



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt SK 16/17
BAS-WAKU-1446/17

Warszawa, 12 kwietnia 2018 r.

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCELARIA	
wpl. dnia	13. 04. 2018
L.dz.	L. zał.

Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej P

spółka
jawna z siedzibą w I z 27 sierpnia 2015 r. (sygn. akt SK 16/17), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.) w związku z art. 2 ustawy z 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341), w zakresie, w jakim ustawodawca zdecydował o ich wejściu w życie z dniem ogłoszenia, **jest niezgodny** z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 84 Konstytucji.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

Przedmiotem kontroli jest art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 29 poz. 257, ze zm.; dalej: ustawa o podatku akcyzowym lub u. p. a.) w związku z art. 2 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 160 poz. 1341; dalej: ustawa nowelizująca).

Zakwestionowany przez P

spółka jawna (dalej: skarżąca) przepis został dodany do ustawy o podatku akcyzowym przez art. 1 lit. b ustawy nowelizującej z dniem 24 sierpnia 2005 r. w następującym brzmieniu: „W przypadku użycia olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe, które nie spełniają warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem, a także sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, stawka akcyzy wynosi: 1) dla olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe – 2 000 zł od 1 000 litrów gotowego wyrobu; 2) dla ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe – 1 800 zł od 1 000 kilogramów gotowego wyrobu”.

Zaskarżony przepis wszedł w życie z dniem ogłoszenia nowelizacji w Dzienniku Ustaw, tj. w dniu 24 sierpnia 2005 r., co wynikało z art. 2 ustawy nowelizującej.

II. Stan faktyczny i prawny sprawy

Skarżąca 27 sierpnia 2015 r. wniosła skargę konstytucyjną (dalej: skarga), kwestionując zgodność art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym w związku z art. 2 ustawy nowelizującej.

W dniu stycznia 2006 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w O (dalej: Dyrektor UKS) wszczął postępowanie kontrolne w stosunku do skarżącej w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku akcyzowego za poszczególne okresy rozliczeniowe od stycznia 2004 r. do października 2005 r., a także prawidłowości prowadzenia

ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących i realizacji obowiązku instalowania kas fiskalnych. W dniu maja 2008 r. Dyrektor UKS wydał decyzję (znak:), w której określił wysokość zobowiązań podatkowych za okres od lutego 2004 r. do października 2005 r. Na skutek wniesionego odwołania Dyrektor Izby Celnej w O (dalej: Dyrektor IC) decyzją z września 2008 r. (znak:) utrzymał w mocy decyzję organu kontroli skarbowej. Wojewódzki Sąd Administracyjny w O (dalej: WSA w O) wyrokiem z kwietnia 2011 r. (sygn. akt) uchylił w całości decyzję Dyrektora IC.

Po ponownym przeprowadzeniu postępowania kontrolnego Dyrektor UKS wydał sierpnia 2012 r. decyzję (znak:), w której określił wysokość zobowiązań podatkowych za poszczególne miesiące od lutego 2004 r. do października 2005 r.

Po rozpoznaniu odwołania, Dyrektor IC decyzją z listopada 2012 r. (znak:) utrzymał w mocy decyzję organu I instancji w części dotyczącej podatku akcyzowego za miesiąc maj 2005 r., natomiast za poszczególne miesiące od lutego 2004 r. do miesiąca października 2005 r. uchylił decyzję i określił skarżącej zobowiązanie podatkowe za okres od lutego 2004 r. do października 2005 w innej wysokości. Jednocześnie stwierdził, iż: „organ I instancji prawidłowo naliczył zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym od sprzedaży przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych ciężkiego oleju opałowego [za miesiące: sierpień-październik 2005 r. – uwaga własna] [...]” (decyzja Dyrektora IC z listopada 2012 r., s. 26).

W uzasadnieniu Dyrektor zauważa, iż: „Stosownie do art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym, obowiązującego od 24 sierpnia 2005 r., w przypadku użycia olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe, które nie spełniają warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem, a także sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, stawka akcyzy wynosi: 1) dla olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe – 2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu; 2) dla ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe – 1.800 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu. Na podstawie delegacji ustawowej do dnia 14.09.2005 r. przy sprzedaży oleju opałowego na inne cele niż opałowe

obowiązywała stawka podatku akcyzowego określona w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia podatku akcyzowego, natomiast od 15.09.2005 r. dla olejów opałowych przeznaczonych na inne cele niż opałowe obowiązywała stawka podatku akcyzowego określona w ustawie. A zatem nie złożenie przez nabywcę oświadczenia lub podanie w oświadczeniu niekompletnych, a także nieprawdziwych informacji, tj. nie spełnienie wymogów formalnych określonych w obowiązujących przepisach prawa, stanowi podstawę do zakwestionowania sprzedaży oleju opałowego ze stawką akcyzy właściwą dla oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe. [...] Biorąc pod uwagę ustalony stan faktyczny oraz brzmienie art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym, obowiązującego do 24 sierpnia 2005 r., w zaskarżonej decyzji określono wysokość zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym od sprzedaży w miesiącach sierpień 2005 roku – październik 2005 roku oleju opałowego ciężkiego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych stosując stawkę akcyzy 1.800 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu nie obniżając należnego podatku akcyzowego o kwotę podatku akcyzowego zawartego w cenie zakupu. Zarzut Strony, iż kontrolujący stosując ustawę z dnia 28 lipca 2005 roku o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2005 roku, nr 160, poz. 1341) sankcjonującą wyższą stawkę podatku akcyzowego przy sprzedaży oleju opałowego ciężkiego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych od chwili jej wejścia w życie tj. 24 sierpnia 2005 [poprawiona data na właściwą – uwaga własna] zignorowali również fakt, iż przedsiębiorca powinien mieć czas na zastosowanie się do nowych przepisów podatkowych, jest bezzasadny. Stosowanie prawa przez organy państwowe odbywa się z uwzględnieniem wszelkich zmian oraz nowelizacji w prawie powszechnie obowiązującym. Ustawodawca nie przewidział możliwości dobrowolnego przyjmowania przez organy państwowe daty obowiązywania aktów prawnych. Organ państwowe stosują prawo od dnia wejścia jego w życie, bez znaczenia czy dniem wejścia w życie aktu normatywnego jest dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym czy też akt wchodzi w życie w terminie 14 dni od dnia ogłoszenia tego aktu. Bowiem zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 20 lipca 2000 roku o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. tj. z 2007 roku nr 68 poz. 449) w uzasadnionych przypadkach akty normatywne, z zastrzeżeniem ust. 3, mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją

temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym” (decyzja Dyrektora IC, s. 11, 22-23).

Od decyzji Dyrektora IC skarżąca wniosła skargę do WSA w O , który wyrokiem z marca 2013 r. oddalił skargę. W uzasadnieniu sąd stwierdził, iż „[...] zarzut Strony, iż kontrolujący stosując ustawę z dnia 28 lipca 2005 roku o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2005 roku, nr 160, poz. 1341) sankcjonującą wyższą stawkę podatku akcyzowego przy sprzedaży oleju opałowego ciężkiego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych od chwili jej wejścia w życie tj. od 24 sierpnia 2005 roku zignorowali również fakt, iż przedsiębiorca powinien mieć czas na zastosowanie się do nowych przepisów podatkowych, jest bezzasadny. Zgodnie bowiem z art. 120 Ordynacji podatkowej, organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa. Działanie na podstawie przepisów prawa oznacza również, że organy państwowe zobowiązane są do stosowania prawa z uwzględnieniem wszelkich zmian oraz nowelizacji w prawie powszechnie obowiązującym. Oznacza to, że organy państwowe stosują prawo od dnia wejścia jego w życie, niezależnie od tego, czy dniem wejścia w życie aktu normatywnego jest dzień ogłoszenia aktu w dzienniku urzędowym czy też akt wchodzi w życie w terminie 14 dni od dnia ogłoszenia tego aktu.” (wyrok WSA z marca 2013 r., sygn. akt sygn.

