

15/2/A/2015

WYROK

z dnia 12 lutego 2015 r.

Sygn. akt SK 14/12*

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Sławomira Wronkowska-Jaskiewicz – przewodniczący
Zbigniew Cieślak – sprawozdawca
Małgorzata Pyziak-Szafnicka
Stanisław Rymar
Piotr Tuleja,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącej oraz Sejmu, Ministra Finansów, Prokuratora Generalnego i Rzecznika Praw Obywatelskich, na rozprawie w dniach 23 września 2014 r. i 12 lutego 2015 r., skargi konstytucyjnej spółki POL-MIEDŹ TRANS sp. z o.o. z siedzibą w Lubinie o zbadanie zgodności:

- 1) § 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 (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 1 stycznia 2004 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 1 stycznia 2004 r., w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 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.), w brzmieniu obowiązującym od 1 października 2002 r. do 1 stycznia 2004 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,

o r z e k a:

§ 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., oraz z § 12 ust. 1 pkt 1 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) w zakresie, w jakim dotyczy przypadków nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe zawierającego nieprawdziwe dane, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

* Sentencja została ogłoszona dnia 20 lutego 2015 r. w Dz. U. poz. 235.

Ponadto p o s t a n a w i a:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 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 i Nr 178, poz. 1375, z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654) **umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.**

UZASADNIENIE

I

1. W skardze konstytucyjnej z 18 sierpnia 2011 r., POL-MIEDŹ TRANS sp. z o.o. (dalej: skarżąca spółka, spółka) zarzuciła, że:

1) § 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 (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2002 r.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 1 stycznia 2004 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji,

2) § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 1 stycznia 2004 r., w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 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.; dalej: ustawa o VAT), w brzmieniu obowiązującym od 1 października 2002 r. do 1 stycznia 2004 r., są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji.

1.1. Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym:

Skarżąca spółka prowadziła działalność jako sprzedawca oleju opałowego. Nabywcami oleju były w większości osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. Zgodnie z § 6 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z 2002 r., spółka odbierała od nabywców oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe, które były następnie podstawą zwolnienia z podatku akcyzowego. W wyniku przeprowadzonej kontroli podatkowej ustalono, że część uzyskanych przez skarżącą spółkę oświadczeń zawiera dane niezgodne z rzeczywistością (wskazane w oświadczeniach osoby nie figuruje w ewidencji ludności ani w ewidencji podatników, podane w oświadczeniach adresy nie istnieją, nikt nie jest zameldowany pod wskazanymi adresami bądź przesłuchiwane osoby, które zamieszkują pod wskazanymi adresami, nie znają rzekomych nabywców ani nie zlecały tym osobom zakupu oleju opałowego, nie podpisywały oświadczeń ani nie posiadają urządzeń grzewczych określonych w oświadczeniach). Tym samym zaistniało podejrzenie, że nieprawdziwość danych jest efektem popełnienia przestępstwa polegającego w szczególności na posługiwaniu się przez kontrahentów spółki fałszywymi dokumentami i podawaniu przez nich fałszywych informacji. Dlatego równolegle z prowadzonym postępowaniem podatkowym prowadzone były postępowania przygotowawcze przez Prokuraturę Okręgową w Legnicy oraz Komendę Wojewódzką Policji we Wrocławiu w sprawie przestępstw przeciwko wiarygodności dokumentów.

Decyzjami z 27 kwietnia 2006 r. (sygn. akt 452000-RPA-9110-114/06/bl/X) i z 25 maja 2006 r. (sygn. akt 45200-RPA-9110-115/06/bl/X) Naczelnik Urzędu Celnego w Legnicy nałożył na spółkę obowiązek zapłaty podatku akcyzowego (za styczeń i luty 2003 r.), jako że oświadczenia zawierające nieprawdziwe dane należy traktować na równi z brakiem oświadczeń, a tym samym z niewypełnieniem obowiązku ich odbierania przez skarżącą spółkę (§ 6 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z 2002 r.). Organ odwoławczy – Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu, decyzjami z 27 lipca 2006 r. (sygn. akt 450000-PA-9119-91/06) i z 2 sierpnia 2006 r. (sygn. akt 450000-PA-9110-98/06/X), utrzymał w mocy zaskarżone decyzje Naczelnika Urzędu Celnego w Legnicy. Następnie Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, wyrokami z 18 stycznia 2007 r. (sygn. akt I SA/Wr 1401/06) i z 26 stycznia 2007 r. (sygn. akt I SA/Wr 1494/06), oddalił skargi wniesione przez spółkę, stwierdzając prawidłowość rozumowania organów podatkowych. W toku postępowania wszczętego wskutek skargi kasacyjnej Naczelny Sąd Administracyjny miał wątpliwości w zakresie konstytucyjności norm zastosowanych w kwestionowanych decyzjach podatkowych. Dlatego postanowieniem z 16 listopada 2007 r. (sygn. akt I FSK 792/07) zwrócił się z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego. Postanowieniem z 25 stycznia 2011 r. (sygn. P 5/08, OTK ZU nr 1/A/2011, poz. 3) Trybunał umorzył postępowanie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W czasie oczekiwania na orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego zakończyły się postępowania karne pozostające w związku z okolicznościami niniejszej sprawy. Jak twierdzi skarżąca spółka, z powszechnie dostępnych informacji wynika, że stała się ona ofiarą zorganizowanej grupy przestępczej. Okazało się bowiem, że nabywany od spółki olej opałowy był wprowadzany do obrotu jako olej napędowy, po uprzednim jego odbarwieniu. Niemniej jednak Naczelny Sąd Administracyjny, wyrokiem z 20 kwietnia 2011 r. (sygn. akt I FSK 260/11), oddalił skargi kasacyjne skarżącej spółki, nie dzieląc jej zarzutów o konieczności uwzględnienia w postępowaniu ustaleń poczynionych w ramach postępowania karnego.

1.2. W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej spółka podkreśliła przede wszystkim, że orzeczenia wydane w stanie faktycznym będącym tłem niniejszej sprawy nie stanowią pojedynczych przykładów wadliwego stosowania prawa. W kwestii obciążenia sprzedawców podatkiem akcyzowym, ze względu na nieprawdziwość danych zawartych w oświadczeniu o przeznaczeniu oleju opałowego spełniającym wymogi formalne, dotychczas nie zapadł – zdaniem skarżącej spółki – żaden wyrok wojewódzkiego sądu administracyjnego czy Naczelnego Sądu Administracyjnego, który przedstawiłby inną interpretację kwestionowanych przepisów rozporządzenia z 2002 r. Oznacza ona w szczególności, że ciężar finansowy podatku akcyzowego został poniesiony przez skarżącą spółkę, mimo iż na podstawie uprawnień udzielonych przez ustawodawcę (np. do kontroli dowodu osobistego nabywcy – art. 35a ustawy o VAT) nie mogła zapobiec procederowi przestępczemu. Konstrukcja zwolnienia z akcyzy sprzedaży olejów pod warunkiem uzyskania oświadczenia zawierającego dane zgodne z rzeczywistością stanowi zatem swoistą pułkę na przedsiębiorców sprzedających oleje opałowe. Przedsiębiorca nie miał podstaw do odmowy zastosowania zwolnienia (sprzedaży oleju po cenie bez podatku akcyzowego) nabywcy przedstawiającemu stosowne oświadczenie. Jednocześnie nie miał kompetencji w zakresie kontroli prawdziwości informacji podanych przez nabywców. Wykrycie takich nieprawidłowości przez organ podatkowy (wyposażony w instrumenty prawne służące ustaleniu tzw. prawdy materialnej) skutkowało nałożeniem sankcji na przedsiębiorcę, który z własnych środków musiał pokryć koszt akcyzy należnej od sprzedaży i nabycia oleju.

Zdaniem skarżącej spółki, kwestionowane przepisy rozporządzenia z 2002 r. interpretowane jednoznacznie przez sądy administracyjne w taki sposób, że sprzedawca pozbawiony jest prawa do zastosowania zwolnienia z podatku akcyzowego od sprzedawanych olejów na cele opałowe, gdy odbierze od nabywcy oświadczenie o takim przeznaczeniu nabywanego oleju spełniające wszystkie wymogi formalne, lecz zawierające nieprawdziwe dane, ograniczają w niedopuszczalny sposób konstytucyjne prawo własności. Przenoszą bowiem na sprzedawcę odpowiedzialność finansową za bezprawne działania kontrahenta (podanie przez nabywcę oleju nieprawdziwych danych w oświadczeniu) i zobowiązują podatnika do podejmowania działań kontrolnych w zakresie prawdziwości oświadczeń, obiektywnie niemożliwych do wykonania w świetle przyznanych mu uprawnień. Na podstawie art. 35a ustawy o VAT mógł on żądać od nabywcy okazania dowodu tożsamości lub innego identyfikującego go dokumentu. Prawodawca nie przewidział jednak żadnych innych mechanizmów kontroli danych zawartych w oświadczeniu, w tym liczby posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się te urządzenia. Innymi słowy, stosowanie kwestionowanych przepisów prowadzi do sytuacji, w której sprzedawca ponosi ekonomiczny koszt podatku, podczas gdy nabywca, który podał nieprawdziwe dane (popęłił przestępstwo), cieszy się nieuzasadnioną korzyścią ekonomiczną.

Niezgodność unormowań przewidujących obciążenie podatnika skutkami zachowań podmiotów trzecich z zasadą demokratycznego państwa prawnego znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, według którego jeśli określona osoba zachowała się w sposób zgodny z ustawą podatkową, to nie można obciążać jej skutkami działań lub zaniechań innych osób, na które nie miała ona wpływu (zob. wyrok TK z 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33). Niedopuszczalność nałożenia na podatnika odpowiedzialności za cudze działania została potwierdzona również przez Europejski Trybunał Praw Człowieka i Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

W ocenie spółki, konstrukcja oświadczeń uzyskiwanych od nabywców ma na celu usprawnienie kontroli przez właściwe organy faktycznego przeznaczenia oleju. Odbierając oświadczenia, sprzedawca działa jako *statio fisci*, jako przedstawiciel organów kontroli podatkowej, którym oświadczenia pozwalają na skuteczną kontrolę nabywców. Nie można jednak nakładać na sprzedawcę obowiązku kontroli uczciwości nabywcy, ponieważ podatnik nie ma do tego odpowiednich narzędzi. W państwie prawa kontrola podatników powinna być sprawowana przez powołane w tym celu organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, a nie przez innych podatników. Przenoszenie obowiązku działań kontrolnych z organów państwowych na innych podatników powinno być traktowane jako wyjątek i zawsze wynikać wprost z przepisu prawa. Niemniej jednak takiemu zabiegowi zawsze powinno towarzyszyć wyposażenie podatnika w odpowiednie instrumenty umożliwiające mu realizację nałożonego obowiązku. W przeciwnym wypadku, tj. gdy na podatnika wyłącznie przenosi się obowiązki organów podatkowych, nie tworząc dla niego instrumentów faktycznie umożliwiających spełnienie powierzonego obowiązku, mamy do czynienia z naruszeniem konstytucyjnych zasad proporcjonalności i demokratycznego państwa prawnego. Merytoryczna weryfikacja oświadczenia o przeznaczeniu oleju przez jego nabywcę jest niemożliwa do przeprowadzenia przez podatnika, w szczególności jeżeli kontrahent będzie posługiwać się sfalszowanymi dokumentami tożsamości.

