



Warszawa, dnia 11 marca 2020 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA  
MINISTER FINANSÓW**

PA6.027.1.2020.GON

**Pani  
Julia Przyłębska  
Prezes Trybunału Konstytucyjnego**

**sygn. akt. SK 18/20**

Działając na podstawie art. 69 ust. 2 w zw. z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz.U. z 2019 r. poz. 2393) w związku z pismem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 lutego 2020 r., sygn. akt SK 18/20 przedkładam stanowisko w sprawie skargi konstytucyjnej spółki O sp. z o.o.

oraz poprzedników prawnych Skarżącej, tj. Pani A C  
Pana I C, którzy prowadzili działalność gospodarczą w ramach spółki cywilnej pod firmą U S.C.  
(pismo z lutego 2018 r.) i wnoszę o:

- 1) uznanie, że art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2004 r., nr 29, poz. 257 z późn. zm.), 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. z 2004 r., nr 80, poz. 742) jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) uznanie, że art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym 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 jest zgodny z art. 2, art. 20 oraz art. 22 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

- 3) uznanie, że art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym 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 jest zgodny z art. 2, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 4) uznanie, że art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym 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 jest zgodny z art. 2, art. 21 ust. 1 i 2 oraz art. 64 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 5) uznanie, że 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 r. o podatku akcyzowym w zw. z § 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 jest zgodny z art. 2, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 64 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 6) uznanie, że 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 w zw. z § 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 jest zgodny z art. 2, art. 7, art 32 ust. 1 i 2 oraz art. 64 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 7) uznanie, że art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym 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, jest zgodny z art. 22 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

## Uzasadnienie

### Część pierwsza – opis stanu faktycznego i prawnego

Jak wynika z akt skargi konstytucyjnej, indywidualne rozstrzygnięcia, jakie zapadły w sprawie Skarżącej zostały wydane na podstawie stanu prawnego wynikającego z obowiązującej do końca lutego 2009 r. ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2004 r., nr 29, poz. 257 z późn. zm.) oraz z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 kwietnia 2004 roku w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (Dz.U. z 2004 r., nr 80, poz. 742) i dotyczą odmowy zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego z tytułu dostawy wewnątrzwspólnotowej wyrobów akcyzowych. Kwestie związane ze zwrotem akcyzy, w przypadku dostarczenia wyrobów akcyzowych zharmonizowanych na terytorium państwa członkowskiego, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju, regulował art. 60 ww. ustawy o podatku akcyzowym (zwanej dalej „u.p.a.”). Zgodnie z art. 60 ust. 1 u.p.a. podmiotowi, który dostarczył wyroby akcyzowe zharmonizowane na terytorium państwa członkowskiego, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju, przysługuje zwrot akcyzy. Zwrot akcyzy następuje na wniosek podmiotu. Zwrot przysługuje również w przypadku eksportu wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju (ust. 2). Stosownie do ust. 3 ww. artykułu zwrotowi nie podlega akcyza od dostaw wewnątrzwspólnotowych i eksportu wyrobów oznaczonych znakami akcyzy. Według art. 60 ust. 4 u.p.a. naczelnik urzędu celnego dokonuje weryfikacji wniosku, o którym mowa w ust. 1, uwzględniając w szczególności dokumenty towarzyszące przemieszczaniu wyrobów akcyzowych zharmonizowanych oraz dokumenty potwierdzające zapłatę akcyzy w państwach członkowskich lub eksport. Zgodnie z art. 60 ust. 5 u.p.a. minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowe warunki i tryb zwrotu akcyzy, terminy zwrotu, minimalną kwotę zwrotu, wzór wniosku o zwrot oraz wykaz dokumentów w odniesieniu do dostaw wewnątrzwspólnotowych oraz eksportu wyrobów akcyzowych

zharmonizowanych, uwzględniając: sytuację gospodarczą poszczególnych grup podmiotów będących podatnikami akcyzy, sytuację rynkową w obrocie wyrobami akcyzowymi zharmonizowanymi, konieczność zapewnienia informacji dotyczących ilości dostarczanych lub eksportowanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych oraz konieczność prawidłowego określenia kwot zwracanej akcyzy.

W wykonaniu delegacji wynikającej z art. 60 ust. 5 u.p.a. Minister Finansów rozporządzeniem z dnia 14 kwietnia 2004 r. w sprawie zwrotu akcyzy od wyrobów akcyzowych zharmonizowanych (Dz.U. z 2004 r., nr 74, poz. 674) określił szczegółowe warunki i tryb zwrotu akcyzy, terminy zwrotu akcyzy, minimalną kwotę zwrotu akcyzy, wzór wniosku o zwrot akcyzy oraz wykaz dokumentów dołączanych do wniosku o zwrot akcyzy - w odniesieniu do dostaw wewnątrzspółnotowych i eksportu wyrobów akcyzowych zharmonizowanych. Zgodnie z § 2 ust. 1 ww. rozporządzenia w przypadku dostawy wewnątrzspółnotowej zwrot akcyzy od wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, zapłaconej na terytorium kraju, przysługuje podatnikowi akcyzy, który:

- a) dokonał na terytorium kraju zapłaty akcyzy za wyroby akcyzowe zharmonizowane i posiada dokumenty potwierdzające tę zapłatę;
- b) dokonał dostawy wewnątrzspółnotowej wyrobów akcyzowych zharmonizowanych z zapłaconą akcyzą zgodnie z zasadami określonymi w art. 54 u.p.a.;
- c) posiada potwierdzenie, na trzeciej karcie uproszczonego dokumentu towarzyszącego lub kopii dokumentu handlowego, o którym mowa w art. 54 ust. 1 u.p.a., otrzymania przez odbiorcę z państwa członkowskiego wyrobów akcyzowych zharmonizowanych;
- d) posiada potwierdzenie zapłaty akcyzy lub jej zabezpieczenia w państwie członkowskim przeznaczenia wyrobów akcyzowych zharmonizowanych.

W przypadku dostawy wewnątrzspółnotowej wyrobów akcyzowych zharmonizowanych zwrot akcyzy zapłaconej na terytorium kraju następuje na pisemny

wniosek podatnika, złożony do właściwego naczelnika urzędu celnego. Wniosek jest składany przed dokonaniem dostawy wewnątrzwspólnotowej wyrobów akcyzowych zharmonizowanych. Do wniosku dołącza się w szczególności: dokumenty potwierdzające zapłatę na terytorium kraju akcyzy za wyroby akcyzowe zharmonizowane oraz dokumenty dotyczące dostawy wewnątrzwspólnotowej wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, w szczególności kopię pierwszej karty uproszczonego dokumentu towarzyszącego bądź kopię dokumentu handlowego, o którym mowa w art. 54 ust. 1 u.p.a. (§ 3 ust. 1-3 ww. rozporządzenia).

Skargę konstytucyjną wniesiono w związku z następującą sprawą:

W dniu      grudnia 2013 r. Naczelnik Urzędu Celnego w P      wydaną decyzją  
   odmówił Skarżącej (tj. A      C      oraz I  
C      prowadzącym działalność gospodarczą w ramach spółki cywilnej pod firmą  
U      s.c.) zwrotu zapłaconego podatku  
akcyzowego z tytułu dostawy wewnątrzwspólnotowej

W uzasadnieniu decyzji wskazano, że Skarżąca zwróciła się w lipcu 2008 r. z wnioskiem o zwrot podatku z tytułu dostawy wewnątrzwspólnotowej dokonanej na podstawie faktury Proforma z      lipca 2008 r., ale w toku postępowania nie przedstawiono jednak wymaganej dokumentacji uzasadniającej zwrot podatku akcyzowego. Organ I instancji wskazał na art. 60 ust. 1 u.p.a., zgodnie z którym zwrot akcyzy przysługuje podatnikowi który dostarczył wyroby akcyzowe zharmonizowane na terytorium państwa członkowskiego, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju. Zgodnie z art. 60 ust. 3 u.p.a. zwrotowi nie podlega akcyza od dostaw wewnątrzwspólnotowych wyrobów oznaczonych znakami akcyzy. Pomimo wielokrotnych wezwań ze strony organu wystosowanych w toku prowadzonego postępowania podatkowego Skarżąca nie przedłożyła ostatecznie wymaganych prawem dokumentów potwierdzających dokonanie dostawy wewnątrzwspólnotowej (np. faktury) i zapłatę lub zabezpieczenie należnej kwoty akcyzy w państwie członkowskim przeznaczenia wyrobów akcyzowych zharmonizowanych oraz potwierdzenie otrzymania

przez odbiorcę wyrobów akcyzowych. 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.