, s. 36).

Orzeczenie to zostało zaskarżone. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z kwietnia 2015 r. oddalił skargę kasacyjną. NSA stwierdził, że „Obecnie zasada *vacatio legis* jest wywodzona z art. 2 Konstytucji RP. Z przepisu tego nie można jednak wyprowadzić minimalnego okresu wprowadzenia zmian ustrojowych. Z drugiej jednak strony Trybunał Konstytucyjny wskazuje, że ustanowienie w pewnych okolicznościach odpowiedniego *vacatio legis* może stanowić obowiązek ustawodawcy znajdujący umocowanie w zasadach konstytucyjnych zwłaszcza, gdy przedmiotem regulacji są należności publicznoprawne. Trybunał Konstytucyjny dopuszcza również w drodze wyjątku (ze względu na «ważny interes publiczny») możliwość ograniczenia lub nawet rezygnację z ustanowienia *vacatio legis* wówczas, gdy ustawodawca dąży do przeciwstawienia się oszustwom i nadużyciom podatkowym, prowadzącym do uchylecia się od obowiązku uiszczenia należnych podatków [...]. Wobec tego należy stwierdzić, iż dokonana z dniem 24 sierpnia 2005 r. nowelizacja opodatkowania sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe pozwalała na rezygnację z *vacatio legis*.

[...] nowela ta jedynie częściowo wpływała na sytuację prawną sprzedawców oleju opałowego (zakazując sprzedaży oleju opałowego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych), natomiast w pozostałym zakresie de facto przenosiła regulację w tym zakresie z aktu podustawowego do ustawy, co nie wymagało wprowadzenia «okresu dostosowawczego». Podobnie wprowadzenie dodatkowej regulacji w ust. 1 art. 65 u. p. a., skoro miało zapobiegać nadużyciom podatkowym, które były związane ze sprzedażą oleju opałowego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych na inne cele niż opałowe. W wypadku, gdy celem zmiany jest przeciwdziałanie przypadkom naruszenia już obowiązującego prawa, trudno przyjmować takie same kryteria «okresu dostosowawczego», jak wymagane przy wprowadzeniu w życie unormowań ingerujących w sytuację prawną adresatów szanujących prawo dotychczas obowiązujące» (wyrok NSA z kwietnia 2015 r., sygn. akt , s. 20-22).

Po wstępnym rozpoznaniu skargi Trybunał Konstytucyjny postanowił odmówić nadania jej dalszego biegu. W uzasadnieniu Trybunał przyjął, iż: „Ze stanu faktycznego leżącego u podstaw analizowanej skargi konstytucyjnej wynika, że wymogi sprzedaży, których spełnienie uprawnia do zastosowania obniżonej stawki akcyzy, sprowadzały się do tego, że podatnik sprzedający ciężkie oleje opałowe nie mógł zastosować w ramach tej transakcji odmierzaczy paliw ciekłych” (postanowienie TK z 1 czerwca 2016 r., sygn. akt Ts 301/15, s. 5). Ponadto Trybunał stwierdził, iż analizowana skarga konstytucyjna jest próbą skorygowania zaniedbań, do których skarżąca doprowadziła w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Wątpliwości Trybunału nie budziło bowiem to, że źródłem (i przyczyną) ingerencji w prawo własności spółki – której ochrony domaga się skarżąca – było niedochowanie należytej staranności przy zabezpieczeniu żywotnych interesów przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą, a nie treść przepisów kwestionowanych w skardze konstytucyjnej (*Ibidem*, s. 6).

Skarżąca wniosła zażalenie na postanowienie Trybunału. W dniu 23 czerwca 2017 r. Trybunał Konstytucyjny uwzględnił zażalenie skarżącej. W uzasadnieniu Trybunał stwierdził, że „w wypadku rozpatrywanej skargi konstytucyjnej zachodzą wątpliwości uzasadniające konieczność merytorycznego rozpoznania podniesionych w niej zarzutów. Istnieje w szczególności potrzeba dokonania merytorycznej oceny zarzutu niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów ustaw podatkowych w zakresie, w jakim ustawodawca zdecydował o ich wejściu w życie z dniem ogłoszenia,

co w konsekwencji skutkowało określeniem zobowiązań podatkowych skarżącej” (postanowienie TK z 23 czerwca 2017 r., sygn. akt Ts 301/15, s. 4).

III. Zarzuty skarżącej

Na rzecz niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu przemawiają, zdaniem skarżącej, następujące argumenty.

Po pierwsze, skarżąca będąca podatnikiem podatku akcyzowego w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą w zakresie obrotu wyrobami akcyzowymi, nie mogła w odpowiednim czasie powziąć wiedzy o tym, że dotychczas niekwestionowany sposób sprzedaży ciężkiego oleju opałowego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych zostaje z dniem 24 sierpnia 2005 r. objęty nową, bardzo wysoką stawką 1 800 zł od 1 000 kilogramów takiego oleju (skarga, s. 3-4).

Po drugie, art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym jest niezgodny z przepisami art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Naruszenie tych przepisów polega nie tylko na pozbawieniu skarżącej w takiej sytuacji prawa do jakiegokolwiek skorygowania należnych od takiej sprzedaży zobowiązań w podatku akcyzowym (np. poprzez zmianę ceny wobec nabywców tego oleju opałowego, którzy go już kupili, bo przecież cena oferowana przez sprzedającego w momencie sprzedaży, w świetle obowiązujących powszechnie reguł dotyczących umów sprzedaży, była wiążąca), ale przede wszystkim na obciążeniu majątku skarżącej kwotą podatku pośredniego na podstawie wprowadzonych zmian w ustawie podatkowej, która – biorąc pod uwagę moment jej wejścia w życie i brak odpowiedniej *vacatio legis* – w sposób niestuszny i bezzasadny ograniczyła istotę prawa własności, zapewniającego współnikom skarżącej środki do życia (*Ibidem*, s. 4). „Naruszeniem art. 64 ust. 3 Konstytucji jest odejście w art. 65 ust. 1 a (pkt 2 – będącym przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej) ustawy o podatku akcyzowym od pośredniego i konsumpcyjnego charakteru tego podatku, wskutek czego to nie nabywca (konsument, podmiot zużywający ciężki olej opałowy na własne cele), lecz sprzedawca zostaje obciążony wielokrotnie podwyższoną stawką tego podatku, ponosząc za ten podatek odpowiedzialność całym swoim majątkiem”. A przy tym skarżąca nie mogła poznać zmiany treści obowiązku podatkowego już z dniem 24 sierpnia 2005 r. i w kolejnych dniach, skoro jedynym miarodajnym i obowiązującym źródłem takiej wiedzy jest Dziennik Ustaw, a ten został dopiero w tym dniu opublikowany. Zdaniem skarżącej

poniesienie z własnego majątku kwoty kilkudziesięciokrotnie podwyższonego podatku akcyzowego (także z odsetkami) za okres, w którym skarżąca nie miała możliwości poznania zmiany treści obowiązku podatkowego, jest bezpodstawnym ograniczeniem jej prawa własności (*Ibidem*).

