

KANCELARIA RADCY PRAWNEGO
KAMIL SZYMCZEWSKI – RADCA PRAWNY

ODPIS

Poznań, dnia 13 lutego 2018 roku

Trybunał Konstytucyjny
Aleja Jana Christiana Szucha 12A
00-918 Warszawa

Skarżący: **O** **spółka z ograniczoną odpowiedzialnością**
ul. **P**
nr KRS:
reprezentowany przez radcę prawnego Kamila Szymczewskiego
prowadzącego Kancelarię Radcy Prawnego
z siedzibą: 60-864 Poznań, ul. Jeżycka 45/2
(wpis na listę radców prawnych nr PZ/2811)

SKARGA KONSTYTUCYJNA

Działając w imieniu skarżącego – spółki **O** **spółka z ograniczoną odpowiedzialnością**
z siedzibą w **P** , w oparciu o załączone pełnomocnictwo, na podstawie art. 79 ust. 1
Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku oraz art. 33 ust. 2 ustawy z dnia
30 listopada 2016 roku o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym,
wnoszę o:

1) stwierdzenie niezgodności art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku
akcyzowym (Dz. U. 2004, nr 29, poz. 257) w zw. z § 7 ust. 1 oraz § 7 ust. 2 oraz § 7 ust. 3 oraz
§ 7 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 kwietnia 2004 roku w sprawie
oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (Dz. U. 2004, nr 80, poz. 742) z art. 2
Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, w zakresie w jakim zastosowanie się przez
przedsiębiorcę do procedury zdjęcia znaków akcyzy w sposób określony w kwestionowanych
przepisach uniemożliwił skarżącej uzyskanie zwrotu podatku akcyzowego, czym naruszono
zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez państwo prawa oraz prawo

skarżącej do sprawiedliwego traktowania, a także naruszono zasadę demokratycznego państwa prawnego;

- 2) stwierdzenie niezgodności art. 90 ust. 1 w zw. z art. 92 ust. 1 pkt 1 i 2 w zw. z art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym (Dz. U. 2004, nr 29, poz. 257) w zw. § 4 ust. 1 w zw. z § 7 ust. 1 oraz § 7 ust. 2 oraz § 7 ust. 3 oraz § 7 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 kwietnia 2004 roku w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (Dz. U. 2004, nr 80, poz. 742) z art. 2, art. 20 oraz art. 22 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, z uwagi na fakt, iż państwo prawa nie może tworzyć przepisu, który bez uzasadnionej przyczyny naruszałby swobodę prowadzenia działalności gospodarczej oraz zasadę bezpieczeństwa prawnego, czym naruszono prawo skarżącej do prowadzenia działalności gospodarczej w sposób równy do innych podmiotów działających na rynku obrotu towarami akcyzowymi, a także naruszono zasadę wolności gospodarczej oraz zasadę bezpieczeństwa prawnego;
- 3) stwierdzenie niezgodności art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym (Dz. U. 2004, nr 29, poz. 257) w zw. z § 7 ust. 1 oraz § 7 ust. 2 oraz § 7 ust. 3 oraz § 7 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 kwietnia 2004 roku w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (Dz. U. 2004, nr 80, poz. 742) z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, poprzez konstruowanie normy prawnej o nieprzewidywalnej wykładni, a w konsekwencji kreowanie regulacji podatkowej wyrażającej normę prawną w sposób niezrozumiały, a przez to niedający pewności prawa, sprzeczną z zasadą prawidłowej legislacji oraz zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą władztwa daninowego państwa, przez co naruszono w szczególności prawo skarżącej do pewności prawa, jego zrozumiałej wykładni, a także prawo do stosowania się do przepisów prawnych o należytej określoności;
- 4) stwierdzenie niezgodności art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym (Dz. U. 2004, nr 29, poz. 257) w zw. z § 7 ust. 1 oraz § 7 ust. 2 oraz § 7 ust. 3 oraz § 7 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 kwietnia 2004 roku w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (Dz. U. 2004, nr 80, poz. 742) z art. 2, art. 21 ust. 1 i 2 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji z uwagi na fakt, iż stosowanie przez organy Państwa kwestionowanych przepisów prowadzi do faktycznej konfiskaty (utruty) mienia w stosunku do osób, wobec których niejednoznaczny przepis znajduje zastosowanie, a w konsekwencji

naruszono prawo własności skarżącego i zakaz wywłaszczenia (pozbawiania mienia) bez należytego odszkodowania po stronie skarżącej;

- 5) stwierdzenie niezgodności art. 90 ust. 1 w zw. z art. 92 ust. 1 pkt 1 i 2 w zw. z art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym (Dz. U. 2004, nr 29, poz. 257) w zw. § 4 ust. 1 w zw. z § 7 ust. 1 oraz § 7 ust. 2 oraz § 7 ust. 3 oraz § 7 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 kwietnia 2004 roku w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (Dz. U. 2004, nr 80, poz. 742) z art. 2, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 64 Konstytucji w zakresie w jakim różnicuje sytuację prawną podmiotów dokonujących dostawy wewnątrzspółnotowej towarów akcyzowych w zależności od tego czy dany podmiot jest producentem (wytwórcą) towaru akcyzowego, który po wyprodukowaniu towaru, jeśli zamierza dokonać jego dostawy wewnątrzspółnotowej, to nie musi na produkty nanosić znaków akcyzy, czy też podmiot ten jest nabywcą towarów akcyzowych od producenta czy hurtownika, gdzie towary nabyte, które mają być następnie przedmiotem dostawy wewnątrzspółnotowej są już opatrzone znakami akcyzy, a przed dokonaniem ich dostawy wewnątrzspółnotowej konieczne jest przeprowadzenie procedury zdjęcia znaków akcyzy; wskazane przepisy naruszają zasadę równości wobec prawa i oraz zasadę zakazu dyskryminacji, gdyż dyskryminują skarżącą i jej sytuację prawną w porównaniu z sytuacją producentów towarów akcyzowych;
- 6) stwierdzenie niezgodności art. 90 ust. 1 w zw. z art. 92 ust. 1 pkt 1 i 2 w zw. z art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym (Dz. U. 2004, nr 29, poz. 257) w zw. § 4 ust. 1 w zw. z § 7 ust. 1 oraz § 7 ust. 2 oraz § 7 ust. 3 oraz § 7 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 kwietnia 2004 roku w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (Dz. U. 2004, nr 80, poz. 742) z art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 64 Konstytucji w zakresie w jakim dla skutecznego usunięcia znaków akcyzy przewiduje się jedynie procedurę ich fizycznego zdjęcia (zerwania) z towaru akcyzowego, a nie wprowadza w tym zakresie innych równoznacznych czy równorzędnych rozwiązań jak np. urzędowe skasowanie, przekreślenie, przebicie itp.; wskazane przepisy naruszają zasadę równości wobec prawa, dyskryminują skarżącą, nadto stanowią o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez skarżącą oraz jej prawo własności;
- 7) stwierdzenie niezgodności art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym (Dz. U. 2004, nr 29, poz. 257) w zw. z § 7 ust. 1 oraz § 7 ust. 2 oraz § 7 ust. 3 oraz § 7 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 kwietnia 2004 roku w sprawie

2004, nr 29, poz. 257) w zw. z § 7 ust. 1 oraz § 7 ust. 2 oraz § 7 ust. 3 oraz § 7 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 kwietnia 2004 roku w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (Dz. U. 2004, nr 80, poz. 742);

3. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego jest orzeczeniem ostatecznym w myśl art. 79 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, albowiem zostało ono wydane przez Sąd II instancji, na skutek wniesionej przez skarżącego skargi kasacyjnej i jest to orzeczenie ostateczne w sądownoadministracyjnym toku instancji;
4. wyrok wraz z uzasadnieniem został skarżącemu doręczony w dniu 13 oraz 17 listopada 2017 roku.

UZASADNIENIE

I. Stan faktyczny

/a/ legitymacja do złożenia skargi

Wniosek o zwrot akcyzy od dostawy wewnątrzspółnotowej złożony został w 2013 roku przez A C i I C , którzy prowadzili wówczas działalność gospodarczą w ramach spółki cywilnej pod firmą U S.C. z siedzibą w P Podkreślenia w tym miejscu wymaga utrwalony już pogląd, iż „w rozumieniu art. 13 ust. 1 oraz art. 102 ust. 1-3 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz.U. z 2014 r. poz. 752 ze zm.) podatnikiem jest spółka cywilna” (uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 grudnia 2015 roku w sprawie I GPS 1/15), czy też wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 marca 2014 roku w sprawie I GSK 533/12 (wydany w czasie obowiązywania ustawy o podatku akcyzowym z dnia 23 stycznia 2004 roku, gdzie stwierdzono, że „ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257) posiadania statusu podatnika nie uzależnia od formy prawnej w jakiej dany podmiot wykonuje czynności opodatkowane akcyzą. Za podatników podatku akcyzowego będą uznawane zatem nie tylko osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które będą dokonywały czynności opodatkowanych podatkiem akcyzowym, ale również będą nimi, spółki cywilne oraz małżeństwa, dokonujące takich czynności, co potwierdza unormowanie zawarte w art. 11 in fine ww. ustawy. Należy zatem przyjąć, że to spółce cywilnej, jako organizacji wspólników, a nie samym wspólnikom, przyznano podmiotowość podatkowoprawną”. Oznacza to w konsekwencji, iż w reżimie prawnym każdej z ustaw

akcyzowych spółka cywilna traktowana była jako organizacja, która posiadała podmiotowość prawną na gruncie podatku akcyzowego.

W 2015 roku zaszły zmiany w składzie osobowym spółki, a następnie spółka cywilna uległa przekształceniu w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością pod firmą O sp. z o.o. z siedzibą w P , nr KRS:), czyli skarżącą w niniejszej sprawie.

dowód: wydruk z Rejestru Przedsiębiorców (rubryk 6 – sposób powstania podmiotu)

W konsekwencji więc, działalność prowadzona uprzednio przez osoby fizyczne (spółka cywilna) została przekształcona w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. W myśl art. 553 § 1 Kodeksu Spółek Handlowych spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa i obowiązki spółki przekształcanej, w konsekwencji czego spółka O sp. z o.o. jest następcą prawnym przedsiębiorstwa prowadzonego w ramach spółki cywilnej i posiada legitymację do złożenia skargi w niniejszej sprawie. Dodatkowo w myśl art. 93a § 1 ust. Ordynacji podatkowej, osoba prawna zawiązana (powstała) w wyniku przekształcenia spółki niemającej osobowości prawnej wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształcanej osoby lub spółki.

Niezależnie od powyższego wskazuję, iż poprzednicy prawni skarżącej – A C i I C – także wnoszą o rozpoznanie niniejszej skargi w ich imieniu i na ich rzecz, na dowód czego przedkładam dodatkowe pełnomocnictwo do działania także w imieniu tych osób.

dowód: pełnomocnictwo udzielone przez A C i I C

Dla czytelności niniejszej skargi wskazane powyżej osoby określane będą łącznie mianem „skarżącej”.

/b/ dotychczasowy przebieg postępowania

Skarżąca nabyła w 2008 roku , które zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie przepisami oklejone były znakami akcyzy (banderole). Skarżąca nawiązała relacje handlowe z kontrahentem z W i zobowiązała się do sprzedaży na jego rzeczy wskazanych towarów. Przed planowanym opuszczeniem terytorium kraju z towaru

musiały zostać zdjęte znaki akcyzy, co uczyniono zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie przepisami, tj. poprzez zerwanie banderol Usunięcie tych banderol (które przyklejane na towary akcyzowe są w sposób uniemożliwiający ich ściągnięcie bez pozostawiania śladów, co także jest wymogiem prawnym), doprowadziło do uszkodzenia samego towaru, m. in. poprzez częściowe uszkodzenie opakowań fabrycznych –

– usunięcie banderoli skutkowało uszkodzeniem także rzeczony folii.