W zakresie zarzutu nieprawidłowej realizacji upoważnień ustawowych do wydania rozporządzeń (wynikających z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4, art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy o VAT) skarżąca spółka stwierdziła, że przepisy rozporządzenia określają warunki zwolnienia z podatku akcyzowego oraz przypadki pozbawienia prawa do zwolnienia. Tym samym wskazują zasady nałożenia podatku, wpływając na prawo

własności środków finansowych pozostających w dyspozycji podatnika. Mogą zatem podlegać kontroli w świetle art. 64 Konstytucji, w szczególności w zakresie spełnienia wymogu ograniczenia własności „tylko w drodze ustawy” (art. 64 ust. 3 Konstytucji).

Na podstawie wskazanych delegacji ustawowych Minister Finansów został umocowany do obniżenia stawek i określenia warunków zwolnień przedmiotowych, biorąc pod uwagę czynniki o charakterze makroekonomicznym oraz konieczność zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu wyrobów akcyzowych. Delegacja nie określiła natomiast wytycznych odnoszących się do warunków zwolnienia w zakresie przeznaczenia wyrobów akcyzowych na określone cele (w tym cele opałowe). Tym bardziej również nie upравиła do wprowadzenia warunków zwolnienia na podstawie określonej dokumentacji, która w żaden sposób nie koresponduje z warunkami ekonomicznymi określonymi w upoważnieniu ustawowym. Upoważnieniu ustawowemu brak dostatecznej określoności, dlatego nie uprawnia ono Ministra Finansów do uzależnienia ciężaru opodatkowania od kwestii dokumentacyjnych. Na podstawie przepisów ustawy o VAT nie można wyznaczyć zakresu ograniczenia prawa własności, co skutkuje niezgodnością kwestionowanych unormowań z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Zaskarżone przepisy rozporządzenia z 2002 r. są samoistnym uregulowaniem o charakterze podstawowym, które ogranicza konstytucyjne prawo własności. Zostały ponadto wydane na podstawie delegacji ustawowej sformułowanej w sposób sprzeczny z art. 92 ust. 1 Konstytucji (rolą rozporządzenia jest konkretyzacja ustawy, a nie jej uzupełnienie).

Zdaniem skarżącej spółki, skoro w ustawie o VAT nie przewidziano żadnych wytycznych odnoszących się do warunków zwolnienia w powyższym zakresie, to Minister Finansów nie był władny przewidzieć takich wymogów w akcie o randze podustawowej. Przyjęcie założenia, że wystarczającą podstawą do wprowadzenia § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. jest ogólne upoważnienie z art. 37 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT oznaczałoby przekazanie Ministrowi Finansów kompetencji ustawodawczych w zakresie kształtowania zakresu czynności zwolnionych z podatku.

Podsumowując, w wyniku wydania ostatecznego orzeczenia w niniejszej sprawie naruszono prawo skarżącej spółki do własności środków pieniężnych (określone w art. 64 ust. 1 Konstytucji i podlegające ograniczeniu w sposób określony w art. 64 ust. 3 Konstytucji) przez:

1) pozbawienie spółki własności środków pieniężnych z powodu bezprawnych działań podmiotów trzecich (kontrahentów), tj. w sposób sprzeczny z zasadą demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji,

2) pozbawienie spółki własności środków pieniężnych z powodu działań, którym nie mogła zapobiec i które pozostawały poza jej kontrolą w świetle przyznanych kompetencji, tj. w sposób sprzeczny z zasadą proporcjonalności wynikającą z art. 31 ust. 3 Konstytucji,

3) pozbawienie spółki własności środków pieniężnych w drodze samoistnego unormowania o charakterze podstawowym, tj. w sposób sprzeczny z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Mimo że zakwestionowane przepisy rozporządzenia z 2002 r. i ustawy o VAT utraciły moc obowiązującą, wydanie przez Trybunał Konstytucyjny orzeczenia jest, w ocenie skarżącej spółki, konieczne dla ochrony jej konstytucyjnego prawa własności. Wyrok Trybunału stanowić może bowiem podstawę do wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego.

2. Minister Finansów zajął stanowisko w niniejszej sprawie w piśmie z 11 maja 2012 r., w którym wniósł o:

1) umorzenie postępowania w zakresie badania zgodności z Konstytucją § 6 ust. 2 rozporządzenia z 2002 r., badanego samodzielnie, jak i w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. oraz w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy o VAT,

2) umorzenie postępowania w zakresie badania zgodności z Konstytucją § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy o VAT,

3) w przypadku nieuwzględnienia stanowiska wskazanego w pkt 1 i 2 – stwierdzenie, że § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy o VAT są zgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,

4) stwierdzenie, że § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji,

5) stwierdzenie, że § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. w związku z art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy o VAT jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

W uzasadnieniu Minister Finansów wywiódł, że § 6 ust. 2 rozporządzenia z 2002 r. nie został zaskarżony w skargach kasacyjnych złożonych w związku z niniejszą sprawą, a zatem nie był przedmiotem rozpatrzenia przez Naczelny Sąd Administracyjny i podstawą prawną ostatecznego orzeczenia, o którym stanowi art. 79 ust. 1 Konstytucji. To skutkuje umorzeniem postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Minister Finansów zauważył również, że wskazany przez skarżącą spółkę § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. nie został wydany w wykonaniu delegacji wynikającej z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy o VAT. Realizacja tego przepisu ustawowego nastąpiła bowiem w § 11 i § 11a rozporządzenia z 2002 r. Zakwestionowane przez spółkę przepisy rozporządzenia z 2002 r. stanowią wykonanie art. 37 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT, który nie został powołany w skardze konstytucyjnej. W powyższym zakresie zatem niniejsza skarga jest oczywiście bezzasadna.

Zdaniem Ministra Finansów, zarzut spółki polegający na braku ustawowych wytycznych dotyczących treści aktu wykonawczego, w związku z zasadą związania Trybunału granicami skargi, wymagał wskazania przez skarżącą spółkę właściwych przepisów zawierających delegację do wydania rozporządzenia z 2002 r.

Z ostrożności procesowej Minister Finansów podał argumenty za bezzasadnością zarzutu o niedopuszczalnym samoistnym ograniczeniu prawa własności przez § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy o VAT, a w zasadzie z art. 37 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT, ponieważ to ten przepis stanowił podstawę do wydania powyższych przepisów rozporządzenia z 2002 r. W ocenie Ministra Finansów, wyraźne upoważnienie zawarte w art. 37 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT do obniżenia przez organ wykonawczy stawek podatku akcyzowego oznacza, w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, że nie doszło do naruszenia zasady wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego.

Minister Finansów wyjaśnił jednocześnie, że treść § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. została ukształtowana z uwzględnieniem okoliczności wskazanych w art. 37 ust. 4 ustawy o VAT, co oznacza bezzasadność zarzutu o wydaniu rozporządzenia z 2002 r. bez jakichkolwiek wytycznych zawartych w ustawie.

W związku z zarzutem przeniesienia na sprzedawcę odpowiedzialności za bezprawne działania kontrahenta i zobowiązania do podejmowania działań obiektywnie

niemożliwych do wykonania, Minister Finansów zaznaczył, że korzystanie z obniżonych stawek akcyzy, a także ze zwolnienia z obowiązku podatkowego nie miało charakteru obligatoryjnego (przymusowego). Sprzedawca mógł podjąć autonomiczną decyzję: czy sprzedawać oleje opałowe z niższą stawką akcyzy, z uwzględnieniem 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, z jednoczesną możliwością odzyskania podatku, jaki sprzedawca sam zapłacił w cenie zakupu tego oleju (§ 14 ust. 2 rozporządzenia z 2002 r.). Konsekwencje wyboru sposobu postępowania jasno wynikały z przepisów i nie stawiały skarżącej spółki 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 (na podstawie art. 35a ustawy o VAT), ale też niosły wyższe korzyści ekonomiczne. Z kolei sprzedaż oleju opałowego, bez potrzeby uzyskiwania oświadczeń i weryfikowania danych nabywców, ale wyżej opodatkowanego, wiązała się z ryzykiem uzyskania niższych korzyści ekonomicznych.

Minister Finansów przypomniał również, że z zasady proporcjonalności wynika konieczność zachowania odpowiednich proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami bądź niedogodnościami dla obywateli. Konstruując warunki stosowania obniżonej stawki akcyzy, oprócz obowiązku barwienia oleju na cele opałowe, wprowadzono system oświadczeń, które sprzedawcy mieli pobrać od nabywców olejów opałowych. Jednocześnie w ustawie stworzono możliwość weryfikowania takich oświadczeń w ten sposób, że istniała możliwość żądania okazania dowodu tożsamości celem identyfikacji nabywcy. Powyższe obowiązki uznano za adekwatne do osiągnięcia celu, jakim było zabezpieczenie prawidłowości stosowania obniżonych stawek akcyzy. Skarżąca spółka zakwestionowała możliwość legitymowania nabywców jako wystarczający instrument pozwalający na kontrolę rzetelności pobieranych oświadczeń i zaniechała skorzystania z tego środka weryfikacji danych, co nie wydaje się działaniem racjonalnym nawet w przypadku negatywnej oceny jego skuteczności.

Minister Finansów podał w wątpliwość także to, czy stopień adekwatności obowiązków podatkowych, jakie nałożono na podmioty korzystające z możliwości stosowania obniżonych stawek akcyzy, może być rozpatrywany w świetle zgodności z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Jak bowiem wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 22 maja 2002 r. o sygn. K 6/02, „regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony” (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33). Z kolei zasada demokratycznego państwa prawnego nie może być samodzielnym wzorcem kontroli w ramach skargi konstytucyjnej.

