1000 l
Razem Kwiecień 2003									1129 zł/1000 l	1088 zł/1000 l
Maj 2003 r.										
1	/03	.05.03	Opalowy		1,1				1129 zł/1000 l	1072 zł/1000 l
2	/03	.05.03	Opalowy		1,07				1129 zł/1000 l	1048 zł/1000 l
3	/03	.05.03	Opalowy		1,02				1129 zł/1000 l	992 zł/1000 l
4	/03	.05.03	Opalowy		1,02				1129 zł/1000 l	992 zł/1000 l
5	/03	.05.03	Opalowy		1,02				1129 zł/1000 l	992 zł/1000 l
Razem Maj 2003									1129 zł/1000 l	1012 zł/1000 l
OGÓLEM 2003 R.									1129 zł/1000 l	1043 zł/1000 l

Powyższe zestawienie, oparte na danych z decyzji wymiarowej, dowodzi, że stawka akcyzy zastosowana przez organ podatkowy w decyzji z dnia .02.2008 r. na podstawie § 5 pkt 1 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. w odniesieniu do sprzedaży oleju opałowego zafakturowanej do I Sp. z o.o., była wyższa od stawki akcyzy, jaka wynikała z art. 37 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. dla paliw silnikowych, gdyż poziom stawki zastosowanej na podstawie ww. rozporządzenia przekraczał 80% ceny sprzedaży przedmiotowego oleju (por. stawki akcyzy z kol. 10 i 11 ww. tabeli).

Przekroczenie ustawowego poziomu obciążenia akcyzą sprzedaży tego oleju jest tym bardziej widoczne, jeśli za punkt odniesienia przyjmie się stawkę ustawową określoną w art. 37 ust. 1 pkt 5 u.p.t.u. dla „pozostałych wyrobów”, której wysokość zgodnie z tym przepisem nie może przekroczyć 25% w stosunku do ceny sprzedaży. W orzecznictwie i doktrynie nie ma jednak zgodności co do tego, czy olej opałowy należy kwalifikować w ramach art. 37 ust. 1 u.p.t.u. do kategorii „pozostałe wyroby” – art. 37 ust. 1 pkt 5 u.p.t.u. (tak twierdzi m.in.: P. Pietrasz [w:] *Niekonstytucyjność postanowień dotyczących stawek podatkowych dla oleju opałowego w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego*, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego nr 1/2006, s. 16-20), czy też do kategorii „paliwa do silników” (art. 37 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u.), dla której stawka ustawowa wynosi 80% w stosunku do ceny sprzedaży (zob. wyrok WSA w Lublinie z 18.01.2008 r., I SA/Lu 747/07, wyrok WSA w Olsztynie z 02.07.2008 r., I SA/OI 211/08). Powyższa kwestia nie ma jednak w niniejszej sprawie rozstrzygającego znaczenia bowiem – jak wykazano powyżej – nawet przyjmując wysokość stawki ustawowej na poziomie 80% ceny sprzedaży, zastosowana przez organy podatkowe w odniesieniu do Skarżącego stawka akcyzy na podstawie § 5 pkt 1 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. (w wysokości 1129 zł/1000 l) przekraczała stawkę ustawową określoną na podstawie art. 37 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. dla paliw silnikowych.