Kontrahent z W (odbiorca) po zapoznaniu się ze stanem towaru na miejscu w Polsce odmówił jednak jego transportu i dostawy, gdyż towar w jego ocenie był już niepełnowartościowy (z uwagi na uszkodzone opakowania). Z drugiej też strony skarżąca nie miała możliwości sprzedaży towaru ewentualnemu kontrahentowi w Polsce, gdyż po pierwsze towar już był uszkodzony, po drugie na towar musiałyby zostać naniesione nowe znaki akcyzy. Ostatecznie więc towar został w całości zutylizowany.

W dniu grudnia 2013 roku Naczelnik Urzędu Celnego w P odmówił skarżącej zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego z tytułu dostawy wewnątrzspółnotowej Skarżący złożył odwołanie od przedmiotowej decyzji, jednakże decyzją Dyrektora Izby Celnej w P z dnia marca 2014 roku decyzja organu I Instancji została utrzymana w mocy. Skarżąca skorzystała z przysługującej jej drogi sądowej, jednakże w tym trybie także rozstrzygnięcia były dla skarżącej niekorzystne – wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P z dnia lutego 2015 roku w sprawie oddalono skargę na decyzję Dyrektora Izby Celnej, a po wniesieniu skargi kasacyjnej do tego wyroku, prawomocnym wyrokiem z dnia sierpnia 2017 roku skarga kasacyjna skarżącej została oddalona przez Naczelną Sąd Administracyjny orzeczeniem w sprawie

W uzasadnieniu decyzji wydanej przez Dyrektora Izby Celnej wskazano, iż zgodnie z art. 60 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym z dnia 23 stycznia 2004 roku zwrotowi nie podlega akcyza od dostaw wewnątrzspółnotowych wyrobów oznaczonych znakami akcyzy. Zgodnie natomiast z § 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 14 kwietnia 2004 roku w sprawie zwrotu akcyzy od wyrobów akcyzowych zharmonizowanych (Dz. U. Nr 74, poz. 674) przysługuje on dostawcy wewnątrzspółnotowemu, który uiścił akcyzę w kraju i posiada dowody potwierdzające tę zapłatę, dokonał dostawy wewnątrzspółnotowej, posiada potwierdzenie przez odbiorcę

otrzymania wyrobów akcyzowych oraz posiada potwierdzenie zapłaty akcyzy lub jej zabezpieczenia w państwie członkowskim przeznaczenia wyrobów akcyzowych zharmonizowanych. Wniosek o zwrot akcyzy winien być złożony przed dokonaniem dostawy (wraz z odpowiednimi dokumentami). Po dokonaniu dostawy wewnątrzspółnotowej należało dostarczyć do organu m. in. dokumenty potwierdzające dokonanie tej czynności, np. fakturę oraz dokumenty potwierdzające zapłatę lub zabezpieczenie należnej kwoty akcyzy w państwie przeznaczenia oraz potwierdzenie otrzymania przez odbiorcę wyrobów akcyzowych. Organ II Instancji zaznaczył, że nie dostarczono ostatecznie dokumentów potwierdzających dokonanie dostawy i uiszczenie lub zabezpieczenie akcyzy w państwie przeznaczenia. Strona potwierdziła niedokonanie przedmiotowej dostawy, ze względu na nieodebranie towaru przez nabywcę. W przypadku doszło do zdjęcia znaków akcyzy. W przypadku nie przedłożono żadnych dokumentów wymaganych przy zwrocie akcyzy. Wobec powyższego brak było podstaw do uwzględnienia wniosku strony.

W uzasadnieniu swojego wyroku Wojewódzki Sąd Administracyjny w P wskazał, że zdaniem Sądu organy uznały zasadnie, że nie było podstaw do zwrotu podatku akcyzowego zgodnie z żądaniem skarżących zawartym we wniosku złożonym lipca 2008 roku. Wskazać bowiem należało, że na podstawie art. 60 ust. 1 ustawy z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2004 r., Nr 29, poz. 257 ze zm.) dalej u.p.a. zwrot akcyzy przysługuje podatnikowi, który dostarczył wyroby akcyzowe zharmonizowane na terytorium państwa członkowskiego, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju. W myśl art. 60 ust. 3 u.p.a. zwrotowi nie podlega akcyza od dostaw wewnątrzspółnotowych i eksportu wyrobów oznaczonych znakami akcyzy. Ustawodawca umożliwił jednak zdjęcie znaków akcyzy z wyrobów oznakowanych już znakami akcyzy. Na wniosek strony Naczelnik Urzędu Celnego decyzją z dnia grudnia 2008 roku wyraził zgodę na zdjęcie sztuk banderol z wyrobów akcyzowych. Gdy nałożone znaki akcyzy zostaną zdjęte zgodnie z przepisami prawa możliwe jest uzyskanie zwrotu akcyzy zapłaconej w kraju. Faktura załączona do wniosku o zwrot akcyzy dotyczyła w ilości sztuk Zwrot akcyzy w przypadku dostawy wewnątrzspółnotowej następuje po przedstawieniu dokumentów taksatywnie wymienionych w § 3 ust. 3 i § 4 ust. 1, mającego zastosowanie w sprawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 kwietnia 2004 roku w sprawie zwrotu akcyzy od wyrobów akcyzowych zharmonizowanych (Dz. U. 2004, Nr 74, poz. 674 ze zm.). Zgodnie z § 2

tego rozporządzenia zwrot akcyzy przysługuje podmiotowi, który zapłacił akcyzę w kraju i posiada dowody potwierdzające tę zapłatę, dokonał dostawy wewnątrzwspólnotowej wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, posiada potwierdzenie z państwa członkowskiego otrzymania przez odbiorcę wyrobów akcyzowych oraz posiada potwierdzenie zapłaty akcyzy lub jej zabezpieczenia w państwie członkowskim przeznaczenia wyrobów akcyzowych zharmonizowanych. Wniosek o zwrot akcyzy winien być złożony przed dokonaniem dostawy (wraz z odpowiednimi dokumentami). Po dokonaniu dostawy należało natomiast przedstawić dokumenty potwierdzające dokonanie dostawy wewnątrzwspólnotowej (np. fakturę), dokumenty potwierdzające zapłatę akcyzy lub jej zabezpieczenia w państwie członkowskim przeznaczenia wyrobów oraz potwierdzenie otrzymania przez odbiorcę wyrobów akcyzowych. Pomimo wielokrotnych wezwań ze strony organu wystosowanych w toku prowadzonego postępowania podatkowego skarżący nie przedłożyli ostatecznie wymaganych prawem dokumentów potwierdzających dokonanie dostawy wewnątrzwspólnotowej i zapłatę (zabezpieczenia) akcyzy w państwie członkowskim przeznaczenia wyrobów akcyzowych zharmonizowanych. Prawdłowo organy podatkowe obu instancji uznały, że przedłożone dokumenty były niewystarczające do pozytywnego załatwienia wniosku o zwrot akcyzy w kwocie zł. W niniejszej sprawie nie potwierdzono dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej wyrobów wskazanych w fakturze. Podkreślić należy, że również sama strona skarżąca przyznała niedokonanie przedmiotowej dostawy, ze względu na nieodebranie towaru i odmowę zapłaty przez nabywcę.

doszło do zdjęcia znaków akcyzy, albowiem zdjęcie znaków akcyzy stanowiło jedne z warunków ubiegania się o zwrot akcyzy od wyrobów akcyzowych niezharmonizowanych. Sąd podzielił jednocześnie stanowisko organu odwoławczego przedstawione w uzasadnieniu decyzji z dnia marca 2014 roku, że to skarżący winni dochować należytej staranności, aby uszkodzenia opakowań jednostkowych wynikające z czynności usuwania znaków akcyzy ograniczyć do minimum, tak, by ewentualne obniżenie wartości handlowej towarów było jak najmniejsze.

Naczelny Sąd Administracyjny z kolei nie znalazł podstaw do uwzględnienia zarzutu naruszenia prawa materialnego, do którego w ocenie strony skarżącej kasacyjnie doszło na skutek zastosowania w sprawie art. 93 ust. 1 u.p.a. w zw. z § 7 ust. 1 – ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 kwietnia 2004 r. w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (Dz. U. Nr 80, poz. 742), co do których występują istotne zdaniem strony skarżącej zastrzeżenia natury konstytucyjnej. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że z przepisów

ustrojowych nie wynika, aby Naczelny Sąd Administracyjny posiadał kompetencje do rozstrzygnięcia kwestii zgodności z Konstytucją przepisów prawa. O niekonstytucyjności przepisu prawa decyduje Trybunał Konstytucyjny, który zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. z 1997 roku Nr 102, poz. 643 ze zm.) jest jedynym organem upoważnionym do rozstrzygnięcia o zgodności z Konstytucją przepisów prawa.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego wraz z uzasadnieniem został doręczony I C w dniu 13 listopada 2017 roku, natomiast A C w dniu 17 listopada 2017 roku. Wskazane orzeczenie jest ostateczne i nie przysługuje od niego środek odwoławczy. Tym samym w momencie wydania wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, postępowanie uległo definitywnemu zakończeniu, gdyż skarżące nie przysługiwały już żadne środki odwoławcze. Skarżąca, z uwagi na brak ku temu podstaw, nie składała nadto nadzwyczajnych środków zaskarżenia tj. skargi o wznowienie postępowania.

dowód:

- decyzja Naczelnika Urzędu Celnego w P z dnia grudnia 2013 roku w sprawie ;
- decyzja Dyrektora Izby Celnej w P z dnia marca 2014 roku w sprawie ;
- wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P z dnia lutego 2015 roku w sprawie ;
- wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia sierpnia 2017 roku w sprawie ;
- dwa pisma przewodnie z Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia listopada 2017 roku z dołączonym wyrokiem tego Sądu;
- kopie zwrotnych potwierdzeń odbioru przesyłek zawierających wyrok z uzasadnieniem w sprawie

II. Analiza zaskarżonych przepisów

W pierwszej kolejności odnieść należy się do okoliczności, iż przedmiotem niniejszej skargi są przepisy aktualnie już nieobowiązujące. W doktrynie wskazuje się, iż Trybunał Konstytucyjny może przyjąć do rozpatrzenia skargę konstytucyjną nawet na taki akt normatywny, który utracił moc obowiązującą, jeżeli wydanie orzeczenia dotyczącego tego aktu normatywnego jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Uchylenie przepisu nie zawsze jest

bowiem równoznaczne z utratą jego mocy obowiązującej, o której można mówić dopiero wówczas, gdy zakwestionowany przepis nie może już być podstawą indywidualnych aktów stosowania prawa. Jeżeli zatem nadal możliwe jest zastosowanie uchylonego przepisu do jakiegokolwiek sytuacji z przeszłości, teraźniejszości lub przyszłości, to przepis taki nie utracił mocy obowiązującej i brak jest podstaw do umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym. O tym, czy przepis może być nadal stosowany, decyduje treść normy czasowej (intertemporalnej). Ewentualne wątpliwości w tym zakresie rozstrzyga się zgodnie z domniemaniem potrzeby dokonania kontroli norm w celu ochrony naruszonych wolności lub praw, a więc na korzyść strony skarżącej.

W realiach niniejszej sprawy nieobowiązujące już przepisy ustawy o podatku akcyzowym z dnia 23 stycznia 2004 roku nadal znajdują zastosowanie do spraw wszczętych przed dniem uchylenia tej ustawy i wejścia w życie ustawy z dnia 6 grudnia 2008 roku o podatku akcyzowym (Dz. U. 2009 r., nr 3, poz. 11). Stosownie do treści art. 158 ustawy akcyzowej z dnia 6 grudnia 2008 roku, postępowania w sprawach zwrotu akcyzy należnego na podstawie przepisów ustawy, o której mowa w art. 168, i niedokonanego przed dniem wejścia w życie ustawy prowadzone są na podstawie przepisów dotychczasowych (art. 168 stanowił z kolei, iż traci moc ustawa z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym (Dz.U. poz. 257 z późn. zm).