W odniesieniu do zarzutu niezgodności § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. w związku z art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy o VAT Minister Finansów konsekwentnie wywiódł, że ustawa może pod pewnymi względami upoważniać do określenia podmiotów zwolnionych od podatku w drodze rozporządzenia, co nie narusza zasady wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego. Art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy o VAT jest także zgodny z art. 92 Konstytucji, gdyż spełnia wymogi zawarte w tym przepisie, upoważniając organ wskazany w Konstytucji do wydania rozporządzenia (minister właściwy do spraw finansów publicznych), wskazując zakres spraw przekazanych do uregulowania

(zwolnienie niektórych grup podatników z akcyzy) oraz wytyczne dotyczące treści tego aktu wykonawczego (konieczność uwzględnienia „możliwości wystąpienia podwójnego opodatkowania akcyzą tych samych wyrobów akcyzowych”). Nie wydaje się przy tym, żeby skarżone przepisy mogły zostać zakwalifikowane do przepisów prawa daninowego powodujących uszczuplenie majątkowe, prowadzące do konfiskaty mienia, a tym samym godzące w konstytucyjne prawo własności. Przepis § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. stwarzał możliwość (a nie przymus) skorzystania ze zwolnienia podmiotowego przewidzianego dla określonej grupy podmiotów, która znalazła się w określonej sytuacji faktycznej (tj. była sprzedawcami olejów opałowych na cele opałowe, na którą przeniesiono, w cenie nabycia, ciężar opodatkowania na wcześniejszej fazie obrotu). O dobrowolności korzystania z tej instytucji świadczy m.in. to, że skarżąca spółka miała prawo (obawiając się dokonywania transakcji z podmiotami, których wiarygodności nie była pewna) dokonać sprzedaży oleju opałowego ze stawką akcyzy dla oleju przeznaczonego do celów innych niż opałowe oraz odzyskać akcyzę, jaką sama zapłaciła w cenie ich nabycia od producenta (§ 14 ust. 2 rozporządzenia z 2002 r.).

3. W piśmie z 14 maja 2012 r. Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował o przystąpieniu do udziału w postępowaniu, wnosząc jednocześnie o uznanie, że § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji przez to, że sprzedawca oleju opałowego pozbawiony jest prawa do zastosowania zwolnienia z podatku akcyzowego od sprzedanych olejów na cele opałowe, jeśli odbierze od nabywcy oświadczenie o przeznaczeniu nabywanego oleju na te cele, spełniające wszystkie wymogi formalne, lecz zawierające dane niezgodne z rzeczywistością.

W uzasadnieniu Rzecznik Praw Obywatelskich przypomniał, że jeden z zakwestionowanych w niniejszej sprawie przepisów – § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. był już przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. P 94/08 (zob. wyrok z 7 września 2010 r., OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67), co jednak nie stanowi podstawy umorzenia postępowania ze względu na odmienny zakres od wskazanego przez skarżącą spółkę.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, zarzut niezgodności z konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych jest uzasadniony wówczas, gdy jednocześnie występuje naruszenie innej, oprócz prawa własności, wartości konstytucyjnej. W niniejszej sprawie zachodzi taka sytuacja – wykazane zostało, że 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, prawodawca nie wprowadził instrumentów zapewniających realną możliwość ustalenia przez sprzedawcę, czy nabywca oleju opałowego prawidłowo wskazał liczbę posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsce, w którym się znajdują. Uzależniając uprawnienie sprzedawcy do skorzystania ze zwolnienia od podatku akcyzowego od spełnienia warunków w istocie niemożliwych do realizacji, stworzono pozór istnienia środków prawnych zabezpieczających to uprawnienie. Tym samym kwestionowana regulacja narusza zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, a przez to zasadę ochrony prawa własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji).

Dodatkowo Rzecznik Praw Obywatelskich uznał, że prawodawca naruszył zasadę proporcjonalności przez nałożenie na sprzedawców paliw opałowych obowiązku pobierania oświadczeń bez możliwości dokonania realnej ich kontroli, jednocześnie obciążając sprzedawców sankcjami podatkowymi, również w przypadku legitymowania się nabywców sfałszowanymi dokumentami. Celem wprowadzenia obowiązku

uzyskiwania oświadczeń było umożliwienie kontroli państwa nad obrotem tymi olejami. Cel ten nie został jednak osiągnięty, bo system oświadczeń był i jest wadliwy.

4. W piśmie z 24 maja 2012 r. stanowisko w sprawie zajął Sejm, wnosząc o umorzenie postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W uzasadnieniu Sejm wyjaśnił, że w *petitum* skargi konstytucyjnej spółka zakwestionowała przepisy ustawy o VAT jedynie w związku z przepisami rozporządzenia z 2002 r. Jednak w uzasadnieniu skargi pojawiły się również zarzuty dotyczące bezpośrednio delegacji ustawowej do wydania rozporządzenia, a uzasadniające jej niezgodność z art. 92 ust. 1 Konstytucji ze względu na nieokreśloność i brak wytycznych co do treści aktu wykonawczego. Zgodnie jednak z utrwalonym orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego, wskazany przepis Konstytucji nie może stanowić wzorca kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną, ponieważ nie jest źródłem konstytucyjnych wolności lub praw jednostki.

5. W związku ze stanowiskiem Rzecznika Praw Obywatelskich dodatkowe stanowisko zajął Minister Finansów w piśmie z 31 maja 2012 r. Podtrzymał swój pogląd wyrażony 11 maja 2012 r. o niezasadności zarzutu niezgodności § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, ponownie podkreślając fakultatywny charakter korzystania z obniżonych stawek akcyzy (na warunkach przewidzianych w rozporządzeniu z 2002 r.), połączonego z ryzykiem poniesienia konsekwencji zaistnienia nieprawidłowości oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego. Dodatkowo Minister Finansów nie zgodził się ze stwierdzeniem, że dowód tożsamości stanowił niewystarczający dokument weryfikujący prawdziwość danych osobowych nabywców olejów opałowych. Przepisy podatkowe regulujące obszary szczególnie drażliwe (ulgi, obniżki stawek) starają się minimalizować ryzyko popełnienia oszustw podatkowych, co nie znaczy, że są gwarantem całkowitej eliminacji z obrotu gospodarczego tego negatywnego zjawiska. Dowody tożsamości są dokumentami urzędowymi, korzystającymi z domniemania prawdziwości danych w nich zawartych. Sprawdzenie na ich podstawie danych osobowych nabywców olejów opałowych uznane zostało za czynność wystarczającą i jednocześnie nietrudną do wyegzekwowania przez sprzedawcę w momencie dokonywania sprzedaży. Tym samym prawodawca wprowadził instrumenty prawne zapewniające realną możliwość ustalenia przez sprzedawcę, czy nabywca oleju opałowego prawidłowo wskazał liczbę posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsce, w którym się znajdują.

Minister Finansów wyjaśnił również, że przepisy rozporządzenia z 2002 r. dotyczące stosowania obniżonych stawek akcyzy, w powiązaniu z systemem oświadczeń o przeznaczeniu nabywanych wyrobów oraz uprawnieniem do sprawdzenia danych osobowych nabywcy na podstawie dowodu tożsamości (art. 35a ustawy o VAT), miały pozwolić na weryfikację danych osobowych nabywcy w momencie zawierania transakcji sprzedaży, nie zaś wszystkich danych zawartych w oświadczeniu nabywcy o przeznaczeniu nabywanego oleju opałowego. Ponadto, zdaniem Ministra Finansów, na uwagę zasługuje wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 lutego 2011 r., sygn. akt I GSK 48/10, w którym podkreślono: „za podanie przez nabywcę w oświadczeniu nieprawdziwych danych dotyczących posiadania urządzeń grzewczych, ich rodzaju i ilości (które to informacje pozwalają na ustalenie rzeczywistego wykorzystania oleju) odpowiada oczywiście nabywca, a nie sprzedawca, gdyż tej okoliczności sprzedawca nie może sprawdzić w momencie sprzedaży”. Jednocześnie trudno wyobrazić sobie sytuację, w której Minister Finansów przyznałby prawo wejścia sprzedawcy do domu nabywcy celem ustalenia miejsca i ilości posiadanych przez niego urządzeń grzewczych. Przepisy takie

mogłyby zostać ocenione jako niedopuszczalna ingerencja w prawa osobiste jednostki i stanowić podstawę do kwestionowania ich zgodności z Konstytucją.

6. Prokurator Generalny zajął stanowisko w piśmie z 27 sierpnia 2012 r., wnosząc o stwierdzenie, że:

1) § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 1 stycznia 2004 r., jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji,

2) § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 1 stycznia 2004 r., w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy o VAT, w brzmieniu obowiązującym od 1 października 2002 r. do 1 stycznia 2004 r., są zgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji.

W uzasadnieniu Prokurator Generalny zauważył, że z uwagi na uchylenie kwestionowanych w niniejszej sprawie przepisów, zasadne jest rozważenie konieczności umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK. Zgodnie z regulacją intertemporalną odpowiednią do spraw podatkowych, przepisy te mają zastosowanie do stanów faktycznych zaistniałych w okresie ich obowiązywania – są podstawą rozstrzygnięć dotyczących podatku akcyzowego za styczeń i luty 2003 r. (obowiązują w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK). Niezależnie od tego zaistniała również przesłanka art. 39 ust. 3 ustawy o TK, jako że kwestionowane unormowanie odnosi się do sfery chronionych konstytucyjnie praw i wolności. Nie istnieje jednocześnie żaden alternatywny instrument prawny (poza uznaniem niekonstytucyjności) mogący zmienić sytuację prawną ukształtowaną definitywnie przed utratą mocy prawnej tych powyższych przepisów.

Ponadto Prokurator Generalny przypomniał, że § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. był już przedmiotem badania Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku z 7 września 2010 r. o sygn. P 94/08 (OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67) stwierdził jego zgodność z art. 2 oraz art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji. Niemniej jednak, z uwagi na niewystąpienie jednoczesnej tożsamości przedmiotu kontroli i zarzutów w niniejszej sprawie i w sprawie o sygn. P 94/08, nie istnieje podstawa umorzenia ze względu na przesłankę *ne bis in idem*.