Po trzecie, brak odpowiedniej *vacatio legis* spowodował – w ocenie skarżącej – naruszenie zasady ochrony interesów jednostki, wynikającej z zasady bezpieczeństwa prawnego obywateli oraz zasady zaufania do organów państwa i stanowionego przez nie prawa. Według skarżącej zarzuty te korelują z art. 84 Konstytucji. Zdaniem skarżącej z art. 84 Konstytucji wynika wymóg, by w świetle ogólnej konstytucyjnej zasady ochrony bezpieczeństwa prawnego obywateli oraz zaufania jednostki do państwa i stanowionego prawa – w sferze danin publicznych – zainteresowani znali dokładną treść i wysokość ciążących na nich obowiązków daninowych w chwili nastąpienia zdarzeń powodujących ich powstanie z mocy prawa. Ten wymóg w okolicznościach niniejszej sprawy, w odniesieniu do zobowiązań w podatku akcyzowym za dni 21-31 sierpnia oraz dalej, za wrzesień i październik 2005 r. – zdaniem skarżącej – nie został spełniony. „Skoro bowiem skarżąca jako podatnik podatku akcyzowego podlegała obowiązkowi podatkowemu w podatku akcyzowym z mocy nowelizacji ustawy o podatku akcyzowym, to w jaki sposób miała spełnić nowe wymogi co do opodatkowania sprzedaży ciężkiego oleju opałowego (kategoria: „oleje opałowej pozostałe”) za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, skoro nie mogła w odpowiednim czasie poznać takiej zmiany treści obowiązku podatkowego z Dziennika Ustaw?” (*Ibidem*, s. 7). Skarżąca zarzuca zatem, że nie do pogodzenia z wymogiem zasady bezpieczeństwa prawnego obywateli oraz ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa jest przypisanie jej oraz egzekwowanie od niej kwot zobowiązań podatkowych, jakie powstały już z mocy prawa (od sprzedaży ciężkiego oleju opałowego) za czas, kiedy nikt w Polsce jeszcze nie miał możliwości poznania treści art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym oraz momentu początkowego jego obowiązywania.

III. Analiza formalnoprawna

1. Na podstawie art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego

(Dz. U. poz. 2074) do postępowań przed Trybunałem wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: ustawa o TK) stosuje się przepisy tej ustawy. Skoro postępowanie zainicjowane rozpatrywaną skargą nie zostało zakończone przed 3 stycznia 2017 r., tj. dniem wejścia w życie ustawy o TK, to rozpoznanie tej skargi określają przepisy ustawy o TK.

2. Przedmiotem skargi konstytucyjnej może być przepis aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o konstytucyjnych prawach lub obowiązkach skarżącego. Kwestionowany w skardze przepis musi stanowić normatywną podstawę ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie skarżącego (por. postanowienia TK: z 5 stycznia 2001 r., sygn. Ts 83/00; 18 kwietnia 2005 r., sygn. Ts 176/04).

Na podstawie kwestionowanych przez skarżącą przepisów (art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym w związku z art. 2 ustawy nowelizującej) zostały skarżącej określone zobowiązania podatkowe w podatku akcyzowym za okres od 24 do 31 sierpnia 2005 r. oraz za miesiące: wrzesień, październik 2005 r. (w części określenia zobowiązań stosowanej do sprzedaży ciężkich olejów opałowych za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych). Decyzje organów podatkowych zostały zaaprobowane przez WSA w O oraz NSA.

3. Zgodnie z art. 79 ust. 1. Konstytucji, „Każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji”. Na podstawie powyższego postanowienia ustawy zasadniczej oraz przepisów ustawy o TK należy przyjąć, że skarga konstytucyjna jest dopuszczalna tylko pod warunkiem spełnienia łącznie następujących przesłanek. Po pierwsze – zaskarżony przepis powinien być podstawą prawną ostatecznego orzeczenia sądu lub organu administracji publicznej, wydanego w indywidualnej sprawie skarżącego. Po drugie – orzeczenie to ma pociągać za sobą naruszenie wskazanych w skardze konstytucyjnych wolności lub

praw przysługujących skarżącemu. Po trzecie – źródłem naruszenia powinna być normatywna treść kwestionowanych przepisów, zaś sposób naruszenia powinien być wskazany przez samego skarżącego w uzasadnieniu wnoszonej skargi.

Naruszenie wolności i praw, o których mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji, ze względu na przyjęty model skargi konstytucyjnej, polega na tym, że to ustawa lub inny akt normatywny ingerują w prawa i wolności jednostki, a nie orzeczenie sądu lub decyzja organu państwowego, choć jednostka nie mogłaby wnieść skargi, gdyby pośrednio nie kwestionowała orzeczenia lub decyzji kształtującej jej sytuację prawną. Na tej podstawie skarżący formalnie skarży akt normatywny, ale jednak dokonuje tego ze względu na niekorzystny dla siebie wyrok sądu, u którego podstaw wydania leżała ustawa (lub inny akt normatywny).

Orzeczeniem, z wydaniem którego skarżąca wiąże naruszenie przysługujących jej praw konstytucyjnych, jest wyrok NSA z kwietnia 2015 r. (sygn. akt), którym oddalono skargę kasacyjną skarżącej od wyroku WSA w O z marca 2013 r. (sygn. akt) w sprawie ze skargi na ostateczną decyzję Dyrektora IC w O z listopada 2012 r. w przedmiocie podatku akcyzowego.

4. Wymaga zauważenia, że art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym jest przepisem, który utracił moc obowiązującą z dniem wejścia w życie ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. 2009 nr 3 poz. 11; dalej: ustawa o podatku akcyzowym z 2008 r.), która weszła w życie 1 marca 2009 r.

Zdaniem Sejmu w niniejszej sprawie nie mamy do czynienia z utratą mocy obowiązującej uchylonych formalnie przepisów, rozumianą jako brak możliwości zastosowania danej regulacji. Przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana w skardze konstytucyjnej zachowuje moc obowiązującą dopóty, dopóki na jego podstawie mogą być wydawane indywidualne akty stosowania prawa (zob. wyrok TK z 31 stycznia 2001 r., sygn. akt P/99, postanowienie TK z 6 kwietnia 2005 r., sygn. akt SK 8/04).

Umorzenie postępowania w niniejszej sprawie z powodu utraty mocy obowiązującej zaskarżonego przepisu byłoby niedopuszczalne z uwagi na unormowanie art. 59 ust. 3 ustawy o TK, w świetle którego art. 59 ust. 1 pkt 4 nie stosuje się, jeżeli wydane orzeczenia o akcie normatywnym, który utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia, jest konieczne dla ochrony

konstytucyjnych wolności i praw. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego przesłanką uzasadniającą kontrolę konstytucyjności przepisu, który utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał, jest ustalenie, że zachodzi związek pomiędzy daną regulacją a ochroną konstytucyjnych praw i wolności. Związek ten zachodzi wówczas, gdy spełnione są trzy przesłanki:

- po pierwsze, przepis będący przedmiotem oceny zawiera treści normatywne odnoszące się do sfery praw i wolności konstytucyjnie chronionych;

- po drugie, nie istnieje żaden alternatywny instrument prawny (poza ewentualnym uznaniem przepisu za niekonstytucyjny), który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej ukształtowanej definitywnie, zanim ów przepis utracił moc obowiązującą;

- po trzecie, ewentualna eliminacja danego przepisu z systemu prawnego stanowić będzie skuteczny środek przywrócenia ochrony praw naruszonych obowiązywaniem kwestionowanej regulacji prawnej (wyrok TK z 21 maja 2001 r., sygn. akt SK 15/00, postanowienie TK z 4 maja 2010 r., sygn. akt SK 4/08).

Trybunał wskazywał również, że przepis obowiązuje, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania następuje wówczas, gdy kwestionowany przepis nie może być już stosowany do żadnej sytuacji faktycznej (zob. wyrok TK z 18 października 2011 r., sygn. akt SK 2/10).

W konsekwencji należy uznać, iż w niniejszej sprawie zostały spełnione przesłanki wyłączające umorzenie postępowania na mocy art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK. Mimo formalnego usunięcia z porządku prawnego przepisu art. 65 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym nie utracił on mocy obowiązującej, ponieważ może być nadal stosowany przez sądy administracyjne i wywierać skutki prawne wobec jednostki. Decyzje organów państwowych wydane na podstawie tego przepisu mają wpływ na sytuację prawną ich adresata, co może oznaczać potencjalne naruszenie jego praw konstytucyjnych.

5. Zgodnie art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK, skarga powinna zawierać „uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy [...], ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie”. Powyższe oznacza, że skarżąca powinna w uzasadnieniu skargi przedstawić proces myślowy, jaki doprowadził ją do

tezy o niezgodności kwestionowanej normy z określonymi przepisami aktu hierarchicznie wyższego. „Istotę zarzutu stanowi zindywidualizowanie relacji pomiędzy poddanym kontroli (zakwestionowanym) aktem normatywnym (lub jego częścią) a podstawą kontroli – wzorcem wskazanym przez skarżącego. Celem zarzutu jest określenie, w czym skarżący upatruje niedopuszczalną ingerencję w jego konstytucyjne wolności i prawa. Obok wskazania naruszenia konieczne jest zatem jego dokładne opisanie” (Z. Czeszejko-Sochacki, *Formy naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw* [w:] *Skarga konstytucyjna*, red. J. Trzeciński, Warszawa 2000, s. 68). W opinii Sejmu wysuwane przez skarżącą zarzuty zostały uzasadnione w sposób dostateczny i pozwalający na obalenie domniemania konstytucyjności, tzn. zostały spełnione warunki formalne wymienione w art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK.

6. Reasumując należy stwierdzić, że wniesiona skarga w zakresie, w jakim została przekazana do merytorycznego rozpoznania postanowieniem Trybunału Konstytucyjnego z 23 czerwca 2017 r. (sygn. akt Ts 301/15), spełnia przewidziane prawem przesłanki. Tym samym nie ma podstaw do umorzenia postępowania.

7. Należy jednocześnie odnotować, w ramach odniesienia się do przedłożonego w niniejszej sprawie stanowiska Prokuratora Generalnego (sygn. akt PK VIII TK 65.2017; dalej: stanowisko PG), że ten uczestnik postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym uznał, że art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym, w zakresie, w jakim dotyczy sprzedaży ciężkich olejów opałowych za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, w związku z art. 2 ustawy nowelizującej, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 84 Konstytucji. Zdaniem Prokuratora Generalnego: „[...] wejście w życie przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004. o podatku akcyzowym bez *vacatio legis* nie uniemożliwiało podatnikom sprzedającym ciężki olej opałowy dostosowania się do nowej sytuacji prawnopodatkowej wynikającej z tego przepisu” (stanowisko PG, s. 52). W jego ocenie: „[...] dostosowanie się do regulacji przewidzianej w art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym nie wykraczało poza możliwości przeciętnego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą w sferze obrotu olejami paliwowym” (*Ibidem*, s. 53). Ponadto Prokurator w swoim stanowisku wskazywał, że „[...] od podmiotów prowadzących profesjonalną działalność w zakresie obrotu

paliwami ciekłymi, z racji specyfiki tej działalności, wymagać można było szczególnego zainteresowania przepisami prawa regulującymi tę działalność, zwłaszcza dotyczącymi stosowania preferencyjnych stawek podatkowych na te paliwa” (*Ibidem*, s. 54).

IV. Wzorce konstytucyjne

1. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, iż wzorcem kontroli w postępowaniu ze skargą konstytucyjną mogą być wyłącznie przepisy, które określają konstytucyjne wolności i prawa człowieka i obywatela (wyrok TK z 29 kwietnia 2003 r., sygn. akt SK 24/02; postanowienie TK z 24 października 2001 r., sygn. akt SK 10/01).

2. Problematyka własności jest unormowana w różnych przepisach Konstytucji (m. in. art. 20, art. 21 ust. 1). A przede wszystkim w art. 64 (Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia (ust. 1). Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej (ust. 2). Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności (ust. 3)).

Art. 64 Konstytucji zawiera konkretne prawa podmiotowe i stanowi podstawę dla skorzystania ze skargi konstytucyjnej. „Ochrona własności ma na celu przede wszystkim zabezpieczenie przed naruszaniem istniejącego stanu własnościowego. Natomiast gwarancje tworzone przez prawo podmiotowe dotyczą możliwości posiadania własności przez jednostkę i prawa do spokojnego korzystania z niej. Dają też możliwość ochrony tego posiadania przed ingerencjami ze strony władz publicznych, a zwłaszcza ustawodawcy lub organów wydających akty podustawowe” (B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 329-330). To na ustawodawcy spoczywa nie tylko obowiązek pozytywny stanowienia przepisów i procedur udzielających ochrony prawnej prawom majątkowym, ale także obowiązek negatywny powstrzymania się od przyjmowania regulacji, które owo prawo mogłoby pozbawiać ochrony prawnej lub też ochronę tę ograniczać (zob. wyroki TK z: 21 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 10/05; 20 kwietnia 2009 r., sygn. akt SK 55/08).

Ochrona własności i innych praw majątkowych nie ma charakteru absolutnego, a jej ograniczenia są dopuszczalne z zachowaniem warunków przewidzianych w art. 64 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, tj. na podstawie ustawy i z poszanowaniem zasad równości oraz proporcjonalności. Każdy przepis prawa, przewidujący ograniczenie własności, a zwłaszcza taki, który prowadzi do jej utraty, winien być uzasadniony koniecznością realizacji jednej z wartości wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Ograniczenia prawa własności i innych praw majątkowych muszą także spełniać przewidzianą w art. 31 ust. 3 Konstytucji przesłankę „konieczności”, która zostaje spełniona, jeżeli: 1) środki zastosowane przez prawodawcę są w stanie doprowadzić do zamierzonych celów; 2) są one niezbędne dla ochrony interesu, z którymi są powiązane; 3) ich efekty pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych na obywatela. Ocena, czy przesłanki te zostały spełnione, wymaga w każdym konkretnym przypadku skonfrontowania wartości i dóbr chronionych daną regulacją z tymi, które w jej efekcie podlegają ograniczeniu (zob. wyrok TK z 14 czerwca 2004 r., sygn. akt SK 21/03).

Co do zasady, ingerencja w sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku (zob. wyroki TK z: 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00; 29 listopada 2006 r., sygn. akt SK 51/06). Obowiązek ponoszenia przez każdego ustawowo określonych ciężarów i świadczeń publicznych z natury rzeczy ogranicza ochronę praw majątkowych. Dlatego ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych (por. wyroki TK z: 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02; 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04; 18 października 2011 r., sygn. akt SK 2/10). Przyjęcie tezy, że każdy wypadek nałożenia podatku lub innej daniny publicznej stanowi niedopuszczalne ograniczenie własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że ustawodawca jest ograniczony ochroną praw majątkowych, o której mowa w art. 64 Konstytucji.

3. Art. 84 Konstytucji jest przepisem komplementarnym w stosunku do art. 2 ustawy zasadniczej w tym sensie, że stanowi wyraz zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i prawa w sferze prawa daninowego. Trybunał Konstytucyjny stwierdzał m.in., że przepis ten „zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie, tak aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań (...) analizowana zasada wymaga w szczególności,

aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku” (wyrok TK z 10 września 2010 r., sygn. akt P 44/09).

4. Zgodnie z art. 2 Konstytucji: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego z klauzuli demokratycznego państwa prawnego wywodzone są pewne reguły i zasady szczegółowe, wyznaczające określony w ten sposób model państwa. Owe reguły i zasady mają najróżniejszy charakter, odnosząc się zarówno do prawa materialnego, jak i do tzw. zasad przyzwoitej legislacji (np. zakaz stanowienia przepisów z mocą wsteczną, nakaz zachowania odpowiedniej *vacatio legis*, nakaz poszanowania praw słusznie nabytych), a ogólną podstawą jest uznanie, że demokratyczne państwo prawne wymaga poszanowania zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa (zob. wyroki TK z: 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 23/97; 10 kwietnia 2006 r., sygn. akt SK 30/04; 9 marca 2017 r., sygn. akt P 13/14).

W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego nakaz dochowania odpowiedniego okresu dostosowawczego (*vacatio legis*) jest elementem składowym zasady bezpieczeństwa prawnego i pewności prawa oraz związanej z nią zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa. Istota tego obowiązku polega na tym, że zmianę prawa powinno poprzedzać zachowanie odpowiedniej *vacatio legis*, bowiem adresat normy musi mieć zapewniony czas na przystosowanie się do zmienionej sytuacji prawnej i na podjęcie odpowiednich decyzji co do dalszego postępowania (zob. wyroki TK z: 10 grudnia 2002 r., sygn. akt K 27/02; 13 maja 2008 r., sygn. akt SK 91/06). Zachowanie odpowiedniej *vacatio legis* i ustanawiania przepisów przejściowych służy ochronie interesów w toku, przeciwdziała bowiem zaskakiwaniu obywateli nowymi regulacjami prawnymi. Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie sformułował trzy przesłanki, przy spełnieniu których powstaje po stronie ustawodawcy obowiązek poszanowania „interesów w toku”: „1) przepisy prawa muszą wyznaczać pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć (w prawie podatkowym horyzont ten musi przekraczać okres roku podatkowego); 2) przedsięwzięcie to – ze swej natury – musi mieć charakter rozłożony w czasie; 3) obywatel musi faktycznie rozpocząć

określone przedsięwzięcie w okresie obowiązywania owych przepisów” (wyroki TK z: 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97 i 8 stycznia 2009 r., sygn. akt P 6/09).

Vacatio legis służy też i samemu ustawodawcy, który ma możliwość eliminacji ewentualnych błędów w ustawie czy sprzeczności w systemie prawa (wyrok TK z 18 lutego 2004 r., sygn. akt K 12/03). Trybunał Konstytucyjny dekodował konkretne wymagania czasowe w odniesieniu do *vacatio legis*, łącząc je z funkcją danej ustawy w systemie prawa, z jej charakterem i rodzajem relacji społecznych, które ona regulowała, przy czym niejednokrotnie chodziło o znalezienie właściwych ram czasowych, które czyniłyby zadość kryterium „odpowiedniości” *vacatio legis* na gruncie art. 2 Konstytucji. Tak stało się w przypadku określenia minimalnej *vacatio legis*, dotyczącej zmiany w systemie podatkowym (publikacja ustawy nie krócej niż na miesiąc przed końcem danego roku podatkowego). W odniesieniu do tej kwestii linia orzecznicza Trybunału Konstytucyjnego jest na tyle utrwalona, że można tu mówić o precyzyjnie zdekodowanym standardzie (wyroki TK z: 3 listopada 2006 r., sygn. akt K 31/06; 28 października 2009 r., sygn. akt K 32/08).

Gwarancje prawne ochrony interesu jednostki mają wyjątkowo duże znaczenie w prawie podatkowym i to zarówno w płaszczyźnie materialno-prawnej, jak i proceduralnej. Zasada przyzwoitej legislacji nakazuje zachowanie szczególnej staranności przy regulacjach podatków, jako materii konstytucyjnej dotyczącej bezpośrednio praw obywatelskich. Zwolnienia, jak również ulgi podatkowe, będące wyłomem w zasadzie powszechności i równości opodatkowania (art. 84 Konstytucji), służą założonym przez ustawodawcę celom o charakterze stymulującym rozwój gospodarczy, najczęściej związanym z oczekiwaniem określonych zachowań ze strony podatników. Trybunał wielokrotnie wyrażał pogląd, że ustawodawca ma względną swobodę w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa. Daleko idąca swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest jednak w swoisty sposób równoważona istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania (proceduralnych aspektów) zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad przyzwoitej legislacji. Zasady te – stanowiące przejaw ogólnej zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa – wyrażają się m.in. w obowiązku ustawodawcy do ustanawiania „odpowiedniej” *vacatio legis* oraz w obowiązku należytego formułowania przepisów przejściowych. W zasadzie nie jest dopuszczalne dokonywanie zmian obciążeń podatkowych w ciągu roku. Zmiany

takie, gdy chodzi o obecne ukształtowanie podatku dochodowego od osób fizycznych, powinny wchodzić w życie przynajmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego. Nie są to wprawdzie wymagania o bezwzględnie wiążącym charakterze, ale odstępianie od nich dopuszczalne jest tylko, gdy przemawiają za tym uzasadnione argumenty prawne (wyroki TK z: 25 kwietnia 2001 r., sygn. akt K 13/01; 15 lipca 2013, sygn. akt 7/12).

W orzecznictwie ukształtował się pogląd, w myśl którego: „Ocena konstytucyjności wprowadzenia w życie nowych przepisów wymaga zawsze rozważenia, jaki okres dostosowawczy jest «odpowiedni», i wskazania okoliczności, które o tym decydują. Ustawa nie określa górnej granicy *vacatio legis*, pozostawiając ten problem decyzji prawodawcy działającego w granicach swobody regulacyjnej wyznaczonej pojęciem «odpowiedniości». Tu należy wskazać przede wszystkim, że jest to uzależnione od całokształtu okoliczności, w szczególności zaś od przedmiotu i treści unormowania przewidzianych w nowych przepisach, w tym i od tego, jak dalece różnią się one od dotychczasowych unormowań. Wymóg zachowania odpowiedniej *vacatio legis* umożliwić ma zarówno zaznajomienie się z nowym prawem, jak i dokonanie odpowiednich działań adaptacyjnych, w tym także chroniących adresata normy przed pogorszeniem jego sytuacji. W zakresie posługiwania się *vacatio legis* ustawodawcy służy stosunkowo znaczny margines swobody decyzji. Nie może być to jednak arbitralność nieznajdująca dostatecznego wyjaśnienia w motywach legislatora i okolicznościach sprawy” (wyrok pełnego składu TK z 17 grudnia 2008 r., sygn. akt P 16/08).

V. Analiza merytoryczna

1. Problem konstytucyjny w niniejszej skardze dotyczy wejścia w życie przepisów podatkowych z chwilą ich ogłoszenia, które stanowiły podstawę określenia zobowiązań podatkowych skarżącej i w konsekwencji przeprowadzenia egzekucji tych zobowiązań z jej majątku. Sprowadza się to do oceny, czy określenie wejścia w życie art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym jest do pogodzenia z konstytucyjnym nakazem zachowania odpowiedniej *vacatio legis*. Punktem wyjścia dla dalszych rozważań powinna być analiza regulacji dotyczącej opodatkowania podatkiem akcyzowym ciężkich olejów opałowych za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych.

2. Zgodnie z art. 4 ust. 3 i art. 11 ust. 2 u.p.a., opodatkowaniu akcyzą podlega m.in. sprzedaż na terytorium kraju wyrobów akcyzowych, zaś podatnikami akcyzy są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują czynności podlegających opodatkowaniu. Stosownie do art. 10 ust. 2 u.p.a. podstawą opodatkowania w przypadku wyrażenia stawki akcyzy w kwocie na jednostkę wyrobu jest ilość wyrobów akcyzowych. W dziale trzecim rozdziału 1 ustawy o podatku akcyzowym zawarte są przepisy dotyczące opodatkowania paliw silnikowych, olejów opałowych i gazu.

W tym miejscu należy zauważyć, że ustawodawca w art. 65 ust. 2 u.p.a., upoważnił ministra właściwego do spraw finansów publicznych do obniżenia, w drodze rozporządzenia, stawek akcyzy, określonych w art. 65 ust. 1 u.p.a. oraz ich różnicowania w zależności od rodzaju wyrobu, a także określania warunków ich stosowania przy uwzględnieniu: przebiegu realizacji budżetu, sytuacji gospodarczej państwa oraz poszczególnych grup podatników i potrzeby ochrony środowiska naturalnego, a także udziału w tych wyrobach komponentów wytwarzanych z surowców odnawialnych. W wykonaniu upoważnienia ustawowego, Minister Finansów w dniu 22 kwietnia 2004 r. wydał rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2004 r.), w którym obniżył stawki akcyzy, wymienione w art. 65 ust. 1 u.p.a. oraz określił warunki stosowania obniżonych stawek.

Zgodnie z § 3 ust. 1 tego rozporządzenia stawki akcyzy określone w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia (preferencyjne), stosuje się do olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, z których 30% lub więcej objętościowo destyluje w 350°C lub których gęstość w temperaturze 150°C jest niższa od 890 kg/m³, w przypadku gdy oleje te są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem.

Opodatkowanie ciężkich olejów opałowych przed wejściem w życie ustawy nowelizującej uregulowane było w rozporządzeniu z 2004 r. W myśl jego postanowień stawki podatku akcyzowego określono w załączniku nr 1 do tego rozporządzenia, jako wyrobów akcyzowych sprzedawanych w kraju, pod pozycją nr 2 („Oleje opałowe: a) z których 50% lub więcej objętościowo destyluje przy 350°C, w przypadku gdy sprzedaż dotyczy oleju zabarwionego na czerwono i oznaczone znacznikiem, przeznaczonego na cele opałowe – 197,00/1.000 l, b) pozostałe – 60,00 zł/ 1000 kg”). Stawka dla oleju ciężkiego opałowego zaliczanego do olejów opałowych „pozostałych”

została utrzymana w rozporządzeniu Ministra Finansów z 22 grudnia 2004 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie obniżenia podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 279, poz. 2763) oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów z 9 czerwca 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 103, poz. 865).

Opodatkowanie sprzedaży oleju opałowego ciężkiego, zaliczanego do olejów „pozostałych”, niebarwionego i nie destylowanego w sposób określony dla olejów opałowych, zgodnie z załącznikiem nr 1 poz. 2 pkt b) oraz w załączniku nr 2 poz. 1 pkt 3 lit. c) tiret drugie, rozporządzenia Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, jeżeli ten olej przeznaczony był na cele opałowe, nie podlegało zmianom. Oleju tego typu nie dotyczyły uregulowania wynikające z rozporządzenia Ministra Finansów z 30 maja 2005 r. w sprawie znakowania i barwienia paliw silnikowych oraz olejów opałowych dla celów kontroli obrotu (Dz. Nr 96, poz. 815). Na tej podstawie sprzedaż oleju opałowego ciężkiego, także za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, w świetle obowiązujących rozporządzeń, opodatkowana była stawką podatku akcyzowego w wysokości 60,00 zł od 1000 kg.

Z dniem 24 sierpnia 2005 r. został dodany ustawą nowelizującą art. 65 ust. 1a u.p.a.. Zgodnie z jego treścią: „W przypadku użycia olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe, które nie spełniają warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem, a także sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, stawka akcyzy wynosi: 1) dla olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe – 2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu; 2) dla ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe – 1800 zł od 1000 kilogramów gotowego wyrobu”. Mając powyższe na uwadze, należy stwierdzić, że zakres zmian dokonanych w ustawie o podatku akcyzowym (art. 65 ust. 1 i ust. 1a u.p.a.) i w rozporządzeniu w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (§ 3 ust. 3 i § 4 ust. 5 rozporządzenia) uzasadnia przyjęcie, że sytuacja prawna sprzedawców oleju opałowego ciężkiego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych zmieniła się.

Wejście w życie art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym spowodowało rozszerzenie przedmiotu opodatkowania w zależności od sposobu sprzedaży, tj. sprzedaż ciężkich olejów opałowych za pomocą odmierzaczy ciekłych. Przed wskazaną nowelizacją tego typu sprzedaż ciężkiego oleju opałowego za pomocą

odmierzaczy paliw ciekłych nie stanowiła podstawy stosowania podwyższonej stawki akcyzy w wysokości 1 800 zł od 1 000 kg. Nowelizacja ustawy spowodowała rozszerzenie zakresu obowiązku podatkowego. Stawka podatku akcyzowego 1800 zł od 1000 kg ciężkiego oleju opałowego stanowi 30-krotność obowiązującej ogólnej stawki dla oleju przeznaczonego na cele opałowe (60,00 zł od 1000 kg). Podwyższenie stawki podatku wprowadzone zostało ze względu na sprzedaż oleju ciężkiego opałowego za pomocą odmierzaczy płynnych. W konsekwencji spowodowało to nadanie sankcyjnego charakteru stawce akcyzy z jednoczesną zmianą zakresu obowiązku podatkowego, tj. rozszerzeniem przedmiotu opodatkowania w zależności od sposobu sprzedaży (za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych) (por. wyrok WSA w Poznaniu z 14 czerwca 2012 r., sygn. akt III SA/Po 273/12; wyrok WSA w Bydgoszczy z 16 listopada 2009 r., sygn. akt I Sa/Bd 508/09).

3. Istotnym aspektem analizowanej sprawy jest rozważenie dochowania przez ustawodawcę odpowiedniego okresu dostosowawczego zaskarżonych przepisów. *Vacatio legis* jest okresem między ogłoszeniem aktu normatywnego a jego wejściem w życie. Nakaz stosowania odpowiedniej *vacatio legis* jest samodzielną konstytucyjną zasadą prawa, chociaż nie jest to zasada *expressis verbis* wyrażona w Konstytucji, jej pozycja jako zasady konstytucyjnej nie jest kwestionowana (zob. M. Stefaniuk, *Zasada odpowiedniego vacatio legis jako element zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2016, vol. XXV, s. 69 i n.). Jednocześnie stanowi jedną z dyrektyw prawidłowej legislacji, której stosowanie jest obowiązkiem ustawodawcy, a także jest elementem koncepcji państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji znajdującej oparcie w zasadzie zaufania obywateli do państwa (zob. wyroki TK z: 20 stycznia 2010 r., sygn. akt Kp 6/09; 28 października 2009 r., sygn. akt K 32/08; 15 lutego 2005 r., sygn. akt K 48/04; 4 stycznia 2000 r., sygn. akt K 18/99). Nakaz dochowania odpowiedniego okresu dostosowawczego ma doniosłe uzasadnienie aksjologiczne wiążące się z potrzebą zapewnienia bezpieczeństwa prawnego.

