



RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

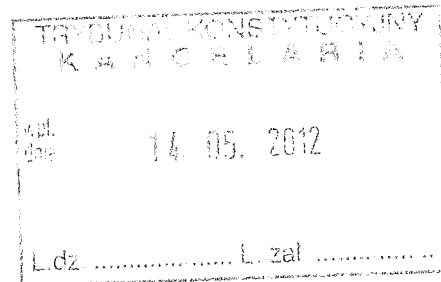
RPO-699562-V/12/AB

00-090 Warszawa Tel. centr. 22 551 77 00
Al. Solidarności 77 Fax 22 827 64 53

Warszawa, 14. 05. 2012 r.

Trybunał Konstytucyjny

WARSZAWA



Sygn. akt SK 14/12

Pismo procesowe
o przystąpieniu Rzecznika Praw Obywatelskich
do skargi konstytucyjnej

Na podstawie art. 51 ust. 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643; z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070; z 2005 r. Nr 169, poz. 1417; z 2009 r. Nr 56, poz. 459; z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654) oraz art. 16 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (tekst jednolity: Dz. U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147; z 2006 r. Nr 218, poz. 1592; z 2010 r. Nr 182, poz. 1228, Nr 197, poz. 1307, Nr 202, poz. 1343 i Nr 254, poz. 1700 oraz z 2011 r. Nr 168, poz. 1004 i Nr 222, poz. 1320) zgłaszam udział w postępowaniu w sprawie ze skargi konstytucyjnej Spółki z o.o. P z siedzibą w L (sygn. akt SK 14/12) - doręczonej w dniu 15 marca 2012 r. – i przedstawiam następujące stanowisko:

§ 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 1 stycznia 2004 r. (Dz. U. Nr 27, poz. 269 z późn. zm) są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3

Konstytucji RP przez to, że sprzedawca oleju opałowego pozbawiony jest prawa do zastosowania zwolnienia z podatku akcyzowego do sprzedanych olejów na cele opałowe, gdy odbierze od nabywcy oświadczenie o przeznaczeniu nabywanego oleju na te cele, spełniające wszystkie wymogi formalne, lecz zawierające dane niezgodne z rzeczywistością.

U Z A S A D N I E N I E

Stawki obniżone dla olejów opałowych są stosowane od wielu lat. Ze względu na właściwości fizykochemiczne oleje te mogą mieć podwójne zastosowanie: jako paliwo grzewcze i jako paliwo napędowe. Oznacza to, że mogą być opodatkowane różnymi stawkami akcyzy. Taka sytuacja sprzyja nadużyciom. Niezmiennie zatem stawkom obniżonym towarzyszy mechanizm kontroli rzeczywistego przeznaczenia olejów i paliw nabywanych do celów opałowych. W kolejnych unormowaniach – początkowo wprowadzanych rozporządzeniami wykonawczymi Ministra Finansów do ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.; zwanej dalej „ustawą o VAT i podatku akcyzowym”), a następnie ujętych w ustawie z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 z późn. zm.), a od dnia 1 marca 2009 r. w ustawie z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jednolity: Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 z późn. zm.) – mechanizm ten był uszczegółowiany. Rozwiązaniem kontrolnym mającym na celu wyłączenie możliwości nadużyć było – i jest – barwienie oleju na czerwono i oznaczanie znacznikami, posiadanie ich w zbiornikach innych niż podłączone do odmierzacza paliw oraz dokonywanie sprzedaży z tej grupy zbiorników, a także wprowadzenie obowiązku składania przez nabywców odpowiednich oświadczeń.

Rzecznik Praw Obywatelskich przystępuje do skargi konstytucyjnej Spółki z o.o. P , gdyż podziela jej pogląd, iż przepis § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r.

do 1 stycznia 2004 r. (Dz. U. Nr 27, poz. 269 z późn. zm.; zwanego dalej „rozporządzeniem o podatku akcyzowym”) naruszają zasady ochrony prawa własności, zasadę demokratycznego państwa prawnego i zasadę proporcjonalności.

I.1. Spółka z o.o. P złożyła skargę konstytucyjną w sprawie zakończonej wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z kwietnia 2011 r. sygn. akt oddalającym dwie skargi kasacyjne Spółki od wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W : z stycznia 2007 r. sygn. akt wydanego ze skargi na decyzję Dyrektora Izby Celnej w W z lipca 2006 r. (nr) w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku akcyzowym za styczeń 2003 r. oraz z stycznia 2007 r. sygn. akt wydanego ze skargi na decyzję Dyrektora Izby Celnej w W z sierpnia 2006 r. (nr) w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku akcyzowym za luty 2003 r.