Prokurator Generalny zaznaczył również, że nie każdy przepis powołany przez skarżącą spółkę może stanowić wzorzec kontroli w postępowaniu wszczętym wskutek skargi konstytucyjnej. Wśród nich należy wymienić art. 2, art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji, które nie mogą być podstawą nałożenia konstytucyjnych obowiązków. Natomiast dopuszczalna jest ocena z punktu widzenia tych wzorców w związku z podstawowym wzorcem kontroli, a mianowicie art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, zarzuty dotyczące niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów należy uznać za nieuzasadnione, za czym przemawia szereg argumentów. Ustawodawca jest bowiem uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym oraz ma względną swobodę w dziedzinie kształtowania dochodów i wydatków państwa. Ma zatem również swobodę kształtowania obowiązków podatkowych obywateli i innych podmiotów. Natomiast kwestia politycznej lub ekonomicznej zasadności (celowości) przyjętych w tym zakresie rozwiązań pozostaje w zasadzie poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego. Ustawodawca nie ma przy tym konstytucyjnego obowiązku wprowadzania regulacji dotyczącej ulg i zwolnień podatkowych. Ustawodawca może swobodnie przesądzać o ulgach i zwolnieniach podatkowych, ponieważ o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne (zob. wyrok TK z 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47). Wydaje się, że w zakresie dotyczącym

wprowadzenia w akcie wykonawczym regulacji zawierających rozwinięcie unormowań ustawowych dotyczących zwolnień i ulg podatkowych, prawodawcy również przysługuje pewna swoboda regulacyjna, oczywiście o ile przyjęte rozwiązania mieszczą się w granicach upoważnienia ustawowego i nie naruszają konstytucyjnych zasad, na podstawie których zostały sformułowane formalne i materialne ograniczenia dotyczące przepisów podatkowych.

Prokurator Generalny podkreślił ponadto, że dane zawarte w oświadczeniu, o którym stanowi § 6 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z 2002 r., umożliwiały organom podatkowym skuteczną kontrolę faktycznego sposobu wykorzystania oleju opałowego, a tym samym weryfikację zasadności zwolnienia z obowiązku podatkowego w zakresie podatku akcyzowego. Przyjęte rozwiązanie wydaje się znajdować potwierdzenie w logicznym związku między rzetelnością danych zawartych w oświadczeniach o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe, a uzasadnionym korzystaniem przez podatników ze zwolnień podatkowych w dziedzinie obrotu olejami opałowymi.

W ocenie Prokuratora Generalnego, nie można uznać, że zastosowanie wysokiej stawki podatkowej podatku akcyzowego w przypadku przewidzianym w § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. ma charakter sankcji podatkowej. Przyjęta w kwestionowanych przepisach konstrukcja pełni funkcję restytutywną i prewencyjną. Nie są w jej ramach kreowane żadne specjalne (właściwe tylko dla przewidzianej w niej sytuacji) stawki podatkowe ani też dodatkowe zobowiązania podatkowe, wykraczające poza uregulowania ustawowe. Wynikający z kwestionowanej regulacji nakaz uiszczenia podatku akcyzowego nie jest więc sankcją, lecz środkiem zapewniającym prawidłowość obrotu olejami opałowymi i zrekompensowanie ewentualnych strat budżetu państwa, które mogłyby powstać w wyniku naruszenia zasad obrotu olejami opałowymi lub też w związku z tymi naruszeniami. Skutek podatkowy zastosowania kwestionowanej regulacji należy zatem rozpatrywać w kategoriach utraty możliwości skorzystania z dobrodziejstwa zwolnienia podatkowego, nie zaś nałożenia sankcji podatkowej. Przyjęte rozwiązanie nie może być uznane za nieracjonalną, arbitralną i nieproporcjonalną ingerencję w prawa majątkowe podatnika, gdyż dobro chronione, jakim jest rzetelność obrotu olejami opałowymi, pozostaje dobrem oczywiście wyższym aniżeli dobro poświęcane, a więc możliwość zwolnienia podatkowego przy sprzedaży oleju opałowego bez zachowania wymogu uzyskania oświadczenia o przeznaczeniu tego oleju na cele opałowe zawierającego prawdziwe dane dotyczące nabywcy.

Prokurator Generalny stwierdził również, że w sytuacji przewidzianej w § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. obciążenie obowiązkiem zapłaty podatku akcyzowego od oleju opałowego jego sprzedawcy, mimo iż nabywca uzyskał korzyść majątkową, jest związane z przyjętymi w ustawie o VAT rozwiązaniami dotyczącymi konstrukcji podatku akcyzowego i podmiotów zobowiązanych do jego uiszczenia. Podatek akcyzowy zakłada pewnego rodzaju odpowiedzialność podatkową „łańcucha” podmiotów, który to mechanizm jest korzystny dla budżetu państwa. Organ podatkowy w razie stwierdzenia, że podatek akcyzowy nie został zapłacony w poszczególnych fazach obrotu wyrobem akcyzowym, powinien dochodzić tej należności budżetowej od podatnika, który bezspornie nie wykonał ciążącego na nim obowiązku podatku akcyzowego w najwcześniejszej z faz tego obrotu. Minister właściwy do spraw finansów publicznych mógł, w drodze rozporządzenia, zwolnić niektóre grupy podatników z obowiązku podatkowego, co nie znaczy jednak, że w przypadku sprzedawców wyrobów akcyzowych byli oni podatnikami podatku akcyzowego w dalszej kolejności. Z unormowań ustawowych wynika zatem obowiązek podatkowy w akcyzie ciążący na sprzedawcy oleju opałowego, gdyż powstał on we wcześniejszej fazie obrotu tymże paliwem. W odniesieniu do zarzutu, według którego obowiązkiem podatkowym powinni być obciążeni nabywcy

oleju opałowego (korzystający z niższej ceny z racji zwolnienia nabytego oleju z akcyzy), Prokurator Generalny zaznaczył, że prowadziłoby to do podwójnego opodatkowania wyrobów akcyzowych (przepisy ustawy o VAT nie statuuja solidarnej lub zastępczej odpowiedzialności podatkowej nabywców i sprzedawców).

Zdaniem Prokuratora Generalnego, kwestia skuteczności rozwiązania przewidzianego w art. 35a ustawy o VAT dla zapewnienia sprzedawcom olejów opałowych realnej możliwości kontroli rzetelności danych podawanych w oświadczeniu przez nabywcę, wykracza poza zakres kontroli w niniejszej sprawie. Artykuł 35a ustawy o VAT nie jest bowiem przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie, na co wskazuje *petitum* i uzasadnienie skargi konstytucyjnej. Równocześnie zaś w kompetencji Trybunału nie leży kontrola trafności i celowości rozwiązań przyjętych przez ustawodawcę. Niezależnie od tego Prokurator Generalny zauważył, że w sprawie, na tle której została skierowana skarga konstytucyjna, w toku postępowania podatkowego organy podatkowe obu instancji ustaliły m.in., że pracownicy skarżącej spółki nie sprawdzali dowodów tożsamości nabywców oleju opałowego, a tym samym spółka nie korzystała z uprawnień wynikających z art. 35a ustawy o VAT.

Dodatkowo Prokurator Generalny zwrócił uwagę na to, że korzystanie ze zwolnienia z obowiązku podatkowego podczas sprzedaży oleju opałowego nie miało charakteru obligatoryjnego. Sprzedawcy mieli wybór, czy sprzedawać ten olej z zastosowaniem zwolnienia podatkowego (po niższej cenie), co wiązało się z obowiązkiem uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabytego oleju na cele opałowe i koniecznością weryfikowania jego danych w trybie art. 35a ustawy o VAT, czy też sprzedawać olej z zastosowaniem stawek akcyzy dla oleju napędowego. W pierwszym przypadku sprzedawca musiał liczyć się z ewentualnymi konsekwencjami podatkowymi w razie niezłożenia oświadczenia czy też nieprawdziwości danych zawartych w oświadczeniu, lecz uzyskiwał większe korzyści ekonomiczne. W drugiej sytuacji sprzedawca musiał liczyć się z uzyskaniem mniejszych korzyści ekonomicznych, lecz równocześnie mógł odzyskać podatek akcyzowy, jaki uiścił przy zakupie oleju opałowego w jego cenie.

Prokurator Generalny przypomniał również, że w prawie podatkowym elementy obiektywne (przedmiotowe) dominują nad stroną subiektywną (podmiotową), np. dobrą wiarą lub zawinieniem. Obowiązek podatkowy ciąży bowiem na podatnikach niezależnie od ich wiedzy i przekonania. Dla powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku akcyzowego sprzedawcy oleju opałowego, w przypadku sprzedaży tego oleju na cele inne niż opałowe, nie ma zatem znaczenia, czy można przypisać mu winę, czy też został wprowadzony w błąd przez nierzetelnego kontrahenta. Na prowadzącym działalność gospodarczą ciąży ryzyko doboru kontrahentów, ich nierzetelności, wadliwości lub fikcyjności oświadczeń przez nich składanych, nieprzeznaczenia oleju na cele opałowe; sprzedawca we wszystkich wątpliwych przypadkach mógł odmówić sprzedaży z zastosowaniem preferencyjnych stawek podatkowych.

W kontekście zarzutu niekonstytucyjnego ograniczenia prawa własności w akcie o charakterze podustawowym, dla którego brak było upoważnienia w ustawie, Prokurator Generalny zaznaczył, że zarówno w przypadku określenia kategorii podmiotów zwolnionych od podatku, jak i uszczegółowienia w rozporządzeniu zasad przyznawania ulg podatkowych określonych obowiązkowo w ustawie ustawodawca ma szeroką swobodę działania, choć z poszanowaniem ogólnych zasad konstytucyjnych. Wyłączność regulacji ustawowej w zakresie prawa daninowego jest rozumiana szeroko, ale nie dosłownie. Możliwe jest tworzenie w ustawach – w dopuszczalnym w art. 217 Konstytucji zakresie – upoważnień ustawowych umożliwiających regulowanie określonych zagadnień w rozporządzeniu. Ustawa może upoważnić organy wykonawcze do szczegółowego

określenia ulg i umorzeń podatkowych. Jest to dopuszczalne pod warunkiem, że określi ona ogólne zasady w tym zakresie i udzieli wystarczająco precyzyjnych wskazówek co do sposobu ich uregulowania w akcie wykonawczym. Konstytucja nie formułuje w istocie zasady zupełności ustawowej w dziedzinie prawa podatkowego, ale przyjmuje zasadę wyłączności ustawy w normowaniu istotnych elementów stosunku podatkowego. Delegacje ujęte w art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy o VAT nie przekazują do regulacji w akcie podstawowym powyższych elementów. Wskazany jest w nich organ upoważniony do wydania rozporządzenia, zakres spraw przekazanych do uregulowania w tymże akcie oraz wytyczne dotyczące jego treści (są zgodne zatem z art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji). Jednocześnie § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 rozporządzenia z 2002 r. mieszczą się w zakresie wyżej wymienionych upoważnień i nie wkraczają w materię zastrzeżoną do wyłączności ustawy.

Prokurator Generalny stwierdził ponadto, że ustawodawca nie ma konstytucyjnego obowiązku wprowadzania regulacji dotyczącej ulg i zwolnień podatkowych. Nie wyklucza się więc możliwości rozwinięcia unormowania ustawowego w rozporządzeniu, ale tylko wydanym na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania.

