



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 6 listopada 2017 r.

Pozycja 212

POSTANOWIENIE

z dnia 11 października 2017 r.

Sygn. akt Ts 47/14

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Mariusz Muszyński – przewodniczący

Stanisław Rymar – sprawozdawca

Julia Przyłębska,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym zażalenia na postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 października 2015 r. o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej Sp. z o.o.,

p o s t a n a w i a:

nie uwzględnić zażalenia.

UZASADNIENIE

1. W sporządzonej przez radcę prawnego skardze konstytucyjnej, wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 25 lutego 2014 r. (data prezentaty), Sp. z o.o. (dalej: skarżąca) zarzuciła niezgodność § 4 ust. 1 pkt 2 oraz ust. 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.; dalej: rozporządzenie MF) i w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10 oraz ust. 4 i 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.; dalej: u.p.a. z 2004 r.) z: po pierwsze – art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji; po drugie – art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji; po trzecie – art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Zdaniem skarżącej zaskarżone przepisy naruszają konstytucyjne prawo ochrony własności w związku z zasadą demokratycznego państwa prawnego oraz zasadą proporcjonalności, a także zasady nakładania obciążeń podatkowych wywodzone z art. 84 oraz art. 217 Konstytucji.

2. Postanowieniem z 13 października 2015 r. Trybunał Konstytucyjny – na podstawie art. 36 ust. 3 w związku z art. 49 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK z 1997 r.) w związku z art. 134 pkt 1 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1064, ze zm.) – odmówił nadania dalszego biegu skardze z powodu oczywistej bezzasadności sformułowanych w niej zarzutów.

2.1. Jak wskazał Trybunał, zaskarżone przepisy dotyczą mechanizmu opodatkowania preferencyjną stawką podatku akcyzowego paliw do celów opałowych. Zastosowanie preferencyjnych stawek podatku akcyzowego na wyroby energetyczne (przede wszystkim na oleje) przeznaczone do celów grzewczych jest uzasadnione zarówno społecznie, jak i gospodarczo, co potwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 17 listopada 2010 r. o sygn. SK 23/07 (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103), w którym dokonał oceny unormowań zawartych w ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.) oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 148, poz. 1655, ze zm.). Równocześnie ustawodawca wprowadził określone wymogi sprzedaży, które mają zapobiegać wykorzystywaniu tańszego paliwa opałowego do celów napędowych. Taka możliwość wynika z obniżonej, preferencyjnej stawki podatku akcyzowego na paliwa opałowe, dzięki czemu ceny paliwa opałowego są niższe niż ceny oleju napędowego i innych paliw silnikowych. Rozwiązania wprowadzające określone warunki zastosowania niższych stawek podatku akcyzowego mają zapewnić prawidłowe opodatkowanie poszczególnych wyrobów, ale też umożliwić kontrolę obrotu nimi w sposób pozwalający przeciwdziałać nadużyciom na szkodę Skarbu Państwa (zob. postanowienie TK z 11 lutego 2014 r., P 50/11, OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 17).

Trybunał zwrócił uwagę na to, że ze stanu faktycznego będącego u podstaw analizowanej skargi konstytucyjnej wynikało, iż wymogi sprzedaży, których spełnienie uprawnia do zastosowania obniżonej stawki akcyzy, sprowadzały się do tego, że podatnik sprzedający oleje opałowe osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej miał obowiązek uzyskania oświadczenia stwierdzającego, iż nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe. Przedmiotowe oświadczenie powinno przy tym zawierać co najmniej: (1) imię i nazwisko nabywcy, PESEL i NIP; (2) adres zamieszkania nabywcy; (3) określenie ilości nabywanego oleju opałowego; (4) określenie ilości posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się urządzenia, jeżeli jest ono inne niż adres wymieniony w punkcie 2; (5) wskazanie rodzaju i typu urządzeń grzewczych; (6) datę i miejsce wystawienia oświadczenia oraz podpis składającego oświadczenie. W kontekście przepisów prawa podatkowego będących przedmiotem analizowanej skargi konstytucyjnej oczywiste jest, że wymogi te obligują sprzedawcę oleju opałowego (chcącego skorzystać z preferencyjnej stawki opodatkowania) do dochowania należytej staranności w celu zapewnienia prawdziwości danych widniejących w przyjmowanych oświadczeniach. To w pełni uzasadniało żądanie, by kupujący wylegitymował się dokumentem potwierdzającym wiarygodność danych zawartych w złożonym przez niego oświadczeniu; w przypadku sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe autentyczność danych identyfikujących nabywcę jest zasadniczym elementem postępowania mającego zabezpieczyć wykonanie zobowiązania podatkowego w wysokości określonej zgodnie z przepisami prawa podatkowego.

