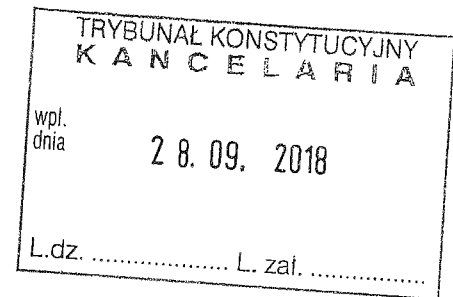




**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW**

PA6.027.1.2018.GON

Warszawa, dnia 28 września 2018 r.



**Pani
Julia Przyłębska
Prezes Trybunału Konstytucyjnego**

sygn. akt. SK 22/18

Wznowa Pani Prezes,

Działając na podstawie art. 69 ust. 2 w zw. z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz.U. poz. 2072) w związku z pismem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 sierpnia 2018 r., sygn. akt SK 22/18 przedkładam stanowisko w sprawie skargi konstytucyjnej spółki „N spółka jawna z siedzibą w K , (pismo z dnia 13 września 2016 r.) i wnoszę o:

1) uznanie, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (zwanej dalej „O.p.”), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 31 sierpnia 2005 r.,

- w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, które to postępowania nie pozostają w związku z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3 oraz w zw. z art. 84 w zw. z art. 30 w zw. z art. 2 Konstytucji RP,

- w zakresie, w jakim przepis ten wiąże skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z wszczęciem postępowania karnego lub

postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w sprawie, tj. w fazie postępowania przygotowawczego *in rem*, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3 oraz w zw. z art. 84 w zw. z art. 30 w zw. z art. 2 Konstytucji RP, - w zakresie, w jakim przepis ten nie przewiduje treści i formy zawiadomienia podatnika przez organ podatkowy o wszczęciu postępowania karnego oraz postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe przed upływem terminu przedawnienia, które powoduje skuteczność zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3 oraz w zw. z art. 84 w zw. z art. 30 w zw. z art. 2 Konstytucji RP;

2) uznanie, że przepisy § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 pkt 1-6, ust. 4 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 pkt 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.), zwanego dalej „rozporządzeniem z dnia 22 kwietnia 2004 r.”, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., w zw. z art. 4 ust. 1 pkt 3, art. 6 ust. 1 i 3, art. 10 ust. 2, art. 11 ust. 1, art. 18 ust. 1, art. 19 ust. 1, art. 64 oraz art. 65 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku *o podatku akcyzowym* (Dz.U. Nr 29, poz. 257, z późn. zm.), zwanej dalej „u.p.a.”, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 roku do dnia 23 sierpnia 2005 roku, są zgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP.

Uzasadnienie

Część pierwsza – opis stanu faktycznego i prawnego

Jak wynika z akt skargi konstytucyjnej, indywidualne rozstrzygnięcia, jakie zapadły w sprawach Skarżącej obejmują okres od sierpnia 2004 r. do sierpnia 2005 r. i dotyczą opodatkowania akcyzą transakcji sprzedaży oleju opałowego udokumentowanych oświadczeniami niespełniającymi wymogów formalnych i materialnych. Kwestie związane z opodatkowaniem podatkiem akcyzowym olejów opałowych przeznaczonych na cel opałowy regulowały w okresie, którego dotyczy skarga konstytucyjna, przepisy

u.p.a. i przepisy rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r. W okresie od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r. obowiązywały przepisy u.p.a, 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 u.p.a. 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 u.p.a., Minister Finansów w rozporządzeniu z dnia 22 kwietnia 2004 r obniżył stawki akcyzy wymienione w art. 65 ust. 1 u.p.a. oraz określił warunki stosowania obniżonych stawek. Na mocy § 2 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r stawki akcyzy określone w art. 65 ust. 1 u.p.a. dla sprzedawanych w kraju wyrobów akcyzowych zostały obniżone do wysokości określonej w załączniku nr 1 do rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r. Dla 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, Minister Finansów określił stawkę akcyzy w wysokości 197 zł/1000 litrów (poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r). W dniu 1 stycznia 2005 r. weszła w życie nowelizacja rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r., która określiła stawkę akcyzy dla ww. olejów opałowych na poziomie 233 zł/1000 litrów. Przepis § 3 ust. 3 rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r 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 z dnia 22 kwietnia 2004 r (tj. jak dla olejów napędowych).

Warunki zastosowania ww. preferencyjnych stawek podatku akcyzowego zostały określone w § 4 rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r. Na podstawie § 4 ust. 1

rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r. podatnik sprzedający oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe, był zobowiązany w przypadku tej sprzedaży:

1) osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej oraz osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą - do uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów, uprawniającym do stosowania stawek wymienionych w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia; oświadczenie mogło być złożone w wystawianej fakturze VAT, a jeżeli było składane odrębnie, powinno być zawierać dane dotyczące nabywcy, datę złożenia tego oświadczenia oraz powinno być dołączone do kopii faktury VAT;

2) osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej - do uzyskania od nabywcy oświadczenia stwierdzającego, iż nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe; oświadczenie to powinno być dołączone do kopii paragonu lub kopii innego dokumentu sprzedaży wystawionego nabywcy, a w przypadku braku takiej możliwości sprzedawca był obowiązany wpisać na oświadczeniu numer i datę wystawienia dokumentu, potwierdzającego tę sprzedaż.

Jednocześnie w myśl § 4 ust. 2 rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r. 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 znajdowały się urządzenia, jeżeli było 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 rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r. 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 rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r., w przypadku niezłożenia ww.

oświadczeń, przepisy § 3 ust. 3 tego rozporządzenia stosowało się odpowiednio, co oznaczało opodatkowanie olejów opałowych stawką, właściwą dla olejów napędowych.

Skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego i prawnego:

Decyzją z dnia lipca 2012 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w B określił Skarżącej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym za miesiące od sierpnia do grudnia 2004 r. oraz za miesiące: marzec, kwiecień i sierpień 2005 r. w kwocie zł z tytułu sprzedaży oleju opałowego w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Organ stwierdził, że sprzedaż oleju opałowego nie została należycie udokumentowana, tj. oświadczenia złożone przez nabywców oleju opałowego, iż nabywane wyroby są przeznaczone do celów grzewczych, uprawniające do zastosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego nie odzwierciedlały rzeczywistego przebiegu operacji gospodarczych, które miały dokumentować. W wyniku przeprowadzonych czynności kontrolnych w oparciu o zgromadzony materiał dowodowy zakwestionowano oświadczenia niespełniające wymogów, o których mowa w przepisach rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r., uprawniających do stosowania obniżonych stawek podatku akcyzowego. Zakwestionowano oświadczenia z uwagi na ich niekompletność formalną i jednocześnie brak potwierdzenia zakupu oleju opałowego przez nabywców wskazanych na tych oświadczeniach, oraz na wskazanie w oświadczeniach danych osób niezidentyfikowanych lub zmarłych przed datą wystawienia oświadczenia. Powyższe oznaczało, że Skarżąca jako sprzedawca tego oleju, utraciła prawo do obniżenia stawki podatku akcyzowego od transakcji udokumentowanych ww. oświadczeniami.

W odwołaniu złożonym od decyzji z dnia lipca 2012 r. Skarżąca stwierdziła, że postępowanie powinno być umorzone wskutek wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, będącego przedmiotem zaskarżonej decyzji w wyniku jego przedawnienia. Ponadto Skarżąca przedstawiła zarzuty dotyczące merytorycznej treści decyzji organu podatkowego.

Rozpatrując sprawę w postępowaniu odwoławczym decyzją z dnia czerwca 2013 r. Dyrektor Izby Celnej w T utrzymał w mocy decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w B Uzasadniając swoje rozstrzygnięcie organ odwoławczy odniósł się do kwestii przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przytoczył przepisy Ordynacji podatkowej dotyczącej tego zagadnienia i stwierdził, że termin przedawnienia dla zobowiązań podatkowych określonych w zaskarżonej decyzji, w wyniku wystąpienia okoliczności określonych w art. 70 § 4 oraz w art. 70 § 6 pkt 1 O.p., nie upłynął w dacie orzekania. Organ przywołał treść art. 70 § 6 pkt 1 O.p. zgodnie z którym bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Wskazał przy tym, że bieg terminu przedawnienia uległ zawieszeniu z dniem lipca 2007 r., tj. z dniem wszczęcia przez Prokuraturę Rejonową B śledztwa o sygn. Akt w sprawie

Do dnia wydania zaskarżonej decyzji przedmiotowe postępowanie nie zostało zakończone. Nie zgadzając się z rozstrzygnięciem Dyrektora Izby Celnej w T Skarżąca złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w B wnosząc o jego uchylenie w całości. WSA w B wyrokiem z dnia grudnia 2013 r. (sygn. akt) oddalił skargę jako pozbawioną uzasadnionych podstaw. Orzeczenie Sądu I instancji zostało zaskarżone, a Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu sprawy wyrokiem z dnia kwietnia 2016 r. (sygn. akt) oddalił skargę kasacyjną Skarżącej.

Sprawa niniejsza zawisła przed Trybunałem Konstytucyjnym na skutek skargi konstytucyjnej z dnia 13 września 2016 r. złożonej przez pełnomocnika reprezentującego Skarżącą.