W sprawie objętej niniejszą skargą konstytucyjną mamy więc do czynienia z realnym a nie tylko potencjalnym przekroczeniem wysokości stawki ustawowej przez określoną kwotowo stawkę z rozporządzenia. Sytuacja taka oznacza oczywiście naruszenie art. 217 i art. 84 Konstytucji RP. Art. 217 Konstytucji określa zasadę wyłączności ustawowej w sferze podatkowej. Zgodnie z treścią tego przepisu wszystkie istotne elementy stosunku daniowego, w tym stawki podatkowe, powinny zostać uregulowane w ustawie. Z art. 217 Konstytucji koresponduje przepis art. 84 Konstytucji, który formułuje zasadę władztwa podatkowego nakładającą na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków, **określonych w ustawie**. Z przepisu tego wywodzi się jednak również prawo podmiotowe jednostki do ponoszenia ciężarów podatkowych tylko w granicach określonych przez ustawę. Z dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika wprawdzie, że dopuszczalne jest upoważnienie w ustawie organu wykonawczego do wydania **rozporządzenia obniżającego stawki podatku określone w ustawie**, pod warunkiem, że ustawa określa ogólne zasady w tym zakresie i udziela wystarczająco precyzyjnych wskazówek co do sposobu ich uregulowania w akcie wykonawczym (zob. wyrok TK z 1 września 1998 r., sygn. U 1/98). Niemniej jednak w świetle zasady wyłączności ustawowej w sferze prawa podatkowego nie do zaakceptowania jest sytuacja odwrotna, kiedy to rozporządzenie określa *de facto* wyższą stawkę aniżeli stawka, jaka w danym przypadku wynikałaby z zastosowania normy ustawowej. W niniejszej sprawie mamy zaś do czynienia właśnie ze zwykłą a nie z obniżką stawki ustawowej na gruncie stosowania § 5 pkt 1 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r., co jest nie do pogodzenia z wynikającym z art. 217 i art. 84 Konstytucji RP zakazem nakładania ciężarów podatkowych w rozmiarach wykraczających poza ramy ustawowe.

Z tych względów wnoszę o stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny, że § 5 pkt 1 i § 6 ust. 5 rozporządzenia MF z 22.02.2002 r. są niezgodne z art. 21 i art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z

art. 84 i art. 217 Konstytucji RP – w zakresie, w jakim wskazane przepisy rozporządzenia (na podstawie których NSA orzekł w wyroku z .10.2010 r., o zobowiązaniach Skarżącego w podatku akcyzowym), określają wyższą stawkę akcyzy od sprzedanego przez Skarżącego w 2003 r. oleju opałowego w stosunku do maksymalnej stawki ustawowej przewidzianej w art. 37 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. dla paliw silnikowych. Zastosowanie stawki wyższej niż ustawowa na podstawie zaskarżonych przepisów rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. doprowadziło bowiem do bezprawnej ingerencji w sferę prawa własności Skarżącego w drodze aktu rangi niższej niż ustawa, czym w sposób oczywisty naruszono art. 64 ust. 1 i 3 i art. 21 ust. 1 Konstytucji RP, z których wynika, że ograniczenie konstytucyjnie chronionego prawa własności może nastąpić tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

W okolicznościach niniejszej sprawy jasne i niedwuznaczne wykroczenie przez wskazane wyżej przepisy rozporządzenia wykonawczego Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. poza ramy ustawowych stawek podatku akcyzowego doprowadziło do uszczuplenia majątkowego po stronie Skarżącego w wysokości różnicy pomiędzy opodatkowaniem według podwyższonej stawki z rozporządzenia a maksymalnym dopuszczalnym poziomem opodatkowania na podstawie stawki ustawowej. Jak wynika z danych źródłowych zamieszczonych w powyższej tabeli, zastosowana na podstawie § 5 pkt 1 ww. rozporządzenia Ministra Finansów stawka akcyzy na sprzedany przez Skarżącego olej opałowy znacznie przekraczała 80% ceny sprzedaży (maksymalny pułap stawki ustawowej) sięgając nawet 91% ceny sprzedaży. Tak znaczny poziom opodatkowania sprzedanego przez Skarżącego oleju opałowego przybrał więc formę niemal całkowitej konfiskaty środków uzyskanych z obrotu tym olejem, dokonanej w oparciu o niezgodne z art. 217 i art. 84 Konstytucji RP przepisy aktu podustawowego, co narusza podmiotowe prawo własności Skarżącego chronione przez art. 64 i art. 21 Konstytucji RP.

Ad 4)

Uzasadnienie zarzutu niezgodności § 6 ust. 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji RP.