W ocenie Prokuratora Generalnego, niezasadny jest także zarzut niedopuszczalnej ingerencji w prawo własności przez nałożenie obowiązku podatkowego w akcie podstawowym. Obowiązek podatkowy w zakresie podatku akcyzowego, obciążający sprzedawcę oleju opałowego na cele inne niż opałowe, wynikał bowiem w szczególności z art. 2 i art. 35 ust. 1 ustawy o VAT. Zwolnienie podatkowe oznacza wyłączenie spod opodatkowania określonej kategorii stanów faktycznych bądź prawnych, mimo że mieszczą się one w zakresie opodatkowania. Podmiot objęty zwolnieniem pozostaje jednak podatnikiem – aby zwolnienie mogło mieć zastosowanie, musi bowiem istnieć obowiązek podatkowy. Przepis § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. zwalniał zatem z obowiązku podatkowego wynikającego z ustawy, a nie z rozporządzenia. Kwestionowane przepisy rozporządzenia z 2002 r. prowadzą do pozbawienia podatnika prawa do zwolnienia z obowiązku podatkowego w zakresie podatku akcyzowego, lecz nie są podstawą prawną nałożenia na niego nowego obowiązku podatkowego. W razie utraty prawa do zwolnienia podatkowego na sprzedawcy ciąży obowiązek podatkowy w zakresie podatku akcyzowego, którego źródłem jest ustawa. Wynikająca z zaskarżonych przepisów rozporządzenia z 2002 r. ingerencja w majątek podatnika nie ma charakteru niedopuszczalnego konstytucyjnie ograniczenia jego prawa własności, gdyż powoduje jedynie konieczność wywiązania się przez niego z obowiązku wynikającego z ustawy.

II

Na rozprawie 23 września 2014 r. Prokurator Generalny dookreślił zakres czasowy obowiązywania kontrolowanych przepisów, zmieniając wcześniej powoływaną datę końcową z 1 stycznia 2004 r. na 31 grudnia 2003 r. W pozostałym zakresie uczestnicy postępowania podtrzymali zajęte w pismach stanowiska. Następnie Trybunał Konstytucyjny odroczył rozprawę bezterminowo.

III

W piśmie z 7 listopada 2014 r. skarżąca spółka złożyła dodatkowe wyjaśnienia w sprawie. W ich ramach podkreśliła, że przedmiotem skargi konstytucyjnej są przepisy o treści nadanej im w utrwalonym orzecznictwie sądów administracyjnych. Sprowadzają się one do uznania, że nieprawdziwość danych zawartych w oświadczeniu o przeznaczeniu

oleju opałowego (spełniającym wszystkie formalne wymogi oświadczenia) należy utożsamiać z brakiem takiego oświadczenia, a przez to – z niemożnością zastosowania przez sprzedawcę zwolnienia z podatku akcyzowego. Przy tym skala zjawiska oszustw w zakresie obrotu olejem opałowym, którego *de facto* ofiarami są sprzedawcy, dotyka większość podmiotów działających w branży paliwowej. Jej przedstawiciele podejmowali daleko posunięte działania, których celem było zwrócenie uwagi najwyższych rangą przedstawicieli państw na istnienie problemu związanego z systemem oświadczeń i jego skutki, oraz wskazywali alternatywę dla obowiązującego systemu.

Skarżąca spółka podniosła ponadto, że uzyskała dostęp do skazujących wyroków sądów karnych, które identyfikują uczestników przestępczego procederu ją dotyczącego. Wykrycie i skazanie sprawców – rzeczywistych nabywców oleju opałowego, którzy oszukali spółkę i wykorzystali olej w sposób niezgodny z deklarowanym przez siebie przeznaczeniem – tym bardziej obrazuje rażącą sprzeczność zaskarżonych przepisów z zasadą demokratycznego państwa prawnego. Skarżąca spółka jest bowiem obciążana ciężarem podatku akcyzowego, zaś nabywcy – zidentyfikowani i skazani za organizację procederu polegającego na wprowadzeniu spółki w błąd nie ponoszą z tego tytułu odpowiedzialności finansowej. Spółka stała się ofiarą zorganizowanej grupy przestępczej składającej się z wielu osób i działającej w rozbudowanej formule. Tymczasem zakwestionowana treść przepisów utrwalona w orzecznictwie wykluczała w ogóle badanie przyczyn złożenia oświadczeń o nieprawdziwych danych (w tym wzięcie pod uwagę ustaleń dokonanych w toczącym się postępowaniu karnym).

Następnie spółka powołała orzeczenia sądów administracyjnych wydane po wniesieniu skargi konstytucyjnej, które potwierdzają zawarte w niej zarzuty w zakresie konsekwencji nieprawidłowości oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego przedstawianych przez jego nabywców. Zaznaczyła jednocześnie, że nie każde odstępstwo od utrwalonej i dominującej linii orzeczniczej skutkuje uznaniem, iż przedmiotem skargi jest kwestia stosowania prawa, która nie podlega kognicji Trybunału. Ewentualne występowanie jednostkowych orzeczeń odbiegających od podnoszonej przez spółkę utrwalonej linii orzeczniczej nie stanowi podstawy uznania, że przedmiotem zaskarżenia jest kwestia stosowania prawa.

IV

W piśmie z 9 lutego 2015 r. dodatkowe stanowisko w sprawie zajął Minister Finansów. Podkreślił on, że takie przepisy, co do których praktyka orzecznicza ujawnia ich niejednorodną wykładnię przez poszczególne sądy orzekające, nie mogą być przedmiotem badania zgodności z Konstytucją. W dalszej kolejności Minister Finansów – wskazując odpowiednie orzeczenia sądów administracyjnych – zauważył, że kwestionowane w niniejszej sprawie przepisy rozporządzenia z 2002 r. były przedmiotem rozbieżnej wykładni co do konsekwencji nieprawdziwości oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego.

Dodatkowo Minister Finansów poddał analizie akta spraw karnych, które – w ocenie skarżącej – miały potwierdzać, że stała się ona ofiarą zorganizowanej grupy przestępczej. Zdaniem Ministra Finansów, świadczą one o tym, że w dziale sprzedaży skarżącej spółki zatrudnieni byli zarówno pracownicy, którzy byli podstępnie wprowadzeni w błąd przez inne osoby, jak i trzy pracownicy powiązane z grupą przestępczą. Przy tym proceder podstępnego wprowadzania w błąd pracowników skarżącej dotyczył niewielkiej liczby spraw, w porównaniu z działalnością pracowników powiązanych z grupą przestępczą. Ponadto pracownicy skarżącej spółki nie weryfikowali tożsamości zamawiających z danymi wynikającymi z dowodów osobistych (mimo

podstawy prawnej takiego uprawnienia), a przez to mogli nieświadomie „sprzyjać” powstaniu sytuacji podstępnego wprowadzenia w błąd. Minister Finansów zauważył też, że skarga konstytucyjna dotyczy podatkowych decyzji wymiarowych ze stycznia i lutego 2003 r., zaś większość przedłożonych przez skarżącą wyroków stwierdzających „podstępne wprowadzenie w błąd pracowników skarżącej” dotyczy okresów późniejszych. Skarżąca, dysponując wyrokami skazującymi konkretnych osób, których działalność miała wyrządzić jej szkodę, może dochodzić jej naprawienia w postępowaniu cywilnym. Jednocześnie, w ocenie Ministra Finansów, z akt karnych wynika, że trzy pracownice skarżącej współpracowały z grupą przestępczą. Niezrozumiałe w tym zakresie pozostają wyjaśnienia skarżącej w sprawie braku jej odpowiedzialności za działania jej własnych pracowników. Jeśli skarżąca spółka prowadzi działalność gospodarczą, to działa „na zewnątrz” przez osoby przez siebie zatrudnione. Przy czym obowiązujące przepisy przewidują odpowiedzialność pracownika za umyślnie wyrządzoną szkodę swemu pracodawcy (tutaj spółce), w pełnej wysokości.

Na zakończenie Minister Finansów wskazał przypadki, w których w przeszłości podejmował inicjatywy na rzecz rozwiązania problemu opodatkowania akcyzą sprzedaży paliw opałowych i zmniejszenia skali zjawisk niepożądanych.

V

Na rozprawie 12 lutego 2015 r. uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska dotychczas zajęte w sprawie.

VI

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Skarga konstytucyjna stanowi nadzwyczajny środek ochrony konstytucyjnych praw i wolności, a jej wniesienie uwarunkowane zostało spełnieniem wymogów wynikających zarówno z art. 79 ust. 1 Konstytucji, jak i ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK). W tym kontekście Trybunał Konstytucyjny przypominał, że w każdym stadium postępowania jest obowiązany badać, czy nie zachodzą ujemne przesłanki (konstytucyjne lub ustawowe), których zaistnienie skutkuje obligatoryjnym umorzeniem postępowania (por. postanowienie TK z 16 marca 2005 r., sygn. SK 41/03, OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 31 i powołane tam orzeczenia). Ugruntowane orzecznictwo Trybunału wskazuje bowiem, że kwestia weryfikacji dopuszczalności skargi konstytucyjnej nie kończy się w fazie jej wstępnego rozpoznania, lecz jest aktualna przez cały czas jej rozpatrywania (zob. np. postanowienie TK z 14 grudnia 2011 r., sygn. SK 29/09, OTK ZU nr 10/A/2011, poz. 130 i cytowane tam orzecznictwo).

2. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2002 r.), którego przepisy zostały zakwestionowane w niniejszej sprawie, utraciło moc obowiązującą 31 grudnia 2003 r., w wyniku wejścia w życie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2003 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 221, poz. 2196; dalej: rozporządzenie z 2003 r.). Zatem Trybunał Konstytucyjny był obowiązany przede wszystkim rozważyć, czy nie zachodzą przesłanki umorzenia postępowania związane z utratą mocy obowiązującej aktu normatywnego w zakwestionowanym zakresie (art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK).

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, w niniejszym przypadku nie mamy do czynienia z utratą mocy obowiązującej uchylonych formalnie przepisów, rozumianą jako brak możliwości zastosowania danej regulacji, gdyż „zgodnie z regulacją intertemporalną miarodajną dla spraw podatkowych, przepisy te mogą być nadal stosowane do stanów faktycznych zrealizowanych w okresie ich obowiązywania, a zatem stanowią podstawę prawną rozstrzygnięć dotyczących podatku od towarów i usług za odpowiednie lata” (wyrok TK z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257). Przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej, zachowuje bowiem moc obowiązującą – w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK – dopóty, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym ma miejsce dopiero wówczas, gdy dany przepis nie może być stosowany do żadnej sytuacji faktycznej (zob. np. wyrok TK z 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5).