Działający w imieniu Skarżącej pełnomocnik wniósł o stwierdzenie, że:

1) art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 31 sierpnia 2005 r.,

a) w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, które to postępowania nie pozostają w związku z niewykonaniem zobowiązania podatkowego jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3 oraz w zw. z art. 84 w zw. z art. 30 w zw. z art. 2 Konstytucji RP przez to, że uzależniając realizację nałożonego na jednostkę obowiązku poniesienia ciężaru podatku, a w konsekwencji jego wygaśnięcie na skutek przedawnienia – od skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego będącego następstwem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, których podejrzenie popełnienia nie zasadza się na istnieniu związku o charakterze podmiotowym, przedmiotowym i czasowym z niewykonaniem konkretnego zobowiązania przez podatnika, czyniąc instytucję przedawnienia zobowiązania podatkowego instytucją pozorną, co narusza zasady lojalności państwa wobec obywatela oraz ochrony stabilności stosunków prawnych i nie gwarantuje one należytej ochrony jego własności.

b) w zakresie, w jakim przepis ten wiąże skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w sprawie, tj. w fazie postępowania przygotowawczego *in rem*, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3 oraz w zw. z art. 84 w zw. z art. 30 w zw. z art. 2 Konstytucji RP przez to, że wbrew obowiązującym rygorom skierowanym również względem prawa daninowego, a wynikającym z zasady ochrony stabilizacji stosunków prawnych na skutek upływu czasu oraz zasady lojalności państwa wobec adresata norm prawnych umożliwia – w sposób nieusprawiedliwiony

koniecznością zachowania równowagi budżetowej oraz planowego wykonywania budżetu – dochodzenie przez organy podatkowe realizacji obowiązku podatkowego przez jednostkę, które nie jest ograniczone rozsądnym terminem przedawnienia zobowiązań podatkowych, po nastaniu którego dochodzenie roszczeń przez wierzyciela podatkowego będzie nieskuteczne, na skutek czego nie gwarantuje on należytej ochrony prawa własności.

- c) w zakresie, w jakim przepis ten nie przewiduje treści i formy zawiadomienia podatnika przez organ podatkowy o wszczęciu postępowania karnego oraz postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe przed upływem terminu przedawnienia, które powoduje skuteczność zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3 oraz w zw. z art. 84 w zw. z art. 30 w zw. z art. 2 Konstytucji RP przez to, że uzależniając realizację nałożonego na jednostkę obowiązku poniesienia ciężaru podatku, a w konsekwencji jego wygaśnięcie na skutek przedawnienia, od skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, który powiązany został z uzależnionym wyłącznie od woli organu podatkowego – co do formy oraz treści – powiadomieniem podatnika o wszczęciu tego postępowania, stwarzając tym samym organom państwowym możliwość nadużywania swojej pozycji wobec obywatela oraz nie odpowiadając wymogom stawianym przez zasadę ochrony stabilności sytuacji prawnej jednostki oraz zakaz arbitralnego traktowania jednostek, czyni instytucję przedawnienia zobowiązania podatkowego instytucją pozorną i nie gwarantuje on należytej ochrony prawa własności.
- 2) § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 pkt 1-6, ust. 4 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., w zw. z art. 4 ust. 1 pkt 3, art. 6 ust. 1 i 3, art. 10 ust. 2, art. 11 ust. 1, art. 18 ust. 1, art. 19 ust. 1, art. 64 oraz art. 65 ust. 1 i 2 u.p.a., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r., w

zakresie, w jakim przepisy te stanowiły, że sprzedawca oleju opałowego, który nie dysponował oświadczeniami nabywców o przeznaczeniu tego oleju na cele opałowe prawidłowymi tak pod względem formalnym (tj. zawierającymi wszystkie dane wymienione w ww. przepisach i umożliwiającymi identyfikację nabywcy), jak i materialnym (tj. przedstawiającymi dane zgodne z rzeczywistością) był zobowiązany zapłacić podatek akcyzowy obliczony według podwyższonej stawki:

- a) są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji RP, jako, że stanowią one nieadekwatną i cechującą się nadmiernym fiskalizmem ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności, ponieważ nakładają na sprzedawcę oleju opałowego obowiązek uiszczenia podatku akcyzowego według podwyższonej stawki z powodu działań osoby trzeciej,
- b) są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, jako, że ingerują one w konstytucyjnie chronione prawo własności poprzez ustanawianie i nakładanie na podatników sprzecznych z zasadą proporcjonalności obowiązków o charakterze instrumentalnym, których nadto realna możliwość wykonywania nie jest w żaden sposób zapewniona wskutek nieprzyznania tymże podatnikom stosownych kompetencji i uprawnień,
- c) są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP - jako, że stanowią one ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności, dokonywaną na podstawie niejasnych i niezrozumiałych przepisów prawa podatkowego, uchybiających zasadzie przyzwoitej legislacji podatkowej, zasadzie demokratycznego państwa prawnego jak i wywodzonej z niej zasadzie zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa,
- d) są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP, jako, że stanowią one nieuprawnioną ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności dokonywaną na podstawie przepisów rangi podstawowej, wydanych bez stosownej delegacji ustawowej i do tego z naruszeniem zasady wyłączności ustawowej.

Część druga – uzasadnienie do zarzutów i wniosków

Ad 1)

Zarzut naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3 oraz w zw. z art. 84 w zw. z art. 30 w zw. z art. 2 Konstytucji RP przez art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 31 sierpnia 2005 r.,

- a) w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, które to postępowania nie pozostają w związku z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, uzależniając realizację nałożonego na jednostkę obowiązku poniesienia ciężaru podatku, a w konsekwencji jego wygaśnięcie na skutek przedawnienia – od skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego będącego następstwem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, których podejrzenie popełnienia nie zasadza się na istnieniu związku o charakterze podmiotowym, przedmiotowym i czasowym z niewykonaniem konkretnego zobowiązania przez podatnika, czyniąc instytucję przedawnienia zobowiązania podatkowego instytucją pozorną, co narusza zasady lojalności państwa wobec obywatela oraz ochrony stabilności stosunków prawnych i nie gwarantuje należytej ochrony jego własności.*
- b) w zakresie, w jakim przepis ten wiąże skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w sprawie, tj. w fazie postępowania przygotowawczego in rem, przez to, że wbrew obowiązującym rygorom skierowanym również względem prawa daninowego, a wynikającym z zasady ochrony stabilizacji stosunków prawnych na skutek upływu czasu oraz zasady lojalności państwa wobec adresata norm prawnych umożliwia – w sposób nieusprawiedliwiony koniecznością zachowania równowagi budżetowej oraz planowego wykonywania budżetu – dochodzenie*

przez organy podatkowe realizacji obowiązku podatkowego przez jednostkę, które nie jest ograniczone rozsądnym terminem przedawnienia zobowiązań podatkowych, po nastaniu którego dochodzenie roszczeń przez wierzyciela podatkowego będzie nieskuteczne, na skutek czego nie gwarantuje on należytej ochrony prawa własności.

- c) *w zakresie, w jakim przepis ten nie przewiduje treści i formy zawiadomienia podatnika przez organ podatkowy o wszczęciu postępowania karnego oraz postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe przed upływem terminu przedawnienia, które powoduje skuteczność zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, przez to, że uzależniając realizację nałożonego na jednostkę obowiązku poniesienia ciężaru podatku, a w konsekwencji jego wygaśnięcie na skutek przedawnienia, od skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, który powiązany został z uzależnionym wyłącznie od woli organu podatkowego – co do formy oraz treści – powiadomieniem podatnika o wszczęciu tego postępowania, stwarzając tym samym organom państwowym możliwość nadużywania swojej pozycji wobec obywatela oraz nie odpowiadając wymogom stawianym przez zasadę ochrony stabilności sytuacji prawnej jednostki oraz zakaz arbitralnego traktowania jednostek, czyni instytucję przedawnienia zobowiązania podatkowego instytucją pozorną i nie gwarantuje on należytej ochrony prawa własności.*

Na wstępie należy wyjaśnić, że przedmiotem kontroli w sprawie o sygn. akt SK 22/18 jest art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 31 sierpnia 2005 r. W stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r. wszczęcie postępowań karnych oraz w sprawach o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe pozostawało bez wpływu na bieg terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Na mocy art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387), zwanej dalej „ustawą nowelizującą z dnia 12 września 2002 r.”, został wprowadzony do O.p.

przepis art. 70 § 6 pkt 1 w następującym brzmieniu: „Bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe”. Przepis ten wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2003 r. W myśl art. 70 § 7 pkt 1 O.p., dodanego ustawą nowelizującą z dnia 12 września 2002 r., termin przedawnienia biegł dalej od dnia następującego po dniu prawomocnego zakończenia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Na podstawie przepisu intertemporalnego art. 20 § 1 ustawy nowelizującej z dnia 12 września 2002 r. do przedawnienia zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie tej ustawy stosowało się przepisy O.p. w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą z dnia 12 września 2002 r., z zastrzeżeniem art. 20 § 2 tej ustawy, który stanowił, że jeżeli dotychczasowe przepisy określają korzystniejsze dla podatnika, płatnika lub inkasenta zasady i terminy przedawnienia zobowiązań podatkowych, stosuje się przepisy obowiązujące przed wejściem w życie niniejszej ustawy.

Przy wprowadzaniu przepisów art. 70 § 6 pkt 1 i art. 70 § 7 pkt 1 O.p. wzorowano się na uregulowaniach art. 123 i art. 124 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014 r. poz. 121, z późn. zm.) w zakresie przedawnienia roszczeń majątkowych oraz art. 230 § 5 i § 6 ustawy z dnia 9 stycznia 1997 r. - Kodeks celny (Dz. U. z 2001 r. Nr 75, poz. 802, z późn. zm.), co znalazło swój wyraz w uzasadnieniu ustawy nowelizującej z dnia 12 września 2002 r. W wyniku kolejnej nowelizacji, dokonanej z dniem 1 września 2005 r. na mocy art. 1 pkt 34 lit. d ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199), zwanej dalej „ustawą nowelizującą z dnia 30 czerwca 2005 r.”, art. 70 § 6 pkt 1 O.p. otrzymał następujące brzmienie: „Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.”. W uzasadnieniu do powyższej nowelizacji wskazano, że: „Zmiana w art. 70 § 6 pkt 1 – uściśla moment zawieszenia biegu terminu przedawnienia; skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego powinno powodować nie każde

postępowanie karne-skarbowe ale tylko to postępowanie, które wiąże się z niewykonaniem zobowiązania, którego to dotyczy zagadnienie przedawnienia”.

Z dniem 9 listopada 2010 r., na mocy art. 1 pkt 5 lit. a) ustawy z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306), zdanie wstępne w § 6 w art. 70 O.p. otrzymało brzmienie: „Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem: [...]”.