W styczniu i w lutym 2003 r. Spółka prowadziła działalność gospodarczą m. in. w zakresie sprzedaży detalicznej i hurtowej paliw stałych, ciekłych i gazowych oraz produktów pochodnych. Podczas kontroli ustalono, że niektóre z oświadczeń nabywców olejów opałowych zawierały dane niezgodne z rzeczywistością, co nie pozwalało na identyfikację tych osób. Wśród oświadczeń z miesiąca stycznia stwierdzono nierzetelność 26, a z lutego – 28. W obu miesiącach zgodność danych z dowodem osobistym została zweryfikowana przez Spółkę jedynie w trzech przypadkach (dotyczyło to tych samych osób). Organ celny ustalił, że dowody osobiste były sfałszowane: dwa należały do innej osoby niż wskazana w oświadczeniu, jeden nie należał do żadnej osoby.

Zobowiązanie w podatku akcyzowym za styczeń i luty 2003 r. zostało określone - z uwzględnieniem transakcji dokonanych z nabywcami, którzy okazali dowody osobiste - przez Naczelnika Urzędu Celnego w L : za styczeń 2003 r. w wysokości zł w decyzji z kwietnia 2006 r., zaś za luty 2003 r. w kwocie zł w decyzji z maja 2006 r. Dyrektor Izby Celnej w W nie uwzględnił odwołań Spółki.

W toku postępowania w sprawie ze skarg kasacyjnych Spółki Naczelny Sąd Administracyjny skierował do Trybunału Konstytucyjnego następujące pytanie prawne: „Czy po dniu 1 stycznia 2003 r. § 6 ust. 1 pkt 2 i ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.) były zgodne z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz z art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. a) ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.), a także z art. 2, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji w związku ze zmianą art. 37 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, wprowadzoną od 1 października 2002 r., na podstawie art. 1 pkt 13 lit. b tiret drugie ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 153, poz. 1272), oraz uzupełnieniem tej ustawy, na podstawie art. 1 pkt 7 ustawy z dnia 4 grudnia 2002 r. zmieniającej ustawę o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, ustawę o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy oraz ustawę - Kodeks karny skarbowy (Dz. U. Nr 213, poz. 1803), o art. 35a, który wszedł w życie 1 stycznia 2003 r.”

Trybunał umorzył postępowanie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku - stosownie do art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 z późn. zm.)

Trybunał uznał, że pierwsza część zarzutów pytania prawnego koncentrowała się wokół wykroczenia rozporządzenia poza delegację ustawową zawartą w art. 37 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT i podatku akcyzowym oraz braku wytycznych w tej ustawie do uregulowania materii zawartej w § 6 ust. 1 pkt 2 i ust. 5 zakwestionowanego rozporządzenia na dzień jego wydania, zaś druga grupa zarzutów dotyczyła zmian w ustawie o VAT i podatku akcyzowym, które NSA ocenił jako niezgodne z zasadami przyzwoitej legislacji oraz zasadą demokratycznego państwa prawa.

Trybunał stwierdził, że NSA zapytał o zgodność przepisów zakwestionowanego rozporządzenia po 1 stycznia 2003 r., jednakże ocena stawianych przez niego zarzutów wymagałaby od TK zbadania zgodności tego rozporządzenia z ustawą i Konstytucją na dzień jego wydania, tj. 26 marca 2002 r. Uznał, że w sytuacji, gdy zarzuty NSA dotyczyły przede wszystkim braku kompetencji Ministra Finansów do wydania

rozporządzenia określającego warunki stosowania zwolnień od akcyzy musiał dokonać oceny na podstawie stanu prawnego obowiązującego na dzień wydania rozporządzenia, tj. 26 marca 2002 r. Ewentualne orzeczenie TK o niezgodności kwestionowanych przepisów rozporządzenia z uwagi na przekroczenie delegacji ustawowej mogłoby dotyczyć jedynie okresu poprzedzającego wejście w życie przepisu nowelizującego brzmienie art. 37 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT i podatku akcyzowym. Orzeczenie Trybunału o niekonstytucyjności zakwestionowanego rozporządzenia w okresie od dnia 26 marca do 30 września 2002 r. (z uwagi na przekroczenie upoważnienia) nie miałyby jednak wpływu na rozstrzygnięcie NSA, bowiem sprawa dotyczyła zobowiązań podatkowych za styczeń i luty 2003 r. Nie istniałby zatem związek między orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego a rozstrzygnięciem sprawy zawisłej przed NSA.