Umorzenie postępowania w niniejszej sprawie z powodu utraty mocy zaskarżonych przepisów byłoby niedopuszczalne także z uwagi na unormowanie art. 39 ust. 3 ustawy o TK, w świetle którego art. 39 ust. 1 pkt 3 nie stosuje się, jeżeli wydanie orzeczenia o akcie normatywnym, który utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia, jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Przesłanką uzasadniającą kontrolę konstytucyjności przepisu jest ustalenie istnienia związku pomiędzy daną regulacją a ochroną konstytucyjnych praw i wolności. Jak stwierdził Trybunał w wyroku z 21 maja 2001 r. (sygn. SK 15/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 85), związek ten zachodzi wówczas, gdy spełnione są trzy przesłanki:

- po pierwsze, przepis będący przedmiotem oceny zawiera treści normatywne odnoszące się do sfery praw i wolności konstytucyjnie chronionych;
- po drugie, nie istnieje żaden alternatywny instrument prawny (poza ewentualnym uznaniem przepisu za niekonstytucyjny), który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej ukształtowanej definitywnie, zanim ów przepis utracił moc obowiązującą;
- po trzecie, ewentualna eliminacja danego przepisu z systemu prawnego stanowić będzie skuteczny środek przywrócenia ochrony praw naruszonych obowiązaniem kwestionowanej regulacji prawnej.

Biorąc pod uwagę powyższe, w niniejszej sprawie zostały spełnione przesłanki wyłączające umorzenie postępowania na mocy art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK. Na podstawie § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. zostały bowiem wydane decyzje organów obu instancji administracyjnych, które – dopóki nie zostaną wyeliminowane z obrotu prawnego w odpowiednim trybie i przez właściwy organ – mają wpływ na sytuację prawną ich adresata, co z kolei oznacza potencjalne naruszenie jego praw konstytucyjnych.

3. Dodatkowo Trybunał Konstytucyjny przypomniał, że jeden z zakwestionowanych w niniejszej sprawie przepisów był już przedmiotem kontroli sprawowanej przez Trybunał. Dotyczyło to § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., którego konstytucyjność podlegała weryfikacji w kontekście m.in. art. 217 ustawy zasadniczej, a zatem wzorcem wskazanym również w skardze konstytucyjnej spółki POL-MIEDŹ TRANS sp. z o.o. (dalej: skarżąca spółka, spółka). W wyroku z 7 września 2010 r., sygn. P 94/08 (OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67), § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. został uznany za zgodny z art. 2 i art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji. W związku z tym zasadne jest rozważenie tego, czy w powyższym zakresie postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym nie podlega umorzeniu ze względu na zbędność wydania wyroku.

Niewątpliwie wydanie wyroku jest zbędne w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK w przypadku uprzedniego stwierdzenia przez Trybunał niezgodności z Konstytucją zakwestionowanego ponownie przepisu. Nie ma przy tym znaczenia fakt wskazania nowych, oprócz będących już podstawą orzeczenia niekonstytucyjności, wzorców kontroli konstytucyjnej (zob. postanowienie TK z 28 lipca 2003 r., sygn. P 26/02, OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 73). Trybunał, stwierdzając niekonstytucyjność przepisu prawnego w odniesieniu do jednego z wzorców kontroli, dokonuje – w zakresie określonym w orzeczeniu – jego eliminacji z porządku prawnego, bądź też wskazuje brak unormowania, bez którego, ze względu na naturę objętej aktem regulacji, powstaje stan budzący zastrzeżenia natury konstytucyjnej. W takim stanie rzeczy nie ma znaczenia to, czy mogły istnieć jeszcze inne podstawy do stwierdzenia jego niekonstytucyjności. Osiągnięty już bowiem został podstawowy cel, będący także celem aktualnych skarżących, polegający na wyeliminowaniu z porządku prawnego stanu niezgodności z Konstytucją (zob. postanowienie TK z 3 października 2001 r., sygn. SK 3/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 218).

Inaczej powyższa kwestia przedstawia się w sytuacji, gdy Trybunał Konstytucyjny orzekł wcześniej o zgodności z Konstytucją kwestionowanego ponownie przepisu. W orzecznictwie Trybunału przyjmuje się, że z zasadą *ne bis in idem* nie mamy do czynienia w przypadku wskazania nowych wzorców kontroli (zob. sygn. P 26/02). Co więcej, wcześniejsze orzeczenie o zgodności z Konstytucją kwestionowanego ponownie przepisu z tymi samymi wzorcami konstytucyjnymi również nie zawsze musi skutkować umorzeniem postępowania. Jak bowiem stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 12 września 2006 r. (sygn. SK 21/05, OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 103), „To, że określone przepisy stanowiły już przedmiot kontroli z określonymi wzorcami, nie wyklucza (...) ponownego badania tych samych przepisów z tymi samymi wzorcami, jeżeli inicjator kontroli przedstawia nowe, niepowoływane wcześniej argumenty, okoliczności lub dowody uzasadniające prowadzenie postępowania i wydanie wyroku”.

W świetle powyższych ustaleń Trybunał Konstytucyjny doszedł do wniosku, że wyrok o sygn. P 94/08 nie stanowi przeszkody dla ponownego merytorycznego badania § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., także co do zgodności tego przepisu z art. 217 Konstytucji. Wynika to stąd, że skarżąca spółka w ramach niniejszej sprawy sformułowała odmienne zarzuty od tych, które podniósł sąd pytający w sprawie o sygn. P 94/08. W pytaniu prawnym sądu obejmowały one wskazanie, że stawka podatku w zakresie sprzedaży oleju opałowego określona w rozporządzeniu z 2002 r. mogłaby przekroczyć wysokość stawki ustawowej, co narusza zasadę wyłączności ustawowej w sferze podatkowej.

Ponadto Trybunał Konstytucyjny przypomniał, że § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. stanowił przedmiot zaskarżenia również w sprawie o sygn. SK 59/12. W tym przypadku Trybunał postanowieniem z 17 grudnia 2013 r. (OTK ZU nr 9/A/2013, poz. 144) umorzył postępowanie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. Podstawą takiego rozstrzygnięcia było stwierdzenie, że zakwestionowane przez skarżącą przepisy nie stanowiły źródła naruszenia jej konstytucyjnych praw wskazanych w skargach konstytucyjnych: prawa własności w związku z zasadą wyłączności ustawy oraz prawa własności w związku z zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Jak wywiódł Trybunał w postanowieniu o sygn. SK 59/12, skarżąca nie może czynić przedmiotem skargi konstytucyjnej przepisów w zakresie wymogów, od których uzależnione jest zwolnienie podatkowe, w sytuacji gdy nie dokonała obrotu paliwami mogącego stanowić podstawę takiego zwolnienia.

4. Zakwestionowane w niniejszej skardze konstytucyjnej unormowanie jest związane z opodatkowaniem podatkiem akcyzowym czynności określonych w art. 2 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.; dalej: ustawa o VAT), tj. dotyczących tzw. wyrobów akcyzowych. Zaskarżony § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. określa skutki niespełnienia warunku zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej oraz zwolnienia z opodatkowania podatkiem akcyzowym sprzedaży oleju opałowego. Wymóg ten polega na uzyskaniu przez sprzedawcę od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu wyrobu na cele opałowe. Zgodnie z § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., „w przypadku niezłożenia oświadczeń” znajdują zastosowanie stawki podatku akcyzowego wyznaczone dla oleju napędowego. W orzeczeniach wydanych w stanie faktycznym będącym tłem niniejszej sprawy na równi z „niezłożeniem oświadczeń” potraktowane zostały oświadczenia spełniające wymogi formalne określone w § 6 ust. 2 rozporządzenia z 2002 r., które jednak zawierały nieprawdziwe dane (wskazane w oświadczeniach osoby nie figurowały w ewidencji ludności ani w ewidencji podatników, podane w oświadczeniach adresy nie istniały, nikt nie był zameldowany pod wskazanymi adresami bądź przesłuchiwane przez organ podatkowy osoby, które zamieszkiwały pod wskazanymi adresami nie znały rzekomych nabywców ani nie zlecały tym osobom zakupu oleju opałowego, nie podpisywały oświadczeń, czy też nie posiadały urządzeń grzewczych określonych w oświadczeniach). Uzasadnienie zarzutu sformułowanego przez skarżącą w odniesieniu do zakwestionowanego unormowania sprowadza się do przyjęcia, że w orzecznictwie sądów i organów powyższa wykładnia § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. i określenia „niezłożenie oświadczenia” jest utrwalona i jednolita.

W powyższym kontekście rozważenia wymagało w szczególności to, czy przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej nie uczyniono sposobu stosowania wskazanego przepisu prawa. Ustalenia w tym zakresie są o tyle istotne, że art. 79 ust. 1 Konstytucji, mówiący o skardze konstytucyjnej, kształtuje ją jako skargę „na przepis”, nie zaś na jego stosowanie. „Płaszczyzna stosowania prawa, aczkolwiek nieobojętna z punktu widzenia przesłanek skorzystania ze skargi konstytucyjnej, pozostaje mimo wszystko poza zakresem kontrolnej właściwości Trybunału Konstytucyjnego” (postanowienie TK z 1 września 2008 r., sygn. Ts 56/07, OTK ZU nr II/B/2014, poz. 732).

Jednocześnie jednak należy pamiętać, że rzeczywista treść wielu przepisów prawnych formułuje się dopiero w procesie ich stosowania. Jeśli określony sposób rozumienia przepisu utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, że przepis ten – podczas stosowania – nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju (zob. wyrok TK z 3 października 2000 r., sygn. K 33/99, OTK ZU nr 6/2000, poz. 188). W związku z tym Trybunał, dokonując kontroli konstytucyjności prawa, uwzględnia sposób rozumienia i stosowania zaskarżonego przepisu, o ile ma to charakter: a) stały, b) powtarzalny, c) powszechny oraz d) determinuje faktycznie jednoznaczne odczytanie przepisu poddanego kontroli (zob. wyrok TK z 8 grudnia 2009 r., sygn. SK 34/08, OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 165 i cytowane tam orzeczenia). Jeżeli tak rozumiany przepis nie da się pogodzić z normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi, to Trybunał może orzec o jego niezgodności z Konstytucją i tym sposobem umożliwić ustawodawcy bardziej precyzyjne i jednoznaczne uregulowanie danej kwestii (zob. sygn. K 33/99).