Ostatnia nowelizacja art. 70 § 6 pkt 1 O.p., przeprowadzona ustawą z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa, ustawy - Kodeks karny skarbowy oraz ustawy - Prawo celne (Dz. U. z 2013 r. poz. 1149), zwaną dalej „ustawą nowelizującą z dnia 30 sierpnia 2013 r.”, służyła wykonaniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11 i zapewnieniu zgodności tego przepisu z Konstytucją. W wyniku tej nowelizacji art. 70 § 6 pkt 1 O.p. otrzymał następujące brzmienie: „Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania”. Równocześnie dodano art. 70c O.p. stanowiący, że organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 O.p., najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 O.p., oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.

Wśród przywołanych przez Skarżącą przepisów Konstytucji RP, które w jej opinii zostały naruszone przez ww. regulację O.p. jest art. 64 ust. 1 Konstytucji RP który stanowi, że każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. Z kolei zgodnie z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP, własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

Zakres podmiotowy gwarancji wynikających z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP jest szeroki. W świetle tej regulacji nie ulega wątpliwości, że także podmioty, na których ciąży zobowiązanie podatkowe, mają prawo do własności, która to własność podlega ochronie prawnej. Prawo własności nie jest prawem absolutnym i jako takie może podlegać ograniczeniom. Wynika to już z art. 64 ust. 3 Konstytucji, który ustanawia jednocześnie dwa warunki wprowadzania takich ograniczeń. Pierwszy z nich to wyłączność ustawowa. Drugi zaś to odpowiedni zakres wprowadzanego ograniczenia, który nie narusza istoty prawa własności. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, z naruszeniem istoty prawa własności będziemy mieli do czynienia wówczas, gdy „zakres ograniczeń prawa własności przybierze taki rozmiar, że niwecząc podstawowe składniki prawa własności, wydrąży je z rzeczywistej treści i przekształci w pozór tego prawa” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 2000 r., w sprawie o sygn. akt P 11/98).

Art. 31 ust. 3 Konstytucji RP stanowi, że ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw. Przytoczony art. 31 ust. 3 Konstytucji RP pełni funkcję tzw. ogólnej klauzuli ograniczającej, czyli przepisu określającego w sposób generalny przesłanki dopuszczalności ograniczania konstytucyjnych praw i wolności. Przepis ten przesądza, że ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane „tylko w ustawie”. Wartości, czy też dobra wymienione w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, jako usprawiedliwiające ograniczanie konstytucyjnych praw i wolności, mają charakter enumeratywny (zamknięty).

„[...] Analiza treści obydwu klauzul określających przesłanki ograniczania praw (w tym prawa własności) wskazuje, że w przypadku prawa własności to właśnie art. 31 ust. 3 powinien spełniać rolę podstawową, natomiast art. 64 ust. 3 traktować należy wyłącznie jako konstytucyjne potwierdzenie dopuszczalności wprowadzania ograniczeń tego prawa. [...] ocena konstytucyjnej dopuszczalności ustawowego ograniczania prawa własności

(i innych praw majątkowych) musi zarówno uwzględniać wymagania przewidziane w art. 64 ust. 3, jak i opierać się na skonfrontowaniu danej regulacji z przesłankami konstruującymi ogólną zasadę wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji.” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 1999 r., w sprawie o sygn. akt P 2/98).

Do konstytucyjnej zasady proporcjonalności odwołał się Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 25 maja 2004 r., w sprawie o sygn. akt SK 44/03. Trybunał stwierdził, że decyzja ustawodawcy o przedłużeniu okresów przedawnienia znajduje pewne usprawiedliwienie w zasadzie proporcjonalności (art. 31 ust. 1 Konstytucji RP) a przedawnienie nie jest podmiotowym prawem konstytucyjnym.

Na szczególnie wyjątkowy charakter instytucji przedawnienia wskazał Sąd Najwyższy w uchwałach z dnia 2 lipca 2008 r. sygn. II UZP 5/08, z dnia 8 lipca 2008 r. sygn. akt I UZP 4/08 oraz w wyroku z dnia 23 stycznia 2009 r. sygn. akt I UK 204/08, dotyczących należności z tytułu składek ubezpieczeniowych. We wskazanych uchwałach Sąd stwierdził, że: „Prawo zmiany terminów przedawnienia jest [...] domeną ustawodawcy i skoro ma on w ten sposób wpływ na stosunki cywilnoprawne, to obejmuje ono również stosunki publicznoprawne [...]. Inaczej mówiąc, dłużnik musi się poddać terminom przedawnienia wydłużanym przez ustawodawcę w czasie trwania stosunku prawnego”.

W ostatnim z powołanych orzeczeń Sąd wyraził następujący pogląd: „Nie może być mowy o pogorszeniu sytuacji obywateli na skutek wydłużenia terminu przedawnienia do wymagalnych należności. Wydłużenie to nie może być bowiem rozumiane jako nałożenie nowego obowiązku lub ustanowienie gorszych warunków jego wypełnienia. Wymagalne składki pozostają nadal wymagalne. Nie ma żadnych podstaw do przyjęcia, że zobowiązanemu przysługuje prawo do niepłacenia składek w oczekiwaniu na upływ przedawnienia, które to prawo zostało ograniczone przez wydłużenie okresu przedawnienia”.

Art. 84 Konstytucji RP stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Przepis ten jest zgeneralizowanym ujęciem zasady, że adresaci Konstytucji RP korzystają nie tylko z wolności i praw, ale mają również konstytucyjne obowiązki. Obowiązek ponoszenia

ciężarów świadczeń publicznych wiąże się ściśle z władztwem państwa w sferze finansowej, z jego zadaniami i odpowiedzialnością za kształtowanie dochodów państwa. Art. 84 Konstytucji RP wprowadza zasadę powszechności i równości opodatkowania. Zasada powszechności opodatkowania w znaczeniu podmiotowym oznacza, że obowiązek podatkowy powinien spoczywać na wszystkich, gdyż wszyscy muszą przyczyniać się do pokrywania wspólnych potrzeb. Wyrazem tej zasady jest również to, że wszystkie podmioty są tak dalece opodatkowane, jak określają to ustawy podatkowe (E. Fojcik – Mastalska, R. Mastalski, Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym [w:] Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa 1999 r., str. 389). Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo. Obowiązek ponoszenia podatków, nałożony w art. 84 Konstytucji RP, można odczytywać jako powinność realizacji zasady równości na gruncie prawa podatkowego. Dopuszcza ona uzasadnione zróżnicowanie podmiotów i wiąże się ściśle z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne (L. Garlicki, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, tom III, Warszawa 2003 r., uwagi do art. 84, str. 10).

Oceniając rozwiązania dotyczące zasad wygasania zobowiązań podatkowych wskutek upływu czasu, należy także uwzględnić, iż ustawodawca, nakładając podatki, szacuje wysokość wpływów budżetowych, pozwalających sfinansować zaprogramowane wydatki. Przedawnienie niewyegzekwowanych należności podatkowych, jeśli zjawisko to przybierze znaczne rozmiary, może w rezultacie skutkować trudnościami w realizacji zaplanowanych zadań państwa. Niewywiązywanie się z zobowiązań podatkowych godzi przy tym nie tylko w interes finansowy Skarbu Państwa lub uprawnionych jednostek samorządu terytorialnego, ale również narusza szeroko pojęty interes publiczny, sprzeciwiając się równocześnie zasadom sprawiedliwości społecznej. W świetle zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej nie można zatem zaakceptować sytuacji, w której niektórzy podatnicy uchylają się od wypełniania ciężącego na nich obowiązku,

korzystając jednakże ze świadczeń publicznych finansowanych z podatków płaconych przez pozostałych podatników. Pożądanym konstytucyjnie sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest szeroko rozumiana zapłata podatku (obejmująca także potrącenie czy zaliczenie nadpłaty lub zaliczenie zwrotu podatku, które prowadzą do zaspokojenia wierzyciela podatkowego). Inne sposoby ustania więzi między wierzycielem podatkowym a dłużnikiem, które nie prowadzą do zaspokojenia roszczeń wierzyciela, powinny być traktowane w kategoriach wyjątku. Jest on dopuszczalny o tyle, o ile przemawiają za nim określone wartości wyrażone w ustawie zasadniczej (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie o sygn. akt P 26/10 i przytoczone tam wcześniejsze orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego).

Ustawodawca konstruując mechanizm służący zawieszeniu biegu terminu przedawnienia powinien uwzględnić realną możliwość egzekwowania przez organy podatkowe niezapłaconych należności, w tym okoliczności faktyczne, towarzyszące egzekwowaniu należności podatkowych, jak chociażby zachowania podatników uchylających się od opodatkowania, czy też ukrywających majątek przed egzekucją. Nie bez znaczenia dla określenia długości terminu przedawnienia pozostaje wreszcie faktyczna wydolność organów administracji podatkowej, nawet jeżeli słabość instytucjonalna państwa nie może stanowić samoistnej przesłanki usprawiedliwiającej nadmierne wydłużanie terminu przedawnienia. Powyższe tezy znalazły swój wyraz w szeregu orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego (wyroki: z dnia 23 maja 2005 r., w sprawie o sygn. akt SK 44/04, z dnia 21 czerwca 2011 r., w sprawie o sygn. akt P 26/10, z dnia 17 lipca 2012 r., w sprawie o sygn. akt P 30/11).

Ponadto, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż *„efektywność egzekwowania należności podatkowych (o ile należności te ustanowiono w zgodzie z Konstytucją), trzeba rozpatrywać na tle konstytucyjnego nakazu wykonywania budżetu [...], a więc m.in. zapewnienia Państwu przychodów w budżecie założonych. Realizacja strony dochodowej budżetu jest samoistną wartością konstytucyjną, a zarazem konstytucyjnym obowiązkiem organów stanowiących i wykonujących budżet, i nie można nie brać jej pod uwagę przy dokonywaniu ocen konstytucyjności ustawodawstwa daninowego”* (orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 1994 r., w sprawie o sygn. akt K 2/94).