W odniesieniu do drugiej grupy zarzutów dotyczących sposobu wprowadzenia zmian w art. 37 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT i podatku akcyzowym oraz odesłania do przepisów aktu podustawowego zawartego w dodanym do ustawy art. 35a Trybunał uznał, że zarzuty te nie dotyczą rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. ale przepisów nowelizujących tę ustawę, które nie zostały zakwestionowane w pytaniu prawnym.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie (postanowienie z dnia 25 stycznia 2011 r. sygn. akt P 5/08, OTK ZU 2011/1A/3).

2. W skardze konstytucyjnej Spółka zarzuciła, że:

1. § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie podatku akcyzowego są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji RP przez to, że sprzedawca oleju pozbawiony jest prawa do zastosowania zwolnienia z podatku akcyzowego do sprzedanych olejów na cele opałowe, gdy odbierze od nabywcy oświadczenie o przeznaczeniu nabywanego oleju na te cele, spełniające wszystkie wymogi formalne, lecz zawierające dane niezgodne z rzeczywistością (nieprawdziwe).

2. § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie podatku akcyzowego z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz z art. 217 Konstytucji, gdyż rozporządzenie zostało wydane na podstawie delegacji

ustawowej nie zawierającej wytycznych. Przepisy te samoistnie ograniczają prawo własności w akcie o charakterze podustawowym.

Uzasadniając pierwszy z zarzutów Spółka wskazała, że art. 64 ust. 1 Konstytucji ustanawia konstytucyjne prawo do własności, które może zostać ograniczone tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona jego istoty. Wnioskodawczynie przywołała orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, którego przedmiotem było prawo własności. Podniosła, że w świetle tego orzecznictwa ograniczenia prawa własności muszą być zgodne ze standardami wynikającymi z art. 64 ust. 3 Konstytucji i z innych przepisów Konstytucji, w tym jej art. 2 i 31 ust. 3. Tymczasem stosowanie rozporządzenia w sprawie podatku akcyzowego prowadziło do sytuacji, w której sprzedawca ponosił ekonomiczny koszt podatku, podczas gdy nabywca, który podał nieprawdziwe dane – w tym popełnił przestępstwo lub wprowadził sprzedawcę w błąd – osiągał nieuzasadnioną korzyść majątkową. Przepisy te w niedopuszczalny sposób ograniczały prawo własności, gdyż przenosiły na sprzedawcę odpowiedzialność finansową za bezprawne działanie kontrahenta – podanie przez nabywcę oleju nieprawdziwych danych w oświadczeniu – i zobowiązywały podatnika do kontroli prawdziwości oświadczeń obiektywnie niemożliwej do wykonania w świetle przyznanych mu kompetencji. Wprawdzie na podstawie art. 35a ustawy o VAT i podatku akcyzowym sprzedawca mógł żądać od nabywcy okazania dowodu osobistego lub innego identyfikującego go dokumentu, lecz ustawodawca nie przewidział innych mechanizmów kontroli danych zawartych w oświadczeniu (liczby posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca, gdzie one znajdują się). Korzystanie przez sprzedawcę z uprawnienia do kontroli dowodu osobistego nie gwarantowało zabezpieczenia prawdziwości danych zawartych w oświadczeniach, w szczególności nie zapobiegało działaniom przestępczym z użyciem sfałszowanych dokumentów. Spółka powołała orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Europejskiego Trybunału Praw Człowieka i Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, w których wskazano na niedopuszczalność nałożenia na podatników odpowiedzialności za cudze działania. Uzasadniając zarzut naruszenia zasady proporcjonalności wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji i zasady demokratycznego państwa prawnego Spółka stwierdziła, że wprowadzenie obowiązku uzyskiwania

oświadczeń nabywców olejów opałowych miało na celu usprawnienie kontroli faktycznego przeznaczenia oleju. Nakładając na sprzedawców obowiązek pobierania oświadczeń ustawodawca nie wyposażył podatników w narzędzia umożliwiające skuteczną kontrolę rzetelności tych oświadczeń. Przenosząc zatem na podatników realizację obowiązków, które powinny należeć do organów podatkowych, a nie do podatników oraz nie tworząc odpowiednich instrumentów umożliwiających spełnienie tych obowiązków, ustawodawca naruszył zasadę proporcjonalności i zasadę demokratycznego państwa prawnego.