W konsekwencji więc przedmiotem niniejszej skargi mogą być przepisy uchylone, gdyż to na ich podstawie, już pod rządami ustawy akcyzowej z 2008 roku, orzeczono o prawach i obowiązkach skarżącej.

Stosownie do treści art. 93 ust. 1 ustawy akcyzowej z 2004 roku, znaki akcyzy mogą być zdjęte z wyrobów oznaczonych tymi znakami, jeżeli wyroby akcyzowe nie będą wprowadzane do obrotu na terytorium kraju. W ust. 2 tego artykułu wskazano zaś, że zgodę na zdjęcie znaków akcyzy wydaje właściwy naczelnik urzędu celnego na pisemny wniosek podmiotu obowiązującego do oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy lub właściciela wyrobów oznaczonych znakami akcyzy. Ust. 3 i 4 natomiast stanowił delegację ustawową dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do ustalenia szczegółowych przypadków, w których znaki akcyzy mogą być zdjęte z wyrobu akcyzowego, do ustalenia trybu i warunków zdejmowania znaków akcyzy oraz do określenia wzoru wniosku o zdjęcie znaków akcyzy. Wskazane rozporządzenie

miało nadto uwzględniać przypadki zwrotu wyrobów akcyzowych w związku z występującymi w nich wadami fizycznymi lub niewykonaniem zobowiązań wynikających z zawartych umów sprzedaży tych wyrobów oraz przypadki wyprowadzenia wyrobów poza terytorium kraju, a także konieczność zapewnienia bezpieczeństwa systemu znaków akcyzy. Co istotne, minister właściwy do spraw finansów publicznych nie przewidział ustalenia procedury "skasowania" znaków akcyzy w przypadku np. niemożności ich zdjęcia bez trwałego uszkodzenia wyrobu, choć ustawodawca przyznał jemu takie uprawnienia. Obowiązujące przepisy przewidywały jedynie fizyczne zerwanie znaków akcyzy i zwrotu ich do organu podatkowego, natomiast stan wyrobu akcyzowego po przeprowadzeniu tej procedury pozostał już poza sferą zainteresowania ustawodawcy.

Wydane w oparciu o wskazaną delegację rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 kwietnia 2004 roku w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (Dz. U. 2004, nr 80, poz. 742) w § 7 stanowiło, iż:

- (1) banderole naniesione na wyroby akcyzowe mogą być z nich zdjęte, po uzyskaniu zgody właściwego w sprawach znaków akcyzy naczelnika urzędu celnego, w obecności pracownika szczególnego nadzoru podatkowego, jeżeli zwrot tych wyrobów ma nastąpić do podmiotu zagranicznego, od którego zostały otrzymane, w związku z wadami fizycznymi wyrobów lub niewykonaniem zawartych umów sprzedaży tych wyrobów oraz w przypadku wyrobów przeznaczonych na eksport lub do obrotu wewnątrzspółnotowego;
- (2) zdjęcie banderol odbywa się pod warunkiem pisemnego zawiadomienia właściwego naczelnika urzędu celnego, wykonującego zadania w zakresie akcyzy na terytorium kraju, o zamiarze zdjęcia znaków, w terminie co najmniej 3 dni przed planowanym wydaniem wyrobów przeznaczonych na eksport lub do obrotu wewnątrzspółnotowego, w celu ich zwrotu do podmiotu zagranicznego, z podaniem rodzaju i ilości wyrobów akcyzowych oraz terminu zdjęcia banderol i wywozu wyrobów akcyzowych. Właściwy naczelnik urzędu celnego, wykonujący zadania w zakresie akcyzy na terytorium kraju, może zarządzić konwojowanie wyrobów do granicy Rzeczypospolitej Polskiej;
- (3) zdjęcie banderol z opakowań jednostkowych wyrobów akcyzowych potwierdza się protokołem sporządzonym przez dwie osoby reprezentujące wnioskodawcę albo przez

jedną osobę, jeżeli zapewnienie reprezentacji dwuosobowej nie jest możliwe, oraz przez obecnego przy tych czynnościach pracownika szczególnego nadzoru podatkowego;

- (4) banderole zdjęte z opakowań jednostkowych wyrobów akcyzowych są zwracane wraz z protokołem, o którym mowa w ust. 3, wytwórcy banderol lub właściwemu w sprawach znaków akcyzy naczelnikowi urzędu celnego.

W art. 90 ust. 1 ustawy akcyzowej ustanowione zostało, iż znaki akcyzy mogą mieć w szczególności postać banderol, znaków cechowych lub odcisków pieczęci. Z kolei w art. 92 ust. 1 pkt 1 i 2 zawarto delegację ustawową dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych, do określenia postaci wprowadzanych znaków akcyzy i ich wzorów, elementów znaku akcyzy oraz szczegółowe sposoby ich umieszczania na typowych dla danego rodzaju wyrobów akcyzowych opakowaniach jednostkowych, a także istotnych elementów sposobu nanoszenia znaków akcyzy oraz wzoru wniosku o wskazanie sposobu nanoszenia znaków akcyzy. Minister w wydanym rozporządzeniu z dnia 19 kwietnia 2004 roku w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (Dz. U. 2004, nr 80, poz. 742) ograniczył się wyłącznie do ustalenia zasad obchodzenia się z banderolami, natomiast nie przewidział innych postaci znaków akcyzy, takich jak znaki cechowe czy odciski pieczęci.

Wskazać należy nadto na inne przepisy, które znajdują zastosowanie, choćby pośrednio, w niniejszej sprawie:

- (1) art. 60 ust. 3 ustawy akcyzowej z 2004 roku stanowił, iż zwrotowi nie podlega akcyza od dostaw wewnątrzspółnotowych i eksportu wyrobów oznaczonych znakami akcyzy;
- (2) art. 86 ust. 1 ustawy akcyzowej z 2004 roku stanowi, iż obowiązek oznaczania wyrobów akcyzowych podatkowymi znakami akcyzy ciąży na producentach, importerach, podmiotach dokonujących nabycia wewnątrzspółnotowego, przedstawicielach podatkowych oraz na podmiotach dokonujących pakowania, rozlania lub rozważenia wyrobów w opakowania jednostkowe, a także przepakowania, ponownego rozlania lub rozważenia wyrobów akcyzowych w inne opakowania jednostkowe;

- (3) art. 88 ust. 1 pkt 2 ustawy akcyzowej z 2004 roku stanowi, iż z obowiązku oznaczania znakami akcyzy zwalnia się wyroby akcyzowe, które są wytworzone na terytorium kraju i przeznaczone przez producenta do dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej lub na eksport;
- (4) art. 90 ust. 1 ustawy akcyzowej z 2004 roku stanowi, iż znaki akcyzy mogą mieć w szczególności postać banderoł, znaków cechowych lub odcisków pieczęci;
- (5) art. 90 ust. 2 ustawy akcyzowej z 2004 roku stanowi, iż znak akcyzy jest umieszczany na opakowaniu jednostkowym wyrobu akcyzowego lub na wyrobie akcyzowym w ten sposób, aby zdjęcie znaku lub otwarcie opakowania w miejscu przeznaczonym do jego otwierania albo użycie wyrobu powodowały trwałe i widoczne uszkodzenie znaku w sposób uniemożliwiający jego wtórne wykorzystanie, chyba że znak akcyzy jest umieszczony bezpośrednio na wyrobie akcyzowym w sposób trwały.

Oznacza to, że nabywca towarów oznaczonych znakami akcyzy, jeżeli chciał dokonać dostawy wewnątrzwspólnotowej i uzyskać zwrot akcyzy musiał przeprowadzić procedurę zdjęcia znaków akcyzy, gdyż w przeciwnym wypadku narażał się na sankcję wynikającą z art. 60 ust. 3 ustawy akcyzowej z 2004 roku, a więc brak możliwości uzyskania zwrotu akcyzy. W odmiennej sytuacji był jednak producent towarów akcyzowych, który gdy planował dostawę wewnątrzwspólnotową nie musiał oznaczać tych towarów znakami akcyzy, tylko mógł niejako od razu dokonać dostawy wewnątrzwspólnotowej w nienaruszonych (wskutek zdejmowania znaków akcyzy) jednostkowych opakowaniach fabrycznych.

Jeśli natomiast chodzi o formalną stronę instytucji znaków akcyzy, ich formę, kształt i postać, to w tym zakresie sięgnąć należy przede wszystkim do przepisu art. 90 ust. 1 ustawy akcyzowej z 2004 roku, zgodnie z którym znaki akcyzy mogą mieć w szczególności postać banderoł, znaków cechowych lub odcisków pieczęci. W tym kontekście wskazać trzeba przede wszystkim, że użyte w tym przepisie wyrażenie „w szczególności” wskazujące na to, że zawarty w tym przepisie katalog możliwych postaci (form) znaków akcyzy, obejmujący banderole, znaki cechowe i odciski pieczęci, ma jedynie charakter przykładowy. Z pewnością nie jest to katalog zamknięty. Można zatem przyjąć, że ustawodawca chciał w istocie pozostawić Ministrowi Finansów możliwość ewentualnego wprowadzenia w przyszłości jeszcze innych postaci znaków akcyzy,

bez konieczności nowelizacji ustawy. Warto jednak zwrócić uwagę, że mimo iż w tym artykule wymienia się *explicite* aż trzy różne postaci znaków akcyzy, to w praktyce stosowania prawa akcyzowego w Polsce funkcjonują wyłącznie znaki akcyzy w postaci banderol papierowych. Znaki akcyzy w postaci znaków cechowych lub odcisków pieczęci nie są wytwarzane i nie spotyka się ich w praktyce obrotu gospodarczego. Dlatego też przepisy dotyczące znaków akcyzy odnoszą się w zasadzie tylko do znaków akcyzy występujących w postaci banderol podatkowych lub legalizacyjnych.

Z uwagi na wskazaną powyżej treść art. 90 ust. 2 ustawy akcyzowej z 2004 roku uznać należy, iż dla wypełnienia tego przepisu znak akcyzy musi być przymocowany do opakowania jednostkowego w taki sposób, że jego usunięcie skutkuje *de facto* uszkodzeniem samego wyrobu akcyzowego. Ustawodawca mógł jednak przewidzieć inną formę usunięcia (skasowania) znaku akcyzy, np. poprzez użycie pisaka chemicznego trwale uszkadzającego banderolę, ale już nie sam wyrób akcyzowy czy jego opakowanie.

Przedmiotem niniejszej skargi będzie także problematyka tzw. pominięcia prawodawczego, tzn. regulacja niepełna, fragmentaryczna, zbyt wąsko zakreślająca zakres zastosowania normy prawnej. Pominięciem legislacyjnym podlegającym kontroli Trybunału Konstytucyjnego jest zatem sytuacja, gdy ustawodawca co prawda unormował jakąś dziedzinę stosunków społecznych, ale dokonał tego w sposób niepełny, pomijając pewne kwestie, które zgodnie z Konstytucją powinny zostać unormowane. Pominięcie prawodawcze może mieć charakter przedmiotowy albo podmiotowy. Zarzut pominięcia przedmiotowego będzie dotyczył nieobjęcia regulacją pewnych sytuacji czy stanów faktycznych, natomiast zarzut pominięcia podmiotowego będzie dotyczył nieobjęcia regulacją pewnej grupy czy kategorii podmiotów.

III. Naruszenie przepisów Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

/1/

Skarżący zarzuca niezgodność powołanych w petitum przepisów z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Chociaż sporne jest to, czy zasada demokratycznego państwa prawnego (art. 2) może stanowić wzorzec kontroli konstytucyjności aktu normatywnego w ramach skargi

konstytucyjnej, jednakże w ocenie skarżącej w niniejszym przypadku powinno to zostać uznane za dopuszczalne. Trybunał Konstytucyjny, w dotychczasowych orzeczeniach nie zajął jednoznacznego stanowiska w tej kwestii, jednakże dopuścił taką możliwość w szeregu wydanych przez siebie orzeczeń – uzależniając taką możliwość od okoliczności konkretnej sprawy.