Art. 30 Konstytucji RP wyraża zasadę nienaruszalności i poszanowania godności człowieka stanowiąc, że przyrodzona i niezbywalna godność człowieka stanowi źródło wolności i praw człowieka i obywatela. W wyroku z dnia 19 czerwca 2012 r., w sprawie o sygn. akt P 41/10 Trybunał Konstytucyjny wskazał, że „(...) *jednym z przejawów bezpieczeństwa prawnego jest stabilizacja sytuacji prawnej jednostki, przekładająca się w efekcie na stabilizację sytuacji stosunków społecznych. Z art. 2 Konstytucji RP wynika tym samym obowiązek ustawodawcy ukształtowania regulacji prawnych, które będą sprzyjały wygaszaniu - wraz z upływem czasu - stanu niepewności. Z aksjologii konstytucyjnej opartej na fundamencie przyrodzonej oraz niezbywalnej godności człowieka (art. 30 Konstytucji RP) wynika obowiązek tworzenia prawa zorientowanego na dobro każdej osoby ludzkiej. Chociaż nie wyklucza to ustanowienia adekwatnych i dolegliwych sankcji w razie naruszenia prawa, nie mogą one prowadzić do ekonomicznego uzależnienia jednostki od państwa.*”.

Art. 2 Konstytucji RP stanowi, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. W skardze konstytucyjnej art. 2 Konstytucji RP został przywołany jako wzorzec kontroli w zakresie zasady lojalności państwa do obywatela oraz wynikającej z niej zasady ochrony stabilności stosunków prawnych. Trybunał Konstytucyjny, interpretując art. 2 Konstytucji RP, wielokrotnie podkreślał, że na zasadę praworządności składa się szereg zasad, które nie zostały ujęte *expressis verbis* w tekście Konstytucji, ale wynikają z istoty i aksjologii demokratycznego państwa prawa. Wywodzona z art. 2 Konstytucji RP zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, określana jest w orzecznictwie Trybunału także jako zasada lojalności państwa wobec obywatela, wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się swoistą pułapką dla obywatela, który powinien móc układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na prawne skutki nie dające się przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i że jego działania, podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem, będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny. Przyjmowane przez ustawodawcę nowe unormowania

nie mogą zaskakiwać ich adresatów. Powinni oni mieć czas na dostosowanie się do zmienionych regulacji i spokojne podjęcie decyzji co do dalszego postępowania. Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą, wyjściowym i trwałym założeniem przy ocenie legislacji podatkowej przez Trybunał jest pogląd o względnej swobodzie ustawodawcy w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa. Równie podstawowym, wyrażonym w wielu orzeczeniach i świadczącym o ukształtowaniu się trwałej linii orzecznictwa Trybunału, jest pogląd, że daleko idąca swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest jednak w swoisty sposób „równoważona” istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania (proceduralnych aspektów) zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad przyzwoitej legislacji. Zasady te - stanowiące przejaw ogólnej zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa - wyrażają się m.in. w obowiązku ustawodawcy do ustanawiania „odpowiedniej” *vacatio legis* oraz w obowiązku należytego formułowania przepisów przejściowych. Z zasady demokratycznego państwa prawa wynika zakaz takiego stanowienia prawa, tak co do treści jak i co do formy, które może być zaskoczeniem dla obywatela. Obywatel powinien mieć poczucie względnej stabilności prawa po to, aby mógł prowadzić swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na niekorzystne skutki prawne swoich decyzji i działań niemożliwe do przewidzenia w chwili podejmowania tych decyzji i działań.

Ad 1a)

Art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 31 sierpnia 2005 r., nie wskazywał wprost, że warunkiem zawieszenia biegu terminu przedawnienia z dniem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, był związek podejrzenia popełnienia przestępstwa lub wykroczenia z niewykonaniem tego zobowiązania. Ustawą nowelizacją z dnia 30 czerwca 2005 r. ustawodawca dokonał jedynie uściślenia, doprecyzowania treści tego przepisu, poprzez wyraźne wskazanie na związek postępowania karnego z określonym zobowiązaniem podatkowym. Odnosząc się zatem do pierwotnego brzmienia przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p., mając na uwadze przede wszystkim wykładnię

celowościową, trudno nie przyjąć woli ustawodawcy w zakresie istnienia związku wszczętego postępowania przygotowawczego z danym zobowiązaniem podatkowym.

Wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe (wykroczenie skarbowe) następuje w sytuacji uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa godzącego w realizację obowiązków podatkowych. Wszczęcie postępowania przygotowawczego oparte jest na materiale zebrany co do zasady przez służby skarbowe np. z postępowania kontrolnego (obecnie kontroli celno-skarbowej) lub podatkowego. Zatem już na wstępnym etapie wszczęcia postępowania przygotowawczego widoczny jest związek tego postępowania z określonym zobowiązaniem podatkowym. Mając na uwadze, że zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego (art. 5 O.p.), stwierdzić dodatkowo należy, iż wszczęte postępowania winny odnosić się do sfery penalizowanej związanej z niewykonaniem zobowiązania przez konkretnego podatnika.

W istocie, zdarzenia procesowe zawieszające bieg terminu przedawnienia winny zatem dotyczyć podatnika, który nie wykonuje zobowiązania objętego instytucją przedawnienia. Wszczęcie i prowadzenie postępowania w sprawie karnej albo w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, których podejrzenie popełnienia nie zasadza się na istnieniu bezpośredniego związku z niewykonaniem konkretnego zobowiązania podatkowego i nie odnosi się do strony podmiotowej tego zobowiązania, tj. konkretnego podatnika, nie może być postrzegane jako okoliczność powodująca zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, które nie zostało wykonane.

Podkreślenia wymaga, że kierunek zmian art. 70 § 6 pkt 1 O.p., wyznaczony ustawą nowelizującą z dnia 30 czerwca 2005 r., jest spójny z wykładnią przepisów odnoszących się do instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia w prawie celnym, prezentowaną w orzecznictwie sądów administracyjnych. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w wyroku z dnia 21 stycznia 2009 r. w sprawie o sygn. akt I SA/Bk 555/08 stwierdził w szczególności, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia następowало na skutek wszczęcia jednego z postępowań wymienionych w art. 230 § 5 pkt 1 Kodeksu

celnego, tj. wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, tylko wtedy, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiązało się z niewykonaniem zobowiązania z tytułu długu celnego, którego dotyczy przedawnienie. W innym wyroku, z dnia 31 marca 2009 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w sprawie o sygn. akt V SA/Wa 2427/08, wskazał natomiast, że: *„Przepisy art. 230 Kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że odnoszą się one do konkretnego długu celnego i konkretnego dłużnika. Tak więc zawiesić bieg terminu do powiadomienia o zarejestrowaniu kwoty należności celnych mogą tylko takie zdarzenia wymienione w przepisie (np. prowadzenie postępowania karnego lub wniesienie odwołania od decyzji) dotyczące dłużnika, który jest powiadamiany o powstaniu długu celnego i jednocześnie dotyczące długu celnego, o którym jest powiadamiany. [...] przepisy dotyczące przedawnienia są przepisami ustanawianymi w interesie dłużnika. Nie do zaakceptowania jest sytuacja, w której wszczęcie i prowadzenie postępowania przeciwko jednemu podmiotowi i wniesienie odwołania przez ten podmiot, powodowałyby zawieszenie biegu terminu przedawnienia przeciwko innej osobie [...]”*. Podgląd taki podzielony został również w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, z dnia 28 kwietnia 2009 r., w sprawie o sygn. akt V SA/Wa 2391/08.

Ad 1b)

Od początku obowiązywania art. 70 § 6 pkt 1 O.p. z literalnego brzmienia tego przepisu wynikało, że zawieszenie rozpoczętego biegu przedawnienia związane jest z momentem wszczęcia postępowania w sprawie (in rem), a nie przeciwko osobie (ad personam). Takie stanowisko jest w pełni akceptowane w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 sierpnia 2010 r., w sprawie o sygn. akt I GSK 1111/09 Sąd stwierdził, że: *„Przepis art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej zarówno w brzmieniu sprzed 1 września 2005 r. jak i po tej dacie stanowił o wszczęciu określonego postępowania, jako zdarzeniu prawnym powodującym zawieszenie biegu przedawnienia. Pojęcie wszczęcia postępowania w sprawie (ad rem) nie jest tożsame z pojęciem przedstawienia zarzutów (ad persona). Dla zawieszenia biegu przedawnienia*

zobowiązania podatkowego istotna jest data wszczęcia postępowania w sprawie i to z dniem wszczęcia tego postępowania następuje z mocy prawa skutek określony w art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej.”.

Podobnie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 1 lutego 2010 r., w sprawie o sygn. akt I SA/Gl 492/09 uznał, że „(...) warunkiem zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest tylko wszczęcie postępowania karno-skarbowego w sprawie. Nie jest zatem konieczne dla zawieszenia biegu terminu przedawnienia, wszczęcie postępowania karno-skarbowego przeciwko osobie.”.

W wyroku z dnia 17 lipca 2012 r., w sprawie o sygn. akt P 30/11 Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się co do zgodności art. 70 § 6 pkt 1 O.p. z art. 2 Konstytucji RP. W powołanym wyroku Trybunał stwierdził, że art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy nowelizującej z dnia 12 września 2002 r., w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 O.p., jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP.