Uzasadniając drugi z zarzutów Spółka zarzuciła, że przewidziana w art. 37 ust. 2 ustawy o VAT i podatku akcyzowym delegacja ustawowa nie określała wytycznych odnoszących się do warunków zwolnienia w zakresie przeznaczenia wyrobów akcyzowych na określone cele, w tym opałowe. Zdaniem Spółki taka delegacja nie uprawniała Ministra Finansów do wprowadzenia warunków zwolnienia w oparciu o posiadanie określonej dokumentacji, która w żaden sposób nie koresponduje z warunkami ekonomicznymi określonymi w upoważnieniu ustawowym. W ocenie Spółki delegacji ustawowej brak było dostatecznej określoności, przez co nie odpowiadała ona standardom wyrażonym w art. 92 ust. 1 Konstytucji.

3. W § 4 ust. 1 rozporządzenia w sprawie podatku akcyzowego normodawca wprowadził obowiązek oznaczenia nieusuwalnym znacznikiem i zabarwienia barwnikiem na czerwono, w sposób określony w ust. 4, wyrobów wymienionych w poz. 12 lit. a) załącznika nr 1 do rozporządzenia – tj. olejów opałowych, z których 50 % destyluje się przy 350⁰ C w przypadku, gdy sprzedaż dotyczy oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczonego na cele opałowe – oraz w poz. 14 pkt 3 lit. b) i lit. c) tiret pierwsze załącznika nr 3 do rozporządzenia. Były to oleje ropy naftowej i oleje otrzymane z minerałów bitumicznych, inne niż surowe; preparaty gdzie indziej nie wymienione ani nie włączone, zawierające w masie 70 % lub więcej olejów ropy naftowej lub olejów otrzymanych z minerałów bitumicznych, których te oleje stanowią składniki zasadnicze, z wyłączeniem towarów klasyfikowanych do kodów PCN 2711, 2712, 2713, 2714, 2715, z czego wśród olejów ciężkich pozostałe oleje napędowe w przypadku, gdy import dotyczył oleju

zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczonego na cele opałowe (lit. b) oraz oleje opałowe, z których 50 % lub więcej objętościowo destyluje przy 350⁰ C, w przypadku gdy sprzedaż dotyczyła oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczonego na cele opałowe (lit. c tiret pierwsze).

Dla wyrobów wymienionych w § 4 ust. 1 stosowane były obniżone stawki akcyzy określone w wymienionych pozycjach załączników nr 1 i 3 do rozporządzenia.

Przepis § 5 przewidywał sankcję stosowaną w przypadku, gdy wyroby określone w § 4 ust. 1 nie były prawidłowo oznaczone lub nie były zabarwione na czerwono, lub zostały przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniały warunków wskazanych w § 4 ust. 4. W takich sytuacjach stosowało się dla wyrobów wymienionych:

1) w poz. 12 załącznika nr 1 do rozporządzenia - stawki podatku akcyzowego określone w poz. 11 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia (w zależności od zawartości siarki: 1.129,00 zł/1.000 l, 1.051,00 zł/1.000 l lub 1.003,00 zł/1.000 l zamiast stawki obniżonej 195,00 zł/1.000 l),

2) w poz. 14 pkt 3 lit. b) i c) załącznika nr 3 do rozporządzenia - stawki podatku akcyzowego określone w poz. 14 pkt 3 lit. a) załącznika nr 3 do rozporządzenia (w zależności od zawartości siarki 1.051,00 zł/1.000 l lub 1.003,00 zł/1.000 l zamiast stawki obniżonej w wysokości 195,00 zł/1.000 l).

W § 12 ust. 1 pkt 1 ww. rozporządzenia w sprawie podatku akcyzowego normodawca wprowadził dla sprzedawców wyrobów akcyzowych zwolnienie od obowiązku podatkowego, nie obejmując jednak tym zwolnieniem podmiotów sprzedających wyroby określone w § 4 i 5 dla celów innych niż opałowe, przy czym za sprzedaż dla celów innych niż opałowe uważało się również sprzedaż tych wyrobów na stacjach paliw przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych.

Przepis § 6 rozporządzenia w sprawie podatku akcyzowego wprowadzał wymóg pobierania przez sprzedawców oświadczeń od nabywców olejów opałowych. Stanowił on:

„1. Podatnik sprzedający wyroby określone w § 4 ust. 1 jest obowiązany w przypadku tej sprzedaży:

1) osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej oraz osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą - do uzyskania

od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów, uprawniającym do stosowania stawek wymienionych w poz. 12 lit. a) załącznika nr 1 do rozporządzenia; oświadczenie może być złożone w wystawianej fakturze VAT, a jeżeli jest składane odrębnie, powinno zawierać dane dotyczące nabywcy, datę złożenia tego oświadczenia oraz powinno być dołączone do kopii faktury VAT,

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 jest obowiązany wpisać na oświadczeniu numer i datę wystawienia dokumentu, potwierdzającego tę sprzedaż.