Nabywca nie ma obowiązku okazywania dokumentu potwierdzającego tożsamość ani też ujawniania swoich danych osobowych. Skoro tego jednak nie czyni, to oznacza, że rezygnuje z możliwości korzystania z preferencyjnej stawki akcyzy na olej opałowy do celów opałowych. Korzystanie ze stawki preferencyjnej nie jest obowiązkowe, a decyzja w tym zakresie zawsze należy do nabywcy (zob. wyroki NSA z 22 lutego 2011 r., sygn. akt I GSK 47/10 oraz sygn. akt I GSK 78/10, CBOSA). Jednocześnie w orzecznictwie sądów administracyjnych przyjęto, że nawet gdy prawo sprzedawcy do żądania, by nabywca okazał dokument tożsamości, nie jest gwarantowane wprost w przepisach ustaw podatkowych, to istnieje możliwość zweryfikowania danych wymaganych w oświadczeniu na podstawie art. 3 ust. 2 oraz art. 23 ust. 1 pkt 1-3 i 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2002 r. Nr 101, poz. 926, ze zm.).

Trybunał stwierdził zatem, że analizowana skarga konstytucyjna była próbą skorygowania zaniedbań, do których skarżąca doprowadziła w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Wątpliwości nie budziło bowiem to, że źródłem (i przyczyną) ingerencji w prawo własności skarżącej – którego ochrony ona się domaga – było niedochowanie należytej staranności przy zabezpieczeniu żywotnych interesów przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą, a nie treść przepisów kwestionowanych w skardze konstytucyjnej.

2.2. Odpis postanowienia Trybunału został doręczony pełnomocnikowi skarżącej 21 października 2015 r.

3. Pismem procesowym, sporządzonym przez radcę prawnego i wniesionym do Trybunału Konstytucyjnego 22 października 2015 r. (data nadania), skarżąca złożyła zażalenie na postanowienie z 13 października 2015 r., w którym zarzuciła Trybunałowi „naruszenie art. 36 ust. 3 ustawy o TK [z 1997 r.] polegające na zastosowaniu tego przepisu, podczas gdy skarga konstytucyjna jest zasadna, bowiem zmierza do ochrony praw i wolności konstytucyjnych skarżącej, a nie zaś jak zostało stwierdzone w zaskarżonym postanowieniu do korygowania wcześniejszych zaniedbań przez nią popełnionych”.

Zdaniem skarżącej, „[o]kreślając obowiązki sprzedawcy nie można zapominać, iż nie miał on żadnej prawnej podstawy do odmówienia nabywcy zakupu oleju opałowego po obniżonej stawce akcyzy, jeśli ten nie chciał okazać dokumentów potwierdzających tożsamość, abstrahując już od określania, jakie dokumenty byłyby wystarczające, i autentyczność danych zawartych w oświadczeniu, a przez to uzasadniałoby naliczenie akcyzy w stawce 2000 zł za 1000 litrów oleju”.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. W dniu 3 stycznia 2017 r. weszła w życie ustawa z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: u.o.t.p. TK). Zgodnie zaś z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U. poz. 2074; dalej: przepisy wprowadzające) do postępowań przed Trybunałem wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie u.o.t.p. TK stosuje się przepisy tej ustawy.