Trybunał Konstytucyjny analizując treść art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 sierpnia 2005 r. wskazał, że „(...) skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje z mocy prawa z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Wszczęcie takiego postępowania następuje w drodze postanowienia, które nie jest ogłaszane lub doręczane podatnikowi, gdyż do momentu przedstawienia mu zarzutów nie jest on stroną toczącego się postępowania karnoskarbowego. Nie jest mu również doręczane postanowienie o umorzeniu postępowania „w sprawie”, a zatem, jeżeli nie zostaną mu przedstawione zarzuty, może on w ogóle nie dowiedzieć się o tym, że zostało wszczęte postępowanie „w sprawie”, które spowodowało zawieszenie biegu terminu przedawnienia jego zobowiązania podatkowego”. Zatem Trybunał Konstytucyjny analizował treść art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w kontekście faz postępowania karnego skarbowego:

„w sprawie” i „ad personam”. Trybunał Konstytucyjny wyraźnie zaznaczył, że naruszenie zasady zaufania do państwa i prawa nie polega na tym, że podatnik nie jest informowany o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe. Organy skarbowe w trakcie 5- letniego okresu mają prawo wszcząć i prowadzić postępowanie w sprawie o przestępstwo, (wykroczenie) skarbowe, co skutkować będzie, zgodnie z zakwestionowanym przepisem, zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jednakże z chwilą upływu 5-letniego okresu przedawnienia podatnik musi zostać poinformowany, że przedawnienie nie następuje, bo jego bieg został zawieszony w związku z wszczęciem postępowania karnoskarbowego. Zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga, żeby podatnik wiedział, czy jego zobowiązanie podatkowe przedawniło się, czy nie. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. akt P 30/11 ma charakter zakresowy. Stwierdzając zakresową niekonstytucyjność art. 70 § 6 pkt 1 O.p., Trybunał Konstytucyjny nie zakwestionował konstytucyjności jako takiego zapisu o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania z chwilą wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe.

Badanie przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia na gruncie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. wymaga odniesienia się do przepisów ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2017 r. poz. 2226, z późn. zm.), zwanej dalej „kks” oraz przepisów ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2017 r. poz. 1904, z późn. zm.), zwanej dalej „kpk”, w zakresie w jakim kks odsyła do ich stosowania.

Zgodnie z art. 303 kpk, postanowienie o wszczęciu postępowania przygotowawczego wydaje się tylko wtedy, gdy istnieje uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. W świetle ww. przepisu, organy uprawnione do wszczęcia postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe obowiązane są wszcząć postępowanie przygotowawcze jedynie wówczas, gdy zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Z kolei uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa zachodzi wtedy, gdy informacja o jakimś zdarzeniu, wskazuje na możliwość popełnienia czynu

wyczerpującego znamiona przestępstwa, przestępstwa skarbowego czy wykroczenia skarbowego. Nie musi to być pewność, gdyż zadaniem postępowania przygotowawczego jest m. in. ustalenie, czy został popełniony czyn zabroniony i czy stanowi on przestępstwo. Datą wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe jest data wydania postanowienia o wszczęciu śledztwa lub dochodzenia. Do wszczęcia śledztwa czy dochodzenia nie są wymagane decyzje podatkowe, bowiem stanowią one tylko jeden z dowodów w sprawie karnej podlegających ocenie prawnej. Podejrzenie popełnienia czynu zabronionego musi być obiektywnie uzasadnione.

Istnienie uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa obliguje prokuratora bądź inny organ ścigania do wszczęcia postępowania przygotowawczego, co stanowi przejaw obowiązywania zasady legalizmu, wyrażonej - w art. 7 Konstytucji RP (organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa), a na gruncie procesu karnego i karnego skarbowego - w art. 10 § 1 kpk. Dlatego też organ, będąc w posiadaniu dowodów z których wynika uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa (jak również przestępstwa skarbowego oraz wykroczenia skarbowego) obowiązany jest postępowanie przygotowawcze wszcząć. Podkreślić należy, że w myśl zasady legalizmu wyrażonej w art. 10 kpk, organy powołane do ścigania nie mają dowolności w podejmowaniu decyzji o wszczęciu postępowania – organ powołany do ścigania jest obowiązany do wszczęcia postępowania przygotowawczego o czyn ścigany z urzędu.

Wielokrotnie podkreślano w orzecznictwie, że niezasadne jest traktowanie przedawnienia karalności zobowiązań podatkowych jako swoistego prawa podmiotowego (lub ekspektatywy takiego prawa) strony postępowania. Nie jest to konstytucyjnie chronione prawo podatnika. Należy podkreślić, że zgodnie z konstrukcją przyjętą w kwestionowanym przepisie O.p., zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, tak jak i jego przedawnienie, następuje z mocy prawa. Podkreślenia wymaga fakt, iż finansowe organy postępowania przygotowawczego, mimo że systemowo powiązane z organami podatkowymi, działają na innych zasadach niż te organy. Wina sprawcy jest obligatoryjną przesłanką poniesienia odpowiedzialności za popełnienie

przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Z kolei celem postępowania podatkowego jest ustalenie wymiaru należności podatkowej.

Zatem organy podatkowe oraz organy powołane do ścigania działają w innym celu, na podstawie odrębnych regulacji – wspólny jest natomiast ich przedmiot zainteresowania, związany ze skonkretyzowanymi obowiązkami podatkowymi. Instytucja zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku ze wszczęciem postępowania karnego lub karnego skarbowego wykorzystywana jest do walki państwa z przestępczością gospodarczą. Przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. służy do skuteczniejszego zwalczania i ścigania sprawców poważnych przestępstw finansowych, często popełnianych przez zorganizowane grupy przestępcze, a także do odzyskiwania uszczuplonych należności podatkowych. Przepis ten ma szczególne znaczenie w sytuacjach ujawnienia przestępstw/przestępstw skarbowych przed zbliżającym się terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego. W tym zakresie istotny jest bowiem przepis art. 44 § 2 kks, zgodnie z którym karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu należności publicznoprawnej ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności. Regulacja ta nakłada na finansowe organy postępowania przygotowawczego obowiązek badania kwestii przedawnienia zobowiązania podatkowego na etapie wszczęcia tego postępowania. Przy czym skutkiem przedawnienia zobowiązania podatkowego jest przedawnienie karalności czynu zabronionego. Zatem zastosowanie przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. pozwala na skuteczne prowadzenie postępowania z kodeksu karnego skarbowego, jak również postępowania podatkowego w sytuacjach ujawnianych nieprawidłowości podatkowych związanych z uzasadnionym podejrzeniem popełnienia przestępstwa (przestępstwa skarbowego).

Mając na uwadze zasadę trafnej reakcji karnej, wyrażoną w art. 2 § 1 kpk, a na gruncie obowiązków podatkowych – zasadę sprawiedliwości podatkowej z art. 217 w zw. z art. 2 i art. 32 Konstytucji RP, stwierdzić należy, że rozwiązanie przyjęte w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. oraz art. 44 § 2 kks stanowią wyraz poszanowania wartości konstytucyjnych, zarówno na gruncie ogólnych przepisów podatkowych, jak i przepisów karnych skarbowych.

Ad 1c)

W treści art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 31 sierpnia 2005 r., nie było mowy o zawiadamianiu o wszczęciu postępowania karnego oraz postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jako realizacji materialnego warunku zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Taki warunek został wprowadzony do tego przepisu od dnia 15 października 2013 r., z jednoczesnym dodaniem do O.p. art. 70c (ustawa nowelizująca z dnia 30 sierpnia 2013 r. nie zawierała przepisów przejściowych). Jeszcze przed zmianą dokonaną ustawą nowelizującą z dnia 30 sierpnia 2013 r., Minister Finansów wydał na podstawie art. 14a O.p. interpretację ogólną z dnia 2 października 2012 r. nr PK4/8012/239/AAN/12/1804, wskazując organom na konieczność zawiadamiania podatnika na podstawie art. 121 w związku z art. 70 § 6 pkt 1 O.p. o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W dniu 18 czerwca 2018 r. Naczelny Sąd Administracyjny podjął w sprawie o sygn. akt I FPS 1/18 uchwałę o następującej treści: *„Zawiadomienie podatnika dokonane na podstawie art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) informujące, że z określonym co do daty dniem, na skutek przestanki z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika za wskazany okres rozliczeniowy, jest wystarczające do stwierdzenia, że nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 wyżej wymienionej ustawy.”* W uzasadnieniu uchwały Sąd stwierdził, że: *„W wyrokach sądów administracyjnych dotyczących spraw ocenianych według stanu prawnego sprzed 15 października 2013 r., które zapadały po wyroku Trybunału Konstytucyjnego o sygn. akt P 30/11, poszczególne składy orzekające – respektując ten wyrok – zauważyły, że w Ordynacji podatkowej nie ma wyraźnego przepisu prawa, określającego w jaki sposób może zostać zrealizowany obowiązek powiadomienia podatnika zgodnie ze wskazaniem trybunalskimi dotyczącymi art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. W związku z tym wskazywano, że zawiadomienie podatnika przez organ o wszczętym postępowaniu o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe mającym wpływ na przedawnienie zobowiązania podatkowego może nastąpić w różnorodnej formie (zob. np. wyroki NSA z*

dnia: 21 listopada 2012 r., sygn. akt I FSK 303/11 i 15 czerwca 2016 r., sygn. akt I FSK 1821/14)". W innym orzeczeniu Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że z przywoływanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego wynika dyrektywa, że celem czynności, które realizowałyby konstytucyjne zasady działania w zaufaniu do organów państwa, ma być zagwarantowanie podatnikowi wiedzy o tym, że wszczęte zostało postępowanie w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe dotyczące zobowiązania podatkowego, którego bieg terminu przedawnienia z tego tytułu nie upłynie w ustawowym terminie. Poinformowanie podatnika w tym przedmiocie może nastąpić w różnych trybach, w ramach różnych postępowań, w związku z tym przez różne organy - zarówno podatkowe, jak i kontroli skarbowej. Trybunał Konstytucyjny nie wskazał w tym zakresie żadnych jednoznacznych działań, wyznaczając jedynie cel do zrealizowania, tj. zagwarantowanie podatnikowi wiedzy o tym, że nie nastąpi przedawnienie zobowiązania podatkowego w czasie, w którym mógłby podatnik tego oczekiwać. Nie ma jednolitej procedury dla realizowania tego obowiązku. Stąd obowiązek ten „dostosowuje się” do tej fazy i rodzaju postępowania, z którym łączy się informacja o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 czerwca 2016 r., w sprawie o sygn. akt I FSK 84/15).