Niezależnie od powołanych wyżej zarzutów odnośnie niekonstytucyjności przepisów § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 oraz § 5 pkt 1 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r., związanych z wykroczeniem przez Ministra Finansów poza delegację ustawową oraz z obciążeniem Skarżącego podatkiem akcyzowym według stawki wyższej niż przewidziana w ustawie – regulacji § 6 ust. 5 ww. rozporządzenia postawić należy również zarzut naruszenia art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji RP w zakresie, w jakim wskazane przepisy rozporządzenia obciąża sprzedawcę oleju opałowego negatywnymi skutkami finansowymi nierzetelności oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego składanego przez podmiot podający się za jego nabywcę, skutkując powstaniem obowiązku zapłaty akcyzy po stronie sprzedającego (odpowiedzialność sprzedawcy za nierzetelność nabywcy).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zaznaczył się pogląd, że nie można obciążać jednostki skutkami działań lub zaniechań innych osób, na które nie miała ona wpływu. „*Jeżeli formułuje się pewne uprawnienia w postaci tzw. praw warunkowych, to nie można wprowadzać takich warunków, które nie zależą w żaden sposób od zachowania podatnika oraz nie ma on prawnych możliwości ustalenia, czy warunki te są spełnione. Odmienne ujęcie oznaczałoby przenoszenie na podatnika ryzyka skutków nieprawidłowości, których dopuściła się inna, niezależna od podatnika osoba* (zob. wyrok TK z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt K 24/03).

Odnosząc tezy powyższego wyroku do oceny konstytucyjności regulacji wprowadzonej na gruncie § 6 ust. 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. z punktu widzenia zasady demokratycznego państwa prawnego i ochrony podmiotowego prawa własności (art. 2 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP) podnieść należy, że konstrukcja zakładająca obciążenie ryzykiem skutków nieprawidłowości, których dopuszcza się niezależna od podatnika osoba, oznacza niedopuszczalne w państwie prawa obciążenie sprzedawcy oleju opałowego podatkową odpowiedzialnością za nierzetelność nabywcy, skutkujące pozaustawową ingerencją w sferę własności podatnika. Należy podkreślić, że na gruncie regulacji przyjętej w tym rozporządzeniu nawet uzyskanie przez sprzedawcę oświadczenia od kontrahenta o przeznaczeniu oleju opałowego na cele grzewcze nie gwarantuje sprzedawcy zwolnienia od akcyzy, gdy oświadczenie to zawiera nierzetelne dane wskazane przez podmiot podający się za nabywcę oleju. Mało tego, jak dowodzi przykład Skarżącego, nawet skorzystanie przez niego z instrumentu prawnego mającego na celu ochronę przed nierzetelnością kontrahenta w postaci prawa do żądania przez sprzedawcę oleju opałowego okazania dokumentu identyfikującego nabywcę (art. 35a u.p.t.u.) w praktyce nie zapewnia podatnikowi ustalenia, że warunki do zwolnienia od akcyzy zostały spełnione. W niniejszej sprawie mimo, że identyfikacja kontrahentów Skarżącego odbywała się za pomocą dokumentów rejestrowych, które Skarżący uzyskał od firm podających się za nabywców oleju opałowego, nie zapewniło to jednak spełnienia warunków do zwolnienia. Jak bowiem wynika z wykładni § 6 ust. 5 ww. rozporządzenia przyjętej w wyroku NSA z października 2010 r. (), oświadczenie zawierające nieprawidłowe dane o podmiocie nabywcy traktowane jest na równi z brakiem oświadczenia. Przy czym, jak wskazał Sąd, na kwestię odpowiedzialności podatkowej sprzedawcy za nierzetelność oświadczenia nabywcy nie ma wpływu ani działanie sprzedawcy w dobrej lub złej wierze w zakresie przyjmowania oświadczeń od swych kontrahentów, ani też okoliczność, czy sprzedający uczestniczył świadomie w procederze fałszowania oświadczeń nabywców.