W wyroku z 8 grudnia 1999 roku, SK 19/99, LexisNexis nr 348062 (OTK 1999, nr 7, poz. 161), Trybunał Konstytucyjny dopuścił możliwość powołania się przez skarżącego na zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez państwo prawa wywiedzioną z art. 2 Konstytucji RP. Podobnie w wyroku z 12 grudnia 2001 roku, SK 26/2001, LexisNexis nr 355022 (OTK 2001, nr 8, poz. 258), Trybunał stwierdził: *„Należy przede wszystkim zauważyć, że art. 2, umiejscowiony poza rozdziałem II Konstytucji, prima facie nie zawiera bezpośrednich gwarancji dla określonych praw lub wolności człowieka lub obywatela, jakie miałyby podlegać ochronie. Nie oznacza to jednak, że należy z góry wykluczyć możliwość rekonstrukcji takiego prawa lub wolności. Wyrażona w tym przepisie zasada sprawiedliwości społecznej nie stanowi jedynie ogólnej zasady ustrojowej Rzeczypospolitej Polskiej czy też swoistej »dyrektywy programowej«. W uznaniu Trybunału na gruncie tego przepisu można wskazać szczególne prawo podlegające ochronie, jakim jest prawo do sprawiedliwego traktowania, jeśli zarazem jest ono odnoszone do sfery stosunków objętych gwarancjami konstytucyjnymi, choćby ogólnie ujętymi [...] Trybunał uznaje zatem, iż art. 2 Konstytucji statuujący zasadę państwa prawnego może stanowić samodzielną podstawę skargi konstytucyjnej wówczas, gdy skarżący skonkretyzował naruszenie prawa podmiotowego”*.

W doktrynie można się również spotkać ze stanowiskiem, iż nie można odmówić oparcia skargi konstytucyjnej na treści wywiedzionej z art. 2 Konstytucji RP, zwłaszcza w odniesieniu do takich zasad, jak *lex retro non agit*, zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez państwo prawa czy zasady praw słusznie nabytych. [Haczkowska Monika (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz lexis nexis 2014].

W niniejszym przypadku w ocenie skarżącego naruszona została właśnie wynikająca z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasada zaufania obywateli do państwa, w związku z czym uznać należy, że w niniejszym przypadku powołany przepis może stanowić wzorzec kontroli.

Z zasady zaufania obywateli do państwa oraz zasady określoności przepisów prawa wynika prawo każdego obywatela Rzeczypospolitej Polskiej do tego, aby o jego prawach i obowiązkach stanowiły przepisy jasne i jednoznaczne, tak aby ich adresat bez trudności mógł określić konsekwencje prawne z nich wynikające, tzn. nakaz używania pojęć jasnych i klarownych oraz zakaz używania pojęć sprzecznych lub umożliwiających dowolną interpretację jak również obowiązek jednolitego stosowania prawa – i to właśnie naruszenie tego prawa stanowi przedmiot niniejszej skargi.

Zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa zajmuje nadrzędne miejsce w systemie wartości składających się na pojęcie demokratycznego państwa prawnego. Jest zasadą chroniącą pożądane relacje pomiędzy prawem, a jego odbiorcami. Z zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikają dyrektywy dotyczące stanowienia prawa, które łącznie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego nazwane są zasadami poprawnej legislacji. Należą do nich – między innymi – zasada niedziałania prawa wstecz, zasada ochrony praw słuszenie nabytych, zasada pacta sunt servanda, zasada poszanowania interesów w toku, zasada stosowania odpowiedniej *vacatio legis*, zakaz zmiany prawa podatkowego w trakcie trwania roku podatkowego, zasada określoności przepisów prawa (wyrok TK z 10 stycznia 2012 r. w sprawie P 19/10).

Jednym z elementów zasady zaufania prawa do obywateli jest – szczególnie istotna z punktu widzenia niniejszej skargi – zasada określoności prawa. *"Określoność prawa stanowi także element zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i tworzonego przez nie prawa (...). Jest ona również funkcjonalnie powiązana z zasadami pewności prawa i bezpieczeństwa prawnego"* (wyrok TK z 18 marca 2010 roku w sprawie K 8/08). Istotę tej zasady wyraził Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu orzeczenia z dnia 15 września 1998 roku, stwierdzając, że zasada ta *„wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny”*.

Dyrektywa konstruowania przepisu w sposób jasny nakłada więc na ustawodawcę obowiązek tworzenia przepisów zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego prawodawcy mają prawo oczekiwać stanowienia norm niebudzących wątpliwości co do nakładanych obowiązków lub przyznawanych praw. Jak słusznie zauważa S. Wronkowska, komunikatywność tekstu prawnego wyraża się w tym, że odkodowanie norm prawnych z przepisu jest zabiegiem stosunkowo łatwym, niewymagającym od adresatów tych norm specjalnej wiedzy czy umiejętności.

Stanowisko to potwierdzone zostało w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, jak chociażby w wyroku z dnia 13 września 2011 roku, sygn. akt P 33/09, gdzie Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż: *„Dopuszczenie do sytuacji, w której sposób sformułowania przepisów prawnych powoduje konieczność podjęcia niezwykle skomplikowanej i żmudnej analizy interpretacyjnej, jest przejawem lekceważenia przez władzę ustawodawczą demokratycznego państwa prawnego jej elementarnych powinności”* (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71) lub w wyroku z dnia 22 maja 2002 roku, sygn. K.6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33, s. 448, gdzie stwierdził, że: *„z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika, że każda regulacja prawna, nawet o charakterze ustawowym, musi m.in. spełniać wymóg dostatecznej określoności. Przepisy prawne muszą być sformułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny. Naruszeniem konstytucji RP jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, niepozwalających jednostce przewidzieć konsekwencji prawnych jej zachowań”*.

Warto również zaznaczyć, że zgodnie z dotychczasowym stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego, wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresata, niezależnie od tego, czy jest nim podmiot profesjonalny czy podmiot nieprofesjonalny. Od racjonalnego prawodawcy oczekują oni stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu powinna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, aby ich treść była oczywista dla adresata regulacji prawnej i pozwalała na wyegzekwowanie. [Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 marca 2001r. sygn. akt K 24/00].

Każdy więc obywatel, niezależnie od stanu swojej wiedzy i doświadczenia, opierając się wyłącznie na treści przepisów obowiązującego prawa, winien mieć możliwość określenia w sposób jasny i precyzyjny swojej sytuacji prawnej oraz kwalifikacji prawnej zaplanowanego działania. Potocznie rzecz ujmując – każdy powinien wiedzieć, czy działanie, które chce podjąć jest dozwolone czy też zakazane przez obowiązujące prawo, a także jego będą konsekwencje tego zachowania. Jeżeli określone przepisy nie umożliwiają ustalenia obywatelowi w sposób nie budzący wątpliwości jego sytuacji prawnej – to dochodzi do naruszenia zasady zaufania obywateli do państwa oraz zasady określoności przepisów stanowionego prawa.

Wymaga przy tym wyraźnego podkreślenia, iż zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego zasada należytej określoności przepisów prawa nabiera szczególnego znaczenia w odniesieniu do regulacji, na podstawie których nakładane są na jednostkę obowiązki. Dla przykładu Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 marca 2007 roku, sygn. akt K 8/07 (OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 26) orzekł, iż *„jeżeli dany przepis nakłada na jednostki określone obowiązki, (...) to przesłanki aktualizujące obowiązek powinny być określone w sposób wykluczający niejednoznaczność”*. Stanowisko to zostało również wyrażone również w wielu innych orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego, jak chociażby w wyrok z dnia 20 listopada 2002 roku, sygn. K.41/02, Postanowieniu z 25 września 1991 roku, sygn. S. 6/91 czy wyroku z dnia 26 listopada 2003 roku, w sprawie sygn. SK.22/02. W orzeczeniach tych Trybunał stwierdził jednoznacznie, iż zasada określoności przepisów prawnych nabiera szczególnie istotnego znaczenia w przepisach o charakterze represyjnym (sankcjonująco - dyscyplinującym), tj. w przepisach, których celem jest poddanie jednostki sankcji.

Zasada zaufania, oprócz tego, że stanowi podstawę obowiązywania innych zasad konstytucyjnych, ma też własną treść normatywną. Zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, nazywana także zasadą lojalności państwa względem obywateli, ściśle wiąże się z bezpieczeństwem prawnym jednostki. Wyraża się ona w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, "by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny" (wyr. TK z 7.2.2001 r., K 27/00, OTK 2001, Nr 2, poz. 29). Opierają się one zatem na pewności

prawa, czyli takim zespole cech przysługujących prawu, które gwarantuje jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiając jej zdecydować o swoim postępowaniu na podstawie pełnej znajomości przesłanek działania organów państwa, a zarazem znajomości konsekwencji prawnych, jakie postępowanie to może za sobą pociągnąć (zob. wyr. TK z: 14.6.2000 r., P 3/00, OTK 2000, Nr 5, poz. 138; 19.11.2008 r., KP 2/08, OTK-A 2008, Nr 9, poz. 157; 20.1.2009 r., P 40/07, OTK-A 2009, Nr 1, poz. 4; 24.2.2010 r., K 6/09, OTK-A 2010, Nr 2, poz. 15).

Z zasady zaufania wynika zasada jednoznaczności prawa, rozumiana jako dyrektywa poprawnej legislacji. Odnośnie do nakazu respektowania przez ustawodawcę zasad przyzwoitej legislacji, stanowiących element zasady demokratycznego państwa prawnego, TK stwierdził, że zasady te obejmują m.in. "wymaganie określoności przepisów, które muszą być formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny", a "standard ten wymagany jest zwłaszcza, gdy chodzi o ochronę praw i wolności" (wyr. z 11.1.2000 r., K 7/99, OTK 2000, Nr 1, poz. 2). Z tak ujętej zasady określoności wynika, że każdy przepis prawny powinien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego – dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów. Wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu powinna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na wyegzekwowanie (wyr. TK z 21.3.2001 r., K 24/00, OTK 2001, Nr 3, poz. 51). Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że zasady przyzwoitej legislacji są przejawem ogólnej zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, a w konsekwencji jedną z cech państwa prawnego. Brak precyzji przepisów powoduje bowiem stworzenie nadmiernie szerokich ram dla organów stosujących prawo, które muszą zastępować ustawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulował on w sposób nieprecyzyjny. Jak podkreślił TK, "ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki" (wyr. z 22.5.2002 r., K 6/02, OTK-A 2002, Nr 3, poz. 33; zob. też wyr. TK z: 14.6.2000 r., P 3/00, OTK 2000, Nr 5, poz. 138; 15.2.2005 r., K 48/04, OTK-A 2005, Nr 2, poz. 15).

Jak stwierdził TK "(...) zasada zaufania do państwa i stanowiącego przez nie prawa opiera się na wymaganiu pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu na podstawie pełnej znajomości przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą" (wyr. TK z 14.6.2000 r., P 3/00, OTK 2000, Nr 5, poz. 138). Trybunał stwierdził ponadto, że w świetle zasady zaufania obywateli do państwa i stanowiącego przez nie prawa adresaci norm prawnych mają bowiem prawo zakładać, że treść obowiązującego prawa jest dokładnie taka, jak to zostało ustalone przez sądy, zwłaszcza gdy ustalenie to zostało dokonane przez Sąd Najwyższy (orz. TK z 13.4.1999 r., K 36/98, OTK 1999, Nr 3, poz. 40; orz. TK z 9.10.2001 r., SK 8/00, OTK 2001, Nr 7, poz. 211; orz. TK z 6.3.2007 r., SK 54/06, OTK 2007, Nr 3A, poz. 23). Innymi słowy, ochronie konstytucyjnej podlega nie tylko zaufanie obywateli do litery prawa, ale także do uzasadnionego sposobu jego interpretacji, przyjmowanego podczas stosowania prawa przez organy państwa (por. wyr. TK z 9.10.2001 r., SK 8/00, OTK 2001, Nr 7, poz. 211; wyr. TK z 6.3.2007 r., SK 54/06, OTK 2007, Nr 3A, poz. 23).