Mając na uwadze okoliczności konkretnej sprawy przedstawione w przedmiotowej skardze konstytucyjnej, należy uznać za bezsprzeczne wszczęcie śledztwa przez Prokuraturę Rejonową o czyny z art. kk oraz art. kks, a więc czyny, które wiążą się z przedmiotowym zobowiązaniem Skarżącej. Również w kontekście wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r., w sprawie o sygn. akt P 30/11 należy przyjąć, iż Skarżąca została skutecznie poinformowana o wszczęciu śledztwa i nie ma wątpliwości, że podatnik wiedział o wszczęciu postępowania przygotowawczego.

W kontekście zasady lojalności państwa wobec obywatela podnieść należy, że zawieszenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w okolicznościach wskazanych w art. 70 § 6 pkt 1 pkt 1 O.p. jest uzasadnione nadrzędnymi celami porządku publicznego i uznać je należy za proporcjonalne w odniesieniu do założonego celu. Celem tym jest ochrona interesu publicznego. Nie ulega jednak wątpliwości, że interes publiczny obejmuje interes

ogółu, a nie jedynie interesy indywidualne. Każde działanie w interesie ogółu jako określonej wspólnoty publicznoprawnej jest zatem działaniem w interesie publicznym. Prawo własności nie może pozostawać w konflikcie z wartością wyżej chronioną, jaką jest interes publiczny.

Zasada nienaruszalności i poszanowania godności człowieka nie oznacza zwolnienia obywatela z obowiązków publicznoprawnych. Niesłusznie zatem Skarżąca doszukuje się możliwości dyskryminowania w wyniku stosowania przez uprawnione organy instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia, o której mowa w art. 70 § 6 pkt 1 O.p., co jest przejawem dbałości organów podatkowych o interes publiczny. Właśnie ta ostatnia sfera jest wyrazem poszanowania prawa i godności człowieka (obywatela). Dbanie o interes publiczny na pewno jest wartością, która nie przeciwstawia się godności człowieka.

Instytucja zawieszenia biegu terminu przedawnienia wyrażona w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. służy niewątpliwie ochronie konstytucyjnych zasad powszechności i równości opodatkowania (art. 84 Konstytucji RP) oraz sprawiedliwości podatkowej. Sformułowane w skardze konstytucyjnej zarzuty naruszenia tych zasad należy ocenić jako bezpodstawne.

Reasumując, mając na uwadze wszystkie przedstawione argumenty, nie można uznać, że art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 31 sierpnia 2005 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3 oraz w zw. z art. 84 w zw. z art. 30 w zw. z art. 2 Konstytucji RP, w zakresie, w jakim:

- wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe,
- wiąże skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w sprawie, tj. w fazie postępowania przygotowawczego *in rem*,
- nie przewiduje treści i formy zawiadomienia podatnika przez organ podatkowy o wszczęciu postępowania karnego oraz postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe przed upływem terminu przedawnienia.

Ad 2) Zarzut naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP przez § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 pkt 1-6, ust. 4 i ust. 5 w zw. z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., w zw. z art. 4 ust. 1 pkt 3, art. 6 ust. 1 i 3, art. 10 ust. 2, art. 11 ust. 1, art. 18 ust. 1, art. 19 ust. 1, art. 64 oraz art. 65 ust. 1 i 2 u.p.a., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r., w zakresie, w jakim przepisy te stanowią, że sprzedawca oleju opałowego, który nie dysponuje oświadczeniami nabywców o przeznaczeniu tego oleju na cele opałowe prawidłowymi tak pod względem formalnym (tj. zawierającymi wszystkie dane wymienione w ww. przepisach i umożliwiającymi identyfikację nabywcy), jak i materialnym (tj. przedstawiającymi dane zgodne z rzeczywistością) jest zobowiązany zapłacić podatek akcyzowy obliczony według podwyższonej stawki, jako, że:

- a) stanowią one nieadekwatną i cechującą się nadmiernym fiskalizmem ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności, ponieważ nakładają na sprzedawcę oleju opałowego obowiązek uiszczenia podatku akcyzowego według podwyższonej stawki z powodu działań osoby trzeciej,*
- b) ingerują one w konstytucyjnie chronione prawo własności poprzez ustanawianie i nakładanie na podatników sprzecznych z zasadą proporcjonalności obowiązków o charakterze instrumentalnym, których nadto realna możliwość wykonywania nie jest w żaden sposób zapewniona wskutek nieprzyznania tymże podatnikom stosownych kompetencji i uprawnień,*
- c) stanowią one ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności, dokonywaną na podstawie niejasnych i niezrozumiałych przepisów prawa podatkowego, uchybiających zasadzie przyzwoitej legislacji podatkowej, zasadzie demokratycznego państwa prawnego jak i wywodzonej z niej zasadzie zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa,*
- d) stanowią one nieuprawnioną ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności dokonywaną na podstawie przepisów rangi podustawowej, wydanych*

bez stosownej delegacji ustawowej i do tego z naruszeniem zasady wyłączności ustawowej.

Skarżąca uzasadniła podniesiony zarzut tym, iż w orzecznictwie sądów administracyjnych wywodzi się z powołanych przepisów normę prawną, zgodnie z którą sprzedawca oleju opałowego dla uzyskania prawa do stosowania obniżonych stawek akcyzy przy sprzedaży oleju opałowego zabarwionego na czerwono i przeznaczonego na cele opałowe na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej, zgodnie z postanowieniami § 4 ust. 1 pkt 2 oraz ust. 2 rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r., zobowiązany był do uzyskania stosownych oświadczeń pochodzących od nabywców oleju opałowego, prawidłowych tak pod względem formalnym, tj. zawierających wszystkie dane wymienione w tych przepisach i umożliwiających identyfikację nabywcy oraz materialnym, tj. zawierających dane zgodne z rzeczywistością. Posiadanie wadliwego oświadczenia było równoznaczne z jego „nieposiadaniem”, a udokumentowana w ten sposób sprzedaż traktowana była jako sprzedaż oleju opałowego na cele inne niż opałowe w rozumieniu § 3 ust. 3 rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r. (str. 48 skargi). Z uzasadnienia do sformułowanego zarzutu wynika zatem, 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. Skarżąca stwierdziła bowiem, iż przedmiotem kontroli konstytucyjności poddaje zaskarżone przepisy u.p.a. oraz rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r. w treści nadanej im przez praktykę, której zakres, jednolitość i przewidywalność czyniły z niej wzorzec faktycznie działający jak przepis prawa.

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 Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 października 2000 r., w sprawie o sygn. akt K 33/99, OTK ZU nr 6/2000, poz. 188). W związku z tym Trybunał Konstytucyjny, 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 Trybunału Konstytucyjnego z dnia 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 Konstytucyjny 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 odznaczających 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 22/18.

niekompletność formalną i jednocześnie brak potwierdzenia zakupu oleju opałowego przez nabywców wskazanych na tych oświadczeniach, oraz na wskazanie w oświadczeniach danych osób nieistniejących lub zmarłych przed datą wystawienia oświadczenia (str. 672 decyzji). Wszystkie oświadczenia zawierające braki formalne poddano weryfikacji mającej na celu sprawdzenie zgodności danych w nich zawartych z rzeczywistością. Weryfikacja dotyczyła numerów PESEL i NIP oraz danych osobowych i adresowych nabywców oleju opałowego wskazanych na oświadczeniach. Dyrektor Izby Celnej w T w wydanej decyzji odwoławczej stwierdził, że „w konkretnym stanie faktycznym drobne nieprawidłowości formalne oświadczenia można uznać za niepozabawiające sprzedawcy prawa do sprzedaży oleju z obniżoną stawką akcyzy, to jednakże do takich nieprawidłowości nie można zaliczyć takich braków w oświadczeniu, które pomimo podjętych prób weryfikacji, uniemożliwiają dotarcie do nabywcy oleju celem potwierdzenia rzetelności transakcji”. Organ odwoławczy przykładowo wymienił niepełny adres zamieszkania, nieprawidłowy nr NIP i PESEL (str. decyzji z dnia czerwca 2013 r.).

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. W przypadku osób widniejących na oświadczeniach jako nabywcy oleju opałowego zidentyfikowanych przez właściwe organy do spraw ewidencji ludności oraz rejestracji podatników, przeprowadzono dowody z ich zeznań w charakterze świadków na okoliczność zakupu oleju opałowego u Skarżącej oraz złożenia oświadczeń o przeznaczeniu zakupionego oleju opałowego na cele opałowe. Brakujące dane adresowe uzupełniono dzięki informacjom podanym przez Skarżącą oraz uzyskanym od organów właściwych do spraw ewidencji ludności oraz ewidencji podatników. Podkreślenia wymaga również to, iż w przypadku oświadczeń wystawionych na osoby, które zmarły po dacie wystawienia oświadczenia i weryfikacja oświadczenia na okoliczność ustalenia, czy transakcja sprzedaży oleju opałowego doszła faktycznie do skutku, w tej sytuacji nie była możliwa, organy podatkowe nie zakwestionowały tych oświadczeń, gdy ustaliły, że osoby takie faktycznie istniały i występowała potencjalna możliwość, że dokonały nabycia oleju opałowego u Skarżącej.

sprzedawcy za kompletność i rzetelność składanych mu oświadczeń była niewspółmierna względem przyznanych mu kompetencji i uprawnień.

Po pierwsze wskazać należy, że w przypadku Skarżącej 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, w tym złożenia przez nich podpisów na okazanych oświadczeniach.