2. Oświadczenie, określone w ust. 1 pkt 2, powinno zawierać co najmniej:

1) imię i nazwisko nabywcy,

2) adres zamieszkania nabywcy,

3) określenie ilości nabywanego oleju opałowego,

4) określenie ilości posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się urządzenia, jeżeli jest ono inne niż adres wymieniony w pkt 2,

5) wskazanie rodzaju i typu urządzeń grzewczych,

6) datę i miejsce wystawienia oświadczenia oraz podpis składającego oświadczenie.

3. Importer wyrobów określonych w § 4 ust. 1 jest obowiązany do złożenia właściwemu naczelnikowi urzędu celnego przyjmującemu zgłoszenie celne w procedurze dopuszczenia do obrotu oświadczenia, że przywożone wyroby zostaną przeznaczone na cele opałowe lub będą odprzedane z przeznaczeniem na cele opałowe.

4. Podatnik jest obowiązany do przechowywania dokumentacji, o której mowa w ust. 1 i 2, w okresie 5 lat, licząc od końca roku, w którym dokumenty te wystawiono.

5. W przypadku niezłożenia oświadczeń, o których mowa w ust. 1-3, przepisy § 5 stosuje się odpowiednio.”

Przewidziane w ust. 5 odpowiednie stosowanie § 5 rozporządzenia oznaczało stosowanie sankcyjnych stawek akcyzy w przypadku naruszenia obowiązków wynikających z § 6 rozporządzenia.

II. Przepis skarżonego przez Spółkę § 6 ust. 5 rozporządzenia w sprawie podatku akcyzowego był przedmiotem przedstawionego przez Naczelnego Sąd Administracyjny pytania prawnego o to, czy:

1) § 6 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.), odsyłający – w zakresie określenia stawki podatku z tytułu sprzedaży oleju opałowego w sytuacji niezłożenia oświadczenia przez nabywcę stwierdzającego, iż nabywany wyrób jest przeznaczony na cele opałowe – do odpowiedniego stosowania § 5 tegoż rozporządzenia, jest zgodny z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

2) § 6 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2003 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 221, poz. 2196), odsyłający – w zakresie określenia stawki podatku z tytułu sprzedaży oleju opałowego w sytuacji niezłożenia oświadczenia przez nabywcę stwierdzającego, iż nabywany wyrób jest przeznaczony na cele opałowe – do odpowiedniego stosowania § 5 tegoż rozporządzenia, jest zgodny z art. 2 Konstytucji,

3) § 4 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.), odsyłający – w zakresie określenia stawki podatku z tytułu sprzedaży oleju opałowego w sytuacji niezłożenia oświadczenia przez nabywcę stwierdzającego, iż nabywany wyrób jest przeznaczony na cele opałowe – do odpowiedniego stosowania § 3 ust. 3 tegoż rozporządzenia, jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

W wyroku z dnia 7 września 2010 r. sygn. akt P 94/08 Trybunał orzekł, że § 6 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, Nr 98, poz. 885, Nr 125, poz. 1065 i Nr 216, poz. 1829 oraz z 2003 r. Nr 84, poz. 780, Nr 137, poz. 1305, Nr 145, poz. 1407 i Nr 187, poz. 1828) jest zgodny z art. 2 oraz z art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (OTK ZU 2010/7A/67).

Pierwszy z zarzutów NSA dotyczył tego, że obowiązywanie zaskarżonego § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. mogło prowadzić do określenia stawki podatku dla sprzedaży oleju opałowego w rozporządzeniu wykonawczym w sposób wykraczający poza granice wysokości stawek akcyzy dla poszczególnych wyrobów