Spółka przedłożyła jedynie dokumenty potwierdzające procedurę zdjęcia znaków akcyzy z wyrobów spirytusowych oraz dokumenty potwierdzające zapłatę akcyzy na terytorium kraju. Ustawodawca umożliwił zdjęcie znaków akcyzy z wyrobów oznakowanych już znakami akcyzy. Zgodnie z art. 93 ust. 1 u.p.a. znaki akcyzy mogą być zdjęte z wyrobów oznaczonych tymi znakami, jeżeli wyroby akcyzowe nie będą wprowadzane do obrotu na terytorium kraju. Według ust. 2 art. 93 u.p.a. 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. Na wniosek strony Naczelnik Urzędu Celnego w P decyzją z grudnia 2008 r. wyraził zgodę na zdjęcie banderol z wyrobów akcyzowych – tj. wyrobów, które zostały usunięte z tych produktów w dniu grudnia 2008 r. Gdy nałożone znaki akcyzy zostały zdjęte zgodnie z przepisami prawa możliwe było wystąpienie o zwrot akcyzy zapłaconej w kraju.

Strona skarżąca jako przyczynę niedokonania przedmiotowej dostawy podała nieodebranie towaru i odmowę zapłaty przez nabywcę. W przypadku wyrobów spirytusowych w wyniku zdjęcia znaków akcyzy doszło jednocześnie do uszkodzenia opakowań alkoholu, co spowodowało, że potencjalny nabywca tych wyrobów odmówił ich przyjęcia i w ten sposób nie doszło do dostawy wewnątrzspółnotowej, a w konsekwencji odmówiono zwrotu akcyzy, ponieważ Skarżąca nie przedstawiła wymaganych w tym celu dokumentów.

Dyrektor Izby Celnej w P . decyzją z  
marca 2014 r. utrzymał w mocy decyzję organu I instancji, dzieląc jego ustalenia  
faktyczne i rozważania prawne.

Oddalając skargę Wojewódzki Sąd Administracyjny w P w wyroku z  
lutego 2015 r. o sygn. akt wskazał, że organy zasadnie uznały, że nie  
było podstaw do zwrotu podatku akcyzowego zgodnie z żądaniem Skarżącej. Sąd I  
instancji podzielił jednocześnie stanowisko organu odwoławczego przedstawione w  
uzasadnieniu decyzji z marca 2014 r., że to Skarżąca powinna dochować  
nałężytej staranności, aby uszkodzenia opakowań jednostkowych wynikające z czynności  
usuwania znaków akcyzy ograniczyć do minimum, tak aby ewentualne obniżenie  
wartości handlowej towarów było jak najmniejsze.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia sierpnia 2017 r. o sygn. akt  
oddalił skargę kasacyjną.

Sprawa niniejsza zawisła przed Trybunałem Konstytucyjnym na skutek skargi  
konstytucyjnej z dnia 13 lutego 2018 r. złożonej przez pełnomocnika reprezentującego  
Skarżącą.

Działający w imieniu Skarżącej pełnomocnik wniósł o stwierdzenie, że:

- 1) art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, 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, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji RP w zakresie, w jakim  
zastosowanie się przez przedsiębiorcę do procedury zdjęcia znaków akcyzy w  
sposób określony w kwestionowanych przepisach uniemożliwiło 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) art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, 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, jest niezgodny z art. 2, art. 20 oraz art. 22 Konstytucji RP 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) art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym 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, jest niezgodny z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP - 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, sprzeczny 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) art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym 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, jest niezgodny z art. 2, art. 21 ust. 1 i 2 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji RP - 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 narusza prawo własności Skarżącej i zakaz wywłaszczenia (pozbawienia mienia) bez należytego odszkodowania po stronie Skarżącej,



- 5) 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 r. o podatku akcyzowym w zw. z § 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 jest niezgodny z art. 2, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 64 Konstytucji RP - w zakresie, w jakim różnicuje sytuację prawną podmiotów dokonujących dostawy wewnątrzwspólnotowej towarów akcyzowych w zależności od tego czy dany podmiot jest producentem (wytwórcą) towaru akcyzowego, który po wyprodukowaniu towaru, jeśli zamierza dokonać jego dostawy wewnątrzwspólnotowej, to nie musi na produkty nanosić znaków akcyzy, czy też podmiot ten jest nabywcą towarów akcyzowych od producenta i hurtownika, gdzie towary nabyte, które mają być następnie przedmiotem dostawy wewnątrzwspólnotowej są już opatrzone znakami akcyzy, a przed dokonaniem ich dostawy wewnątrzwspólnotowej konieczne jest przeprowadzenie procedury zdjęcia znaków akcyzy; wskazane przepisy naruszają zasadę równości wobec prawa oraz zasadę zakazu dyskryminacji, gdyż dyskryminują Skarżącą i jej sytuację prawną w porównaniu z sytuacją producentów towarów akcyzowych;
- 6) 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 w zw. z § 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 jest niezgodny z art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 64 Konstytucji RP - w zakresie w jakim wskazane przepisy dla skutecznego usunięcia znaków akcyzy przewidując jedynie procedurę ich fizycznego zdjęcia (zerwania) z towaru akcyzowego, naruszają zasady równości wobec prawa, dyskryminują skarżącą, a także ograniczają prowadzenie działalności gospodarczej przez skarżącą oraz jej prawa własności;
- 7) art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym 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, jest niezgodny z art. 22 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP – gdyż poprzez niezasadne ograniczenie wolności prowadzenia działalności gospodarczej, z zastosowaniem środka nieproporcjonalnego do oczekiwanego przez ustawodawcę rezultatu, tj. zapewnienia prawidłowego obrotu towarami akcyzowymi; wskazane przepisy naruszają prawo własności Skarżącej oraz nadmiernie ograniczają wolność prowadzenia działalności gospodarczej przez Skarżącą, a także naruszają zasadę proporcjonalności we wprowadzanych ograniczeniach w prowadzeniu działalności gospodarczej, a także naruszają zasadę proporcjonalności w ograniczaniu konstytucyjnie chronionych wolności i praw;

#### **Część druga – odniesienie się do zarzutów i wniosków**

##### **Ad 1)**

*Zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji RP przez art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym 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,*

*- w zakresie, w jakim zastosowanie się przez przedsiębiorcę do procedury zdjęcia znaków akcyzy w sposób określony w kwestionowanych przepisach uniemożliwiło 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.*

Z treści złożonej skargi konstytucyjnej wynika, że Skarżąca nabyła w 2008 roku napoje , które zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie przepisami oklejone były znakami akcyzy . Skarżąca nawiązała relacje handlowe z kontrahentem 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 przepisami.

. Usunięcie tych banderol doprowadziło do uszkodzenia samego towaru, m.in. poprzez częściowe uszkodzenie opakowań fabrycznych

. Kontrahent zagraniczny 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).

W treści skargi konstytucyjnej zawarto zarzut naruszenia wynikającej z art. 2 Konstytucji RP zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Przywołany w skardze jako wzorzec kontroli art. 2 Konstytucji RP stanowi, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Według Skarżącej 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. Jednym z elementów zasady zaufania prawa do obywateli jest - zasada określoności prawa. Jest ona również funkcjonalnie powiązana z zasadami pewności prawa i bezpieczeństwa prawnego. 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 (wyrok TK z 18 marca 2010 roku w sprawie K 8/OS)”.