2. Stosownie do art. 61 ust. 5 u.o.t.p. TK skarżącemu przysługuje prawo wniesienia zażalenia na postanowienie Trybunału Konstytucyjnego o odmowie nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu. Trybunał, w składzie trzech sędziów, rozpatruje zażalenie na posiedzeniu niejawnym (art. 37 ust. 1 pkt 3 lit. c w związku z art. 61 ust. 7 u.o.t.p. TK).

3. Trybunał w obecnym składzie stwierdza, że wniesione zażalenie jest niezasadne.

4. Przedmiotem zaskarżenia w niniejszej sprawie skarżąca uczyniła § 4 ust. 1 pkt 2 oraz ust. 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia MF i w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10 oraz ust. 4 i 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1 i 2 u.p.a. z 2004 r.

4.1. Wywodzona z zakwestionowanych przepisów norma odpowiada przyjętej przez sądy administracyjne interpretacji, w świetle której brak oświadczeń lub oświadczenia, których pojedyncze, istotne dla identyfikacji nabywcy oleju dane nie odpowiadają prawdziwemu stanowi rzeczy, nie mogą dokumentować transakcji sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe, a zatem transakcje takie nie mogą korzystać z niższej stawki podatku

akcyzowego (zob. np. wyrok NSA z 4 kwietnia 2014 r., sygn. akt I GSK 1003/12, CBOSA, i powołane tam wyroki). W orzecznictwie sądowym ukształtował i utrwalił się pogląd, że jedynie prawdziwe oświadczenia, to znaczy pochodzące od rzeczywistych nabywców oleju na cele opałowe, identyfikowanych za pomocą danych zawartych w tych oświadczeniach, stanowią podstawę do przyjęcia, że sprzedaż oleju nastąpiła na cele opałowe, to jest zgodnie z jego przeznaczeniem. W konsekwencji posiadanie oświadczenia nierzetelnego, pochodzącego od nieznanego nabywcy, równoznaczne było z brakiem oświadczenia w rozumieniu § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r.

4.2. Stanowisko powyższe jest uzasadnione. Z § 4 ust. 1 rozporządzenia MF wynikało bowiem, że podatnik sprzedający m.in. olej opałowy przeznaczony na cel opałowy jest obowiązany w przypadku tej sprzedaży: 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 obniżonych stawek; 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 (pkt 1); 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 (pkt 2). Zgodnie z § 4 ust. 2 rozporządzenia MF oświadczenie to powinno zawierać co najmniej: imię i nazwisko nabywcy, PESEL i NIP, adres zamieszkania nabywcy, określenie ilości nabywanego oleju opałowego, określenie ilości posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się urządzenia, jeżeli jest ono inne niż adres zamieszkania, wskazanie rodzaju i typu urządzeń grzewczych, datę i miejsce wystawienia oświadczenia oraz podpis składającego oświadczenie.

W myśl § 4 ust. 5 rozporządzenia MF, w przypadku niezłożenia oświadczeń odpowiednie zastosowanie znajdował § 3 ust. 3 rozporządzenia MF, który m.in. określał stawkę akcyzy dla oleju opałowego „przeznaczonego na inny cel niż opałowy” (stawka jak dla oleju napędowego).

Na podstawie przytoczonych przepisów w sądownictwie administracyjnym wywiedziono, że sprzedawca oleju opałowego, który posiada oświadczenie uniemożliwiające identyfikację nabywcy (niezgodne z rzeczywistością, podające dane fikcyjne), nie może skorzystać z obniżonej stawki akcyzy. Posiadanie „nierzetelnego” oświadczenia jest traktowane jak przeznaczenie olejów opałowych „na inne cele niż opałowe” w rozumieniu § 3 ust. 3 rozporządzenia MF albo ich „użycie niezgodnie z ich przeznaczeniem” w rozumieniu art. 65 ust. 1a u.p.a. z 2004 r. Na tle § 4 ust. 5 rozporządzenia MF (w brzmieniu do 14 września 2005 r.) ukształtował się pogląd, że uzyskanie oświadczenia „nierzetelnego” jest równoznaczne z „niezłożeniem oświadczenia”.