akcyzowych, określone w art. 37 ust. 1 ustawy z 1993 r. Z tej przyczyny w ocenie NSA kwestionowany przepis naruszał zasadę wyłączności ustawowej w sferze prawa podatkowego oraz był niezgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny nie podzielił tego zarzutu. Stwierdził, że nie należy do jego kompetencji rozstrzyganie, czy olej opałowy, zgodnie z treścią art. 37 ust. 1 oraz załącznika nr 6 do ustawy z 1993 r. powinien być zakwalifikowany do kategorii wyrobów akcyzowych „paliwa do silników”, czy też do „pozostałych wyrobów”. Wskazany problem nie dotyczy bowiem badania hierarchicznej zgodności przepisów aktów normatywnych, lecz wykładni ustawy, a dokonywanie wykładni ustawy należy do kompetencji sądów w toku procesu stosowania prawa. Trybunał stwierdził również, że przedstawiony przez NSA problem konstytucyjny polegający na tym, iż stawka podatku określona w rozporządzeniu mogłaby przekroczyć wysokość stawki ustawowej, co stanowiłoby naruszenie art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji, ma charakter potencjalny, a nie realny. Ewentualne powstanie stanu niekonstytucyjności zależałoby od dwóch czynników o różnym charakterze: po pierwsze, od rozstrzygnięcia w orzecznictwie sądów administracyjnych, czy w świetle art. 37 ust. 1 ustawy z 1993 r. do oleju opałowego należy stosować stawkę akcyzy 25% czy 80%, a po drugie, od spadku ceny sprzedaży oleju opałowego do takiego poziomu, w którym podatek akcyzowy wyliczony na podstawie procentowej stawki określonej w art. 37 ust. 1 ustawy z 1993 r. byłby niższy niż podatek obliczony według kwotowej stawki podatku przewidzianej w rozporządzeniu z 2002 r. Trybunał ponownie przypomniał, że kontrola, czy w konkretnej sytuacji stawka z rozporządzenia nie przekracza stawki ustawowej, należy do sądów administracyjnych w toku kontroli zgodności z prawem decyzji administracyjnych. Wyjaśnił, że gdyby w danej sprawie okazało się, że z uwagi na cenę oleju opałowego stawka ustawowa została przekroczona przez określoną kwotowo stawkę z rozporządzenia, sąd administracyjny miałby możliwość odmowy zastosowania przepisu tego rozporządzenia jako sprzecznego z ustawą.

Wobec potencjalnego charakteru przekroczenia przez stawkę podatku określoną w rozporządzeniu stawki ustawowej oraz braku wykazania takiego naruszenia w rozpoznawanej sprawie, Trybunał Konstytucyjny orzekł, iż § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. jest zgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

W drugim zarzucie NSA wskazał, że odesłanie zawarte w § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. budzi uzasadnione wątpliwości co do zgodności z zasadami poprawnej legislacji, a tym samym z art. 2 Konstytucji. Wskazany przepis przewidywał, że w razie niezłożenia oświadczeń przez nabywców oleju opałowego dotyczących jego przeznaczenia na cele opałowe, stosuje się odpowiednio § 5 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. Zgodnie z treścią § 5 pkt 1, w przypadku oleju opałowego oznaczonego w sposób nieprawidłowy lub niezabarwionego na czerwono, zastosowanie znajdowały trzy określone kwotowo stawki podatku akcyzowego przewidziane w poz. 11 pkt 5 załącznika nr 1 do tego rozporządzenia. Załącznik nr 1 poz. 11 pkt 5 określał wysokość stawek akcyzy dla olejów napędowych oraz olejów średnich pozostałych, gdzie indziej niesklasyfikowanych. Argument przedstawiony przez NSA sprowadzał się do tego, że odesłanie do przepisu przewidującego trzy stawki podatku stanowi naruszenie zasad poprawnej legislacji ze względu na brak jednoznacznego określenia stawki. Sąd wskazał, że uregulowanie w akcie wykonawczym do ustawy materii ustawowej powinno nastąpić w sposób precyzyjny i jasny, jednoznacznie przypisując określonemu wyrobowi akcyzowemu stawkę podatku akcyzowego, bowiem przedmiot opodatkowania i stawka podatku powinny być określone w sposób niebudzący jakichkolwiek wątpliwości.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, nie można było uznać, aby samo określenie trzech stawek podatkowych dla tego samego wyrobu akcyzowego stanowiło naruszenie art. 2 Konstytucji. Kwestionowany przepis odsyłał do stosowania poszczególnych stawek określonych w sposób wyraźny i jednoznaczny, a wysokość stawki podatku była ściśle uzależniona od poziomu siarki w oleju napędowym. Zaskarżony przepis nakazywał odpowiednie stosowanie przepisów, do których odsyłał, co oznaczało, że do oleju opałowego, w razie niezłożenia oświadczeń o jego przeznaczeniu na cele opałowe, powinna znaleźć zastosowanie jedna z powyżej określonych stawek, w zależności od zawartości siarki. Organy podatkowe mają możliwość każdorazowego określenia zawartości siarki w oleju opałowym, w ramach postępowania dowodowego. Z tych względów Trybunał uznał, że nie występuje nieokreśloność zaskarżonego przepisu. Wobec faktu, że ustalenia te odnosiły się do przepisów pozostałych obu rozporządzeń wskazanych w pytaniu

prawnym orzekł, że § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2003 r. oraz § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. są zgodne z art. 2 Konstytucji.