W niniejszej sprawie skarżąca stała się niejako „ofiara” zastosowania się do przepisów zaskarżonego rozporządzenia, w konsekwencji czego naruszona została zasada zaufania do państwa i stanowiącego przez nie prawa. Zastosowanie się do obowiązujących regulacji w zakresie procedury zdejmowania znaków akcyzy doprowadziło w konsekwencji do zniszczenia opakowań jednostkowych towarów akcyzowych, skutkiem czego była odmowa odbioru zamówionych towarów przez odbiorcę z W i następcza utylizacja całości towaru akcyzowego. Skarżąca, prowadząc działalność gospodarczą, chcąc dokonać dostawy wewnątrzspółnotowej w dobrej wierze zastosowała się do przepisów rozporządzenia, które nie przewidywało żadnych innych procedur odjęcia znaków akcyzy niż tylko ich fizyczne zerwanie. Tym samym, aby dopełnić obowiązku prawnego, skarżąca musiała uszkodzić towary stanowiące jej własność, a wobec odmowy odbioru tak uszkodzonych towarów przez kupującego, skarżąca pozostała z bezwartościowym towarem, na który nie mogła już znaleźć nabywcy. W ocenie skarżącej ustawodawca nie może kreować takich obowiązków, których wypełnienie oznacza utratę możliwości skorzystania z przysługującego podatnikowi prawa, w tym przypadku – prawa do zwrotu podatku akcyzowego. Każdy obowiązek prawny powinien być obowiązkiem ukierunkowanym na osiągnięcie pewnego celu, istotnego z punktu widzenia Państwa i

ustawodawcy, ale zasada ta nie może być rozpatrywana z pominięciem skutków zastosowania się do takiego obowiązku przez jego adresata. Skoro procedura zdjęcia znaków akcyzy ma umożliwić dokonanie dostawy wewnątrzwspólnotowej, to sposób przeprowadzenia tej procedury nie może prowadzić do takich skutków, gdzie przyszła dostawa, z przyczyn obiektywnych, nie będzie już możliwa do przeprowadzenia. Zgodnie z analizowaną zasadą uprawnienia przyznane obywatelom przez państwo nie mogą mieć charakteru uprawnień pozornych czy też niemożliwych do realizacji ze względów prawnych lub faktycznych albo z uwagi na niejasne określenie warunków korzystania z uprawnień. W analizowanym zakresie podatnik ma tylko pozorne prawo do uzyskania zwrotu akcyzy, skoro zastosowanie się do obowiązujących procedur kończy się zniszczeniem towaru i brakiem możliwości znalezienia nabywcy na takie towary. Naruszeniem zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa jest sytuacja, w której określone rozwiązanie prawne ma charakter iluzoryczny i pozorny. W orzeczeniu z 2 marca 1993 r., K 9/92 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że ustawodawca nie może tworzyć konstrukcji normatywnych, które są niewykonalne, stanowią złudzenie prawa i w konsekwencji dają jedynie pozór ochrony interesów jednostki. Ustawodawca, co do zasady, nie może więc doprowadzać do istotnego zawężenia możliwości realizacji formalnie przyznanego jednostce prawa podmiotowego, tak że w istocie prowadzi to do powstania swoistego nudum ius, które wskutek tego staje się prawem bezprzedmiotowym (wyrok z 8 stycznia 2013 r., K 18/10). Zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa zakazuje m.in. formułowania obietnic bez pokrycia oraz nieuzasadnionej konstytucyjnie zmiany „reguł gry”. W wyroku o sygn. P 3/00, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że pewność prawa wymaga przydania prawu cech, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne oraz umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu przy pełnej znajomości przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka powinna mieć możliwość określenia konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na podstawie obowiązującego prawa, a także zasadnie oczekiwać, że prawodawca nie zmieni tego prawa w sposób arbitralny (zob. wyrok z 14 czerwca 2000 r., OTK ZU nr 5/2000, poz. 138). Wychodząc z założenia, że omawiana zasada wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa by nie stawało się ono swoistą pułapką na jednostkę i aby mogła ona układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mogła przewidzieć w momencie podejmowania decyzji, w wyroku o sygn. K 27/00 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że ocena zgodności aktów normatywnych z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i do prawa wymaga w pierwszej

kolejności: a) ustalenia, na ile oczekiwanie jednostki, że nie narazi się ona na prawne skutki, których nie mogła przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, są usprawiedliwione; b) uwzględnienia horyzontu czasowego działań podejmowanych przez jednostkę w danej sferze życia, im bowiem dłuższa jest perspektywa czasowa podejmowanych działań, tym silniejsza powinna być ochrona zaufania do państwa i do stanowionego przez nie prawa; c) identyfikacji chronionych konstytucyjnie interesów w toku, ekspektatyw, praw słusznie nabytych (wyrok pełnego składu TK z 7 lutego 2001 r., OTK ZU nr 2/2001, poz. 29). Zakwestionowany przepis co prawda nie odnosi się ani do ochrony praw nabytych, ani ekspektatyw, jak również nie wykazuje związku z problematyką ochrony interesów w toku, retroaktywnością prawa oraz odpowiednią *vacatio legis*. Niemniej jednak konieczność respektowania zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa obejmuje także zakaz tworzenia przez ustawodawcę takich konstrukcji normatywnych, które są niewykonalne, stanowią złudzenie prawa i w konsekwencji jedynie pozór ochrony tych interesów, które są funkcjonalnie związane z treścią ustanowionego prawa. Brak możliwości realizacji prawa w granicach określonych przez ustawodawcę jest przejawem tworzenia pozornej instytucji prawnej i przez to stanowi naruszenie art. 2 Konstytucji (por. wyrok z 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97). Kwestionowane przepisy gwarantują jedynie pozorną ochronę jednostki i stanowią w istocie niewykonalną konstrukcję normatywną. Powodem naruszenia zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa jest bowiem mechanizm prawny, którego elementem jest konieczność zastosowania się do obowiązku prowadzącego do uszkodzenia mienia skarżącego, a którego to obowiązku nie można było inaczej dopełnić niż tylko poprzez zastosowanie się do obowiązującej procedury fizycznego zdjęcia znaków akcyzy.

Zasada wyrażona w art. 2 Konstytucji odnosi się także do poprawnej legislacji, czyli tworzenia norm prawnych w sposób zgodny z przepisami Konstytucji. Wyrazem tej zasady jest konieczność respektowania zasady ochrony zaufania do państwa, obejmując zakaz tworzenia prawa wprowadzającego pozorne instytucje prawne, wymaga usunięcia przeszkód prawnych uniemożliwiających realizację tego prawa, to znaczy sytuacji, gdy adresaci normy prawnej nigdy nie mogą z tej regulacji skorzystać. Regulacje prawne powinny zapewniać jednostce nie tylko bezpieczeństwo prawne, lecz także w pełni zakładać przewidywalność co do tego, w jakim stopniu ich realizacja może wpływać na ukształtowanie pozycji prawnej jednostki w poszczególnych sytuacjach prawnych (wyroki z: 19 grudnia 2002 r., K 33/02 i 9 czerwca 2003 r.,

SK 5/03). Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że wprowadzenie prawa podatkowego może nakładać różne, nawet restrykcyjne wymogi proceduralne na podatników w celu wykonania ciążących na nich obowiązków podatkowych, ale jeżeli prawodawca postanowi o przyznaniu szczególnego rodzaju uprawnień podatkowych, zobowiązany jest w maksymalny w danym stanie prawnym i faktycznym sposób, stanowiąc odpowiednie wymogi proceduralne, materialne oraz ustrojowe, realnie umożliwić beneficjentom skorzystanie z przyznanego uprawnienia. Tworząc instytucje pozorne lub niewykonalne, prawodawca narusza bowiem konstytucyjną zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (wyrok z 4 czerwca 2013 r., P 43/11). Trybunał Konstytucyjny ocenia zawsze pełną treść normatywną zaskarżonego przepisu, a więc także brak pewnych elementów normatywnych, których istnienie warunkowałoby konstytucyjność danej regulacji. Pominięcie dotyczy nieobecnych w istniejącej regulacji składników reżimu prawnego w danej kwestii; pominięcie może dotyczyć rozmaitych treści odnoszących się do przedmiotu regulacji: kwestii materialnoprawnych, procedury, zakresu itd. Jedną z postaci takiego pominięcia polega na tym, że wymieniając pewne kategorie adresatów norm, prawodawca nie uwzględnia określonej grupy, która z różnych przyczyn (mających znaczenie konstytucyjne) powinna się w tym wyliczeniu znaleźć. Wówczas, stosując powszechnie uznaną argumentację a contrario, przyjmuje się, że podmioty należące do takiej grupy nie są adresatami danej normy. Pominięciem legislacyjnym podlegającym kontroli Trybunału jest zatem sytuacja, gdy ustawodawca unormował jakąś dziedzinę stosunków społecznych, ale dokonał tego w sposób niepełny (*Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Wyowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zagadnień związanych z procesem legislacyjnym, Warszawa 2015*). W niniejszej sprawie zaskarżone przepisy naruszają opisane zasady konstytucyjne, gdyż skarżąca jedynie pozornie posiadała uprawnienie do przeprowadzenia dostawy wewnątrzspółnotowej i odzyskania akcyzy zapłaconej na terytorium kraju, gdyż wskutek uszkodzenia opakowań jednostkowych (w trybie procedury zdjęcia znaków akcyzowych) doszło do uszkodzenia towaru, który w konsekwencji co najmniej stracił na wartości. Nie może być tak, że stosowanie do obowiązków podatkowych prowadzi do braku możliwości skorzystania z przyznanego podatnikowi uprawnienia, gdyż nie do pogodzenia z zasadą demokratycznego państwa prawnego jest tworzenie takich norm, których realizacja prowadzi wyłącznie do szkody po stronie podatnika, a w żaden sposób nie prowadzi do osiągnięcia zakładanego przed podatnika celu.

/2/

W ocenie skarżącego kwestionowane przepisy są niezgodne także z art. 2 w zw. z art. 20 i w zw. z art. 22 Konstytucji. Według utrwalonego w nauce prawa stanowiska zasada wolności gospodarczej oznacza swobodę podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej w dowolnie wybranych formach prawnych oraz na zasadzie samodzielności, chociaż bez naruszenia interesów publicznych. Wolność ta obejmuje więc co do istoty wolność wyboru rodzaju działalności gospodarczej oraz wolność wykonywania (i zaprzestania wykonywania) wybranej działalności gospodarczej. W ocenie skarżącego na treść zasady swobody działalności gospodarczej składa się także przewidywalność rozstrzygnięć organów państwa, jak również możliwość oceny skutków podejmowanych w ramach działalności gospodarczej czynności, a ponadto pewność, iż organy państwa stosują wobec podatników jednakowe zasady, nie dyskryminując pewnych kategorii podatników, jak również dążąc do zapewnienia podatnikom – przedsiębiorcom równych szans na konkutowanie w ramach gospodarki rynkowej. W sprawie niniejszej skarżący funkcjonował w rzeczywistości gospodarczej w której ponosi on skutki zastosowania się do przepisów, które nie zabezpieczały w sposób prawidłowy jego uprawnienia do odzyskania zapłaconej na terytorium kraju akcyzy, a także nie zapewniały jemu równych szans na przeprowadzenie dostawy wewnątrzspółnotowej towarów akcyzowych. Tymczasem państwo prawa nie może tworzyć przepisu, który bez uzasadnionej przyczyny naruszałby swobodę prowadzenia działalności gospodarczej oraz zasadę bezpieczeństwa prawnego. Kwestionowane przepisy ograniczają w sposób nieproporcjonalny swobodę działalności gospodarczej przez to, że pomimo swojej można powiedzieć jasności w procesie wykładni stanowi podstawę obciążenia podatnika ciężarem podatku akcyzowego, który mógłby odzyskać, gdyby kwestionowane rozporządzenie zostało sformułowane w sposób prawidłowy, ponadto gdyby korzystając z delegacji ustawowej zawartej w art. 90 ust. 1 w zw. z art. 92 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy akcyzowej z 2004 roku minister przewidział także inne formy oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy. Tymczasem minister w wydanym rozporządzeniu z dnia 19 kwietnia 2004 roku w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (Dz. U. 2004, nr 80, poz. 742) ograniczył się w § 4 wyłącznie do ustalenia zasad obchodzenia się z banderolami, natomiast nie przewidział innych postaci znaków akcyzy, takich jak znaki cechowe czy odciski pieczęci. Ustawodawca, kształtując przepisy prawa daninowego, musi brać pod uwagę interesy podatników, którzy w zaufaniu do istniejącego systemu podatkowego podejmują różne decyzje gospodarcze. Przepisy określające obowiązki finansowe podmiotów gospodarczych wobec