Taka wykładnia kwestionowanych przepisów jest przyjęta w orzecznictwie sądów administracyjnych, w tym Naczelnego Sądu Administracyjnego, jako stabilna, trwała i powszechna (zob. m.in. wyroki NSA z: 15 października 2013 r., sygn. akt I GSK 1010/11; 15 października 2013 r., sygn. akt I GSK 1264/11; 15 października 2013 r., sygn. akt I GSK 1343/11; 15 października 2013 r., sygn. akt I GSK 618/11; 17 września 2013 r., sygn. akt I GSK 1524/11; 24 września 2013 r., sygn. akt I GSK 1383/11; 19 września 2013 r., sygn. akt I GSK 1029/11; 5 kwietnia 2013 r., sygn. akt I GSK 1082/11; 4 kwietnia 2012 r., sygn. akt I GSK 23/11; 3 lutego 2011 r., sygn. akt I FSK 1458/10, wszystkie opublikowane w CBOSA).

Podobne było rozumienie analogicznego przepisu, tj. § 6 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.; dalej: rozporządzenie MF z 2002 r.). Na tle tego przepisu organy podatkowe oraz sądy administracyjne przyjmują, że 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 (zob. orzecznictwo powołane w wyroku TK z 12 lutego 2015 r., SK 14/12, OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15).

W orzecznictwie funkcjonuje przy tym pogląd, że podatnik sprzedający olej opałowy powinien dołożyć wszelkich starań celem zgromadzenia rzetelnych oświadczeń nabywców o przeznaczeniu oleju opałowego. Zaniedbanie w zakresie pozyskania prawidłowych oświadczeń poprzez zaniechanie sprawdzenia danych osobowych obciąża sprzedawcę. Innymi słowy: podatnik w przypadkach wątpliwych powinien odmówić sprzedaży oleju ze stawką preferencyjną (zob. wyroki NSA z: 26 maja 2011 r., sygn. akt I GSK 292/10; 14 marca 2013 r., sygn. akt I GSK 862/11; 14 maja 2013 r., sygn. akt I GSK 1654/11, wszystkie opublikowane w CBOSA). Odmienny pogląd prowadziłby do niedającego się pogodzić z zasadami racjonalnego rozumowania stanu, w którym prawdziwe przeznaczenie towaru korzystającego z obniżonej stawki podatku akcyzowego byłoby w istocie rzeczy obojętne. Dane, jakie powinny były zawierać oświadczenia, pełniły określoną funkcję. Miały mianowicie na celu umożliwienie kontroli prawdziwości oświadczeń i rzeczywistego przeznaczenia (użycia) wyrobów. Z tego też względu brak oświadczeń lub oświadczenia, które nie zawierały elementów koniecznych, to jest danych umożliwiających identyfikację nabywcy, miejsca jego zamieszkania, typu i usytuowania urządzenia grzewczego, daty jego nabycia, czy potwierdzającego transakcję podpisu nabywcy, nie mogły dokumentować transakcji sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe, a zatem transakcje takie nie mogły korzystać z niższej stawki podatku akcyzowego (zob. np. wyrok NSA z 10 października 2013 r., sygn. akt I GSK 1033/11, CBOSA).