Po dokonaniu analizy orzecznictwa sądów administracyjnych odnoszącego się do sposobu stosowania § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., Trybunał doszedł do wniosku, że zakwestionowane przez skarżącą spółkę rozumienie tego przepisu w judykaturze

sądowoadministracyjnej jest utrwalone i dominujące. W istocie bowiem zawierające nieprawdziwe dane oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego, które jednocześnie spełnia wszystkie wymogi co do formy i treści, jest utożsamiane z brakiem takiego oświadczenia, a przez to wiąże się z koniecznością zastosowania podwyższonej stawki podatku akcyzowego wyznaczonej dla oleju napędowego (zob. wyroki NSA z: 25 kwietnia 2007 r., sygn. akt I FSK 719/06; 1 kwietnia 2008 r., sygn. akt I FSK 1485/07; 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt I GSK 212/11; 12 kwietnia 2011, sygn. akt I GSK 211/11; 17 maja 2011 r., sygn. akt I FSK 324/11; 25 maja 2011 r., sygn. akt I FSK 1327/10; 28 stycznia 2011 r., sygn. akt I FSK 1456/10; 21 marca 2013 r., sygn. akt I GSK 727/11; 3 września 2013 r., sygn. akt I GSK 1267/11; wszystkie opublikowane w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Należy jednak zaznaczyć, że w orzecznictwie sądów administracyjnych można również wskazać orzeczenia podkreślające niedopuszczalność przypisania podatnikowi negatywnych konsekwencji za nieprawdziwość oświadczeń o przeznaczeniu oleju (zob. wyroki WSA: w Łodzi z 18 czerwca 2007 r., sygn. akt I SA/Łd 2032/06; w Krakowie z 12 listopada 2007 r., sygn. akt I SA/Kr 964/06; w Warszawie z 21 kwietnia 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 2328/10 oraz wyrok NSA z 3 grudnia 2010 r., sygn. akt I GSK 810/10; Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Odnoszą się one zarówno do przepisów kwestionowanego w niniejszej sprawie rozporządzenia z 2002 r., jak i do przepisów rozporządzenia z 2003 r., które przewidywało jednak analogiczne unormowania do ocenianych w niniejszej sprawie (por. § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2003 r.). Sugerują one możliwość wykazania odstępstw od utrwalonej wykładni zakwestionowanych w niniejszej sprawie przepisów. W związku z tym trzeba podkreślić, że nawet występowanie takiej okoliczności nie wpływa na uznanie, iż na tle § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. nie mamy do czynienia z utrwaloną i powszechną jego wykładnią, która wyłączałaby dopuszczalność merytorycznego orzekania Trybunału. Jak bowiem stwierdził Trybunał w wyroku 24 czerwca 2008 r., sygn. SK 16/06 (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 85), utrwalone „powszechne (...) stosowanie” unormowania, które jest niezbyt konsekwentnie zmieniane, i to po wydaniu ostatecznego orzeczenia krzywdzącego skarżącą, nie może przesądzać o niemożności wydania wyroku i o automatycznym umorzeniu postępowania. Z tego względu Trybunał uznał, że wydanie orzeczenia w niniejszej sprawie jest nie tylko dopuszczalne, ale i konieczne.

5. Odnosząc się do przedmiotu kontroli, Trybunał przypomniał, że skarżąca zakwestionowała odpowiednie przepisy rozporządzenia z 2002 r. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 1 stycznia 2004 r. W związku z tym należy zaznaczyć, że § 6 ust. 5 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. przez cały okres obowiązywania rozporządzenia z 2002 r. miały to samo brzmienie, a zatem wskazane dookreślenie zawarte w *petitum* skargi konstytucyjnej jest zbędne. Z kolei § 5 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. rzeczywiście został zmieniony 1 stycznia 2003 r. i obowiązywał w tym nowym brzmieniu do momentu uchylenia tego rozporządzenia. Tylko więc w odniesieniu do § 5 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. konieczne jest dookreślenie zakresu czasowego kontroli. Dodatkowo Trybunał zauważył, że wbrew twierdzeniu skarżącej spółki, kontrola obejmuje stan prawny obowiązujący do 31 grudnia 2003 r., ponieważ zgodnie z § 31 rozporządzenia z 2003 r., a więc aktu uchylającego rozporządzenie z 2002 r., akt ten wszedł w życie 1 stycznia 2004 r. Wszystkie powyższe ustalenia zostały odpowiednio odzwierciedlone w sentencji niniejszego wyroku.

6. Wzorcami kontroli konstytucyjności zakwestionowanych przepisów zostały określone art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji. Zdaniem

skarżącej, ich naruszenie było skutkiem nieproporcjonalnej ingerencji w prawa majątkowe (we własność środków pieniężnych), naruszającej jednocześnie zasadę demokratycznego państwa prawnego. Powodem tego jest obciążenie skarżącej spółki konsekwencjami bezprawnych działań podmiotów trzecich (jej kontrahentów), którym nie mogła ona zapobiec i które pozostawały poza jej kontrolą w świetle przyznanych uprawnień.

Wobec tak ukształtowanej podstawy kontroli Trybunał ustosunkował się do wątpliwości, jakie mogą powstać w związku z adekwatnością art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji do oceny zgodności unormowań dotyczących obciążeń podatkowych. W tym zakresie Trybunał odwołał się do swojego utrwalonego orzecznictwa, w którym wielokrotnie wskazywał, że realizacja obowiązku podatkowego zawsze łączy się z ingerencją w prawa majątkowe podatnika. Jednakże skoro regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, to jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, lecz należy ją rozpatrzyć w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony, których granice (treść) są kształtowane przez te właśnie obowiązki. Innymi słowy, obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji (zob. wyroki TK z: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50; 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136; 6 stycznia 2009 r., sygn. SK 22/06, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97; postanowienia TK z: 9 lipca 2012 r., sygn. SK 19/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68). Obciążenia podatkowe nie podlegają zatem kontroli w kategoriach ograniczeń prawa własności lub innych praw majątkowych, a przez to konfrontacja zakwestionowanych przepisów z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji jest bezprzedmiotowa, ze względu na nieadekwatność tych wzorców kontroli (zob. wyrok TK z 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12).

Na tym tle Trybunał zaznaczył, że skarżąca spółka nie kwestionuje samego nałożenia podatku, a jedynie kwestionuje ukształtowanie warunków, jakie muszą zostać spełnione, aby skorzystać ze zwolnienia z obowiązku podatkowego albo z preferencyjnej (ulgowej) stawki opodatkowania odnoszącej się do oleju opałowego, zamiast zapłaty podatku w wysokości wyznaczonej dla analogicznego oleju służącego do celów napędowych. Takie oznaczenie przedmiotu zaskarżenia sprawia, że w świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału (zob. wyroki TK z: 27 lipca 2004 r., sygn. SK 9/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 71; 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94; 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50 i o sygn. K 16/07), art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji należy uznać za adekwatne wzorce kontroli § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r.

Artykuł 64 ust. 1 Konstytucji gwarantuje każdemu prawo do własności oraz innych praw majątkowych, a zatem prawo do nabywania mienia, jego zachowania oraz dysponowania nim. Prawo własności należy niewątpliwie do konstytucyjnych praw podmiotowych o charakterze powszechnym. Prawo własności nie ma jednak charakteru absolutnego i choć stanowi najpełniejsze z praw majątkowych, nie może być traktowane jako *ius infinitum* i może podlegać ograniczeniom (zob. wyrok TK z 12 stycznia 2000 r., sygn. P 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3). Zakres dopuszczalnych ograniczeń prawa własności wskazuje art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Z kolei art. 2 Konstytucji został powołany przez skarżącą spółkę w związku z wynikającą z niego zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, z której się wyprowadza zakaz zastawiania przez przepisy prawne pułapek, formułowania obietnic bez pokrycia bądź nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania, a tym samym stwarzania organom państwowym możliwości i zachęty nadużywania władzy względem obywateli (zob. L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2006, s. 62). W wyroku z 8 stycznia 2013 r. o sygn. K 18/10 (OTK ZU nr 1/A/2013, poz. 2), Trybunał stwierdził w kontekście niniejszej zasady, że ustawodawca nie może tworzyć konstrukcji normatywnych, które są niewykonalne, stanowią złudzenie prawa i w konsekwencji dają jedynie pozór ochrony interesów jednostki.

7. Przepisy zakwestionowanego w niniejszej sprawie rozporządzenia z 2002 r. przewidują znacząco obniżone – w stosunku do oleju napędowego – stawki podatkowe oraz zwolnienia od podatku akcyzowego mające zastosowanie w odniesieniu do podatników będących sprzedawcami oleju opałowego (zob. § 2 ust. 1 pkt 1 oraz § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r.). Przy czym obie te ulgi dotyczą olejów opałowych przeznaczonych wyłącznie na cele opałowe. Preferencyjne stawki podatku akcyzowego na wyroby wykorzystywane do celów opałowych znajdują oczywiste uzasadnienie społeczne. Podatek akcyzowy, będąc podatkiem konsumpcyjnym, jest doliczany przez producenta lub importera do ceny produktu i w ostatecznym rozrachunku obciąża jego nabywcę, najczęściej konsumenta. Stąd też prawodawca zdecydował o wprowadzeniu niższej stawki akcyzy dla olejów zużywanych na cele grzewcze, aby uniknąć zbytniego obciążania tym podatkiem gospodarstw domowych (zob. wyrok TK z 11 lutego 2014 r., sygn. P 24/12, OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9). Ponieważ jednak oleje opałowe, ze względu na swoje cechy fizyczne, mogą być wykorzystane także do celów napędowych, które nie uzasadniają zwolnień ani obniżenia stawki podatku akcyzowego, prawodawca przewidział mechanizm służący przeciwdziałaniu nadużyciom podczas sprzedaży olejów opałowych. Zastosowanie ulgi w zakresie podatku akcyzowego na oleje opałowe zostało uzależnione od spełnienia przez sprzedawcę tych wyrobów energetycznych warunków określonych m.in. w § 6 ust. 1-2 rozporządzenia z 2002 r., a mianowicie odebrania od nabywcy w określonej formie i treści oświadczenia o przeznaczeniu oleju do celów opałowych. Jednocześnie w świetle utrwalonej wykładni § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. przyjętej w orzecznictwie sądów administracyjnych i organów podatkowych (zakwestionowanej przez skarżącą spółkę), spełnieniem wspomnianego warunku jest wyłącznie dysponowanie oświadczeniem zawierającym prawdziwe dane. Innymi słowy, przyjęcie oświadczenia spełniającego wymogi co do formy i koniecznych elementów treści niekoniecznie oznacza możliwość skorzystania z preferencyjnej stawki podatkowej lub zwolnienia z podatku akcyzowego. Jeżeli bowiem okaże się, że treść takiego oświadczenia nie odpowiada rzeczywistości, to podatnik będący sprzedawcą oleju opałowego zostanie obciążony podatkiem obliczonym według podwyższonej stawki określonej dla oleju napędowego. Nastąpi to niezależnie od tego, czy sprzedawca świadomie przyjął nieprawdziwe oświadczenie o przeznaczeniu oleju, czy też nie miał żadnego wpływu na niezgodność z prawdą zawartych w nim danych (np. dane nabywcy były nieprawdziwe, ponieważ posługiwał się sfałszowanym dowodem tożsamości lub innym dokumentem identyfikującym).