Z licznych orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego wynika, że ustawodawca powinien tworzyć przepisy jasne, klarowne, zrozumiałe dla adresatów, 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 (np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 marca 2001 r. sygn. akt K 24/00). W wyroku z dnia 22 maja 2002 roku o sygn. K 6/02, Trybunał Konstytucyjny 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”.

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.

Zdaniem Skarżącej w niniejszej sprawie doszło do naruszenia ww. zasad, gdyż zastosowanie się przez nią 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 kontrahenta i następcza utylizacja całości towaru akcyzowego. Skarżąca 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.

Według Skarżącej skoro procedura zdjęcia znaków akcyzy ma umożliwić dokonanie dostawy wewnątrzspółnotowej, to sposób przeprowadzenia tej procedury nie może doprowadzić do takich skutków, gdzie przyszła dostawa, z przyczyn obiektywnych, nie będzie już możliwa do przeprowadzenia. Zgodnie z analizowaną zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa 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 orzeczeniu z dnia 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. W opinii Skarżącej w analizowanym zakresie miała ona tylko pozorne prawo do przeprowadzenia dostawy wewnątrzspółnotowej, a następnie uzyskania zwrotu akcyzy, skoro zastosowanie się do obowiązujących procedur kończy się zniszczeniem towaru i brakiem możliwości znalezienia nabywcy na takie towary.

Minister Finansów w odpowiedzi na przedstawione zarzuty stwierdza, iż w stanie prawnym, którego dotyczy złożona skarga, obowiązywał art. 93 u.p.a., którego ust. 1

stanowił, iż znaki akcyzy mogą być zdjęte z wyrobów oznaczonych tymi znakami, jeżeli wyroby akcyzowe nie będą wprowadzane do obrotu na terytorium kraju. Zgodnie z ust. 2 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. W delegacji zawartej w ust. 3 minister właściwy do spraw finansów publicznych został zobowiązany do określenia, w drodze rozporządzenia:

- a) szczegółowych przypadków, w których znaki akcyzy mogą być zdjęte z wyrobu akcyzowego;
- b) trybu i warunków zdejmowania znaków akcyzy;
- c) wzoru wniosku o zdjęcie znaków akcyzy.

Wydane na podstawie art. 93 ust. 3 u.p.a. rozporządzenie z dnia 19 kwietnia 2004 r. w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (Dz.U. z 2004 r., nr 80, poz. 742) w § 7 stanowiło, iż:

- a) 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 (ust. 1),
- b) 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 (ust. 2),

- c) 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 (ust. 3),
- d) 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 (ust. 4).

Zdaniem Ministra Finansów odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 2 Konstytucji RP wskazać należy, że wymóg określoności regulacji prawnej znajduje swą konstytucyjną podstawę w zasadzie demokratycznego państwa prawnego. Odnosi się on do wszelkich regulacji (pośrednio czy bezpośrednio) kształtujących pozycję prawną obywatela. Zasada określoności prawa jest bowiem jedną z dyrektyw prawidłowej (przyzwoitej) legislacji, która również jest elementem art. 2 Konstytucji RP. W orzecznictwie konstytucyjnym utrwalił się pogląd, że dla oceny zgodności sformułowania danego przepisu z wymaganiami poprawnej legislacji znaczenie mają trzy kryteria: precyzyjność regulacji prawnej, jasność przepisu oraz jego legislacyjna poprawność. Zakwestionowane przez podatnika przepisy ustawy o podatku akcyzowym, tj. art. 90 ust. 1, art. 92 ust. 1 pkt 1 i 2 i art. 93 ust. 1 oraz przepisy rozporządzenia wykonawczego, tj. § 7 ust. 1-4 rozporządzenia w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, spełniają powyższe kryteria.

Biorąc pod uwagę postawione zarzuty Minister Finansów stwierdza, iż nie można przyjąć jakoby ustawodawca stworzył pozorną instytucję prawną, a podatnicy nie mogli skorzystać z regulacji przewidującej zwrot akcyzy od dostarczonych wewnątrzspółnotowo wyrobów akcyzowych. Obowiązujące pod rządami ustawy o podatku akcyzowym z roku 2004 regulacje zapewniały podatnikom bezpieczeństwo

prawne, nie były zaskoczeniem dla adresata norm. Regulacje rozporządzenia w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy funkcjonują od 27 lat i są dostosowane do potrzeb podmiotów objętych obowiązkiem oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy. Przewidują one zarówno prawa jak i obowiązki podmiotów dokonujących obrotu wyrobami akcyzowymi objętymi obowiązkiem oznaczania znakami akcyzy. Podatnik miał zatem poczucie stabilności prawa, mógł prowadzić swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na niekorzystne skutki prawne swoich decyzji i działań niemożliwych do przewidzenia w chwili ich podejmowania. Jednym z praw przyznanych podatnikom były regulacje przewidujące możliwość zdjęcia znaków akcyzy z wyrobów akcyzowych w celu przeznaczenia tych wyrobów do dalszej sprzedaży poza terytorium kraju. Przyjętą przez ustawodawcę konstrukcją przepisów dotyczących zdjęcia znaków akcyzy zawartą w art. 93 ustawy oraz wydanym na podstawie wspomnianego artykułu rozporządzeniu regulującym przypadki, w których znaki akcyzy mogą być zdjęte z wyrobu akcyzowego, a także określającym tryb i warunki zdejmowania znaków akcyzy, należy uznać za prawidłową z punktu widzenia legislacyjnej poprawności. Powyższym regulacjom nie sposób natomiast zarzucić braku precyzyjności bądź jasności.

Zgodnie z art. 93 ust. 2 u.p.a. podmiot obowiązany do oznaczania wyrobów znakami akcyzy lub właściciel wyrobów akcyzowych oznaczonych znakami akcyzy mógł wystąpić do właściwego naczelnika urzędu celnego o wydanie zgody na zdjęcie znaków akcyzy. W rozporządzeniu wydanym na podstawie ww. art. 93 ust. 3 u.p.a. minister właściwy do spraw finansów publicznych został zobowiązany do określenia, w drodze rozporządzenia m.in. trybu i warunków zdejmowania znaków akcyzy. Czynność zdjęcia znaków akcyzy (fizycznego zdjęcia) jest czynnością faktyczną, więc nie sposób uregulować sposobu dokonania zerwania banderol. Podmiot ma dowolność w dokonaniu tej czynności i powinien dochować należytej staranności dokonując czynności zdejmowania znaków. Podmiot znając zasady dopuszczenia wyrobu akcyzowego do sprzedaży, winien wykonując czynność zdjęcia znaków zachować trwałość opakowania jednostkowego wyrobu akcyzowego.



Minister Finansów pragnie zaznaczyć, że brak było jakichkolwiek sygnałów ze strony podatników, które potwierdzałyby twierdzenia Skarżącej, iż przewidziana w ustawie i uszczegółowiona w rozporządzeniu procedura zdjęcia z wyrobów akcyzowych znaków akcyzy została uregulowana w sposób, który *de facto* uniemożliwia skorzystanie z prawa do zwrotu akcyzy z tytułu dostawy wewnątrzspółnotowej - z uwagi na fakt, że usunięcie z tych wyrobów znaków akcyzy zawsze doprowadza do trwałego uszkodzenia opakowań jednostkowych wyrobów akcyzowych.

**Ad 2)**

*Zarzut naruszenia art. 2, art. 20 oraz art. 22 Konstytucji RP przez 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 r. o podatku akcyzowym 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*

*- 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,*

Przywołane w skardze jako wzorce kontroli art. 20 i 22 Konstytucji RP mają odniesienie do wolności działalności gospodarczej. W ocenie Skarżącej 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

konkurowanie w ramach gospodarki rynkowej. W sprawie będącej podstawą złożonej skargi Skarżąca funkcjonowała w rzeczywistości gospodarczej, w której ponosiła skutki zastosowania się do przepisów, które nie zabezpieczały w sposób prawidłowy jej uprawnienia do odzyskania zapłaconej na terytorium kraju akcyzy, a także nie zapewniały jej równych szans na przeprowadzenie dostawy wewnątrzwspólnotowej towarów akcyzowych.

Skarżąca stoi na stanowisku, że kwestionowane przepisy ograniczają w sposób nieproporcjonalny swobodę działalności gospodarczej przez to, że stanowią podstawę obciążenia podatnika ciężarem podatku akcyzowego, który mógłby odzyskać, gdyby kwestionowane rozporządzenie zostało sformułowane w sposób prawidłowy, ponadto gdyby korzystając z delegacji ustawowej minister właściwy do spraw finansów publicznych przewidział także inne formy oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy. Tymczasem Minister Finansów w wydanym rozporządzeniu w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy ograniczył się wyłącznie do ustalenia zasad obchodzenia się z banderolami, natomiast nie przewidział innych postaci znaków akcyzy, takich jak znaki cechowe czy odciski pieczęci.

Zdaniem Skarżącej w niniejszej sprawie zastosowanie wobec niego kwestionowanych przepisów oznaczało *de facto* zamkniętą drogę do skutecznego konkurowania na rynku europejskim, skoro Skarżąca tylko poprzez fizyczne usunięcie znaków akcyzy z wyrobów akcyzowych mogła dokonać ich dostawy do kontrahenta z UE, ale wtedy towar był już niepełnowartościowy. W tej sytuacji Skarżąca znalazła się w innej, gorszej sytuacji niż inni przedsiębiorcy, w szczególności producenci towarów akcyzowych, którzy mogą dokonywać dostaw bez obaw o kwestie związane z jakością towaru czy jego wartością. W opinii Skarżącej kwestionowane uregulowania *de facto* ograniczają wolność prowadzenia działalności gospodarczej, gdyż pewnym kategoriom podmiotów odbiera się możliwość dokonywania dostaw. 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 zdaniem Skarżącej stanowi o naruszeniu wskazanych przepisów Konstytucji RP.

Zdaniem Skarżącej gdyby minister właściwy do spraw finansów publicznych dopuścił znaki akcyzowe w postaciach innych niż banderole, to nie doszłoby do uszkodzenia wyrobów akcyzowych, które pozostałyby nienaruszone i mogłyby stać się przedmiotem skutecznej transakcji sprzedaży. Według Skarżącej naruszeniem przepisów ustawy zasadniczej we wskazanym zakresie jest także niewypełnienie przez Ministra Finansów przeznaczonej dla niego delegacji ustawowej, wskutek czego powstała regulacja niepełna, naruszająca zasadę określoności prawa, bezpieczeństwa prawnego i zasady poprawnej legislacji.

Odnosząc się do przedstawionych zarzutów należy wskazać, iż zgodnie z art. 90 ust. 1 u.p.a. znaki akcyzy mogą mieć w szczególności postać banderol, znaków cechowych lub odcisków pieczęci. Możliwe jest jednak wprowadzenie innych niż ww. znaków akcyzy. W stanie prawnym obowiązującym w zaskarżonym okresie, wykorzystywane były tylko znaki akcyzy w postaci banderol papierowych. Od samego początku funkcjonowania systemu znaków akcyzy, wyroby akcyzowe objęte obowiązkiem oznaczania zostały określone w załączniku nr 3 do ustawy, a czasowe zwolnienie niektórych wyrobów akcyzowych z obowiązku oznaczania uregulowane zostało w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 19 kwietnia 2004 r. w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy i obowiązywało do końca lutego 2009 r. W załączniku nr 1 do rozporządzenia wskazano wyroby, które czasowo są zwolnione z tego obowiązku.

Gdyby zaistniała konieczność zniesienia tego zwolnienia, bez konieczności zmiany ustawy, minister właściwy do spraw finansów publicznych ma możliwość objęcia tych wyrobów ww. obowiązkiem oznaczania i ewentualnego zastosowania innego rodzaju znaków akcyzy, np. odcisków pieczęci w zależności od rodzaju wyrobu akcyzowego na jaki miałyby zostać nałożony. W stanie prawnym, którego dotyczy

złożona skarga wyrobami akcyzowymi wobec, których istniał obowiązek oznaczania ich znakami akcyzy były wyroby spirytusowe, winiarskie i tytoniowe.

Z uwagi na funkcje, jakie pełnią znaki akcyzy, w szczególności funkcję fiskalną, legalizacyjną i ochronną, banderole w formie papierowej dają m.in. możliwość zapewnienia zastosowania zabezpieczeń na wysokim poziomie, które uniemożliwiają ich fałszowanie z jednoczesną łatwą weryfikacją ich autentyczności.

W związku z powyższym minister właściwy do spraw finansów publicznych na podstawie art. 84 ust. 1 u.p.a. powierzył Polskiej Wytwórni Papierów Wartościowych S.A. (zwanej dalej: „PWPW S.A.”) wytwarzanie znaków akcyzy, które zapewnia bezpieczeństwo wytwarzania oraz wysoki poziom zabezpieczeń tych znaków. PWPW S.A. świadczy również dodatkowe usługi, m.in. takie jak dystrybucja do/z organów podatkowych, magazynowanie, wydawanie banderol, ich niszczenie oraz wykonywanie ekspertyz w zakresie autentyczności znaków. Zabezpieczeniami, które są stosowane w banderolach są m.in. papier ze znakiem wodnym, elementy wyczuwalne dotykiem i tzw. efekt kątowy. Każda banderola opatrzona jest numerem ewidencyjnym, dzięki któremu jest identyfikowalna od momentu wytworzenia, poprzez dystrybuowanie, aż do wydania podmiotowi obowiązkanemu do oznaczania wyrobów znakami akcyzy, ułatwia to obrót znakami, prowadzenie ewidencji i rozliczanie znaków akcyzy.

W 1993 r. minister właściwy do spraw finansów publicznych po dokonaniu przeglądu różnych form znaków akcyzy, wybrał jako najskuteczniejsze i najbezpieczniejsze dla szczelności systemu znaków akcyzy – banderole w formie papierowej. Zastosowanie banderoli w formie papierowej wiąże się przede wszystkim z możliwością łatwej jej aplikacji na opakowaniu jednostkowym jak również łatwym zdjęciem banderoli uszkodzonej w momencie otwarcia opakowania jednostkowego oraz zastosowaniem wysoko wyspecjalizowanych zabezpieczeń uniemożliwiających podrobienie znaku. Banderole posiadają zabezpieczenia na takim poziomie jakie są stosowane w banknotach. Zabezpieczenia te są wielopoziomowe i w celu weryfikacji przez konsumenta

sprawdzenie na pierwszym poziomie zabezpieczeń nie wymaga zastosowania jakichkolwiek urządzeń.

Zastosowanie m.in. numerów ewidencyjnych znaków akcyzy umożliwia identyfikację każdej banderoli, w tym identyfikację przez służby kontrolne. Wprowadzenie banderol w formie papierowej umożliwiło podmiotom obowiązanych do oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy łatwe prowadzenie ewidencji zużycia banderol, jak również kontrole produkcji i magazynowania.

Zastosowanie znaku cechowego – logo, monogram, emblemat, znak graficzny itp. - lub odcisku pieczęci jest pozbawione chociażby cech identyfikacyjnych (nie posiadają żadnych numerów ewidencyjnych) i są łatwe do podrobienia. Poza tym nie posiadają wszystkich ww. elementów, które można zastosować w oznaczaniu wyrobów spirytusowych, winiarskich i tytoniowych. Minister właściwy do spraw finansów publicznych wymienił te formy znaków akcyzy w przepisie, pozostawiając sobie możliwość zastosowania ich w przypadku zniesienia zwolnienia z obowiązku oznaczania znakami akcyzy np. oleju smarowego, w przypadku którego zastosowanie banderoli papierowej na opakowaniu jednostkowym może być niemożliwe.