Jak wskazuje w swoim orzecznictwie Naczelny Sąd Administracyjny, w zasadzie przy każdej transakcji sprzedaży w obrocie cywilnoprawnym zarówno sprzedawca, jak i kupujący mają pełne prawo do uzyskania danych osobowych kontrahenta, chociażby ze względu na roszczenia wynikające z zawartej umowy. Dotyczy to także obrotu z udziałem konsumentów, szczególnie w tych przypadkach, w których świadczenie pieniężne konsumenta nie jest realizowane równocześnie. Sprzedawca towaru musi bowiem wiedzieć od kogo dochodzić niespełnionego świadczenia pieniężnego. Z drugiej zaś strony także sprzedawca towaru nie powinien być dla kupującego osobą anonimową, nabywca towaru nie mógłby bowiem w takim przypadku zrealizować jakiegokolwiek reklamacji związanej niezgodnością nabytego towaru z umową. Zauważyć także trzeba, że stosunki prawne tego rodzaju implikują stosowne obowiązki i zobowiązania publicznoprawne, do których wykonania niezbędne są dane osobowe stron umowy (np. podatek od czynności cywilnoprawnych). Wiedza na temat tych zdarzeń niezbędna jest także do ich weryfikacji przez stosowne organy, umożliwia ustalenie prawidłowości wypełniania obowiązków publicznoprawnych (tak np. wyrok NSA z 25 czerwca 2014 r., sygn. akt I GSK 1099/13, CBOSA).

Analizując omawiane zagadnienie, sądy powoływały przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2002 r. Nr 101, poz. 926, ze zm.). W myśl art. 23 ust. 1 pkt 2 tej ustawy przetwarzanie danych jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy jest to niezbędne dla zrealizowania uprawnienia lub spełnienia obowiązku wynikającego z przepisu prawa. Nie ulega wątpliwości, że gromadzenie oświadczeń zawierających dane osobowe nabywców oleju opałowego stanowi przetwarzanie danych osobowych (zbieranie i przechowywanie). Przetwarzanie takich danych jest dopuszczalne między innymi w przypadku, gdy jest to niezbędne do spełnienia obowiązku wynikającego z przepisu prawa.

Obowiązkiem podatnika sprzedającego olej opałowy z preferencyjną stawką podatku akcyzowego jest dołączenie oświadczenia zawierającego dane osobowe nabywcy. Na sprzedawcy zatem spoczywa obowiązek wynikający z przepisu prawa zbierania i przechowywania danych osobowych (§ 4 rozporządzenia MF). Skoro sprzedawca ma taki obowiązek, to zobowiązany jest również ustalić, czy dane z oświadczenia są w rzeczywistości danymi osobowymi nabywcy. Aby to ustalić, sprzedawca winien zażądać okazania przez nabywcę dokumentu tożsamości (np. dowodu osobistego). Legitymowanie się dowodem osobistym w celu potwierdzenia prawdziwości danych osobowych jest dozwolonym przez prawo sposobem wykazania danych osobowych i temu celowi służy ten dokument. Sprzedawca, powołując się na swój prawny obowiązek gromadzenia danych osobowych, powinien zatem żądać okazania dokumentu umożliwiającego weryfikację podanych danych. Sprzedawca oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe ma usprawiedliwione przepisami prawo żądania od nabywcy okazania dokumentu tożsamości (zob. np. wyrok NSA z 12 marca 2014 r., sygn. akt I GSK 996/12, CBOSA).

Rzetelne wypełnienie przez sprzedawcę obowiązku w postaci uzyskania danych stanowiących zawartość oświadczenia, umożliwia organom podatkowym stwierdzenie, czy olej nabyty na cele opałowe został faktycznie wykorzystany zgodnie z jego przeznaczeniem. Podatnik sprzedający olej opałowy z zastosowaniem obniżonej stawki akcyzy ma zatem obowiązek uzyskania od nabywcy oświadczenia o określonej treści, przechowywania go do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i udostępnienia go w czasie kontroli. Jeśli warunek posiadania rzetelnego oświadczenia nie zostanie spełniony, to obalone zostaje wynikające z oświadczeń domniemanie użycia oleju na cele opałowe. Brak udokumentowania sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe jest zatem równoznaczny z brakiem możliwości uznania, że olej wykorzystany został zgodnie z przeznaczeniem (wyrok NSA z 13 maja 2014 r., sygn. akt I GSK 1261/12, CBOSA).