Oczywiście unormowanie nakładające na sprzedawcę oleju opałowego obowiązki związane z odebraniem, przechowywaniem i udostępnianiem do kontroli oświadczeń nabywcy o przeznaczeniu wyrobów uprawniającym do zwolnienia podatkowego lub do zastosowania obniżonej stawki akcyzy wprowadzono w celu zapewniania właściwej kontroli w zakresie obrotu wyrobami energetycznymi korzystającymi z preferencyjnych

stawek akcyzy ze względu na przeznaczenie do celów opałowych. Wykorzystywanie oleju opałowego, od którego nie zapłacono podatku akcyzowego lub zapłacono go z zastosowaniem obniżonej stawki podatkowej, na inne cele, w tym zwłaszcza jako paliwa do silników, należy traktować jako patologię, która godzi w interes finansowy państwa (zob. L. Etel, P. Pietrasz, *Uwagi w przedmiocie konstytucyjności art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym*, „Przegląd Podatkowy” nr 10/2011, s. 32). Jednak wprowadzając rozwiązania prawne przeciwdziałające takim zjawiskom, nie można tracić z pola widzenia podmiotów dokonujących sprzedaży wyrobów energetycznych i ich słuszych interesów (zob. *ibidem*).

W ocenie Trybunału, kwestionowana przez skarżącą norma prawna, wyinterpretowana w orzecznictwie z § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., jest niedopuszczalną konstytucyjnie ingerencją w prawa majątkowe podatnika (art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji), naruszającą jednocześnie zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji).

Zastosowanie stawki akcyzy określonej dla sprzedaży olejów napędowych ma charakter warunkowy i jest powiązane z dokonaniem sprzedaży oleju opałowego bez dochowania wymaganych warunków zastosowania preferencyjnej stawki opodatkowania lub zwolnienia podatkowego. Niespełnienie przez zbywcę oleju opałowego warunków koniecznych ze względu na preferencyjny cel wykorzystania oleju opałowego powoduje, że zmienia się przedmiot opodatkowania – podatek akcyzowy obciąża w tym przypadku sprzedaż wyrobów akcyzowych w postaci olejów napędowych. Wysoka stawka podatku wyznaczona dla tego typu wyrobów pełni określoną funkcję. Rygoryzm warunków zastosowania preferencji podatkowych w zakresie sprzedaży oleju opałowego ma na celu ograniczenie procederu uszczuplania należności budżetu państwa w związku ze sprzedażą lub wykorzystaniem oleju opałowego niezgodnie z jego przeznaczeniem. Przy tym należy przyjąć, że prawodawca ma pełne prawo określać warunki, których spełnienie jest konieczne do skorzystania z ulg lub zwolnień podatkowych, a także wskazywać skutki niedochowania tych warunków przez podatnika, sprowadzające się najczęściej do utraty możliwości skorzystania z preferencji podatkowych (zob. sygn. P 24/12). Swoboda decyzji prawodawcy w zakresie ulg i zwolnień podatkowych wynika stąd, że o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne (zob. sygn. P 24/12 i cytowane tam orzeczenia).

Powyższa swoboda prawodawcy nie uprawnia go jednak do ustanawiania warunków, które są niemożliwe do spełnienia przez podatnika. Wówczas bowiem dochodzi w szczególności do naruszenia zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady zakazu nieproporcjonalnej ingerencji w prawa majątkowe podatnika, co wiąże się z koniecznością uiszczenia przez niego podatku w zwiększonej wysokości spowodowanej niemożnością skorzystania z preferencji podatkowych. Należy jednak podkreślić, że ta niemożność wynika z zaistnienia okoliczności, na które podatnik nie ma żadnego wpływu.

Zdaniem Trybunału, w taki sposób należy ocenić unormowanie, w którego świetle zawierające nieprawdziwe dane oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego (spełniające wymogi formalne) jest utożsamiane z brakiem takiego oświadczenia, a przez to z niespełnieniem warunku skorzystania przez sprzedawcę z ulgi lub zwolnienia w zakresie podatku akcyzowego i wiąże się z koniecznością zapłaty podatku według stawki przewidzianej dla oleju napędowego. Jednocześnie Trybunał pragnie podkreślić, że niespełnienie powyższego warunku musi być konsekwencją niemożności jego zrealizowania przez podatnika sprzedającego olej opałowy, wynikającej z braku wpływu tego podatnika na to, że nabywca złożył fałszywe oświadczenie, i z niewiedzy

sprzedającego o tym fakcie. Innymi słowy, konstytucyjnie niedopuszczalne jest obciążenie podatnika koniecznością poniesienia zwiększonych obciążeń podatkowych w sytuacji, gdy nieświadomie przyjął on oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego zawierające nieprawdziwe dane. Nie budzi przy tym wątpliwości, że potwierdzeniem braku świadomości mogą być ustalenia dokonane przez sąd karny w prawomocnym wyroku skazującym osoby odpowiedzialne za wprowadzenie w błąd sprzedającego olej opałowy. Taka okoliczność wystąpiła w przypadku skarżącej spółki, która z tytułu sprzedaży oleju opałowego została obciążona podatkiem akcyzowym od oleju napędowego wskutek nieprawdziwości danych zawartych w oświadczeniach, złożonych przez nabywców popełniających czyny przestępcze (taka kwalifikacja ich działania została potwierdzona prawomocnymi wyrokami skazującymi).

Podsumowując, w świetle art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji podatek nie może ponosić negatywnych konsekwencji składania fałszywych oświadczeń przez osoby trzecie – nabywców oleju opałowego, w przypadku gdy nie miał świadomości, że przyjmuje oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego zawierające nieprawdziwe dane. Wówczas bowiem warunek skorzystania z preferencyjnej stawki podatkowej lub zwolnienia podatkowego miałby cechy niemożliwego do spełnienia, a więc godziłby w zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji) oraz zasadę proporcjonalności ograniczeń praw majątkowych jednostki (art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji). Taka konstatacja znajduje uzasadnienie również w świetle następującego poglądu Trybunału wyrażonego w uzasadnieniu wyroku z 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03 (OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33): „[j]eżeli określona osoba zachowała się w sposób zgodny z ustawą podatkową, nie można obciążać jej skutkami działań lub zaniechań innych osób, na które nie miała ona wpływu. Jeżeli formułuje się pewne uprawnienia w postaci tzw. praw warunkowych, to nie można wprowadzać takich warunków, które nie zależą w żaden sposób od zachowania podatnika oraz nie ma on prawnych możliwości ustalenia, czy warunki te są spełnione (...). Takie unormowanie naruszałoby wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadę państwa prawnego, w szczególności zaś zasadę ochrony zaufania do państwa i prawa”.

8. Skarżąca spółka wniosła ponadto o stwierdzenie, że § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 1 stycznia 2004 r., w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy o VAT, w brzmieniu obowiązującym od 1 października 2002 r. do 1 stycznia 2004 r., są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji. Wobec tego Trybunał zauważył, że niezależnie od dookreślenia przez spółkę zakresu czasowego obowiązywania kwestionowanych przepisów rozporządzenia z 2002 r., które – jak wcześniej zaznaczono – ma ograniczone znaczenie dla ustalenia przedmiotu kontroli w niniejszej sprawie, należy pamiętać o tym, iż rozporządzenie z 2002 r. zostało wydane 22 marca 2002 r. Skarżąca upatruje naruszenia w wyszczególnionych przepisach rozporządzenia z 2002 r. konstytucyjnych wymogów dotyczących wydawania rozporządzeń (art. 92 ust. 1 Konstytucji), co – w jej ocenie – ma stanowić konsekwencję tego, że wymienione przepisy upoważniające zawarte w ustawie o VAT nie uprawniają do wprowadzenia w rozporządzeniu z 2002 r. warunków zwolnienia podatkowego na podstawie posiadanej określonej dokumentacji (oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego). Tym samym naruszenie art. 92 ust. 1 Konstytucji, a w konsekwencji również art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 217 Konstytucji, jest w istocie skutkiem niezgodności przepisów rozporządzenia z 2002 r. z przepisami ustawy o VAT upoważniającymi do wydania rozporządzenia. Skarżąca spółka oznaczyła jednocześnie zakres czasowy obowiązywania tych upoważnień – od 1 października 2002 r. do 1 stycznia

2004 r. Wskazanie daty początkowej wynikało stąd, że art. 37 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT został zmieniony 1 października 2002 r., na mocy art. 1 pkt 13 lit. b 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). Z natury rzeczy zatem przepisy ustawy, które zaczęły obowiązywać później (1 października 2002 r.) nie mogły być podstawą wydania wcześniejszego rozporządzenia (z 22 marca 2002 r.), a więc niewłaściwe jest wykazywanie niezgodności rozporządzenia z 2002 r. z ustawą o VAT w brzmieniu ustawy innym niż to, które obowiązywało w chwili wydawania rozporządzenia. Skutkuje to bowiem niespełnieniem wymogów formalnych skargi konstytucyjnej w postaci konieczności wskazania sposobu naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego (art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK) i obliuguje Trybunał do umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK.

9. Trybunał zaznaczył, że skutkiem niniejszego wyroku nie jest definitywne uchylenie mocy obowiązującej § 6 ust. 5 (stosowanego w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., oraz z § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r.), rozumiane jako niemożność stosowania tego przepisu także do stanów faktycznych powstałych w okresie jego obowiązywania, lecz chodzi jedynie o wyeliminowanie z porządku prawnego określonego zakresu normowania tego przepisu (określonej normy prawnej z niego wynikającej, niewyczerpującej wszakże całego znaczenia normatywnego tego przepisu). Od momentu wejścia w życie wyroku Trybunału, § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., oraz z § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. nie będzie zawierał unormowania, które wyłączałoby możliwość skorzystania z preferencyjnej stawki lub zwolnienia z podatku akcyzowego w przypadku nieświadomego przyjęcia przez podatnika oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego zawierającego nieprawdziwe dane.

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.