Zważywszy powyższe stwierdzić należy, że mimo tożsamości jednego z wzorców konstytucyjnych – art. 2 Konstytucji – będącego podstawą kontroli w sprawie P 94/08, kontrola przeprowadzona przez Trybunał Konstytucyjny miała inny zakres od wskazanego przez Spółkę w przedmiotowej skardze konstytucyjnej. W tych okolicznościach nie zachodzi w tym zakresie podstawa do umorzenia postępowania.

III. Wynikające z art. 64 Konstytucji prawo własności i innych praw majątkowych ma charakter konstytucyjnego prawa podmiotowego. Konstytucja nakłada jednak w art. 84 na każdego obywatela obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Ustawodawca może swobodnie decydować o ulgach i zwolnieniach podatkowych, ponieważ o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne (tak: wyrok TK z 9 maja 2005 r. sygn. akt SK 14/04, OTK ZU 47/5/A/2005).

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego wpływ na sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku (patrz: wyrok z dnia 5 listopada 2008 r. sygn. akt SK 79/06, OTK ZU 153/9/A/2008). Nie każda zatem niekorzystna zmiana sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego prawa własności i innych praw majątkowych (patrz. wyrok z dnia 30 stycznia 2001 r. sygn. akt K 17/00, OTK ZU 4/1/2001 i powołane tam orzecznictwo). W swoim orzecznictwie Trybunał wielokrotnie podkreślał, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych. Nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną. W szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, aby stał się on instrumentem konfiskaty mienia (zob. wyroki z: 7 czerwca 1999 r. sygn. akt K 18/98, OTK ZU 95/9/1999; z 5 stycznia 1999 r. sygn. akt K 27/98, OTK ZU 1/1/1999; z 5 listopada 2008 r. sygn. akt SK 79/06 OTK ZU 153/9/A/2008; z 7 listopada 2009 r. sygn. akt SK 49/06 OTK ZU 106/7/A/2009).

Zarzut niezgodności z konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych jest uzasadniony wówczas, gdy jednocześnie występuje naruszenie innej, oprócz prawa

własności, wartości konstytucyjnej. W przedmiotowej sprawie zachodzi taka sytuacja. Stwierdzić należy, że wykazane zostało, iż nawet kontrola prawidłowości danych zawartych w oświadczeniu z dowodem osobistym nie zabezpieczała rzetelności tych danych, jeśli nabywca posłużył się sfałszowanym dokumentem. Jak słusznie podniosła Spółka normodawca nie wprowadził instrumentów prawnych zapewniających realną możliwość ustalenia przez sprzedawcę, czy nabywca oleju opałowego prawidłowo wskazał ilość posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsce, gdzie one się znajdują (§ 6 ust. 2 pkt 4 rozporządzenia w sprawie podatku akcyzowego).

Uzależniając uprawnienie sprzedawcy do skorzystania ze zwolnienia od podatku akcyzowego od spełnienia warunków w istocie niemożliwych do spełnienia, tj. od uzyskania oświadczenia w każdej sytuacji – niezależnie od działania nabywcy – rzetelnego, normodawca stworzył pozór istnienia środków prawnych zabezpieczających możliwość zrealizowania przez sprzedawców olejów opałowych warunków tego zwolnienia, ustalonych w § 6 rozporządzenia w sprawie podatku akcyzowego. Wprowadzenie z dniem 1 stycznia 2003 r. unormowania zawartego w art. 35a ustawy o VAT i podatku akcyzowym nie stanowiło instrumentu umożliwiającego realnie skuteczną kontrolę rzetelności danych podawanych przez nabywcę oleju opałowego.

W demokratycznym państwie prawnym jedną z podstawowych zasad określających stosunki między obywatelem a państwem jest zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa – stanowiąca składnik zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji - opierająca się na pewności prawa, rozumianej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego jako zespół cech prawa, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne. Trybunał konsekwentnie stwierdza, że zasada ta wymaga, aby w oparciu o obowiązujące prawo obywatel miał możliwość kształtować swoje stosunki życiowe (patrz: wyroki TK: z 2 marca 1993 r. sygn. akt 9/92, OTK 1986-1995/t4/1993/cz1/6, OTK 1993 cz. 1, s. 60-74; z dnia 27 lutego 2002 r. sygn. akt K 47/01, OTK-A 2002/1/6). „Zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasada bezpieczeństwa prawnego, chociaż nie zostały *expressis verbis* wysłowione w tekście Konstytucji, to jednak niewątpliwie należą do kanonu zasad składających się na koncepcję państwa prawnego w znaczeniu, w jakim to pojęcie pojawia się w art. 2