państwa nie mogą ingerować w prowadzoną działalność gospodarczą, zwłaszcza w sytuacji gdy ich realizacja może prowadzić do nadmiernych obciążeń finansowych, powodujących, że działalność ta staje się nieopłacalna. W niniejszej sprawie zastosowanie kwestionowanych przepisów do skarżącej oznaczało de facto zamkniętą drogę do skutecznego konkutowania na rynku europejskim, skoro skarżąca tylko poprzez fizyczne zdarcie znaków akcyzy mogła dokonać ich dostawy do kontrahenta z UE, ale który to towar był już niepełnowartościowy. Tym samym skarżąca znalazła się w odmiennie, gorszej sytuacji niż inni przedsiębiorcy, w szczególności producenci towarów akcyzowych, którzy mogą dokonywać dostaw bez obaw o kwestie związane z jakością towaru czy jego pełną wartością. Dodatkowo wskazać należy, iż zaskarżone przepisy (w zakresie dopuszczalności realizowania dostaw wewnątrzspółnotowych towarów akcyzowych), skierowane są w zasadzie wyłącznie do przedsiębiorców. Określone w nich uregulowanie de facto ogranicza wolność prowadzenia działalności gospodarczej, gdyż pewnym kategoriom podmiotów odbiera możliwość dokonywania dostaw – jak już wskazywano inna jest sytuacja producentów towarów akcyzowych, inna natomiast przedsiębiorców nabywających te towary na terytorium kraju od producentów w celu ich dalszej odsprzedaży. Skoro więc przedsiębiorcy z rynku wtórnego muszą przeprowadzić procedurę prowadzącą do zniszczenia (czy co najmniej uszkodzenia) posiadanych przez nich towarów, to stanowi to dla nich istotne i niczym nieuzasadnione ograniczenie prowadzenia działalności gospodarczej. Takie ukształtowanie przepisów stanowi o naruszenia wskazanych przepisów Konstytucji.

Gdyby jednak minister właściwy do spraw finansów, korzystając z delegacji ustawowej wynikającej z art. 90 ust. 1 w zw. z art. 92 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy akcyzowej z 2004 roku przewidział także inne sposoby znakowania wyrobów akcyzowych, to sytuacja byłaby zgoła inna (w wydanym rozporządzeniu z dnia 19 kwietnia 2004 roku w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy w § 4 ograniczono się wyłącznie do ustalenia zasad obchodzenia się z banderolami, natomiast nie przewidziano innych postaci znaków akcyzy, takich jak znaki cechowe czy odciski pieczęci). Przykładowo gdyby minister dopuścił znak akcyzowy w postaci znaku cechowego, to do jego usunięcia wystarczyłoby jego skasowanie poprzez np. przekreślenie. Gdyby przewidziano odcisk pieczęci, to także „zdelegalizowanie” takiego znaku mogłoby się odbyć poprzez jego urzędowe przekreślenie – w obu tych przypadkach obyłyby się bez uszkodzenia samego towaru, a same towary akcyzowe pozostałyby nienaruszone. Naruszeniem przepisów ustawy zasadniczej we wskazanym zakresie jest także niewypełnienie przez ministra przeznaczonej dla niego delegacji ustawowej, skutek czego mamy do czynienia z regulacją

niepełną, naruszającą zasadę określoności prawa, bezpieczeństwa prawnego i zasady poprawnej legislacji.

/3/

Zaskarżone przepisy są sprzeczne z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Argumentacja w zakresie niekonstytucyjności kwestionowanych norm prawnych ze wskazanym tutaj wzorcem konstytucyjnym częściowo pokrywają się z argumentacją zawartą pod pkt /1/, jednocześnie dodatkowo skarżąca podnosi co następuje.

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał wielokrotnie wypowiadał się na temat zasady określoności przepisów prawa, zajmując stanowisko, że omawiana zasada jest funkcjonalnie związana z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa (por. wyroki z: 9 października 2007 roku, sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007 poz. 103; 28 października 2009 roku, sygn. Kp 3/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 138; 13 września 2011 roku, sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71). Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalająca na ich wyegzekwowanie. Trybunał podkreślał przy tym, że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody ustalania ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewności co do ciężących na nich obowiązków. Aby ocenić zgodność sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji, istotne są trzy założenia. Po pierwsze – każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie – przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewnione były jego jednolita wykładnia i jednolite stosowanie. Po trzecie – przepis taki powinien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw (por. wyroki z: 30 października 2001 roku, sygn. K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217; 9 października 2007 roku, sygn. SK 70/06; 3 grudnia 2013 roku, sygn. P 40/12, OTK ZU nr 9/A/2013, poz. 133).

Art. 84 Konstytucji formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, a art. 217 Konstytucji wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku rozważany obowiązek regulacji w drodze ustawy ma charakter szczególny (por. wyroki z: 6 marca 2002 roku, sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13; 2 kwietnia 2007 roku, sygn. SK 19/06, OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37; 27 listopada 2007 roku, sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127; 7 września 2010 roku, sygn. P 94/08, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67). Zasada określoności przepisów prawa w sferze prawa podatkowego znajduje zatem podstawę w art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Analizowana zasada wymaga w szczególności, aby podatnik mógł w sposób zrozumiały i precyzyjny ustalić treść ciążących na nim obowiązków w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku.

W wyroku TK z 9 października 2007 roku, sygn. SK 70/06, stwierdzono, że „w dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat tej zasady (...), konsekwentnie reprezentując stanowisko, że jest ona związana funkcjonalnie z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. Trybunał Konstytucyjny podkreślał przy tym, że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewność co do ciążących na nich obowiązków. Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy założenia. Po pierwsze – każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie – przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie – przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację

ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw”. W kontekście tej ostatniej tezy wskazać należy, iż celem ustawodawcy raczej nie było utrudnienie czy wręcz uniemożliwienie realizowania dostaw wewnątrzspółnotowych przez podmioty inne niż producent towaru akcyzowego, jednakże kwestionowane przez skarżącą regulacje de facto doprowadziły do takiego skutku, że uprzywilejowany jest producent, który nie musi przeprowadzać procedury zdejmowania znaków akcyzy, gdyż jego towary po prostu tych znaków nie posiadają. Racjonalny ustawodawca mógł i powinien przewidzieć jakie będą skutki szczątkowego unormowania trybu przygotowania towarów akcyzowych do ich dostawy wewnątrzspółnotowej. Skoro wprowadzone ograniczenia miały na celu kontrolę w zakresie obrotu towarami akcyzowymi, to nadmiernym obciążeniem dla podatnika jest tylko takie dostosowanie się do obowiązujących przepisów, a które prowadzą do utraty zasadności i opłacalności prowadzonych interesów, skoro uszkodzone towary akcyzowe nie znajdują nabywcy.

Szczegółowej analizy wymogów wynikających z zasady poprawnej legislacji w obszarze prawa podatkowego, uwzględniającej dotychczasowy dorobek Trybunału Konstytucyjnego, dokonano w wyroku z 13 września 2011 roku, sygn. P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71). W świetle tego orzeczenia, stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, co ma miejsce, jeżeli: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych (w tym wypadku możemy mieć do czynienia nie tylko z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, lecz także zasady podziału władzy, wyrażonej w art. 10 Konstytucji, skoro ostatecznie o treści obowiązujących uregulowań decydują tu nie organy upoważnione do tworzenia prawa, ale organy powołane do jego stosowania) bądź 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii. W niniejszej sprawie skutki zastosowania się do niekonstytucyjnej regulacji są dla skarżącej rażąco nadmierne, gdyż zastosowanie się do tych przepisów zamknęło skarżącej drogę do wykonania zawartej umowy i zrealizowania dostawy wewnątrzspółnotowej.

/4/

Zaskarżone przepisy są sprzeczne z art. 2 w zw. z art. 21 ust. 1 i 2 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji. Zastosowanie w stosunku do skarżącego przepisu, który w konsekwencji prowadzi do pozbawienia własności mienia w postaci towarów akcyzowych, gdyż skarżący na podstawie kwestionowanych norm jest obciążony koniecznością poniesienia obciążenia podatkowego, z którego w przypadku skutecznej dostawy wewnątrzspółnotowej byłby zwolniony (tj. mógłby złożyć wniosek o zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie nabywanych towarów).

Trybunał Konstytucyjny uznaje, że na gruncie Konstytucji RP wywłaszczeniem jest "przymusowe odebranie wszelkiego rodzaju prywatnych uprawnień majątkowych" (wyr. TK z 13.12.2012 r., P 12/11, OTK-A 2012, Nr 11, poz. 135). Wywłaszczenie jest z natury rzeczy ingerencją w istotę prawa własności, bo oznacza całkowite pozbawienie tego prawa, dlatego wywłaszczenie znajdować musi odrębną podstawę konstytucyjną i dopuszczalne jest tylko za słusznym odszkodowaniem. Istnienie celu publicznego i obowiązek słusznego odszkodowania stanowią elementy konstytutywne ("istotne"), wywłaszczenia. Bez ich istnienia nie można mówić o wywłaszczeniu, lecz o innej, z reguły bezprawnej ingerencji w sferę praw majątkowych.

W świetle art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji podatnikowi przysługuje konstytucyjnie chronione prawo do tego, by nie był pozbawiany własności mienia na podstawie regulacji podatkowej wyrażającej normę prawną w sposób niezrozumiały, a przez to niedający pewności prawa, nadto aby stosowanie do przepisów prawa podatkowego prowadziło de facto do uszczuplenia praw majątkowych podatnika, bez jakiegokolwiek możliwości poszukiwania rekompensaty w tym zakresie. Rozdźwięk pomiędzy dosłownym brzmieniem przepisów, a treścią wywiedzionej z nich normy prawnej czyni kwestionowaną regulację nieprzewidywalną. Niemожność przewidzenia konsekwencji wywiedzionych na podstawie zakwestionowanych przepisów przełożyła się na uszczuplenie majątku skarżącego – skarżąca nie mogła przewidzieć, iż zastosowanie do procedury doprowadzi do takiego uszkodzenia opakowań jednostkowych towarów akcyzowych, że ich sprzedaż okaże się niemożliwa.