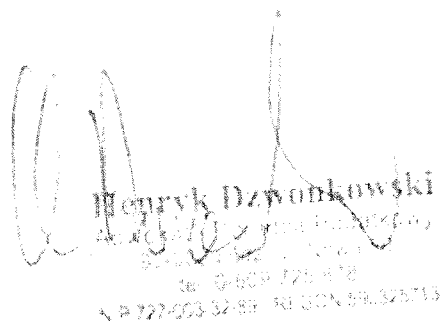
W świetle wykładni przyjętej przez NSA w wyroku z .10.2010 r. (), wprowadzony w § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 ww. rozporządzenia warunek zwolnienia sprzedawcy oleju opałowego od akcyzy w postaci obowiązku uzyskania oświadczenia nabywcy o jego przeznaczeniu na cele grzewcze jest więc w istocie także obowiązkiem weryfikacji prawdziwości tego oświadczenia – skoro nierzetelność uzyskanego oświadczenia (traktowana na równi z jego niezłożeniem) obciążać ma podatkowo sprzedawcę. Weryfikacja rzetelności oświadczenia o deklarowanym przeznaczeniu oleju opałowego wykracza jednak poza obiektywne możliwości sprzedającego, ponieważ nie ma on zasadniczo wpływu na działania

lub zaniechania podmiotu składającego mu takie oświadczenie. W § 6 ust. 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. sformułowano więc w odniesieniu do sprzedawcy oleju opałowego warunkowe prawo do zwolnienia od akcyzy wprowadzając jednakże warunek posiadania rzetelnego oświadczenia, którego spełnienie nie zależy od zachowania sprzedawcy, lecz innej niezależnej od niego osoby. Sprzedający nie ma bowiem możliwości ustalenia, czy warunek rzetelności oświadczenia został spełniony. Nie może bowiem zweryfikować czy wskazany mu w treści oświadczenia kontrahent jest rzeczywistym odbiorcą oleju opałowego, ani tego gdzie olej ten faktycznie trafia po zakupie.

Oznacza to, że prawodawca wprowadził na gruncie § 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 rozporządzenia MF z 22.03.2002 r. konstrukcję prawną, która zakłada w istocie przerzucenie całego ryzyka związanego z nadużyciami w obrocie olejem opałowym na sprzedawcę tego oleju, niezależnie od tego kto ponosi faktyczną odpowiedzialność za nierzetelność złożonego oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego. Tymczasem wartości leżące u podstaw zasady demokratycznego państwa prawnego, takie jak pewność obrotu prawnego, zaufanie obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, ochrona dobrej wiary nakazują przyjąć, że rozkład tego ryzyka powinien być wyważony w zależności od tego, po czyjej stronie leży odpowiedzialność za nierzetelne oświadczenie. W każdym razie przyjęcie rozwiązania takiego jak w kwestionowanym § 6 ust. 5 ww. rozporządzenia, które sprowadza się do generalnej odpowiedzialności sprzedawcy za nierzetelność nabywcy czy też podmiotu podającego się za nabywcę oleju opałowego, stanowi naruszenie art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji RP. Oznacza bowiem niezgodność z koncepcją praw warunkowych, przyjętą w powołanym wyżej orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (zob. wyrok TK z 2.04.2004 r., K 24/03), prowadząc do uszczuplenia majątkowego wyłącznie po stronie sprzedającego, któremu przypisuje się odpowiedzialność podatkową nawet za działania (nadużycia) leżące po stronie jego kontrahenta.

Tworzenie takich konstrukcji prawnych przez prawodawcę budzi uzasadniony sprzeciw z punktu widzenia zasady sprawiedliwości społecznej, która zgodnie z brzmieniem art. 2 Konstytucji RP stanowi fundament demokratycznego państwa prawnego.

Z tych wszystkich względów wnoszę jak w petitum.



Henryk Dzwonkowski
Kierownik Biura
Urząd Skarbowy w Poznaniu
ul. Św. Józefa 175-178
61-800 Poznań

Załączniki:

- 1) Pełnomocnictwo udzielone przez współnika Spółki T
dowodem uiszczenia opłaty skarbowej,

wraz z

- 2) Pełnomocnictwo udzielone przez współnika Spółki T wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej,
- 3) Odpis aktualny z Krajowego Rejestru Sądowego dotyczący spółki T
- 4) Kopia wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia października 2010 r., sygn. akt ,
- 5) Kopia wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P z dnia listopada 2008 r., sygn. akt ,
- 6) Kopia decyzji Dyrektora Izby Celnej w P z dnia czerwca 2008 r., nr ,
- 7) Kopia decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w P z dnia lutego 2008 r., nr ,
- 8) 4 odpisy skargi konstytucyjnej wraz z załącznikami.