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego za oczywiste należy uznać, że z uwagi na konstrukcję podatku akcyzowego od olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, oświadczenia, o których mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia MF, muszą dokumentować transakcje realne (tak co do nabywcy i towaru, jak co do jego przeznaczenia). Odmienny pogląd prowadziłby do niedającego się pogodzić z zasadami racjonalnego rozumowania stanu, w którym prawdziwe przeznaczenie towaru korzystającego z obniżonej stawki podatku akcyzowego byłoby w istocie rzeczy obojętne (podobnie: wyroki NSA z 3 lutego 2011 r., sygn. akt I FSK 1458/10, CBOSA oraz 26 maja 2011 r., sygn. akt I GSK 293/10, CBOSA). Z tego względu brak oświadczeń lub oświadczenia, których pojedyncze, istotne dla identyfikacji nabywcy oleju dane nie odpowiadają prawdziwemu stanowi rzeczy, nie mogą dokumentować transakcji sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe, a zatem transakcje takie nie mogą korzystać z niższej stawki podatku akcyzowego (zob. wyrok NSA z 4 kwietnia 2014 r., sygn. akt I GSK 1003/12, CBOSA).

Przyjęta w orzecznictwie sądów administracyjnych interpretacja § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia MF rzutuje na sposób wykładni pozostałych przepisów zaskarżonych w niniejszej sprawie. Na gruncie tych unormowań należy przypisać pierwszeństwo wykładni celowościowej, zgodnie z którą „użyciem” olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe „niezgodnie z ich przeznaczeniem” jest nie tylko sprzedaż tych olejów bez uzyskania oświadczeń, o których mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia MF, ale także sprzedaż po uzyskaniu oświadczeń nierzetelnych.

4.3. Trybunał w obecnym składzie podziela stanowisko, zgodnie z którym brak rzetelnego oświadczenia – niepozwalającego zidentyfikować nabywcy – obala wynikające z oświadczenia domniemanie użycia oleju na cele opałowe. W takim wypadku logiczną konsekwencją jest uznanie, że znajduje zastosowanie wyższa stawka podatku.

Jednocześnie jednak należy podkreślić, że zadaniem organów podatkowych jest prowadzenie postępowania wyjaśniającego, mającego ustalić nabywcę na podstawie danych zawartych w oświadczeniu. Braki oświadczeń, jak dowodzi orzecznictwo sądowe, mają różny charakter: zawierają nieprawdziwe dane, wskazane w oświadczeniach osoby nie figurują w ewidencji ludności ani w ewidencji podatników, podane w oświadczeniach adresy nie istnieją, nikt nie jest zameldowany pod wskazanymi adresami bądź przesłuchiwane przez organ podatkowy osoby, które zamieszkiwały pod wskazanymi adresami, nie знаły rzekomych nabywców ani nie zlecały tym osobom zakupu oleju opałowego, nie podpisywały oświadczeń, czy też nie posiadały urządzeń grzewczych określonych w oświadczeniach.

Z orzecznictwa sądów administracyjnych wynika potrzeba wartościowania rodzaju naruszeń dotyczących obowiązków związanych ze sprzedażą oleju na cele opałowe. Sądy zgadzają się co do tego, że braki w oświadczeniach, o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia MF, wywołują skutek w postaci utraty przez sprzedawcę prawa do obniżenia stawki podatku akcyzowego. Jednocześnie dominuje pogląd, że tego rodzaju skutek może wywołać jedynie „brak elementów koniecznych oświadczenia, to jest danych umożliwiających identyfikację nabywcy, miejsca jego zamieszkania, typu i usytuowania urządzenia grzewczego, kontrolę rzeczywistego wykorzystania oleju, daty jego nabycia, czy potwierdzającego transakcję podpisu nabywcy. Elementów, których zamieszczenie w oświadczeniu – w zamierzeniu prawodawcy – miało umożliwić kontrolę zasadności skorzystania ze zwolnienia (przyznanej preferencji) przez nabywcę oleju opałowego. Na charakter prawny i istotę oświadczenia, o którym mowa w omawianym rozporządzeniu nie wpływają natomiast zwykłe błędy, nieistotne wady i techniczne usterki takiego dokumentu, które w każdym wypadku winny być poddawane przez organ orzekający indywidualnej ocenie w aspekcie wywierania, bądź możliwości wywarcia realnego skutku w zakresie obowiązku podatkowego” (wyrok NSA z 12 maja 2011 r., sygn. akt I GSK 244/10, CBOSA).