Konstytucji (por. wyrok TK z 20 grudnia 1999 r., sygn. K 4/99, OTK ZU nr 7/1999, poz. 165, pkt III.2). Adresatami zasady wynikającej z art. 2 Konstytucji są wszystkie organy władzy publicznej, zarówno tworzące, jak i stosujące prawo. Zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, określana też mianem zasady lojalności państwa wobec obywatela, ściśle wiąże się z bezpieczeństwem prawnym jednostki. Wyraża się ona w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, "by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny" (wyrok TK z 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00, OTK ZU nr 2/2001, poz. 29, pkt III.9). Opierają się one zatem na pewności prawa, czyli takim zespole cech przysługujących prawu, które gwarantuje jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiając jej decydować o swoim postępowaniu na podstawie pełnej znajomości przesłanek działania organów państwa, a zarazem znajomości konsekwencji prawnych, jakie postępowanie to może za sobą pociągnąć (zob. wyrok TK z 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138, pkt III.2).

Z zasady demokratycznego państwa prawa Trybunał wywiódł jednocześnie wymóg respektowania zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa, która "obejmuje zakaz tworzenia prawa, które wprowadzałyby pozorne instytucje prawne. (...) Brak możliwości realizacji prawa w granicach określonych przez ustawodawcę jest przejawem tworzenia pozornej instytucji prawnej i przez to stanowi naruszenie art. 2 Konstytucji" (wyrok TK z 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97, pkt III.1)." (wyrok TK z 21 czerwca 2011 r. sygn. akt P 26/10, OTK ZU 43/5/A/2011).

Uprawniony jest zatem zarzut, że skarżona regulacja narusza zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, a przez to zasadę ochrony prawa własności wynikającą z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP

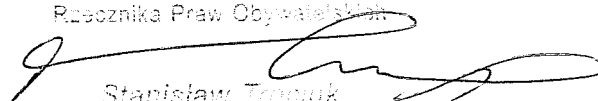
W wyroku z dnia 27 kwietnia 2004 r. (sygn. akt K 24/03) Trybunał wskazał na konieczność zachowania proporcji pomiędzy rygoryzmem regulacji prawnopodatkowej oraz uprawnieniami podatników, w szczególności w sferze

proceduralnej. „Regulacja prawna powinna odpowiadać założeniu nienakładania na podatników powinności dokonania aktów staranności nadmiernie uciążliwych i nie pozostających w odpowiedniej proporcji do korzyści, które wiążą się z ich dokonaniem. Powinności takie mogą bowiem znajdować również swoje uzasadnienie z punktu widzenia sprawności działania organów podatkowych, która również jest wartością konstytucyjną wymienioną we wstępie do Konstytucji (tj. preambule), ale musi być współmierne do stopnia realizacji tego celu i nie może być dla podatników nadmiernie uciążliwe.” „Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego zasada proporcjonalności wiąże ustawodawcę nie tylko wtedy, gdy ustanawia on ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności lub praw, ale i wtedy, gdy nakłada obowiązki na obywateli lub na inne podmioty znajdujące się pod jego władzą. Ustawodawca postępuje w zgodzie z zasadą proporcjonalności, gdy spośród możliwych środków działania wybiera możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają one być zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż to jest niezbędne wobec złożonego i usprawiedliwionego konstytucyjnie celu. Oprócz tego, zasada poprawnej legislacji wymaga pewnego stopnia precyzji i „dopasowania” regulacji prawnej do sytuacji faktycznych, których ma ona dotyczyć, aby z góry nie prowadzić do tworzenia „fikcji prawnej”.

Nakładając na sprzedawców paliw opałowych obowiązek pobierania oświadczeń i nie zabezpieczając środków zapewniających sprzedawcom możliwość dokonania realnej kontroli rzetelności tych oświadczeń, a jednocześnie obciążając ich sankcjami podatkowymi, również w przypadku legitymowania się sfałszowanymi dokumentami ustawodawca naruszył zasadę proporcjonalności wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Celem wprowadzenia obowiązku uzyskiwania oświadczeń było umożliwienie kontroli państwa nad obrotem tymi olejami. Cel ten nie został jednak osiągnięty, bowiem system oświadczeń był – i jest - wadliwy.

Z przedstawionych względów wnoszę jak na wstępie.

Z upoważnienia
Rzecznika Praw Obywatelskich



Stanisław Trociuk
Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich