

71/5/A/2009

**WYROK**

z dnia 26 maja 2009 r.

**Sygn. akt P 58/07\***

**W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Wojciech Hermeliński – przewodniczący  
Maria Gintowt-Jankowicz – sprawozdawca  
Andrzej Rzepliński,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 26 maja 2009 r., pytania prawnego Naczelnego Sądu Administracyjnego: czy § 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 6 kwietnia 2004 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym, wzoru deklaracji uproszczonej oraz sposobu prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych (Dz. U. Nr 74, poz. 668, ze zm.) jest zgodny z art. 55 ust. 3 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.) i art. 92 ust. 1 oraz z art. 2 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

**§ 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 6 kwietnia 2004 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym, wzoru deklaracji uproszczonej oraz sposobu prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych (Dz. U. Nr 74, poz. 668 oraz z 2005 r. Nr 248, poz. 2099) jest zgodny:**

**a) z art. 55 ust. 3 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 i Nr 68, poz. 623, z 2005 r. Nr 160, poz. 1341, z 2006 r. Nr 169, poz. 1199, z 2007 r. Nr 99, poz. 666 oraz z 2008 r. Nr 118, poz. 745 i Nr 145, poz. 915) i art. 92 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,**

**b) z art. 2 i art. 217 Konstytucji.**

**UZASADNIENIE**

**I**

1. Postanowieniem z 17 lipca 2007 r. (sygn. akt I FSK 927/06) Naczelny Sąd Administracyjny, przedstawił Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne w sprawie zgodności § 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 6 kwietnia 2004 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym, wzoru deklaracji uproszczonej oraz sposobu prowadzenia ewidencji nabywania wyrobów akcyzowych (Dz. U. Nr 74, poz.

---

\* Sentencja została ogłoszona dnia 4 czerwca 2009 r. w Dz. U. Nr 84, poz. 715.

668, ze zm.; dalej: rozporządzenie) z art. 55 ust. 3 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.; dalej: ustawa o podatku akcyzowym z 2004) oraz z art. 92 ust. 1, art. 2 i art. 217 Konstytucji.

Wątpliwości co do konstytucyjności wskazanych przepisów pojawiły się w związku z następującym stanem faktycznym:

Naczelnik Urzędu Celnego w Bielsku-Białej wydał 19 kwietnia 2005 r. postanowienie w sprawie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa, z których jedna kwestia dotyczyła obowiązku określonego w zakwestionowanym § 8 rozporządzenia. Zdaniem Spółki „FL POLAND” sp. z o.o., wnoszącej pytanie, obowiązek uzgodnienia z naczelnikiem urzędu celnego wzoru ewidencji oraz sposobu jej prowadzenia został nałożony bez upoważnienia ustawowego, tj. z naruszeniem delegacji ustawowej wynikającej z art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym. Ponadto strona stwierdziła, że § 8 rozporządzenia jest na tyle niejasny, iż nie ma możliwości jego prawidłowego stosowania. Stanowisko to zostało przez Naczelnika Urzędu Celnego uznane za nieprawidłowe. Art. 55 ustawy o podatku akcyzowym nakłada na podatnika prowadzącego działalność gospodarczą nabywającego wyroby zharmonizowane z akcyzą zapłaconą na terytorium państwa członkowskiego szczególne obowiązki, m.in. obowiązek prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych. W ust. 3 tego artykułu została zamieszczona delegacja dla ministra właściwego ds. finansów do wydania rozporządzenia, m.in. w sprawie sposobu prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych. Zaskarżone rozporządzenie zostało zatem wydane na podstawie wyraźnego upoważnienia ustawowego. Ponadto przepisy tego rozporządzenia (§ 1, § 3 i § 8) w sposób jednoznaczny określają zarówno krąg adresatów, jak i ich obowiązki. Postanowienie to zostało utrzymane w mocy decyzją Dyrektora Izby Celnej w Katowicach z 28 czerwca 2005 r.. Skarga na tę decyzję została oddalona wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach (wyrok z 27 lutego 2006 r.). Od powyższego wyroku została wniesiona kasacja.

Zdaniem sądu pytającego, art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym upoważnił Ministra Finansów do określenia m.in. sposobu prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych. Tymczasem w § 8 rozporządzenia wskazano, że przed rozpoczęciem prowadzenia ewidencji wzór ewidencji i sposób jej prowadzenia powinny zostać uzgodnione z naczelnikiem urzędu celnego. Minister Finansów nałożył zatem na podatników nowe obowiązki. W upoważnieniu do wydania rozporządzenia nie było mowy o tym, aby podatnik musiał uzgadniać wzór ewidencji oraz sposób jej prowadzenia z naczelnikiem urzędu celnego. Rodzi to wątpliwość, czy wskazany przepis rozporządzenia nie wykracza poza upoważnienie ustawowe zawarte w art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym, a tym samym czy nie narusza art. 92 ust. 1 Konstytucji.

W opinii sądu pytającego, zakwestionowany § 8 rozporządzenia wprowadził nowe, nieznane postępowaniu podatkowemu pojęcia, takie jak: „uzgodnienie” i „pisemne zatwierdzenie”, a przytoczone definicje nie są jednoznaczne. Nie wiadomo, na czym ma polegać uzgadnianie sposobu ewidencji, a także czy ma to przybrać postać postępowania mediacyjnego, czy też dominować będzie element władczy. Podobne wątpliwości budzi konieczność uzyskania przez podatnika „zatwierdzenia” pisemnego wzoru ewidencji. Nie wskazano bowiem formy odmowy zatwierdzenia ani sposobu jej zwalczania przez podatnika. Takie uregulowanie narusza zasadę poprawnej legislacji, a tym samym art. 2 Konstytucji.

Konkludując, zdaniem sądu pytającego, Minister Finansów nałożył na podatnika dodatkowe obowiązki nieprzewidziane w ustawie o podatku akcyzowym. Nakładanie na podatnika obowiązków w przepisach rozporządzenia w zakresie, w jakim w przyszłości może to wpłynąć na wysokość zobowiązania podatkowego, narusza art. 217 Konstytucji.

2. Minister Finansów w piśmie z 24 stycznia 2008 r. wniósł o stwierdzenie, że § 8 rozporządzenia jest zgodny z art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym oraz z art. 2 i art. 217 Konstytucji.

Uzasadniając swoje stanowisko, Minister Finansów przedstawił następujące argumenty:

Zakwestionowane rozporządzenie miało określić sposób prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych. Sposób prowadzenia ewidencji to nie tylko elementy, które ta ewidencja powinna zawierać oraz forma jej prowadzenia, ale także określony tryb postępowania gwarantujący jej formalną poprawność. Rozporządzenie Ministra Finansów określa elementy, które ewidencja ta powinna zawierać (§ 3 rozporządzenia), formy jej prowadzenia (§ 5-7 rozporządzenia) oraz tryb postępowania zapewniający poprawność prowadzonej ewidencji (§ 8 rozporządzenia). Brak jest zatem podstaw do uznania, że uregulowania przewidziane w § 8 rozporządzenia wykraczają poza upoważnienie ustawowe, a tym samym naruszają art. 92 Konstytucji.

Z uwagi na to, że przepisy nie określiły wzoru ewidencji, rolą naczelnika urzędu celnego jest jedynie sprawdzenie, czy przedłożony wzór ewidencji spełnia wymogi określone w zakwestionowanym rozporządzeniu (§ 3 i § 5-7). Zatwierdzenie ewidencji nie zawiera elementów uznaniowości i stanowi czynność materialno-techniczną. Ponadto podatnik ma możliwość dochodzenia pozytywnego dla niego rozstrzygnięcia w drodze art. 227 k.p.a. – środek prawny w postaci skargi do organu wyższego stopnia.

Minister Finansów podkreśla, że możliwość uzgodnienia wzoru ewidencji i jego zatwierdzenia przez organ leży przede wszystkim w interesie podatnika. Wyeliminowanie nieprawidłowości chroni podatnika przed konsekwencjami wynikającymi ze stwierdzenia tych nieprawidłowości w późniejszym etapie np. kontroli podatkowej.

Minister Finansów, nakładając na podatnika obowiązek uzgodnienia z naczelnikiem urzędu celnego i zatwierdzenia przez niego wzoru ewidencji, sposobu jej prowadzenia, nie nałożył podatków, innych danin publicznych, nie określił podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych ani zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Ponadto obowiązek ten nie ma żadnego wpływu na wysokość zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym. Tym samym nie narusza art. 217 Konstytucji.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 11 maja 2009 r. przedstawił stanowisko, że § 8 rozporządzenia jest zgodny z art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym oraz art. 92 ust. 1, art. 2 i art. 217 Konstytucji.

Na wstępie Prokurator Generalny zwrócił uwagę, że zaskarżone rozporządzenie zostało uchylone z dniem 1 marca 2009 r. w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11). Pomimo tego § 8 rozporządzenia będzie stanowić podstawę rozstrzygnięcia sprawy przez sąd pytający. Dlatego też nie zachodzi przesłanka do umorzenia postępowania przed Trybunałem.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, wymogiem wynikającym z art. 217 Konstytucji jest obowiązek regulowania wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie. W szczególności dotyczy to przedmiotu, podmiotów i stawek podatkowych.

Obowiązek prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych został wprowadzony w art. 55 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku akcyzowym. W ust. 3 art. 55 zawarte zostało upoważnienie do wydania przez Ministra Finansów rozporządzenia, w którym m.in. miał być określony sposób prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów zharmonizowanych. Równocześnie ustawodawca wskazał w tym upoważnieniu, że konieczne jest zebranie poprzez ewidencję informacji dotyczących ilości nabywanych wyrobów oraz kwoty należnej akcyzy. Posługując się definicją pojęcia „sposób”

przedstawioną w Słowniku języka polskiego pod red. M. Szymczaka (t. s, wyd. IX, Warszawa 1994 r., s. 298), Prokurator Generalny wskazał, że dla zapewnienia informacji, o których mowa w art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym, uzasadnione jest uzgodnienie wzoru ewidencji i sposobu jej prowadzenia oraz ich zatwierdzenie przez naczelnika urzędu celnego. Rozwiązanie takie nie może więc wykraczać poza upoważnienie ustawowe i pozostawać w sprzeczności z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Obowiązek prowadzenia przez podatnika ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych stanowi dokumentowanie stanu faktycznego, nie dotyczy natomiast podatku w tym znaczeniu, że zapisy ewidencji nie mają bezpośredniego znaczenia dla określenia wysokości akcyzy. Z tego powodu, zdaniem Prokuratora Generalnego, określenie sposobu prowadzenia ewidencji w drodze rozporządzenia nie narusza zasady wyłączności ustawowej regulacji prawa daninowego wyrażonej w art. 217 Konstytucji.

W odniesieniu do zarzutu niezgodności § 8 rozporządzenia z art. 2 Konstytucji Prokurator Generalny wskazał, że zatwierdzenie wzoru ewidencji i sposobu jej prowadzenia nie stanowi rozstrzygnięcia w sprawie obowiązku podatkowego i nie wymaga zachowania zasady dwuinstancyjności postępowania. Jest to jedynie czynność techniczna polegająca na wyrażeniu zgody na prowadzenie ewidencji w formie przedstawionej przez podatnika po uprzednim sprawdzeniu, czy wzór uwzględnia elementy określone w rozporządzeniu.

## II

Na rozprawę 26 maja 2009 r. nie stawił się przedstawiciel Naczelnego Sądu Administracyjnego. Sędzia sprawozdawca przedstawiła stan faktyczny, na tle którego zostało sformułowane pytanie prawne, oraz argumenty, które w przekonaniu sądu mogą przemawiać za niekonstytucyjnością § 8 rozporządzenia Ministra Finansów.

Obecni na rozprawie pozostali uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska wyrażone na piśmie.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

### 1. Uwagi wstępne.

W pierwszej kolejności Trybunał odniósł się do kwestii utraty mocy obowiązującej przepisu będącego przedmiotem kontroli w niniejszym pytaniu prawnym. Zgodnie z art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) Trybunał Konstytucyjny umarza na posiedzeniu niejawnym postępowanie, jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał.

Sytuacja taka ma miejsce w tym wypadku. Dnia 1 marca 2009 r. weszła w życie ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 Nr 3, poz. 11; dalej: nowa ustawa o podatku akcyzowym), która zastąpiła dotychczas obowiązującą ustawę z dnia 23 stycznia 2004 o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.; dalej: ustawa o podatku akcyzowym). W związku z utratą mocy obowiązującej ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym utraciły moc obowiązującą niektóre rozporządzenia wydane na podstawie upoważnień zawartych w tej ustawie, w tym także zakwestionowane rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 kwietnia 2004 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzspółnotowym, wzoru deklaracji uproszczonej oraz sposobu prowadzenia ewidencji nabywania wyrobów akcyzowych (Dz. U. Nr 74, poz. 668, ze zm.; dalej: rozporządzenie

Ministra Finansów, rozporządzenie). Tym samym moc obowiązującą utracił zarówno zakwestionowany § 8 rozporządzenia, jak i art. 55 ust. 3, wskazany jako wzorzec kontroli.

Ustosunkowując się do tej kwestii, należy jednak zaznaczyć, że przepis objęty niniejszym pytaniem prawnym, pomimo utraty mocy obowiązującej, będzie podstawą wydania rozstrzygnięcia w sprawie zawisłej przed sądem pytającym. Dlatego też Trybunał Konstytucyjny, mając na uwadze ochronę konstytucyjnych wolności i praw, zdecydował się dopuścić ocenę jego zgodności z Konstytucją. Z uwagi na fakt, że kontrola konstytucyjności § 8 rozporządzenia Ministra Finansów dotyczyć będzie przede wszystkim ustalenia, czy przepis ten został wydany w granicach upoważnienia zawartego w art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym, należało dopuścić jako wzorzec kontroli także nieobowiązujący art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym.

## 2. Przedmiot kontroli.

Niniejsze pytanie prawne dotyczy zgodności § 8 rozporządzenia Ministra Finansów z art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym oraz z art. 92 ust. 1, art. 2 i art. 217 Konstytucji.

Przepisy zakwestionowanego rozporządzenia dotyczą specjalnej procedury tj. dostawy wewnątrzspółnotowej wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą. Sytuacja taka ma miejsce, gdy polski podmiot prowadzący działalność gospodarczą planuje nabycie w innym państwie członkowskim wyrobów akcyzowych zharmonizowanych. W ramach tej procedury dostawca wyrobów z innego państwa członkowskiego zobowiązany jest do zapłaty lokalnego podatku akcyzowego. Dopiero po zapłaceniu podatku akcyzowego w państwie wysyłki oraz dostarczeniu wyrobów do polskiego nabywcy podmiot ten jest uprawniony do zwrotu akcyzy zapłaconej w państwie wysyłki (S. Parulski, *Akcyza. Komentarz.*, Kraków 2005).

Procedura ta została wprowadzona do polskiego systemu podatkowego w 2004 r. w związku z dostosowywaniem polskiego systemu opodatkowania podatkiem akcyzowym do prawa unijnego. Wiązało się z wprowadzeniem wielu nowych, nieznanych dotychczas instytucji, takich jak składy podatkowe, zarejestrowani i niezarejestrowani handlowcy oraz procedur: zawieszenia poboru akcyzy czy właśnie dostawy wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą. W efekcie zmiany w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym, jakie nastąpiły w wyniku wprowadzenia nowych przepisów, można uznać za zasadnicze. Przepisy ustawy miały niejednokrotnie charakter ramowy, wiele szczegółowych regulacji zostało zawartych w rozporządzeniach wykonawczych wydanych przez ministra finansów.

Zakwestionowane w pytaniu prawnym regulacje wiązały się z obowiązkami podatnika, których realizacja pozwalała dostawcy wyrobów akcyzowych zharmonizowanych ubiegać się o zwrot akcyzy w państwie wysyłki. Kwestie te regulował art. 55 ustawy o podatku akcyzowym. Zgodnie z nim podatnik taki był zobowiązany: 1) przed wprowadzeniem wyrobów akcyzowych zharmonizowanych na terytorium kraju dokonać zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzspółnotowym do właściwego naczelnika urzędu celnego i złożyć zabezpieczenia akcyzowe; 2) potwierdzić odbiór wyrobów akcyzowych zharmonizowanych na uproszczonym dokumencie towarzyszącym; 3) złożyć deklarację uproszczoną i dokonać zapłaty akcyzy na terytorium kraju w terminie 10 dni, licząc od powstania obowiązku podatkowego; 4) prowadzić ewidencję nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych.

Na mocy postanowień art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym minister właściwy do spraw finansów publicznych został upoważniony do określenia w drodze rozporządzenia wzoru zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzspółnotowym, wzoru deklaracji uproszczonej oraz sposobu prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych z uwzględnieniem konieczności zapewnienia informacji dotyczących ilości nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych oraz kwot należnej do zapłaty akcyzy.

Na podstawie przedmiotowej delegacji Minister Finansów wydał rozporządzenie, w którym określił wskazane wyżej elementy. Zakwestionowany § 8 tego rozporządzenia wprowadził obowiązek uzgodnienia przygotowanego wzoru ewidencji oraz sposobu jej prowadzenia z naczelnikiem urzędu celnego oraz uzyskania pisemnego zatwierdzenia jej prawidłowości. Każda zmiana zaakceptowanego przez naczelnika urzędu wzoru ewidencji, sposobu jej prowadzenia i ewentualnego programu komputerowego wymagała ponownego pisemnego zatwierdzenia.

Zarzuty sądu pytającego sprowadzają się do trzech kwestii. Po pierwsze, zdaniem sądu, nałożenie na podatników nowych obowiązków, nieokreślonych w upoważnieniu zawartym w art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym, polegających na konieczności uzgodnienia elementów ewidencji z naczelnikiem urzędu celnego, a następnie uzyskania pisemnego zatwierdzenia, narusza art. 55 ust. 3 i tym samym art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Po drugie, użycie niejasnych pojęć takich jak „uzgodnienie” i „pisemne zatwierdzenie”, a także brak wskazania procedury dochodzenia przez podatnika do pozytywnych dla niego rozstrzygnięć oraz sposobu odwołania się od odmowy pisemnego zatwierdzenia ewidencji przez naczelnika urzędu celnego narusza zasady poprawnej legislacji wynikające z art. 2 Konstytucji.

Po trzecie, określenie w rozporządzeniu, a nie w ustawie nowych obowiązków, co może wpływać na wysokość zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym, –narusza art. 217 Konstytucji.

3. Ocena zgodności § 8 rozporządzenia z art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym oraz z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Odnosząc się do pierwszego ze wskazanych przez sąd pytający zarzutów należy przypomnieć orzecznictwo Trybunału, w którym przyjęto, że rozporządzenie może być wydane tylko na podstawie wyraźnego, precyzyjnego upoważnienia ustawowego i tylko w granicach tego upoważnienia. Interpretując art. 92 ust. 1 Konstytucji, powołany jako wzorzec kontroli w niniejszym pytaniu prawnym, Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że ustawowe upoważnienie do wydawania rozporządzeń musi mieć szczegółowy charakter:

1) pod względem podmiotowym, tj. musi określać organ właściwy do wydania rozporządzenia;

2) pod względem przedmiotowym, tj. ma wskazywać zakres spraw przekazanych do uregulowania;

3) pod względem treściowym, tzn. ma wskazywać – w formie pozytywnej lub negatywnej – wytyczne dotyczące treści aktu.

Istota rozwiązania przyjętego w art. 92 ust. 1 Konstytucji polega więc na tym, że wszystkie podstawowe kwestie dotyczące przyszłej regulacji powinny być przesądzone w akcie delegującym, czyli w ustawie. Rozporządzenie musi służyć realizacji celu ustawy. Ustawowe upoważnienie do wydania aktu wykonawczego (rozporządzenia) nie może mieć charakteru blankietowego. Niedopuszczalne konstytucyjnie jest takie sformułowanie upoważnienia, które w istocie upoważnia nie do wydania rozporządzenia w celu wykonania ustawy, lecz do samodzielnego uregulowania całego kompleksu zagadnień, co do których w tekście ustawy nie ma żadnych bezpośrednich unormowań albo wytycznych. Rozporządzenie jest zatem legalne, jeśli zostało wydane przez organ upoważniony, służy realizacji ustawy i mieści się w zakresie spraw przekazanych przez nią do uregulowania oraz odpowiada „merytorycznej treści dyrektywnej”, której wykonaniu przepisy rozporządzenia mają służyć (zob. orzeczenie TK z 19 października 1988 r., sygn. Uw 4/88, OTK ZU z 1988 r., poz. 5, s. 58-80, oraz wyroki TK z: 24 marca 1998 r., sygn. K. 40/97, OTK ZU nr 2/1998, poz. 12; 13

listopada 2001 r., sygn. K 16/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 250; 12 lipca 2007 r., sygn. U 7/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 76).

W niniejszej sprawie upoważnienie ustawowe do wydania rozporządzenia, którego § 8 został zakwestionowany przez sąd pytający, zawarto w art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym. Zgodnie z tym przepisem minister do spraw finansów publicznych został upoważniony do określenia w drodze rozporządzenia wzoru zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym, wzoru deklaracji uproszczonej oraz sposobu prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych z uwzględnieniem konieczności zapewnienia informacji dotyczących ilości nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych oraz kwot należnej do zapłaty akcyzy. Upoważnienie to spełnia zatem wszystkie trzy wymienione wyżej warunki określone w art. 92 ust. 1 Konstytucji, a mianowicie: po pierwsze, określa organ właściwy do wydania rozporządzenia; po drugie, wskazuje zakres spraw przekazanych do uregulowania w rozporządzeniu – określenie wzoru zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym, wzoru deklaracji uproszczonej oraz sposobu prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych i wreszcie po trzecie, zawiera wytyczne dotyczące treści aktu – wydając to rozporządzenie minister właściwy do spraw finansów publicznych powinien uwzględnić konieczność zapewnienia informacji dotyczących ilości nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych oraz kwot należnej do zapłaty akcyzy.

Kierując się powyższymi wytycznymi, Minister Finansów wydał rozporządzenie, w którym określił wskazane wyżej elementy, w tym także zasady prowadzenia ewidencji (§ 3-8 rozporządzenia). W § 3 rozporządzenia zostały wymienione poszczególne elementy, które ewidencja ta powinna zawierać. Następne przepisy, określając sposób prowadzenia ewidencji, dały podatnikowi prawo wyboru formy jej prowadzenia. Podatnik mógł zatem zdecydować, czy ewidencja będzie prowadzona w formie książkowej, czy też z zastosowaniem technik elektronicznego przetwarzania danych. Do prowadzenia ewidencji w każdej z tych form przewidziane były bowiem szczegółowe wymagania określone w § 6 i 7 rozporządzenia. W konsekwencji § 8 rozporządzenia wprowadził obowiązek uzgodnienia, a następnie pisemnego zatwierdzenia przez naczelnika urzędu celnego wzoru ewidencji, czyli sposobu jej prowadzenia oraz – w przypadku stosowania elektronicznego przetwarzania danych o którym mowa w § 7 rozporządzenia – używanego programu komputerowego.

Zgodnie z art. 55 ust. 3 rozporządzenie wykonawcze do tego przepisu miało określić sposób prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych.

Trybunał zwraca uwagę, że delegacja ustawowa upoważniła ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w rozporządzeniu „sposobu” prowadzenia ewidencji. Termin „sposób” to określony tryb postępowania, forma, a także metoda umożliwiająca zrealizowanie, osiągnięcie, uzyskanie czegoś (*Słownik języka polskiego*, wyd. PWN, Warszawa 2007). Zatem sposób prowadzenia ewidencji to nie tylko elementy statyczne, które ewidencja ta powinna zawierać oraz forma jej prowadzenia, lecz także określony tryb postępowania gwarantujący jej formalną poprawność.

Należy raz jeszcze przypomnieć, że przepisy rozporządzenia określają warunki zastosowania norm ustanowionych w samej ustawie i uszczegóławiają je w takim stopniu, w jakim ustawodawca tego nie uczynił ze względu na ich drugorzędne znaczenie. Rozporządzenie jest zatem funkcjonalnym uzupełnieniem ustawy. Ustawa powinna jednak pozostawić organowi upoważnionemu pewną samodzielność w unormowaniu materii, której rozporządzenie dotyczy. Istotne jest, aby podmiot wydający rozporządzenie mógł prawidłowo odczytać intencje ustawodawcy na podstawie wytycznych zawartych w upoważnieniu.

Art. 55 ustawy o podatku akcyzowym nakładał na podatnika obowiązek prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych. Kwestia sposobu prowadzenia ewidencji została sprecyzowana w przepisach wykonawczych.

W rozporządzeniu nie zamieszczono wzoru ewidencji, ale poszczególne elementy, które musiała ona zawierać. Obowiązek uzgodnienia wzoru ewidencji oznaczał zatem – z punktu widzenia administracji celnej – sprawdzenie, czy określone w rozporządzeniu elementy ewidencji się w niej znalazły, a także czy zostały spełnione wymagania dotyczące prawidłowego jej prowadzenia w każdej z przewidzianych w rozporządzeniu form, w szczególności, w przypadku prowadzenia ewidencji z zastosowaniem technik elektronicznego przetwarzania danych, czy zastosowany do prowadzenia ewidencji program komputerowy jest kompatybilny z systemem stosowanym przez organy celne. Podatnik natomiast uzyskiwał akceptację projektowanego sposobu prowadzenia ewidencji dostosowanej do specyfiki jej przedmiotu. Pisemne zatwierdzenie gwarantowało, że ewidencja będzie prowadzona w sposób zgodny z przepisami, a także – mając na uwadze wytyczne zawarte w delegacji określonej w art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym – będzie zawierała informacje dotyczące ilości nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych oraz kwot należnej do zapłaty akcyzy.

W konsekwencji nie można uznać, że § 8 rozporządzenia nakłada na podatnika dodatkowe obowiązki, niezwiązane ze sposobem prowadzenia ewidencji, a autor rozporządzenia wykroczył poza granice dopuszczalnego zakresu normowania wyznaczone treścią delegacji. Przepis § 8 rozporządzenia jest zatem zgodny z art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym, a tym samym także z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

#### 4. Ocena zgodności § 8 rozporządzenia z art. 2 Konstytucji.

Kolejna kwestia, która zdaniem sądu pytającego pojawia się w niniejszej sprawie, to zgodność zakwestionowanego § 8 rozporządzenia z art. 2 Konstytucji. Wprowadzenie przez prawodawcę nowych, nieznanych postępowaniu podatkowemu pojęć takich jak „uzgodnienie” i „pisemne zatwierdzenie” narusza zasadę przyzwoitej legislacji. Powoduje to, że zaskarżony § 8 rozporządzenia jest niejasny i wieloznaczny, a podatnik nie może przewidzieć konsekwencji prawnych swojego zachowania.

Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że zarzut niezgodności z art. 2 Konstytucji, a ściślej z zasadą państwa prawnego, oparty na stwierdzeniu błędów legislacyjnych, wymaga szczególnego uzasadnienia. Zarzut ten musi mieć na tyle silne podstawy, by wzruszyć domniemanie zgodności aktu prawnego z Konstytucją (zob. postanowienie TK z 5 kwietnia 2005 r., sygn. K 43/01, OTK ZU nr 4/A/2005, poz. 43). Z tego punktu widzenia Trybunał określał uznanie aktu za niekonstytucyjny jako „środek ostateczny” (zob. wyrok z 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90). Nieprawidłowa legislacja może zadecydować o uznaniu naruszenia art. 2 Konstytucji tylko wyjątkowo, a mianowicie wtedy, gdy nieprawidłowości techniki legislacyjnej prowadzą do negatywnych skutków materialnoprawnych, zwłaszcza – godzą w interesy adresatów norm prawnych, czy też – ze względu na niedającą się usunąć dwuznaczność przepisów – mogą spowodować zróżnicowanie sytuacji prawnej adresatów. Zasada prawidłowej legislacji wiąże się bowiem ściśle z zasadą pewności i bezpieczeństwa prawnego (zob. wyrok z 5 maja 2004 r., sygn. P 2/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 39).

Jak wynika z treści rozporządzenia, nie wskazuje ono wzoru ewidencji, ale określa niezbędne elementy, które w prowadzonej ewidencji powinny się znaleźć.

W przepisach prawa administracyjnego określenia „w porozumieniu”, „w uzgodnieniu” występują dość powszechnie. Stosowane są one przede wszystkim w sytuacjach, kiedy jednostronne kształtowanie przez organy administracji norm zarówno generalnych, jak i indywidualnych wymaga zasięgnięcia stanowiska innego organu. Obowiązek przeprowadzenia uzgodnienia występuje także w procesie prawotwórczym. Z taką konstrukcją mamy do czynienia m.in. w przypadku, kiedy wydanie przez ministra



rozporządzenie następuje „w porozumieniu” lub „uzgodnieniu” z innym ministrem. Zwroty takie jak „za zgodą”, „w uzgodnieniu” czy „w porozumieniu” wiążą się z takimi formami współdziałania, które w literaturze określa się jako kategoryczne lub mocniejsze, w przeciwieństwie do form słabszych, do których należy np. wyrażenie opinii. Oznaczają one uzyskanie zgody organu administracji na podjęcie określonego rozstrzygnięcia.

Jak podkreśla się w doktrynie prawa, konieczność dokonywania rozmaitych uzgodnień sprzyja wypracowaniu trafnego rozwiązania uwzględniającego istotne dla przedmiotu rozstrzygnięcia racje. Obowiązek współdziałania stanowi bowiem rodzaj gwarancji wyboru prawidłowego rozwiązania (Z. Kmiecik, *Mediacja i koncyliacja w prawie administracyjnym*, Kraków 2004).

Mając powyższe na uwadze, Trybunał uznał, że skoro rozporządzenie Ministra Finansów określa dokładnie elementy, które ewidencja powinna zawierać oraz dwie formy jej prowadzenia, tj. formę książkową albo z zastosowaniem technik elektronicznego przetwarzania danych, rola naczelnika urzędu celnego sprowadza się jedynie do sprawdzenia czy przedstawiony wzór ewidencji zawiera wszystkie wymagane prawem informacje (dane). Natomiast zatwierdzenie ewidencji to nic innego jak zgoda organu podatkowego na prowadzenie ewidencji w przedstawionej formie. Nie mamy tutaj do czynienia z uznaniem administracyjnym i dowolnością w stosowaniu przepisów, a jedynie z czynnością materialno-techniczną. Zgodność ewidencji z przepisami rozporządzenia skutkuje bowiem jej pisemnym zatwierdzeniem. Nie można zatem zgodzić się ze stanowiskiem sądu pytającego, że przepis ten jest na tyle wieloznaczny, iż „nie wiadomo na czym polegać ma uzgodnienie sposobu prowadzenia ewidencji z naczelnikiem urzędu celnego”.

W przypadku zaniedbań w załatwieniu sprawy podatnikowi przysługuje z mocy art. 229 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. Nr 30, poz. 168, ze zm.) skarga do organu wyższego stopnia. Przedmiotem tej skargi mogą być wszelkie czynności prawne i faktyczne lub też brak czynności właściwych organów lub ich pracowników (art. 227 k.p.a.). Tym samym podatnik ma możliwość dochodzenia pozytywnych dla niego rozstrzygnięć.

Trybunał zwraca także uwagę, że z art. 84 Konstytucji wynika swoboda przysługująca ustawodawcy w kształtowaniu i realizowaniu polityki podatkowej, w wyborze pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych. Nie oznacza to oczywiście pełnej dowolności ustawodawcy, gdyż wymaga poszanowania innych norm, zasad i wartości konstytucyjnych. Jednak w przypadku zachowania takich wymogów to ustawodawca, znając realia gospodarcze i społeczne, decyduje o konkretnych konstrukcjach podatkowych.

Regulacja sposobu prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych w związku z nabyciem wewnątrzspółnotowym, podobnie jak szereg innych kwestii, wiązała się z harmonizacją polskiego systemu podatkowego z systemem podatku akcyzowego obowiązującego w Unii Europejskiej. Była to zmiana kompleksowa, wprowadzająca wiele nowych obowiązków dotyczących podatników, m.in. także obowiązek prowadzenia ewidencji wyrobów akcyzowych zharmonizowanych. Ustawodawca, biorąc pod uwagę zakres nowych obowiązków nałożonych na podatnika, np. danej podatnikom możliwości wyboru prowadzenia ewidencji w dwóch formach: książkowej lub elektronicznej, mógł zakładać, że w fazie stosowania prawa dojdzie do wielu nieprawidłowości. Uzgodnianie wzoru ewidencji, a następnie jego pisemne zatwierdzenie przez naczelnika urzędu celnego miało temu zapobiec. Służyło to ochronie interesów podatników. Eliminacja nieprawidłowości przed przystąpieniem do prowadzenia ewidencji chroniła bowiem podatników przed konsekwencjami wynikającymi ze stwierdzenia tych nieprawidłowości w toku wykonywania przez organ podatkowy czynności w ramach kontroli podatkowej.

Przepis ten realizował pośrednio zatem jedną z ogólnych zasad postępowania podatkowego, tj. obowiązek udzielania uczestnikom postępowania informacji prawnej oraz

faktycznej, ważnej dla jej praw i obowiązków (art. 121 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926, ze zm.). Z zasady tej wynika obowiązek takiego działania organów, poprzez udzielanie podmiotom niezbędnych wyjaśnień i wskazówek, aby strony i inne osoby uczestniczące w postępowaniu nie poniosły szkody z powodu niezajomości prawa. W ocenie Trybunału, uzgodnienie sposobu prowadzenia ewidencji chroni uczestników postępowania przed tego rodzaju wypadkami.

W efekcie, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, brak jest podstaw do stwierdzenia, że § 8 rozporządzenia narusza zasadę poprawnej legislacji, a tym samym art. 2 Konstytucji.

##### 5. Ocena zgodności § 8 rozporządzenia z art. 217 Konstytucji.

Zdaniem sądu pytającego, nałożenie na podatnika nowego obowiązku jakim jest konieczność uzgodnienia i następnie zatwierdzenia przez naczelnika właściwego urzędu celnego wzoru ewidencji, sposobu jej prowadzenia oraz programu komputerowego, może wpływać w przyszłości na wysokość zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym. Stąd regulacja ta, zgodnie z art. 217 Konstytucji, powinna znaleźć się w ustawie. Sąd pytający nie przedstawił jednak żadnej argumentacji, która pozwoliłaby na uznanie tego rodzaju rozumowania za zasadne.

Zgodnie z art. 217 Konstytucji „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”.

Interpretując art. 217, Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że wyliczenie w nim zawarte należy rozumieć jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, do których zaliczają się przede wszystkim: określenie podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku (zob. wyroki TK z: 16 czerwca 1998 r., sygn. U 9/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 51; 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13; 9 września 2004 r., sygn. K 2/03, OTK ZU nr 8/A/2004, poz. 83; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103). W praktyce bowiem, co podkreślał Trybunał w swoim orzecznictwie, nie jest możliwe regulowanie w ustawach podatkowych wszystkich zagadnień związanych z prawem podatkowym. Tym samym dopuszczalne jest korzystanie – w zakresie niewyłączonym przez art. 217 Konstytucji – z upoważnień ustawowych (wyrok TK z 2 kwietnia 2007, sygn. SK 19/06, OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37).

Trybunał nie znalazł podstaw, aby uznać, że zakwestionowany § 8 rozporządzenia dotyczy istotnego elementu podatku akcyzowego. Obowiązek uzgodnienia z naczelnikiem urzędu celnego i zatwierdzenia przez niego prowadzenia ewidencji wyrobów akcyzowych zharmonizowanych nie decyduje bezpośrednio o żadnym z elementów konstrukcji podatkowej tego podatku. Tym bardziej, że sam obowiązek prowadzenia ewidencji nałożony został w ustawie. Zdaniem Trybunału, nie jest konieczne, aby regulacja dotycząca jedynie sposobu prowadzenia ewidencji także znalazła się w ustawie. Mając na uwadze powyższe, należy uznać, że § 8 rozporządzenia nie narusza art. 217 Konstytucji.

Z przedstawionych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.