Jeśli chodzi o określenie relacji między obowiązkiem podatkowym, a prawem do własności „Trybunał wielokrotnie wypowiadał się na temat badania zgodności przepisów o charakterze daninowym z wzorcami zawartymi w art. 64 Konstytucji. Wynikające z tego przepisu prawo

ochrony własności i innych praw majątkowych ma charakter konstytucyjnego prawa podmiotowego. Konstytucja nakłada jednak na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji). Tym samym Konstytucja w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji, w dziedzinie prawa daninowego. Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału wpływanie na sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku. Jednakże przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe, wynikające z nałożenia podatku lub innej daniny publicznej, jest niedopuszczalnym ograniczeniem własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności. Tak duża ochrona własności i innych praw majątkowych nie ma uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji. W swoim orzecznictwie Trybunał podkreślał, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być jednak zgodne ze wszystkimi obowiązującymi normami i zasadami konstytucyjnymi. Nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną. W szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, by stał się on instrumentem konfiskaty czy utraty mienia. Swoboda ustawodawcy w sferze kształtowania obowiązków ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym zwłaszcza podatków, nie jest zatem nieograniczona. Nie mogą one bowiem w szczególności naruszać istoty prawa własności ani stanowić ukrytej (pośredniej) formy wywłaszczenia czy przekształcać się w instrument konfiskaty mienia. W niniejszej sprawie skarżąca została pozbawiona własności mienia w postaci towarów akcyzowych. Po nieudanej dostawie towarów do W (jak już wskazywano kupujący odmówił przyjęcia towarów z uwagi na uszkodzenie opakowań jednostkowych towarów), towar pozostał w kraju i został następnie w całości zutylizowany, gdyż nie było już możliwości poszukiwania nabywcy na terenie kraju (gdyż towary nie były oznaczone banderolami – znakami akcyzy), także nie było podstaw do zwrotu towarów do jego producenta. Tym samym skarżąca stosując się do obowiązujących w tym zakresie przepisów została pozbawiona prawa własności mienia nie uzyskując z tego tytułu żadnej rekompensaty, dochodu czy zysku. Zasady wyrażone w Konstytucji nie zezwalają na takie kreowanie sytuacji prawnej podatników (przedsiębiorców), aby poprzez zastosowanie się do obowiązujących przepisów tracili oni mienie oraz możliwe do uzyskania zyski. Nie jest przedmiotem niniejszej skargi analiza celowości nakładania obciążeń w postaci podatku akcyzowego na podatników, jednakże należy mieć także na uwadze, iż ekonomiczny ciężar podatku akcyzowego winien ponosić jego odbiorca końcowy (konsument) i

to w państwie konsumpcji danego towaru, a nie ogniwo pośrednie, którego przedmiotem działalności jest sprzedaż, obrót czy dokonywanie dostaw towarów akcyzowych. W sytuacji gdy towary akcyzowe zostały wytworzone w jednym kraju, a miejscem ich finalnej sprzedaży i konsumpcji jest terytorium innego kraju, to zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie przepisami prawa akcyza winna zostać zapłacona w państwie konsumpcji – realizacja tej zasady została też (choć zgodnie z argumentacją niniejszej skargi w sposób niekonstytucyjny) uregulowana w kwestionowanych przepisach, gdzie skarżąca formalnie miała prawo złożyć wniosek o zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie zakupionych towarów, a sam podatek akcyzowy miał zostać finalnie rozliczony w państwie dostawy (w niniejszej sprawie – w W). Założenie natury ogólnej jest więc takie, aby podatek akcyzowy był płacony tylko raz, w państwie konsumpcji. Tymczasem w niniejszej sprawie skarżąca poniosła ekonomiczny ciężar podatku akcyzowego, a poprzez zastosowanie się do niekonstytucyjnych przepisów została pozbawiona swojego mienia bez jakiegokolwiek rekompensaty.

/5/

W ocenie strony skarżącej zaskarżone przepisy są niezgodne z art. 2, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji w zakresie w jakim różnicuje sytuację prawną podmiotów dokonujących dostawy wewnątrzspółnotowej towarów akcyzowych w zależności od tego czy dany podmiot jest producentem (wytwórcą) towaru akcyzowego, który po wyprodukowaniu towaru nie musi na produkty nanosić znaków akcyzy, czy też podmiot ten jest nabywcą towarów akcyzowych od producenta czy hurtownika, gdzie towary nabyte, które mają być następnie przedmiotem dostawy wewnątrzspółnotowej są już opatrzone znakami akcyzy, a do dokonania ich dostawy wewnątrzspółnotowej konieczne jest przeprowadzenie procedury zdjęcia znaków akcyzy.

Analizowana sytuacja dotyczy więc jednej kategorii podmiotów, a mianowicie przedsiębiorców, którzy z uwagi na zawarte kontrakty handlowe zamierzają dokonać wewnątrzspółnotowej dostawy towarów akcyzowych. Wydawałoby się, iż wskazani przedsiębiorcy mają równe prawa jeśli chodzi o możliwość dokonania dostawy, gdyż teoretycznie nie ma administracyjnie przydzielanych monopolii na handel takimi artykułami, jednakże na poziomie szczegółowej analizy obowiązujących procedur, których dopełnienie jest warunkiem prowadzenia działalności handlowej z zachowaniem przepisów prawa dojść należy do przekonania, że sytuacja producenta jest diametralnie łatwiejsza (jeśli chodzi o dostawę wewnątrzspółnotową), niż przedsiębiorcy,

który nabył towary akcyzowe na terytorium kraju i dopiero zamierza dokonać ich dostawy wewnątrzspółnotowej. W tym drugim przypadku, aby móc ubiegać się o zwrot akcyzy przedsiębiorca musi przeprowadzić procedurę zdjęcia tych znaków (które już znajdują się na opakowaniach jednostkowych towarów akcyzowych), a dopiero później, po ukończeniu dostawy, może domagać się zwrotu podatku akcyzowego zapłaconego w cenie towarów. Zaskarżone przepisy naruszają więc zasadę równości, gdyż wprowadzono dodatkowe kryterium, różnicujące sytuację różnych dostawców wewnątrzspółnotowych. Założenie ogólne jest tego rodzaju, iż akcyza ma zostać zapłacona w państwie konsumpcji. Producent, po wytworzeniu towaru akcyzowego na potrzeby dostawy wewnątrzspółnotowej nie musi płacić akcyzy (skoro towary i tak mają opuścić terytorium Polski), natomiast podmiot inny niż producent, aby znaleźć się w tej samej sytuacji prawnej co producent (czyli ponieść koszty nabycia czy wytworzenia towaru akcyzowego w kwocie netto, czyli bez podatku akcyzowego), musi przeprowadzić procedurę zdjęcia znaków akcyzowych. To ostatnie nie byłoby oczywiście niemożliwe do przeprowadzenia, ale sposób uregulowania tej problematyki przez polskiego ustawodawcę stanowi de facto o dyskryminacji jednych podmiotów, względem innych (producentów), skoro podmiot inny niż producent musi zastosować się do procedury prowadzącej co najmniej do zmniejszenia wartości towarów akcyzowych. Kwestionowane przepisy stanowią więc dla organów podatkowych podstawę do zbyt głębokiej i nieuzasadnionej ingerencji w prawo do własności. Naruszają zasadę równości, ze względu na nieprawidłowe różnicowanie sytuacji prawnopodatkowej podatników przy jednoczesnym automatyzmie podejmowanych decyzji.

Gdyby minister właściwy do spraw finansów, korzystając z delegacji ustawowej wynikającej z art. 90 ust. 1 w zw. z art. 92 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy akcyzowej z 2004 roku przewidział także inne sposoby znakowania wyrobów akcyzowych, to sytuacja byłaby zgoła inna. Przykładowo gdyby minister dopuścił znak akcyzowy w postaci znaku cechowego, to do jego usunięcia wystarczyłoby jego skasowanie poprzez np. przekreślenie. Gdyby przewidziano odcisk pieczęci, to także „zdelegalizowanie” takiego znaku mogłoby się odbyć poprzez jego urzędowe przekreślenie – w obu tych przypadkach obyłoby się bez uszkodzenia samego towaru, a same towary akcyzowe pozostałyby nienaruszone. Naruszeniem przepisów ustawy zasadniczej we wskazanym zakresie jest więc niewypełnienie przez ministra przewidzianej dla niego delegacji ustawowej, wskutek czego wprowadzono regulacje szczątkowe, które dyskryminują pewną grupę podmiotów w porównaniu z inną grupą (producentów). Przecież gdyby wprowadzono inne znaki akcyzowe niż

tylko banderole, to ich usuwanie czy kasowanie mogłoby się odbywać bez uszczerbku dla samych towarów, a hurtownicy mieli by równe szanse z producentami do obrotu pełnowartościowym towarem akcyzowym.

Art. 32 Konstytucji RP gwarantuje wszystkim równość wobec prawa. Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału, zasada równości wobec prawa, wyrażona w art. 32 ust. 1 Konstytucji, nakazuje identyczne traktowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej lub zbliżonej sytuacji prawnie relewantnej. Równe traktowanie oznacza przy tym traktowanie według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Omawiana zasada nakazuje zatem nakładać jednakowe obowiązki, względnie przyznawać jednakowe prawa podmiotom odznaczającym się tą samą cechą istotną, a jednocześnie dopuszcza, lecz nie wymaga, by nakładać różne obowiązki, względnie przyznawać różne prawa podmiotom, które mają taką cechę, oraz podmiotom, które jej nie mają. Wyprowadza się stąd ogólną normę polegającą na tym, że podmioty znajdujące się w podobnej sytuacji powinny być traktowane w sposób podobny. Tymczasem w niniejszej sprawie na przedsiębiorcę, który nabył towary akcyzowe na rynku wtórnym (czyli już z naniesionymi banderolami – znaki akcyzy), ciąży dodatkowy obowiązek, którego realizacja jest podstawową przesłankę do ubiegania się o zwrot akcyzy, a mianowicie znaki akcyzowe należy fizycznie zdjąć z pojedynczych egzemplarzy towaru akcyzowego. Dodatkowo, sama procedura usunięcia znaków akcyzy została tak skonstruowana, że tylko ich fizyczne zdjęcie stanowi wypełnienie obowiązku prawnego. Jak już wspomniano powyżej, sama konieczność odjęcia znaków akcyzy byłaby możliwa do zaakceptowania, jednakże sposób uregulowania tej procedury oznacza de facto dyskryminację podmiotów innych niż producent, gdyż zdjęcie fizyczne akcyzowych znaków prowadzi do uszkodzenia towaru.

Skarżąca jest w świetle zaskarżonych przepisów traktowana odmiennie niż producent towarów akcyzowych. Jediną możliwością dla skarżącej, aby znaleźć się w sytuacji identycznej jak producent towarów akcyzowych jest uprzednie zdjęcie banderoli z towarów akcyzowych, które mają być przedmiotem dostawy wewnątrzspółnotowej. Jednakże możliwość taka jest jedynie pozorna, gdyż przeprowadzenie tej procedury prowadzi do uszkodzenia towarów akcyzowych, co już w tym momencie skutkuje obniżeniem jego wartości handlowej, a w rzeczywistości – tak jak było w niniejszej sprawie – do jego nieodwracalnego uszkodzenia i braku możliwości wprowadzenia na rynek.

/6/

Zaskarżone przepisy są niezgodne z art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji w zakresie w jakim dla skutecznego usunięcia znaków akcyzy przewidziano jedynie procedurę ich fizycznego odjęcia od towaru akcyzowego, a nie wprowadzono w tym zakresie innych równoznacznych rozwiązań jak np. urzędowe skasowanie, przekreślenie itp.