Jak podkreślił Trybunał w wyroku w sprawie SK 14/12, 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 na 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” 2011, nr 10, 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. L. Etel, P. Pietrasz, *op.cit.*, s. 32).

W powołanym wyroku w sprawie SK 14/12 Trybunał podkreślił, że organy podatkowe powinny mieć na uwadze, 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). Na tle skargi konstytucyjnej, rozpoznawanej w niniejszym postępowaniu, takie okoliczności nie wystąpiły.

4.4. Trybunał, charakteryzując w wyroku z 7 września 2010 r. w sprawie P 94/08 (OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67) ogólnie *ratio* przepisów rozporządzeń dotyczących stawek podatkowych od oleju opałowego, zauważył, że miały one na celu obniżenie stawek akcyzy dla oleju opałowego, w porównaniu ze stawkami akcyzy dla olejów silnikowych.

Prawodawca wprowadził równocześnie mechanizm kontroli tego, czy olej jest rzeczywiście przeznaczony na cele opałowe, a nie inne – w szczególności jako paliwo napędowe do pojazdów mechanicznych. Możliwość powstania takiej sytuacji wiązała się właśnie z obniżeniem w kwestionowanych rozporządzeniach stawek akcyzy oleju opałowego, w wyniku czego ceny sprzedaży tego oleju były znacznie niższe niż ceny sprzedaży oleju napędowego i innych paliw silnikowych. Takim rozwiązaniem kontrolnym oprócz barwienia oleju było wprowadzenie wymagania składania przez nabywców oleju oświadczeń o jego przeznaczeniu. W razie braku prawidłowo sporządzonego oświadczenia przepisy rozporządzeń przewidywały zastosowanie podwyższonych stawek akcyzy (sprawa dotyczyła analogicznej regulacji zawartej w nieobowiązującym już rozporządzeniu MF z 2002 r.).

Ten sam cel miał § 4 rozporządzenia MF. Tak jak i wcześniej, zastosowanie stawki akcyzy określonej dla sprzedaży olejów napędowych miało charakter warunkowy i było 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 powodowało, że zmieniał się przedmiot opodatkowania – podatek akcyzowy obciążał sprzedaż wyrobów akcyzowych w postaci olejów napędowych. Jednocześnie, co trzeba podkreślić, żaden przepis nie zobowiązywał podatnika do uzyskania oświadczenia od nabywcy w wypadku sprzedaży oleju na cele inne niż opałowe. W konsekwencji, niezłożenie prawidłowego oświadczenia o nabyciu oleju na cele opałowe równoznaczne było ze sprzedażą oleju na cele inne niż opałowe.

Należy przy tym przyjąć, że prawodawca ma 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.

Jak stwierdził Trybunał w wyroku w sprawie SK 12/14, 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. Trybunał podkreślił, 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 podkreślił, 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”.

Powyższe stanowisko, sformułowane na tle rozpoznawanej wówczas skargi konstytucyjnej, w kontekście przepisu rozporządzenia MF z 2002 r., Trybunał w niniejszym

składzie w pełni podziela. Sprzedawca nie ma uprawnień ani wiedzy i umiejętności co do weryfikacji, czy dany dokument tożsamości jest oryginalny, czy też został zafalszowany.

Należy jednak podkreślić, że inny jest stan faktyczny będący tłem rozpoznawanej skargi konstytucyjnej i inny jest przedmiot niniejszego postępowania.