Ponadto odnosząc się do przedstawionych zarzutów należy stwierdzić, iż w świetle przepisów ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. oraz przepisów rozporządzenia w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, nie występowała dyskryminacja podmiotów, które nabyły na terytorium kraju wyroby akcyzowe oznaczone znakami akcyzy, zamierzających następnie dokonać dostawy wewnątrzspółnotowej tych wyrobów, w stosunku do producentów wyrobów akcyzowych, którzy planując dostawę wewnątrzspółnotową tych wyrobów nie mieli prawnego obowiązku nanoszenia znaków akcyzy na wyprodukowane przez siebie wyroby.

Należy podkreślić, że producent wyrobów akcyzowych przed zakończeniem procedury zawieszenia poboru akcyzy jest obowiązany prawidłowo oznaczyć wyroby akcyzowe

odpowiednimi podatkowymi znakami akcyzy. Natomiast podmiot, który dokonał zakupu wyrobów poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy na terenie kraju, nabywa te wyroby akcyzowe oznaczone znakami akcyzy. Ponadto przepisy dotyczące polskich znaków akcyzy są niezharmonizowane i obowiązują tylko na terenie Polski.

Zdjęcie znaków akcyzy z wyrobów akcyzowych nabytych na terytorium kraju, mających następnie podlegać dostawie wewnątrzspółnotowej zgodnie z procedurą przewidzianą w obowiązujących uregulowaniach prawnych, w sposób umiejętny (niepowodujący trwałego uszkodzenia opakowań jednostkowych wyrobów akcyzowych) oraz dopełnienie innych warunków koniecznych do wystąpienia o zwrot akcyzy z tytułu dostawy wewnątrzspółnotowej wyrobów akcyzowych - powodowało *de facto* zrównanie sytuacji prawnej obu wymienionych wyżej grup podmiotów (podatników) – finalnie obie te grupy nie ponosiły obciążeń z tytułu podatku akcyzowego. W tym kontekście nie można, więc mówić, że doszło do ograniczenia swobody działalności gospodarczej oraz naruszenia równości podmiotów gospodarczych.

Zatem za niezasadne należy uznać zarzuty o niekonstytucyjność wskazanych przepisów ze względu na regulację niepełną, naruszająca zasadę określoności prawa, bezpieczeństwa prawnego i zasadę poprawnej legislacji.

*Ad 3)*

*Zarzut naruszenia art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP przez art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym 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,*

*- 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, sprzecznej 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;*

Zdaniem Skarżącej zaskarżone przepisy są sprzeczne z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, które stanowią podstawę zasady określoności przepisów prawa, która 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.

Argumentacja w zakresie niekonstytucyjności kwestionowanych norm prawnych ze wskazanym wzorcem konstytucyjnym częściowo pokrywa się z argumentacją zawartą w pkt 1 skargi konstytucyjnej, natomiast Skarżąca podniosła ponadto, że kwestionowane przez nią regulacje w rzeczywistości doprowadziły do niezamierzonego przez ustawodawcę skutku, że uprzywilejowany jest producent, który nie musi przeprowadzać procedury zdejmowania znaków akcyzy, gdyż jego towary tych znaków nie posiadają. Według Skarżącej racjonalny ustawodawca mógł i powinien przewidzieć jakie będą skutki częściowego 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, które prowadzi do utraty zasadności i opłacalności prowadzonych interesów, skoro uszkodzone towary akcyzowe nie znajdują nabywcy.

Biorąc pod uwagę, że przedstawione zarzuty pokrywają się z argumentacją wskazaną przez Skarżącą w pkt 1 i 2 skargi konstytucyjnej, Minister Finansów podtrzymuje wyjaśnienia przedstawione w Ad. 1 i 2.

*Ad 4)*

*Zarzut naruszenia art. 2, art. 21 ust. 1 i 2 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji RP przez art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym 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, - 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 narusza prawo własności Skarżącej i zakaz wyłączenia (pozbawienia mienia) bez należytego odszkodowania po stronie Skarżącej;*

Skarżąca w złożonej skardze wywiodła, iż w świetle powołanych przepisów konstytucyjnych 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 niedającej pewności prawa, nadto aby zastosowanie się do przepisów prawa podatkowego prowadziło *de facto* do uszczuplenia praw majątkowych podatnika, bez jakiegokolwiek możliwości poszukiwania rekompensaty w tym zakresie. Zdaniem Skarżącej zaskarżone przepisy są sprzeczne z art. 2, art. 21 ust. 1 i 2 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji RP, gdyż ich zastosowanie w stosunku do Skarżącej w konsekwencji doprowadziło ją do pozbawienia własności mienia w postaci towarów akcyzowych. Skarżąca na podstawie kwestionowanych norm została obciążona koniecznością poniesienia obciążenia podatkowego, z którego w przypadku skutecznej dostawy wewnątrzspółnotowej byłaby zwolniona (tj. mogłaby złożyć wniosek o zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie nabywanych wyrobów akcyzowych).

Rozdźwięk pomiędzy dosłownym brzmieniem przepisów, a treścią wywiedzionej z nich normy prawnej czyni kwestionowaną regulację nieprzewidywalną. Niemożność przewidzenia konsekwencji wywiedzionych na podstawie zakwestionowanych przepisów przełożyła się na uszczuplenie majątku Skarżącej - nie mogła przewidzieć, iż zastosowanie się do procedury doprowadzi do takiego uszkodzenia opakowań jednostkowych towarów akcyzowych, że ich sprzedaż okaże się niemożliwa. Trybunał Konstytucyjny podkreślał w swoim orzecznictwie, że przepisy regulujące problematykę





Kwestionowane przez Skarżącą przepisy nie naruszyły w ocenie Ministra Finansów art. 64 ust. 3 Konstytucji RP, (który stanowi, że własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności), nie ingerowały bowiem w sytuację majątkową podatnika (Skarżącej) w takim stopniu, aby można je było ocenić jako ograniczające w niedopuszczalny sposób konstytucyjne prawo własności, zwłaszcza że podatnikowi (Skarżącej) pozostawiony został wybór, zarówno co do podjęcia decyzji o usunięciu znaków akcyzy w celu ich sprzedaży do innego kraju UE, jak również wybór w zakresie podjęcia decyzji w jaki sposób postąpić z uszkodzonym towarem, czy doprowadzić do takiego stanu, aby ponownie mógł stać się przedmiotem obrotu gospodarczego, czy też całkowicie zniszczyć towar i ponieść konsekwencje finansowe takiego działania.

Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, wpływ na sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku (por. wyrok z dnia 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153). Nie każda więc niekorzystna zmiana sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego prawa własności i innych praw majątkowych (por. wyrok z dnia 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4 i powołane tam orzecznictwo). Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być jednak zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych. (...) Zarzut niezgodności z konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych pozostaje jednak zasadny wówczas, gdy przepisy prawa daninowego powodujące uszczuplenie majątkowe były dotknięte wadliwością w postaci uchybień w sposobie nakładania podatku (por. wyroki: z dnia 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; z dnia 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06). W sprawie dotyczącej Skarżącej taka sytuacja nie zaistniała, gdyż omawiana regulacja dotyczyła przeprowadzenia procedury zdjęcia znaków akcyzy z opakowanych wyrobów akcyzowych (która to procedura nie była kwestionowana przez podatników) w wyniku, której opakowania uległy uszkodzeniu i towar stracił na swojej wartości. Odpowiedzialność za niewłaściwe zdjęcie banderol

ponosi wyłącznie Skarżąca, która powinna była najpierw usunąć znak akcyzy z jednego opakowania, aby sprawdzić, czy procedura zdejmowania banderol przebiega prawidłowo i nie uszkadza opakowań, a następnie kontynuować procedurę w stosunku do całej partii towaru. WSA w P w wyroku z lutego 2015 r. w sprawie o sygn. akt potwierdził, że Skarżąca powinna dochować należytej staranności, aby uszkodzenia opakowań jednostkowych wynikające z czynności usuwania znaków akcyzy ograniczyć do minimum, tak aby ewentualne obniżenie wartości handlowej towarów było jak najmniejsze.

Należy mieć na względzie, że w przypadku opakowań jednostkowych wyrobów akcyzowych umiejętne zdjęcie znaków akcyzy nie powinno doprowadzać do trwałego uszkodzenia tych opakowań. Jeżeli w danym konkretnym przypadku mieliśmy do czynienia z opakowaniami jednostkowymi wyrobu akcyzowego, na które naniesione były znaki akcyzy – podmiot, który dokonał ich nabycia na terytorium kraju, mający zamiar dokonać następnie ich dostawy wewnątrzspółnotowej, powinien był przed przystąpieniem do procedury zdjęcia znaków akcyzy przeanalizować, a także skonsultować ze swoim potencjalnym kontrahentem zagranicznym, czy zdjęcie znaków akcyzy z tych opakowań nie spowoduje tak poważnych uszkodzeń opakowań jednostkowych wyrobów, które okażą się nie do zaakceptowania przez tego kontrahenta, co w konsekwencji oznaczać będzie, iż do transakcji sprzedaży nie dojdzie, a tym samym niemożliwe okaże się wypełnienie przez wspomniany podmiot wszystkich warunków skorzystania z prawa do zwrotu akcyzy z tytułu dostawy wewnątrzspółnotowej wyrobów. Skarżąca mogła też ustalić z producentem sposób opakowania wyrobów, tak aby w przypadku zamiaru dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej zminimalizować ryzyko uszkodzenia opakowań podczas zdejmowania z nich znaków akcyzy. Skarżąca mogła również uprzedzić producenta o ewentualnej możliwości wyprowadzenia wyrobów akcyzowych z kraju i wówczas producent miałby sposobność zaproponować Skarżącej nabycie wyrobów akcyzowych w odpowiednich opakowaniach umożliwiających łatwe zdjęcie banderol.

Ad 5)

*Zarzut naruszenia art. 2, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 64 Konstytucji RP przez 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 r. o podatku akcyzowym w zw. z § 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*

*- w zakresie, w jakim różnicują sytuację prawną podmiotów dokonujących dostawy wewnątrzwspólnotowej towarów akcyzowych w zależności od tego czy dany podmiot jest producentem (wytwórcą) towaru akcyzowego, który po wyprodukowaniu towaru, jeśli zamierza dokonać jego dostawy wewnątrzwspólnotowej, to nie musi na produkty nanosić znaków akcyzy, czy też podmiot ten jest nabywcą towarów akcyzowych od producenta i hurtownika, gdzie towary nabyte, które mają być następnie przedmiotem dostawy wewnątrzwspólnotowej są już opatrzone znakami akcyzy, a przed dokonaniem ich dostawy wewnątrzwspólnotowej konieczne jest przeprowadzenie procedury zdjęcia znaków akcyzy; wskazane przepisy naruszają zasadę równości wobec prawa oraz zasadę zakazu dyskryminacji, gdyż dyskryminują Skarżącą i jej sytuację prawną w porównaniu z sytuacją producentów towarów akcyzowych*

Przepis art. 88 ust. 1 pkt 2 u.p.a. 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. W opinii Skarżącej 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 u.p.a., a więc brak możliwości uzyskania zwrotu akcyzy. W odmiennej, łatwiejszej 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.

Skarżąca przytoczyła art. 32 Konstytucji RP, który gwarantuje wszystkim równość wobec prawa. Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego, wyrażona w ww. przepisie zasada równości wobec prawa, nakazuje identyczne traktowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej lub zbliżonej sytuacji prawnie relewantnej. Wyprowadza się stąd ogólną normę polegającą na tym, że podmioty znajdujące się w podobnej sytuacji powinny być traktowane w sposób podobny.

Zaskarżone przepisy zdaniem Skarżącej naruszają zasadę równości, gdyż wprowadzono dodatkowe kryterium, różnicujące sytuację różnych dostawców wewnątrzwspólnotowych. Producent po wytworzeniu wyrobu akcyzowego na potrzeby dostawy wewnątrzwspólnotowej nie musi płacić akcyzy (towary 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. Samo uregulowanie tej procedury oznacza de facto dyskryminację podmiotów innych niż producent, gdyż fizyczne zdjęcie znaków akcyzowych prowadzi do uszkodzenia towaru.

Odnosząc się do podniesionego zarzutu należy zauważyć, iż z regulacji zawartych w ustawie o podatku akcyzowym wynika, że zwrot podatku akcyzowego od wyrobów z zapłaconą akcyzą, przy wewnątrzwspólnotowej dostawie, możliwy jest po zdjęciu znaków akcyzy z opakowań jednostkowych lub wyrobów akcyzowych. Oznacza to zatem, że o zwrot podatku mógł zgodnie z ówczesnym brzemieniem przepisów ustawy o podatku akcyzowym, wnioskować każdy podmiot, który dostarczył wyroby akcyzowe zharmonizowane na terytorium państwa członkowskiego. Ustawodawca stosownie do reguł wolnego rynku, nie ingerował w swobodę prowadzenia działalności oraz nie wpływał na stosunki handlowe pomiędzy niezależnymi podmiotami i nie wykluczył żadnej kategorii podmiotów z możliwości wystąpienia o zwrot podatku. Jednocześnie nie odbierał prawa producentom wyrobów akcyzowych do podejmowania decyzji o

odstąpieniu w procesie produkcji od oznaczenia opakowań jednostkowych znakami akcyzy i decydowaniu o rynku docelowym konsumpcji poza krajem dla wytwarzanych przez producenta wyrobów.

W tym miejscu należy wyjaśnić, że znaki akcyzy nakłada się na wyroby akcyzowe dopuszczone do konsumpcji, co daje gwarancję legalności pochodzenia tych wyrobów. Wyroby ze znakami akcyzy są wyrobami znanego pochodzenia, pozwalają na stwierdzenie, że dany wyrób został w rzeczywistości wyprodukowany przez podmiot, który go firmuje. Ponadto zgodnie z art. 87 ust. 3 u.p.a. wyroby akcyzowe podlegające obowiązkowi oznaczania znakami akcyzy nie mogą być przedmiotem obrotu na terytorium kraju bez ich uprzedniego prawidłowego oznaczenia odpowiednimi znakami akcyzy. Skoro producent wyprodukowane przez siebie wyroby akcyzowe zamierza przeznaczyć do dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej, ich konsumpcja następuje poza terytorium kraju, a zatem w stosunku do tych wyrobów nie powstaje obowiązek ich oznaczenia znakami akcyzy w kraju. Nie oznacza to jednak, że naruszono w ten sposób zasadę równości podmiotów gospodarczych.

**Ad 6)**

*Zarzut naruszenia art. 2, art. 7, art 32 ust. 1 i 2 oraz art. 64 Konstytucji RP przez 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 w zw. z § 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*  
*- w zakresie w jakim dla skutecznego usunięcia znaków akcyzy wskazane przepisy przewidują jedynie procedurę ich fizycznego zdjęcia (zerwania) z towaru akcyzowego, a nie wprowadzają w tym zakresie innych równoznacznych czy równorzędnych rozwiązań jak np. urzędowe skasowanie, przekreślenie, przebicie itp.; poprzez co przepisy te naruszają zasady równości wobec prawa, dyskryminują Skarżącą, nadto stanowią o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez Skarżącą oraz jej prawo własności;*

Zdaniem Skarżącej zaskarżona regulacja jest niezgodna z art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji RP, gdyż jest regulacją niepełną, fragmentaryczną i zbyt wąsko zakreślającą zakres zastosowania normy prawnej, co oznacza dokonanie tzw. pominięcia prawodawczego o charakterze przedmiotowym. W zaskarżonym rozporządzeniu przewidziano jedynie procedurę fizycznego zdjęcia znaków akcyzy z towaru akcyzowego, a nie wprowadzono w tym zakresie innych równoznacznych rozwiązań jak np. urzędowe skasowanie, przekreślenie itp., a ponadto nie wprowadzono do stosowania innych znaków akcyzy niż banderole, chociaż przepisy ustawowe wyraźnie przyznawały ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych taką kompetencję, z czego minister nie skorzystał.