Po drugie zauważyć należy, że konstrukcja ww. przepisów nie niosła ze sobą powinności przymusowego świadczenia pieniężnego. Korzystanie z obniżonych stawek akcyzy (na warunkach wskazanych w przepisach) nie miało charakteru obligatoryjnego/przymusowego. Sprzedawca mógł podjąć decyzję (autonomia wyboru była po jego stronie), czy sprzedawać oleje opałowe z niższą stawką akcyzy, z podjęciem ewentualnego ryzyka poniesienia konsekwencji zaistnienia nieprawidłowości w oświadczeniach o przeznaczeniu oleju opałowego na cele inne niż opałowe, czy też w sytuacji np. odmowy okazania dokumentu tożsamości lub obawy o uczciwość nabywcy skorzystać z możliwości sprzedaży takiego oleju opałowego, z zastosowaniem stawki akcyzy jak dla oleju przeznaczonego do celów innych niż opałowe. Konsekwencje, co do wyboru sposobu postępowania jasno wynikały z przepisów i nie stawiały Skarżącej w sytuacji przymusowej. Transakcje z udziałem niżej opodatkowanego wyrobu obciążone były większym ryzykiem, wiązały się z dodatkowymi warunkami (obowiązkiem uzyskania oświadczeń o przeznaczeniu oleju), zweryfikowania danych osobowych nabywcy, ale też niosły wyższe korzyści ekonomiczne. Z kolei sprzedaż oleju opałowego, bez potrzeby uzyskiwania oświadczeń i weryfikowania danych nabywców, ale wyżej opodatkowanego niosła za sobą ryzyko uzyskania niższych korzyści ekonomicznych.

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

w postaci możliwości sprzedaży oleju opałowego z zastosowaniem obniżonej stawki akcyzy.

Ad 2b)

Skarżąca twierdzi, że przedmiotowa regulacja nakładała na podatnika „obowiązek uzyskania oświadczenia o przeznaczeniu zakupionego oleju na cele grzewcze prawidłowego pod względem formalnym i materialnym, który – bez wyposażenia podatnika w stosowne instrumenty zabezpieczające przymus ich realizacji – obiektywnie nie jest możliwy do wykonania.” 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. (na podstawie art. 35a ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym – Dz.U. z 1993 r. nr 11, poz. 50, z późn. zm.), a potem dopiero od 1 marca 2009 r. (na podstawie art. 89 ust. 9-12 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – Dz.U. z 2018 r. poz. 1114, z późn. zm.). Natomiast w okresie, w którym obowiązywała zaskarżona regulacja, prawo takie, zdaniem Skarżącej, nie przysługiwało. Z akt sprawy dołączonych do skargi wynika, że w momencie przyjmowania oświadczeń Skarżąca nie sprawdzała danych personalnych nabywców, tłumacząc to brakiem takiego obowiązku.

Dyrektor UKS w B w wydanej decyzji stwierdził, iż podczas postępowania kontrolnego ustalono, że u Skarżącej nie obowiązywała zasada dokładnej weryfikacji wszystkich oświadczeń. Przesłuchani w postępowaniu kontrolnym kierowcy cystern samochodowych rozwożący olej opałowy indywidualnym odbiorcom zeznali, że „zostali poinstruowani jedynie o konieczności przyjęcia oświadczenia i nie sprawdzali zawartych na nich danych z dokumentami tożsamości nabywców, poza przypadkami, gdy kupujący sami im te dokumenty udostępnili. Stwierdzili, że nie mieli obowiązku sprawdzania przedstawionych przez klienta danych personalnych, tj. legitymowania nabywcy”.

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 u.p.a. 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. od dnia 1 maja 2004 r.) zmieniły się niektóre przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 922, z późn. zm.). Zmiany te m.in. miały na celu doprowadzenie do zgodności z ustawą o ochronie danych osobowych uregulowań dotyczących gromadzenia oświadczeń o przeznaczeniu oleju, zawierających dane osobowe nabywców. Zgodnie ze zmienionym art. 3 ust. 2, ustawę stosowano również do osób fizycznych i prawnych, jeżeli przetwarzały dane osobowe w związku z działalnością zarobkową. Według art. 7 pkt 2 ustawy o ochronie danych osobowych, przetwarzanie danych to jakiegokolwiek operacje wykonywane na danych osobowych, takie jak zbieranie, utrwalanie, przechowywanie, opracowanie, zmienianie, udostępnianie i usuwanie. W myśl art. 23 ust. 1 pkt 1 tej ustawy przetwarzanie danych dopuszczalne było m.in. gdy osoba, której dane dotyczą, wyraziła na to zgodę. Natomiast art. 23 ust. 1 pkt 2 ustawy o ochronie danych osobowych po zmianie stanowił, że przetwarzanie danych jest dopuszczalne wtedy, gdy jest to niezbędne dla zrealizowania uprawnienia lub spełnienia obowiązku wynikającego z przepisu prawa. Gromadzenie oświadczeń zawierających dane osobowe nabywców oleju opałowego stanowiło przetwarzanie danych osobowych (zbieranie i przechowywanie). Co do zasady działanie takie było dopuszczalne za zgodą osoby, której dane dotyczą. Ponadto w związku z nową treścią art. 23 pkt 2 ww. ustawy, przetwarzanie danych (zbieranie i przechowywanie) uznano za dopuszczalne wtedy, gdy było to niezbędne dla spełnienia obowiązku wynikającego z przepisu prawa. Obowiązkiem podatnika – sprzedawcy, sprzedającego olej opałowy z preferencyjną stawką podatku akcyzowego - było dołączenie oświadczenia nabywcy do kopii dokumentu sprzedaży. 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) 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 (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 lutego 2011 r., w sprawie o sygn. akt I GSK 47/10). Legitymowanie się dowodem osobistym w celu potwierdzenia prawdziwości danych osobowych jest dozwolonym przez prawo sposobem wykazania danych osobowych i temu celowi służy ten dokument. Kwestia związana z ujawnieniem przez nabywcę jego danych personalnych (§ 4 ust. 2 rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 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.

W ocenie Skarżącej żądanie okazania dowodu osobistego nie jest dostatecznym skutecznym sposobem weryfikacji składanego oświadczenia, gdyż występują przypadki, w których członkowie zorganizowanych grup przestępczych, trudniących się nielegalnym handlem olejem opałowym, dysponują fałszywymi dokumentami tożsamości. Ponadto z dowodu osobistego nie wynikają dane takie jak: NIP, czy aktualny adres zamieszkania (w dowodzie ujawnia się tylko adres zameldowania), rodzaj posiadanego urządzenia grzewczego i miejsce jego położenia. Odnosząc się do powyższego stwierdzenia należy mieć na uwadze, iż Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku wydanym w sprawie Skarżącej uznał, iż *„niewątpliwie podatnik, który nieświadomie przyjmuje oświadczenie zawierające nieprawdziwe dane, nie powinien być pozbawiony preferencji podatkowej. Będzie tak np. w sytuacji, gdy nabywca przedstawi dla potwierdzenia danych w oświadczeniu fałszywy dowód tożsamości. Podatnik nie ma bowiem żadnych możliwości sprawdzenia wiarygodności przedłożonego przez nabywcę oleju opałowego dokumentu.”* Naczelny Sąd Administracyjny orzekł ponadto, iż *„o nieświadomym przyjęciu*

oświadczenia z nieprawdziwymi danymi można mówić jedynie w przypadku, gdy podatnik wykorzysta wszystkie możliwości przewidziane przez przepisy prawa. W innym przypadku premii zwolnieniem podatkowym czy obniżoną stawką byłby każdy nierzetelny podatnik. Przywileje podatkowe dotyczyłyby także nieuczciwych podatników, którzy celowo nie sprawdzaliby danych z oświadczenia z dowodem osobistym. Taka sytuacja prowadziłaby do braku kontroli nad sprzedawanym wyrobem akcyzowym, którego przeznaczenia nie można byłoby zbadać”.

W nawiązaniu do twierdzenia Skarżącej, iż na podstawie dowodu tożsamości nie można ustalić wszystkich danych wymaganych w oświadczeniu nabywcy oleju opałowego, należy mieć na uwadze, iż przepisy ustawy o ochronie danych osobowych umożliwiały uzyskanie od nabywcy do wglądu również innych dokumentów umożliwiających weryfikację i przetwarzanie danych osobowych potrzebnych dla spełnienia obowiązku wynikającego z przepisu prawa. Zatem sprzedawca mógł np. zażądać dokumentu potwierdzającego nadanie numeru NIP, a kierowca cysterny samochodowej dostarczającej olej opałowy nabywcom indywidualnym mógł sprawdzić adres zamieszkania, jak również, czy pod tym adresem znajduje się urządzenie grzewcze.

Zarzut niezgodności zaskarżonych przepisów z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP Skarżąca sformułowała ze względu na to, że w jej ocenie ustanawiały one instrumentalny obowiązek podatkowy posiadania prawidłowych pod względem formalnym i materialnym oświadczeń nabywców o przeznaczeniu nabywanego oleju opałowego na cele opałowe, uchybiający zasadzie proporcjonalności, gdyż nie spełniały żadnego z trzech warunków testu proporcjonalności (adekwatności, konieczności i proporcjonalności), a tym samym stanowiły one nieuprawnioną ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo 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. Mimo wprowadzonego systemu oświadczeń olej opałowy i tak był zużywany przez nieuczciwych obywateli do celów napędowych, bowiem nabywcy często podawali w tych oświadczeniach fikcyjne lub niepełne dane. Zdaniem Skarżącej

kwestionowana regulacja nie była konieczna dla osiągnięcia założonego celu, gdyż państwo dysponowało wystarczającym aparatem kontrolnym, aby mogło samodzielnie – bez pomocy obywateli – czuwać nad prawidłowym wykorzystywaniem oleju opałowego objętego preferencją podatkową, tym bardziej, że weryfikacja oświadczenia wykorzystania takiego nie gwarantowała.