W orzecznictwie przyjmuje się, iż przedmiotem analizy Trybunału Konstytucyjnego może być problematyka tzw. pominięcia prawodawczego, tzn. regulacja niepełna, fragmentaryczna, zbyt wąsko zakreślająca zakres zastosowania normy prawnej. Pominięciem legislacyjnym podlegającym kontroli Trybunału Konstytucyjnego jest zatem sytuacja, gdy ustawodawca co prawda unormował jakąś dziedzinę stosunków społecznych, ale dokonał tego w sposób niepełny, pomijając pewne kwestie, które zgodnie z Konstytucją powinny zostać unormowane. Pominięcie prawodawcze może mieć charakter przedmiotowy albo podmiotowy. Zarzut pominięcia przedmiotowego będzie dotyczył nieobjęcia regulacją pewnych sytuacji czy stanów faktycznych, natomiast zarzut pominięcia podmiotowego będzie dotyczył nieobjęcia regulacją pewnej grupy czy kategorii podmiotów. W aktualnym stanie prawnym Trybunał Konstytucyjny nie ma kompetencji do orzekania o zaniechaniach ustawodawcy polegających na nie wydaniu aktu ustawodawczego, choćby obowiązek jego wydania wynikał z norm konstytucyjnych. W przypadku natomiast aktu ustawodawczego wydanego i obowiązującego Trybunał Konstytucyjny ma kompetencję do oceny jego konstytucyjności również z tego punktu widzenia, czy w jego przepisach nie brakuje unormowań, bez których, ze względu na naturę objętej aktem regulacji, może on budzić wątpliwości natury konstytucyjnej. Zarzut niekonstytucyjności może więc dotyczyć zarówno tego, co ustawodawca w danym akcie unormował, jak i tego, co w akcie tym pominął, choć postępując zgodnie z konstytucją powinien był unormować. W wypadkach drugiego rodzaju następstwem (realizowanym w odpowiednich procedurach prawnych) orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego o niekonstytucyjności aktu ustawodawczego będzie nie wyeliminowanie z ustawy wadliwego fragmentu czy zastąpienie go odpowiednikiem pozbawionym wady, lecz uzupełnienie jej o odpowiedni fragment niezbędny z punktu widzenia zgodności z konstytucją. Ingerencja Trybunału Konstytucyjnego w tego typu przypadkach nie może być pochytywana jako zastępowanie przez Trybunał ustawodawcy w określaniu treści prawa pozytywnego, lecz tylko jako stwierdzenie, że w danym wypadku ustawodawca

przekroczył konstytucyjne granice przysługującego mu władztwa do stanowienia prawa. I tak też jest w przypadku będącym przedmiotem analizy w niniejszej sprawie. W niniejszej sprawie naruszenie przepisów ustawy zasadniczej wiąże się z pominięciem przedmiotowym, tj. uregulowaniem w zaskarżonym rozporządzeniu po pierwsze, że tylko fizyczne zdjęcie znaków akcyzy stanowić może uczynienie zadość obowiązującej procedurze (co istotne, zdjęcie znaków akcyzy jest tylko wstępną czynnością zmierzającą do odzyskania akcyzy zapłaconej na terytorium kraju, gdyż konieczne jest dostarczenie towaru do kraju UE i zapłacenie tam akcyzy), a po drugie polega na niewprowadzeniu do stosowania innych znaków akcyzowych niż banderole, chociaż art. 90 ust. 1 w zw. z art. 92 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy akcyzowej z 2004 roku wyraźnie przyznawał ministrowi taką kompetencję, z czego minister nie skorzystał. W sytuacji zdejmowania (czy de facto zdzierania) banderol z towarów akcyzowych dochodzić musi do fizycznego uszkodzenia opakowań jednostkowych towaru, gdyż samo założenie banderoli na towar wiązać się musi z tak mocnym związaniem banderoli z towarem, aby niemożliwe było usunięcie banderoli bez jej fizycznego uszkodzenia (chroni to przed powtórny użyciem danej banderoli z towarem pochodzącym z nielegalnego źródła i wprowadzeniem takiego nielegalnego towaru do obrotu). Jakkolwiek nie sposób przedstawić wszystkich potencjalnych sposobów na odejmowanie znaków akcyzy z towarów akcyzowych, to w ocenie skarżącej uregulowanie w rozporządzeniu, iż tylko fizyczne zdjęcie stanowi wypełnienie tego obowiązku jest zbyt wąskim ujęciem problemu, szczególnie że minister pominął delegację ustawową przyznaną jemu w art. 90 ust. 1 w zw. z art. 92 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy akcyzowej z 2004 roku i wprowadził tylko banderole jako wyłączną i jedyną postać znaku akcyzowego. Bez trudu można sobie wyobrazić takie procedury, jak np. urzędowe przekreślenie znaku (i pozostawienie go na towarze akcyzowym), jego skasowanie czy przebicie, przedziurkowanie (i pozostawienie go na towarze akcyzowym). Tymczasem ustawodawca wprowadził tylko jedno rozwiązanie, którego zastosowanie prowadzi do uszkodzenia towaru akcyzowego w sposób, który utrudnia jego dalsze zbycie na rynku – jest oczywistym, iż nabywca będzie poszukiwał towaru pełnowartościowego, a odrzuci (i nie kupi) towaru w uszkodzonym opakowaniu. Tym samym uznać należy, iż regulacja ustalona przez ustawodawcę jest niepełna i zbyt wąska, gdyż przewiduje tylko jeden sposób unieważnienia znaku akcyzy, który przy połączeniu z przepisami regulującymi sposób zakładania tych znaków, oznacza de facto regulację pustą, której przeprowadzenie i tak nie pozwoli na osiągnięcie celu zakładanego przez przedsiębiorcę, czyli skutecznego przeprowadzenia dostawy do kontrahenta zagranicznego. Naruszeniem zasad konstytucyjnych w analizowanym zakresie jest ograniczenie

swobody działalności gospodarczej skarżącej, która w przypadku gdy zrezygnuje z dostaw do kontrahentów zagranicznych (aby nie usuwać znaków akcyzy z posiadanych towarów, co wiąże się z fizycznym uszkodzeniem opakowań jednostkowych) jest ograniczona wyłącznie do nabywców działających na rynku krajowym. Kwestionowana regulacja w sposób nieuprawniony więc przydaje większe możliwości realizowania dostaw producentom towarów akcyzowych, którzy nie są zobowiązani do zdejmowania znaków akcyzy, gdyż ich towary (przeznaczone do dostawy wewnątrzspółnotowej) takich banderol nie musiały nigdy posiadać.

/7/

W ocenie skarżącej procedura zdjęcia znaków akcyzy uregulowana została z naruszeniem konstytucyjnej zasady wolności działalności gospodarczej (art. 22 Konstytucji), w powiązaniu z zasadą proporcjonalności ograniczania konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji). Ograniczeniem konstytucyjnego prawa lub wolności (czy też ograniczeniem w zakresie korzystania z konstytucyjnego prawa lub wolności) jest ingerencja, która polega na zawężeniu konstytucyjnego zakresu ochrony danego prawa lub wolności w odniesieniu do co najmniej jednego podmiotu danego prawa lub wolności (*K. Wojtyczek, Granice ingerencji*, s. 64 oraz wskazana tam literatura). W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, iż wymóg "konieczności" jest spełniony, jeżeli ustanowione ograniczenia są zgodne z zasadą proporcjonalności. Oznacza to, że: 1) środki zastosowane przez prawodawcę muszą być w stanie doprowadzić do zamierzonych celów; 2) muszą one być niezbędne dla ochrony interesu, z którym są powiązane; 3) ich efekty muszą pozostawać w proporcji do ciężarów nakładanych na obywatela (wyr. TK z: 9.6.1998 r., K 28/97, OTK 1998, Nr 4, poz. 50; 26.4.1999 r., K 33/98, OTK 1999, Nr 4, poz. 71; 2.6.1999 r., K 34/98, OTK 1999, Nr 5, poz. 94; 21.4.2004 r., K 33/03, OTK-A 2004, Nr 4, poz. 31). Nakaz konieczności oznacza "skorzystanie ze środków jak najmniej uciążliwych dla podmiotów, których prawa lub wolności ulegną ograniczeniu" (wyr. TK z 11.5.1999 r., K 13/98, OTK 1999, Nr 4, poz. 74). Inaczej mówiąc, jest to "obowiązek wyboru najmniej dolegliwego środka" (wyr. TK z 26.3.2007 r., K 29/06, OTK-A 2007, Nr 3, poz. 30). W orzecznictwie wskazuje się nadto, że "zasada proporcjonalności nie jest jednoznacznie definiowana. Na gruncie literatury przedmiotu można wszakże skonstatować, że zasada ta jest postrzegana jako dyrektywa adresowana do organów stanowiących prawo, zgodnie z którą organy te czyniąc użytek z przyznanych kompetencji nie powinny ustanawiać nadmiernych ograniczeń w korzystaniu przez jednostkę z podstawowych praw i wolności" (wyrok Naczelnego Sądu

Administracyjnego z 16.12.2009 r., II FSK 1172/08, Legalis). W tak rozumianej zasadzie proporcjonalności chodzi o to, aby ingerencja ustawodawcy w zakres prawa lub wolności konstytucyjnej nie była nadmierna. Oznacza to, że "spośród możliwych środków działania należy wybierać możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu" (wyr. z 25.2.1999 r., K 23/98, OTK 1999, Nr 2, poz. 25).

W niniejszej sprawie wskazane powyżej założenia konstytucyjne nie zostały dotrzymane. Uregulowanie zawarte w kwestionowanym rozporządzeniu zbyt nadmiernie ingeruje w konstytucyjnie chronione prawa skarżącej, a zastosowany środek prawny (ustalona procedura odejmowania znaków akcyzy) jest środkiem nieproporcjonalnym do celu zakładanego przez ustawodawcę, jakim jest kontrola obrotu towarami akcyzowymi. W ocenie skarżącej ustawodawca winien przewidzieć inne uregulowania, które zapewniałyby należytą kontrolę nad obrotem towarami akcyzowymi, ale które jednocześnie stanowiłyby środek proporcjonalny do wprowadzonych ograniczeń i zobowiązań. Skoro celem ustawodawcy jest sprawowanie urzędowego nadzoru nad obrotem towarami akcyzowymi (co nie jest kwestionowane przez skarżącą), to narusza zasadę proporcjonalności takie uregulowanie specjalnej procedury zdejmowania znaków akcyzy, która prowadzi do wskazywanych już wcześniej skutków w postaci uszkodzenia towarów akcyzowych, braku możliwości ich dalszej odsprzedaży i w konsekwencji utratą mienia jako skutek utylizacji tychże towarów. Proporcjonalność w rozumieniu tej zasady konstytucyjnej winna być rozumiana jako prawo ustawodawcy do uregulowania pewnej dziedziny stosunków społecznych czy gospodarczych, ale z możliwie najmniejszą w danych warunkach ingerencją w pozostałe prawa i obowiązki obywateli, przedsiębiorców czy podatników. Narusza tę zasadę takie uregulowanie analizowanego problemu, która zabezpiecza wyłącznie fiskalne interesy Skarbu Państwa, natomiast pozbawia skarżącą jej uzasadnionych praw do własności mienia, sprawiedliwego i konkurencyjnego i równego dla wszystkich prowadzenia działalności gospodarczej, czy też prawo do oczekiwania równego traktowania przez władze publiczne skarżącej i innych podmiotów, których przedmiotem działalności jest wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów akcyzowych.

Procedura zdjęcia znaków akcyzy, uregulowana w kwestionowanym rozporządzeniu, jest unormowaniem naruszającym możliwość prowadzenia działalności konkurencyjnej przez

podmioty działające na rynku obrotu towarami akcyzowymi i prowadzące dostawę wewnątrzwspólnotową tychże towarów. Sytuacja przedsiębiorców nabywających te towary na rynku wtórnym (ze znakami akcyzy), jest o tyle trudniejsza, że jeżeli chcą oni dokonać dostawy wewnątrzwspólnotowej to muszą przeprowadzić procedurę zdjęcia znaków akcyzy, która prowadzi do nieodwracalnego uszkodzenia jednostkowych opakowań towaru akcyzowego. Sytuacja producentów jest tu odmienna, gdyż aby móc dokonać dostawy wewnątrzwspólnotowej nie muszą oni przeprowadzać dodatkowych procedur, które wiążą się z ingerencją w stan opakowania fabrycznego towaru akcyzowego.

W tym stanie rzeczy wnoszę jak we wstępie.

Kamil Szymczewski
radca prawny

Załączniki:

1. pełnomocnictwo od spółki O sp. z o.o. wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej;
2. odpis z KRS Spółki O sp. z o.o.;
3. pełnomocnictwo od A C i I C wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej
4. decyzja Naczelnika Urzędu Celnego w P z dnia grudnia 2013 roku w sprawie ;
5. decyzja Dyrektora Izby Celnej w P z dnia marca 2014 roku w sprawie ;
6. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P z dnia lutego 2015 roku w sprawie ;
7. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia sierpnia 2017 roku w sprawie
8. dwa pisma przewodnie z Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia listopada 2017 roku z dołączonym wyrokiem tego Sądu;
9. kopie zwrotnych potwierdzeń odbioru przesyłek zawierających wyrok z uzasadnieniem w sprawie ;
10. 4 odpisy skargi wraz z załącznikami.