Zgodnie z art. 90 ust. 1. znaki akcyzy mogą mieć w szczególności postać banderol, znaków cechowych lub odcisków pieczęci. Według ust. 2 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.

Zdaniem Skarżącej z uwagi na wskazaną powyżej treść art. 90 ust. 2 u.p.a. 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. W jej opinii 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.

Skarżąca zwróciła uwagę, iż w art. 92 ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.a. zawarto delegację ustawową dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych, do określenia, w drodze rozporządzenia postaci wprowadzanych znaków akcyzy i ich wzorów, elementów znaku

akcyzy oraz szczegółowych sposobów 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 tymczasem w wydanym rozporządzeniu w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, ograniczył się wyłącznie do ustalenia zasad obchodzenia się z banderolami, natomiast nie przewidział innych postaci znaków akcyzy, takich jak znaki cechowe czy odciski pieczęci. Skarżąca podkreśliła, iż chociaż u.p.a. wymienia aż trzy różne postaci znaków akcyzy, to w praktyce stosowania prawa akcyzowego w Polsce funkcjonują wyłącznie znaki akcyzy w postaci banderol papierowych (podatkowe i legalizacyjne).

Według Skarżącej chociaż nie sposób przedstawić wszystkich potencjalnych sposobów na zdejmowanie 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 delegacie ustawową i wprowadził tylko banderole jako wyłączną i jedyną postać znaku akcyzowego. Można było dopuścić takie procedury, jak np. urzędowe przekreślenie znaku (i pozostawienie go na towarze akcyzowym), jego skasowanie czy przebicie, przedziurkowanie (i pozostawienie go na towarze akcyzowym).

Skarżąca wskazała też na treść delegacji ustawowych z art. 93 ust. 3 i 4 u.p.a., zgodnie z którymi minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia: szczegółowe przypadki, w których znaki akcyzy mogą być zdjęte z wyrobu akcyzowego, tryb i warunki zdejmowania znaków akcyzy oraz wzór wniosku o zdjęcie znaków akcyzy. Minister właściwy do spraw finansów publicznych wydając przedmiotowe rozporządzenie, uwzględnia 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.



Zdaniem Skarżącej 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 uprawnienie.

Reasumując według Skarżącej ustawodawca wprowadził tylko jedno rozwiązanie, którego zastosowanie prowadzi do uszkodzenia towaru akcyzowego w sposób, który utrudnia jego dalsze zbycie na rynku. 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.

W opinii Skarżącej naruszeniem zasad konstytucyjnych w analizowanym zakresie jest ograniczenie jej swobody działalności gospodarczej, która w przypadku gdy zrezygnuje z dostaw do kontrahentów zagranicznych (aby nie usuwać znaków akcyzy z posiadanych towarów i nie uszkodzić opakowań jednostkowych) jest ograniczona wyłącznie do nabywców działających na rynku krajowym. Kwestionowana regulacja w sposób nieuprawniony, więc przyznaje 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.

Odpowiadając na ww. zarzuty należy mieć na uwadze, iż od początku wprowadzenia znaków akcyzy, tj. od 27 lat, banderole na wyroby spirytusowe są nanoszone na

opakowania jednostkowe wyrobów akcyzowych w sposób uniemożliwiający ich zdjęcie bez jednoczesnego uszkodzenia znaków akcyzy. Natomiast uszkodzenie lub zniszczenie znaków akcyzy przy otwarciu opakowania jednostkowego wyrobu akcyzowego, ma na celu uniemożliwienie powtórnego wykorzystania tych znaków. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w delegacji fakultatywnej, ma możliwość wydania rozporządzenia, w którym może wprowadzić obowiązek kasowania nanoszonych na opakowania jednostkowe wyrobów akcyzowych lub wyroby akcyzowe znaków akcyzy w celu uniemożliwienia ich powtórnego wykorzystania, oznacza to, że możliwość kasowania znaków istnieje w przypadku, gdy znaki akcyzy nie są naniesione na opakowania jednostkowe lub wyroby akcyzowe. Tym niemniej z uwagi na fakt, że regulacja dotycząca kasowania znaków akcyzy jest przepisem fakultatywnym, minister właściwy do spraw finansów publicznych nie określił procedur postępowania poprzez wydanie rozporządzenia, z uwagi na spójną realizację przyjętych założeń między innymi dotyczących zasady zachowania nienaruszalności znaków akcyzy. Jakkolwiek nie można wykluczyć, iż w przypadku wielokrotnego wykorzystywania znaków akcyzy przez poszczególne podmioty minister właściwy do spraw finansów publicznych mógłby skorzystać z ww. uprawnienia, to jednak w praktyce system nanoszenia znaków akcyzy i ich ewidencjonowania jest tak rygorystyczny, iż nakładanie dodatkowych obciążeń w tym zakresie, jakimi byłoby kasowanie znaków akcyzy, należy uznać za nieuzasadnione.

Procedura zdjęcia znaków akcyzy z opakowań jednostkowych wyrobów akcyzowych została określona przepisem § 7 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, w sposób jednoznaczny jako fizyczne zdjęcie znaków z opakowań jednostkowych lub z wyrobów akcyzowych, a następnie ich zwrot wytwórcy banderol lub właściwemu w sprawach znaków akcyzy naczelnikowi urzędu celnego. Założeniem ustawodawcy było stworzenie spójnych procedur systemu oznaczania wyrobów akcyzowych, przy założeniu nienaruszalności znaków akcyzy naniesionych na wyroby akcyzowe. Wszelkie działania typu przekreślanie pisakiem chemicznym, przedziurkowanie doprowadzałyby do, niezgodnego z założeniami, uszkodzenia znaku akcyzy na opakowaniu jednostkowym wyrobu akcyzowego.

Natomiast zdjęcie znaku z opakowań jednostkowych jest powszechnie stosowane przez podmioty i odbywa się to, co do zasady, bez fizycznego uszkodzenia towaru.

Konstrukcja przepisów związanych z funkcjonowaniem systemu znaków akcyzy w celu zapewnienia spójności i kontroli tego systemu wskazuje podmioty właściwe do przyjmowania zwrotów banderol, tj. wytwórcę znaków akcyzy (PWPW S.A.) i naczelnika urzędu celnego właściwego w sprawach znaków akcyzy. Jest to niezbędne chociażby do przeprowadzenia kontroli obrachunkowej zużycia banderol przez podmioty obowiązane do oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy. Zastosowanie pisaka lub dziurkowanie banderol nie jest spójne z zasadami funkcjonowania znaków akcyzy ponieważ naruszałoby treść przepisu stanowiącego o tym, że banderola na wyrobie akcyzowym powinna być nieuszkodzona. Przedziurkowanie banderoli znajdującej się na opakowaniu jednostkowym byłoby trudne do wykonania. Natomiast zastosowanie pisaka chemicznego powodowałoby trudności w kontroli ewidencji znaków akcyzy. Dlatego też zastosowanie procedury zdjęcia znaków akcyzy z opakowań jednostkowych jest rozwiązaniem najlepszym z możliwych zarówno ze względów kontrolnych jak i proceduralnych.

Nie można zgodzić się ze Skarżącą, iż minister właściwy do spraw finansów publicznych powinien był wprowadzić do obrotu prawnego i gospodarczego jeszcze inne niż banderole papierowe, postaci znaków akcyzy. Prawdą jest, że ustawodawca w art. 90 ust. 1 u.p.a. określił jedynie przykładowe formy, w jakich mogą występować znaki akcyzy (o czym świadczy występujący w przepisie zwrot „w szczególności”). Tak więc minister właściwy do spraw finansów publicznych mógł, ale nie miał prawnego obowiązku wprowadzenia znaków akcyzy we wszystkich postaciach wymienionych w przepisie, ani też w innych formach niewymienionych w przepisie. Korzystając z delegacji ustawowej minister właściwy do spraw finansów publicznych uznał za wystarczające wprowadzenie banderoli, jako jedynej formy oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy. Tym samym zarzut Skarżącej, zgodnie z którym ww. organ nie wypełnił delegacji ustawowej w wyżej opisanym zakresie nie może być uznany za zasadny. Należy jednocześnie podkreślić, że brak było sygnałów od podatników, że

wprowadzenie w drodze rozporządzenia znaków akcyzy wyłącznie w formie banderol jest niewystarczające dla prawidłowej realizacji praw i obowiązków wynikających z ustawy o podatku akcyzowym oraz rozporządzeń wydanych na jej podstawie. Należy mieć na uwadze, iż zdjęcie banderol z opakowania jednostkowego nie oznacza każdorazowo uszkodzenia opakowania jednostkowego wyrobu akcyzowego, a do uszkodzenia może dochodzić jedynie w przypadkach niedochowania należytej staranności przez podmiot dokonujący fizycznego zdjęcia znaków.

Zgodnie z art. 92 ust. 2 u.p.a. minister właściwy do spraw finansów publicznych, wydając rozporządzenie, o którym mowa w ust. 1, czyli m.in. określające postacie wprowadzanych znaków akcyzy uwzględnia: konieczność zapewnienia kontroli nad obrotem wyrobami akcyzowymi oraz nad prawidłowością umieszczania znaków akcyzy, rodzaje wyrobów akcyzowych podlegających obowiązkowi oznaczania znakami akcyzy, różnorodność stosowanych opakowań jednostkowych i konieczność zastosowania w znakach akcyzy odpowiednich zabezpieczeń. Minister Finansów wydając ww. rozporządzenie uznał, że znak akcyzy w postaci banderoli podatkowej najlepiej spełnia wytyczne określone w delegacji ustawowej, która we właściwy sposób zapewnia kontrolę nad obrotem wyrobami akcyzowymi, nad prawidłowością ich oznaczania znakami akcyzy i zawiera w sobie odpowiedni poziom zabezpieczeń.

Właściwe zdjęcie znaków akcyzy (tj. ich trwałe uszkodzenie, mające na celu przede wszystkim zapobieganie ponownemu wykorzystywaniu banderol już raz nałożonych na wyroby akcyzowe) nie prowadzi co do zasady do automatycznego, trwałego uszkodzenia opakowań jednostkowych wyrobów akcyzowych oznaczonych tymi znakami. Z incydentalnej sytuacji nieumiejętnego zdjęcia z wyrobów akcyzowych znaków akcyzy

(przez osoby reprezentujące Skarżącą), prowadzącego do trwałego uszkodzenia opakowań jednostkowych wyrobów akcyzowych, nie można wywodzić konieczności, czy też potrzeby wprowadzenia przez Ministra Finansów w drodze aktu wykonawczego innych postaci znaków akcyzy oraz innych niż przewidziane w rozporządzeniu sposobów zdjęcia (unieważnienia) znaków akcyzy (np.

ich kasowania). Dotychczasowa praktyka funkcjonowania znaku akcyzy w postaci papierowych banderol pokazuje, iż ta postać znaku akcyzy jest wystarczająca, sprawdza się zarówno w przypadku nakładania banderol jak i ich zdejmowania. Jednocześnie należy podkreślić, że znaki akcyzy mają pełnić nie tylko funkcję kontrolną, ale również legalizacyjną i ochronną w stosunku do przedsiębiorców legalnie prowadzących działalność gospodarczą.

W zakresie postawionych zarzutów dotyczących obowiązywania niepełnej regulacji z pominięciem prawodawczym oraz ograniczenia działalności gospodarczej Skarżącej jako podmiotu niebędącego producentem wyrobów akcyzowych, aktualne pozostaje stanowisko Ministra Finansów wyrażone powyżej.

Ad 7)

*Zarzut naruszenia art. 22 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP przez art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym 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, - poprzez niezasadne ograniczenie wolności prowadzenia działalności gospodarczej, z zastosowaniem środka nieproporcjonalnego do oczekiwanego przez ustawodawcę rezultatu, tj. zapewnienia prawidłowego obrotu towarami akcyzowymi, czym wskazane przepisy naruszają prawo własności Skarżącej oraz nadmiernie ograniczają wolność prowadzenia działalności gospodarczej przez Skarżącą, a także naruszają zasadę proporcjonalności we wprowadzanych ograniczeniach w prowadzeniu działalności gospodarczej, a także naruszają zasadę proporcjonalności w ograniczaniu konstytucyjnie chronionych wolności i praw;*

W ocenie Skarżącej procedura zdjęcia znaków akcyzy uregulowana została z naruszeniem konstytucyjnej zasady wolności działalności gospodarczej (art. 22 Konstytucji RP), w powiązaniu z zasadą proporcjonalności ograniczania konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP). Chociaż zasada proporcjonalności nie

jest jednoznacznie definiowana to zasadniczo przyjmuje się, że jest ona 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 grudnia 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, 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.

Skarżąca wyraziła pogląd, że 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 zdejmowania 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, 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.

W opinii Skarżącej uregulowana w kwestionowanym rozporządzeniu procedura zdjęcia znaków akcyzy, jest unormowaniem naruszającym możliwość prowadzenia działalności konkurencyjnej przez podmioty działające na rynku obrotu towarami akcyzowymi i prowadzące dostawę wewnątrzspółnotową tychże towarów. Sytuacja przedsiębiorców

nabywających te towary na rynku wtórnym (ze znakami akcyzy), jest o tyle trudniejsza, że jeżeli chcą oni dokonać dostawy wewnątrzspółnotowej to muszą przeprowadzić procedurę zdjęcia znaków akcyzy, która prowadzi do nieodwracalnego uszkodzenia jednostkowych opakowań towaru akcyzowego, podczas gdy producenci, aby móc dokonać dostawy wewnątrzspółnotowej nie muszą przeprowadzać dodatkowych procedur, które wiążą się z ingerencją w stan opakowania fabrycznego towaru akcyzowego.

Skarżąca próbuje wykazać, że regulacja mająca zastosowanie w niniejszej sprawie naruszyła konstytucyjną zasadę proporcjonalności, uzasadniając to tym, iż zastosowanie przez nią procedury zdejmowania znaków akcyzy doprowadziło do uszkodzenia posiadanych wyrobów akcyzowych, braku możliwości jej dalszej odsprzedaży i w konsekwencji Skarżąca zutylizowała uszkodzony towar. Minister Finansów wypowiedział się w zakresie tych argumentów Skarżącej we wcześniejszych punktach niniejszej odpowiedzi na skargę, tym samym wyraża stanowisko, że sformułowane w skardze konstytucyjnej zarzuty naruszenia ww. zasady należy ocenić jako bezpodstawne. Dotyczy to również zarzutu naruszenia przez ww. regulację wolności działalności gospodarczej, w zakresie którego Minister Finansów wypowiedział się odnosząc się do wcześniejszych zarzutów.

Mając powyższe na uwadze, w ocenie Ministra Finansów, zakwestionowane rozwiązania prawne są zgodne ze wskazanymi przepisami ustawy zasadniczej.

Załączniki:

odpis stanowiska MF (4 sztuki)

Minister Finansów



Tadeusz Kościński