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 obowiązkowi 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. 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 sprawie 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 sprawie 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 Skarżącej dowody świadczące o sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe. 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 nie miała ku temu podstaw prawnych, a nabywcy nie mieli obowiązku przedstawienia dokumentów potwierdzających prawdziwość danych podanych na oświadczeniach. Skarżąca nie przejawiała zatem należytej staranności w uzyskaniu prawidłowych oświadczeń, w sytuacji, gdy zobowiązana była wykazać daleko idącą ostrożność i zapobiegliwość przy pobieraniu oświadczeń. W wyroku wydanym w przedmiotowej sprawie Wojewódzki Sąd Administracyjny w B orzekł, iż *„nałożenie na sprzedawcę oleju opałowego obowiązku uzyskania od jego nabywcy danych określonych w rozporządzeniu umożliwia organowi podatkowemu kontrole rzeczywistego wykorzystania oleju opałowego na cele opałowe. Prawidłowe wywiązanie się z tego obowiązku uwalnia sprzedającego od odpowiedzialności podatkowej za rzeczywiste wykorzystanie oleju opałowego na cele inne niż opałowe (str. 30).”* Sąd I instancji stwierdził ponadto, iż *„...zawarte w oświadczeniu zapewnienie nabywcy o nabyciu oleju na cele opałowe, skutkowało przyjęciem przez niego odpowiedzialności za zgodne z oświadczeniem wykorzystanie oleju opałowego, bądź – gdy należał do grupy nabywców uczestniczących w profesjonalnym obrocie – także o dalszym przeznaczeniu na cele opałowe. Każde zaś wykorzystanie oleju opałowego, jak również jego odsprzedaż na cele inne niż opałowe, skutkowało wymiarem podatku akcyzowego przy zastosowaniu stawki jak dla oleju napędowego (str. 31-32).”*

Ad 2c)

Zarzut niezgodności kwestionowanych przepisów z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP Skarżąca sformułowała ze względu na to, że w jej ocenie,

stanowiły one „ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności dokonywaną na podstawie niejasnych i niezrozumiałych przepisów prawa podatkowego, uchybiających zasadzie przyzwoitej legislacji podatkowej, zasadzie demokratycznego państwa prawnego jak i wywodzonej z niej zasadzie zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa”. Skarżąca wskazała, iż żaden przepis u.p.a., czy rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r. nie stanowił w sposób jasny, że Skarżąca miała obowiązek weryfikować dane zawarte w oświadczeniu z dokumentem tożsamości osoby, która je składa lub, że Skarżąca w ogóle miała podejmować jakikolwiek inny akt staranności zmierzający do zweryfikowania składanego jej oświadczenia i ponadto, że konsekwencją przyjęcia wadliwego lub niekompletnego oświadczenia stanowić będzie opodatkowanie transakcji podwyższoną stawką przewidzianą dla olejów napędowych.

W odpowiedzi na powyższe należy stwierdzić o czym była mowa już wyżej, że sprzedawca oleju opałowego miał instrument prawny do weryfikacji danych osobowych nabywcy, w postaci ustawy o ochronie danych osobowych. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 27 listopada 2007 r., w sprawie o sygn. akt I FSK 1483/07 stwierdził, iż nierzetelność klienta – wadliwość czy też fikcyjność oświadczeń – obciąża podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, który we wszystkich wątpliwych przypadkach oraz w razie odmowy okazania dokumentów tożsamości powinien odmówić sprzedaży oleju ze stawką preferencyjną.

Ponadto należy zauważyć, że w kwestionowanym § 4 ust. 5 rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r., 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 z dnia 22 kwietnia 2004 r.). Stąd zarówno „fizyczny” brak oświadczenia, jaki i „fizyczne” posiadanie oświadczenia zawierającego braki, w stosunku do danych wynikających z § 4 ust. 2 rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r. traktowane było na gruncie § 4 ust. 5 tego 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. 1a pkt 1 u.p.a. 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 była mowa w przepisach rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r. Przepisy te przez cały czas ich obowiązywania przewidywały obowiązek uzyskania przez sprzedawcę oświadczenia o nabyciu oleju opałowego na cele opałowe (§ 4 ust. 1 rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r.). 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 u.p.a. równoznaczne było ze sprzedażą oleju na cele inne niż opałowe.

Ad 2d)

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 z dnia 22 kwietnia 2004 r. w zw. z art. 65 ust. 1 i 2 u.p.a. stanowiły nieuprawnioną ingerencję w konstytucyjne prawo własności (art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji RP), gdyż Skarżąca została pozbawiona własności środków pieniężnych na podstawie przepisów o podstawowym charakterze, wydanych bez stosownej delegacji ustawowej i do tego z naruszeniem wyłączności ustawowej.

W opinii Skarżącej delegacji z art. 65 ust. 2 u.p.a. niewątpliwie brakowało dostatecznej określoności, która uprawniałaby Ministra Finansów do uzależnienia ciężaru opodatkowania od prawidłowego wywiązania się z obowiązków dokumentacyjnych. Tym bardziej nie sposób twierdzić, że na jej podstawie Minister Finansów władny był wydać rozporządzenie, w którym ustalił system odbioru oświadczeń od nabywców oleju opałowego, który przerzucał na sprzedawców tego oleju ciężar kontroli nabywców oraz

przypisał im odpowiedzialność opartą na zasadzie ryzyka za ich rzetelność i uczciwość. Zdaniem Skarżącej skoro w u.p.a. nie przewidziano jakichkolwiek wytycznych odnoszących się do warunków obniżenia stawki na olej opałowy w omawianym zakresie, to Minister Finansów nie był władny przewidzieć takich wymogów w akcie o randze podustawowej.

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). W tym miejscu warto wskazać, iż z cytowanego w obszernym fragmencie uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 września 2010 r., w sprawie o sygn. akt P 94/08 wynika, że zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego, zasada wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego wynika przede wszystkim z treści art. 217 Konstytucji RP. Zgodnie z treścią tego przepisu wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny zostać uregulowane bezpośrednio w ustawie. Przepis ten pozostaje w związku z art. 84 Konstytucji RP. Trybunał Konstytucyjny wskazywał we wcześniejszych orzeczeniach, że w art. 84 Konstytucji RP sformułowana została zasada władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w zasięgu jego władzy w celu sfinansowania zadań państwa. Z kolei art. 217 Konstytucji RP, nawiązując do art. 84, wyraźnie formułuje zasadę wyłączności ustawowej w dziedzinie obciążeń daninowych, do których zaliczają się podatki (zob. wyroki z: 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 orzecnictwa Trybunału możliwe jest tworzenie w ustawach – w dopuszczalnym przez art. 217 Konstytucji RP zakresie – upoważnień ustawowych umożliwiających uregulowanie określonych zagadnień w rozporządzeniu (zob. wyrok z dnia 20 czerwca 2002 r., sygn. K 33/01). W drodze rozporządzenia mogą być jednak

uregulowane wyłącznie sprawy niemające istotnego znaczenia dla konstrukcji danego podatku. (...). W wyroku z dnia 1 września 1998 r., w sprawie o sygn. akt U 1/98, Trybunał Konstytucyjny 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 u.p.a.), przedmiot (art. 4 u.p.a.), stawka (art. 65 u.p.a.), podstawa opodatkowania (art. 64 u.p.a.), moment powstania obowiązku podatkowego (art. 6 u.p.a) zostały określone na poziomie aktu rangi ustawowej, a Minister Finansów został upoważniony do obniżenia ustawowych stawek akcyzy i określenia warunków ich stosowania w akcie wykonawczym, trudno czynić mu zarzut działania sprzecznego z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP, gdy korzystając z upoważnienia ustawowego zawartego w art. 65 ust. 2 u.p.a. oraz działając w jego ramach, obniżył stawkę akcyzy określoną w art. 65 ust. 1 u.p.a. na oleje opałowe, a jednocześnie określił warunki stosowania tej stawki, poprzez wprowadzenie obowiązku dokumentowania sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe odebraniem od nabywcy stosownego oświadczenia. To, że obowiązek pobierania oświadczeń nie wynikał wprost z treści art. 65 ust. 2 u.p.a., a ustawodawca nie przewidział jakichkolwiek wytycznych odnoszących się do warunków skorzystania z preferencyjnej stawki akcyzy związanej z przeznaczeniem oleju opałowego na cele opałowe, nie oznacza, że takie regulacje nie mogły znaleźć się w akcie rangi podustawowej. Zauważyć należy, że upoważnienie odnoszące się do obniżenia stawek akcyzy oraz określenia warunków ich stosowania dotyczyło szerokiej grupy różnorodnych wyrobów akcyzowych, zatem wytyczne dla ich określenia musiały mieć charakter na tyle uniwersalny, a ponadto musiały być sformułowane w sposób na tyle ogólny, aby można je było zastosować do szerokiej grupy wyrobów. Nie można przyznać racji Skarżącej, że przepisy § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r. 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 u.p.a.), Minister Finansów uwzględnił okoliczności wskazane w tym przepisie, co powodowało, że ustalając obniżone stawki akcyzy oraz określając warunki ich stosowania Minister Finansów brał pod uwagę przede wszystkim przebieg realizacji budżetu, sytuację gospodarczą państwa oraz poszczególnych grup podatników, czy potrzebę ochrony środowiska naturalnego.

W odniesieniu do przedmiotu regulacji, jakim były oleje opałowe, w okresie od 1 maja 2004 r. do 14 września 2005 r. w rozporządzeniu z dnia 22 kwietnia 2004 r. 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,
- § 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 konstruuujące 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 rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r., 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 u.p.a., 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.

Wyżej wymienione 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.

Nie można zgodzić się także z twierdzeniem, że powołane przez Skarżącą przepisy stanowiły uregulowania o charakterze podustawowym, wydane bez stosownej delegacji ustawowej, tj. w sposób spreczny 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 dnia 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 166)”.

Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, wpływ na sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku (por. wyrok z dnia 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 dnia 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: dnia 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; dnia 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 RP, nie została naruszona. Zatem brak byłoby także podstaw do przyjęcia, że zaskarżone § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia w zw. z art. 65 ust. 1 i 2 u.p.a. są niezgodne z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji RP.

W podsumowaniu, mając na względzie, że sformułowany przez Skarżącą zarzut takiego rozumienia przepisów art. 65 u.p.a. w zw. z § 4 ust. 1 pkt 2 oraz ust. 2 rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r., iż tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniały sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku, brak zaś któregośkolwiek elementu tego oświadczenia skutkowałam zastosowaniem stawki określonej w § 3 ust. 3 tego 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 22/18) nie można było przyjąć, że doszło do naruszenia powołanych przez Skarżącą jej konstytucyjnych praw i wolności.

Mając na uwadze powyższe, wnoszę jak na wstępie.

Z upoważnienia Ministra Finansów
PODSEKRETARZ STANU

Piotr Nowak

Załączniki:

odpis stanowiska MF (5 sztuk)