Trybunał w niniejszym postępowaniu (na etapie wstępnego rozpoznania skargi konstytucyjnej) trafnie uznał za oczywiście bezzasadny zarzut niekonstytucyjności § 4 ust. 1 pkt 2 oraz ust. 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia MF i w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10 oraz ust. 4 i 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1 i 2 u.p.a. z 2004 r. w zakresie, w jakim stanowi, że sprzedawca oleju opałowego, który posiada oświadczenie nabywcy, które uniemożliwia identyfikację tego nabywcy jest zobowiązany zapłacić podatek akcyzowy obliczony według stawki podwyższonej. Jak zaznaczono wcześniej, brak elementów, których zamieszczenie w oświadczeniu – w zamierzeniu prawodawcy – miało umożliwić kontrolę zasadności skorzystania ze zwolnienia (przyznanej preferencji) przez nabywcę oleju opałowego, zasadnie skutkuje obowiązkiem uiszczenia wyższej akcyzy, chyba że doszło do nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe, które zawierało nieprawdziwe dane. W niniejszej sprawie skarżąca nie udowodniła (ani nie uprawdopodobniła) takiej okoliczności, co zasadnie skutkowało uznaniem przez Trybunał w zaskarżonym postanowieniu, że analizowana skarga konstytucyjna była próbą skorygowania zaniedbań, do których skarżąca doprowadziła w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

5. Niezależnie od powyższego Trybunał zauważa, że w wyroku z 6 grudnia 2016 r. w sprawie SK 7/15 (OTK ZU poz. 100/A/2016) orzekł, że:

- po pierwsze – art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. z 2004 r. w związku z art. 2 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341) w zakresie, w jakim odnosi się do obowiązków podatkowych powstałych przed 15 września 2005 r., jest niezgodny z art. 20, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2 i art. 84 Konstytucji (punkt 1 sentencji);

- po drugie – art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. z 2004 r., rozumiany w ten sposób, że pojęcie „użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem” oznacza także sprzedaż olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe po uzyskaniu od nabywcy oświadczenia, o którym mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia MF, które nie umożliwia identyfikacji nabywcy, jest zgodny z art. 20, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2 i art. 84 Konstytucji (punkt 2 sentencji);

- po trzecie – § 4 ust. 1 i 2 w związku z § 3 ust. 1 rozporządzenia MF jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji (punkt 3 sentencji);

- po czwarte – § 4 ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia MF, w brzmieniu obowiązującym do 14 września 2005 r., rozumiany w ten sposób, że uzyskanie oświadczenia, które nie umożliwia identyfikacji nabywcy oleju opałowego, jest utożsamiane z brakiem takiego oświadczenia, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji (punkt 4 sentencji).

5.1. Sentencja przywołanego wyroku została ogłoszona w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 29 grudnia 2016 r. pod poz. 2209.

5.2. W uzasadnieniu tego orzeczenia Trybunał potwierdził, że normodawca ma prawo określać warunki, których spełnienie jest konieczne do skorzystania z ulg podatkowych, a także wskazywać skutki niedochowania tych warunków przez podatnika, sprowadzające się najczęściej do utraty możliwości skorzystania z preferencji podatkowych. Obowiązek uzyska-

nia zaś przez podatnika oświadczenia, które umożliwia identyfikację nabywcy, nie stanowi nadmiernej ingerencji w prawa podatnika chcącego skorzystać z obniżonej stawki akcyzy na olej opałowy. Rolą organów podatkowych i sądowych jest stwierdzenie (w okolicznościach konkretnego postępowania), czy uzyskanie oświadczenia, które uniemożliwia identyfikację nabywcy, wynikało z zaistnienia okoliczności, na które podatnik nie miał żadnego wpływu.

Z przedstawionych wyżej powodów – na podstawie art. 61 ust. 8 u.o.t.p. TK w związku z art. 9 ust. 1 przepisów wprowadzających – postanowiono jak w sentencji.