Z powodu objęcia danej sfery regulacją prawną konieczne jest zapewnienie prawidłowego zaznajomienia z wprowadzanymi unormowaniami przez odpowiednich adresatów. Jest to ważne nie tylko ze względu na pożądaną przez prawodawcę skuteczność tego prawa, ale również z uwagi na interes faktyczny i prawny obywateli oraz innych adresatów tych norm prawnych. „Poznanie [...] prawa [administracyjnego

– uwaga własna], wyrażające się niejednokrotnie w bezwzględnej konieczności sięgnięcia wprost do tekstu aktu prawodawczego, jest często niezbędne do podjęcia relewantnych prawnie działań (bądź wstrzymania się od takich działań). Niezwykła rozległość, liczebność i płynność tego prawa, obok innych barier ograniczających fizyczne i percepcyjne dotarcie do jego norm prawnych, nie sprzyja niestety procesowi ich poznania. Specyfika i dynamika [...] prawa nie pozwala też na posłużenie się intuicją czy doświadczeniem prawnym. Co gorsze, bazowanie na intuicyjnym poczuciu prawnym prowadzić może do przeinaczenia litery prawa, implikującego w konsekwencji jego naruszenie. Przestrzeganie przepisów prawa administracyjnego wsparte jest zwykle władztwem publicznym, a odejście od zakazów i nakazów zawartych w tym prawie, wynikające nierzadko wyłącznie z nieznamomości prawa, poddane jest coraz surowszym, nasilającym się [...] rygorom i sankcjom. Prawo administracyjne związane jest też najbardziej z wyznaczającą jego kształt i proces stosowania polityką państwa” (Z. Duniewska, *Instytucja vacatio legis w prawie administracyjnym*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1997, t. LVI, s. 66).

Zdaniem Trybunału „Posłużenie się odpowiednią *vacatio legis* ma znaczenie ochronne dla adresatów norm prawnych. Gwarantować ma przewidywalność działalności prawodawczej, a tym samym zapewniać bezpieczeństwo prawne jednostki, stanowiące jeden z podstawowych elementów demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji). Podstawową funkcją *vacatio legis* jest umożliwienie adresatom norm prawnych zapoznanie się z nowymi regulacjami oraz dostosowanie się do zmieniającego stanu prawnego” (wyrok TK z 2 grudnia 2014 r., sygn. akt P 29/13).

Dokonanie oceny konstytucyjności zmian w systemie prawa musi uwzględniać szereg wymogów. „Po pierwsze, [...] zasady przyzwoitej legislacji wymagają, aby stanowienie prawa odbywało się z poszanowaniem zasady zaufania obywateli do państwa. Po drugie, w procesie legislacyjnym muszą zostać uwzględnione ograniczenia wynikające z obowiązywania zasady ochrony praw słusznie nabytych, rozumianej jako zakaz stanowienia przepisów arbitralnie odbierających lub ograniczających prawa podmiotowe. Po trzecie, zmiana w dotychczasowym zakresie praw i obowiązków wymaga ustanowienia odpowiednich przepisów przejściowych, w szczególności respektujących sytuacje, w których jednostki rozpoczynając przedsięwzięcia w danym stanie prawnym muszą mieć możliwość ich dokończenia bez narażania się na negatywne skutki wynikające z nowelizacji stanu normatywnego (ochrona „interesów w toku”). Po czwarte, ustawodawca powinien w taki sposób

określić termin wejścia w życie nowych przepisów, aby ich adresaci mogli się z nimi zapoznać i mieć czas na dostosowanie do nich swoich zachowań. Ten ostatni element wiąże się z dwiema sprawami: zakazem nadawania regulacjom wstecznej mocy obowiązującej oraz obowiązkiem ustanowienia [...] koniecznego okresu *vacatio legis*, rozumianego jako czas po należyтым opublikowaniu aktu normatywnego, a przed jego wejściem w życie” (M. Zubik, *Okres vacatio legis na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego z zakresu prawa pracy*, „Praca i Zabezpieczenie Społeczne” 2004, nr 3, s. 2).

Ustawa zasadnicza nie przewiduje szczególnych rozwiązań odnoszących się do zasad wprowadzania w życie przepisów podatkowych. Konstytucja uzależnia wejście w życie ustawy od jej ogłoszenia. „Wprowadzając tę regulację ustrojodawca nawiązał do tradycyjnej, sformułowanej już w dekrete Gracjana, zasady: *leges instituuntur cum promulgantur*. Zasada ta podyktowana jest zarówno przez postulat aksjologiczny, oparty na wartościach moralno-politycznych będących immanentnym składnikiem pojęcia państwa prawnego, jak i postulat pragmatyczny związany z dążeniem do uczynienia przepisów prawnych instrumentem skutecznego oddziaływania na zachowania adresatów zawartych w nich norm. Ogłoszenie oznacza przekazanie informacji o treści aktu normatywnego jego adresatom. Zgodnie z art. 88 ust. 2 Konstytucji zasady i tryb ogłaszania ustaw i innych wymienionych w nim aktów normatywnych określa ustawa. Z dalszych przepisów Konstytucji (art. 122 ust. 2 i 5 i art. 144 ust. 3 pkt 7) wynika, że ogłoszenie ustawy następuje przez publikację jej tekstu w Dzienniku Ustaw, nie wystarcza więc inny sposób podania treści ustawy do wiadomości publicznej. Ze względu na wskazaną wyżej funkcję wymagania ustanowionego w art. 88 ust. 1 Konstytucji przyjąć należy, że do jego spełnienia konieczne jest nie tylko wydanie danego numeru Dziennika Ustaw, ale także jego udostępnienie, a więc przynajmniej skierowanie go do rozpowszechniania. Z punktu widzenia art. 88 Konstytucji nie ma natomiast znaczenia to, czy adresaci aktu normatywnego skorzystali z możliwości zapoznania się z tekstem ogłoszonego we właściwy sposób aktu normatywnego” (wyrok TK z 3 października 2001 r., sygn. akt K 27/01).

Konstytucja w art. 88 w kwestiach dotyczących ogłaszania aktów normatywnych odsyła do ustawy, obecnie jest to ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (t.j. Dz. U. z 2017, poz. 1523; dalej: ustawa o ogłaszaniu aktów). Ustawa ta przewiduje domniemanie czternastodniowego

okresu *vacatio legis* dla wejścia w życie aktów normatywnych zawierających przepisy powszechnie obowiązujące (art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów). Termin ten liczony jest od dnia ogłoszenia danego aktu w jednym z dzienników promulgacyjnych, z tym, iż przy obliczaniu tego terminu nie uwzględnia się samego dnia ogłoszenia, wynikającego z daty publikacji „Dziennika Ustaw”. Nie dotyczy to jednak przypadków wejścia w życie danego aktu z dniem ogłoszenia (art. 6 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów). Jeżeli termin wejścia w życie danego aktu normatywnego został określony w tygodniach, miesiącach lub latach, okres *vacatio legis* kończy się z upływem dnia, który nazwą lub datą odpowiada dniu ogłoszenia, a gdyby takiego dnia w ostatnim miesiącu nie było – w ostatnim dniu tego miesiąca (art. 6 ust. 2 ustawy o ogłaszaniu aktów). Omawiana ustawa przewiduje pewne odstępstwa od zasady czternastodniowego okresu *vacatio legis*. Po pierwsze zakłada ona, że sam akt normatywny może przewidywać inny okres wejścia w życie swoich regulacji. Wówczas (zgodnie z art. 4 ust. 1) ma być to termin dłuższy. Ponadto ustawa ta przewiduje możliwość wejścia w życie aktu normatywnego w krótszym terminie niż czternaście dni. Może to mieć miejsce jedynie – jak stanowi art. 4 ust. 2 ustawy o ogłaszaniu aktów – „w uzasadnionych przypadkach”. Natomiast jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być nawet dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym. Ustawa przewiduje również możliwość nadawania przepisom mocy wstecznej. Może mieć to jednak miejsce, jak to stanowi art. 5, jedynie pod warunkiem, „że zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie”.

4. Instytucja *vacatio legis* w przepisach prawa daninowego była wielokrotnie przedmiotem wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego. Specyfika prawa podatkowego wyraża się w tym, że dotyczy przede wszystkim obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych. Normy prawa podatkowego mają realizować założone cele polityki państwa oraz wywoływać pożądane skutki społeczne, gospodarcze i polityczne.

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazywano, że nie jest w zasadzie dopuszczalne dokonywanie zmian obciążeń podatkowych w ciągu roku podatkowego (zob. orzeczenie TK z 29 marca 1994 r., sygn. akt K 13/93). Zmiany takie, gdy chodzi o podatki rozliczane w skali rocznej, jak obecnie ukształtowany podatek dochodowy od osób fizycznych, powinny wchodzić w życie

przynajmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego (zob. wyrok z 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97 oraz orzeczenie TK z 28 grudnia 1995 r., sygn. akt K 28/95). Reguła miesięcznego okresu dostosowawczego, wynikająca z konieczności publikowania aktów normatywnych nowelizujących regulacje podatkowe najpóźniej miesiąc przed rozpoczęciem roku podatkowego, którego dotyczą (zob. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 147). Niemniej jednak, co wymaga podkreślenia, powyższa dyrektywa jest odnoszona przez Trybunał – jak dotychczas – jedynie do danin wymierzanych w skali rocznej (zob. *ibidem*, s. 146-147), a do takich nie należy podatek akcyzowy. Dlatego też w związku z niniejszą sprawą trzeba przypomnieć, że Konstytucja nie wyznacza konkretnej *vacatio legis*, a standardowym rozwiązaniem (poprawnym w typowych okolicznościach) jest ustalenie 14-dniowego okresu spoczywania ustawy (zob. wyrok TK z 16 czerwca 1999 r., sygn. akt P 4/98), który wynika z ustawy o ogłaszaniu aktów.

W orzecznictwie potwierdzony został wymóg zachowania co najmniej miesięcznej *vacatio legis* (zob. np. wyrok TK z 8 stycznia 2009 r., sygn. akt P 6/07). Jak stwierdzono w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 15 lutego 2005 r. (sygn. akt K 48/04): „Pewność prawa i związana z nią zasada bezpieczeństwa prawnego – o czym już wspomniano wcześniej – ma szczególne znaczenie w prawie regulującym daniny publiczne. Przy zwiększaniu obciążeń daninowych należy zapewnić podmiotom, których to dotyczy, co najmniej miesięczny okres do racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami” (zob. również wyrok TK z 18 grudnia 2002 r., sygn. akt K 43/01).

Zakaz wprowadzania zmian w prawie podatkowym w czasie trwania roku podatkowego jest traktowany jako uszczegółowienie w odniesieniu do prawa daninowego zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz ochrony bezpieczeństwa prawnego. Ponadto zakaz ten jest „zabezpieczeniem możliwości rozporządzenia przez jednostkę swoimi interesami życiowymi przy uwzględnieniu regulacji podatkowych opublikowanych i znanych podatnikowi jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego” (wyrok TK z 25 kwietnia 2001 r., sygn. akt K 13/01). Jak stwierdził Trybunał „Każdy podatnik, bez względu na uzyskiwane dochody, ma prawo wiedzieć odpowiednio wcześniej, jak ukształtowany zostanie jego obowiązek podatkowy w następnym roku” (wyrok TK z 15 lutego 2005 r., sygn. akt K 48/04).

5. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjęto, że zmiany regulacji podatkowych, które nie są rozliczane w skali rocznej, powinny być dokonane z zachowaniem stosownej (odpowiedniej) *vacatio legis*. Szczególna staranność w zakresie prawidłowego określenia odpowiedniej *vacatio legis* wymagana jest w obszarach szczególnie wrażliwych, do których należy sfera działalności gospodarczej i podatków (zob. wyrok TK z 15 lutego 2005 r., sygn. akt K 48/04).

Z zawartej w art. 2 Konstytucji zasady państwa prawnego wynika konieczność stosowania odpowiedniego terminu wejścia w życie ustawy, tak by jej adresaci mogli w należyty sposób przygotować się do jej wymogów i nie byli zaskakiwani przez nowe regulacje prawne. Trybunał Konstytucyjny dekodował konkretne wymagania czasowe w odniesieniu do *vacatio legis*, łącząc je z funkcją danej ustawy w systemie prawa, z jej charakterem i rodzajem relacji społecznych, które ona regulowała, przy czym niejednokrotnie chodziło o znalezienie właściwych ram czasowych, które czyniłyby zadość kryterium „odpowiedniości” *vacatio legis* na gruncie art. 2 Konstytucji.

W orzecznictwie podkreśla się jednak, że ocena, czy w konkretnym wypadku długość *vacatio legis* jest odpowiednia, jest uzależniona od całokształtu okoliczności, w szczególności zaś od przedmiotu i treści unormowań przewidzianych w nowych przepisach, wiąże się tym samym wymóg odpowiedniości *vacatio legis* z potrzebą zagwarantowania adresatom norm prawnych możliwości pokierowania swoimi sprawami w sposób uwzględniający treść nowych regulacji (zob. np. wyroki TK z: 15 lipca 2009 r., sygn. akt K 64/07; 20 stycznia 2010 r., sygn. akt Kp 6/09). Instytucja „spoczywania ustawy” zapewnić ma bowiem odpowiedni czas na zaznajomienie się z nowymi przepisami oraz na dostosowanie się do wymagań, jakie niosą ze sobą nowe regulacje (zob. wyroki TK z: 25 marca 2003 r., sygn. akt U 10/01 i 16 czerwca 1999 r., sygn. akt P 4/98).

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że badanie konstytucyjności wprowadzenia w życie nowych przepisów polegać musi na materialnym określeniu, jaki okres *vacatio legis* ma charakter „odpowiedni” do ich treści i charakteru. Założeniem wyjściowym jest uznanie adekwatności okresu 14 dni, jako przewidzianego ogólnie przez ustawodawcę. Ocena „odpowiedniości” *vacatio legis* zależy też jednak od innych zasad i wartości konstytucyjnych, odnoszących się do danej regulacji prawnej. Argument „ważnego interesu publicznego” może - wyjątkowo - uzasadniać ograniczenie lub nawet rezygnację z ustanowienia *vacatio legis* (orzeczenie TK z 11 września 1995 r. sygn. akt K 9/92)

6. Nakaz odpowiedniej *vacatio legis* nie ma charakteru bezwzględnego. Ustawodawca może zrezygnować z tego nakazu, jeżeli przemawia za tym ważny interes państwa (zob. M. Stefaniuk, „Ważny interes (publiczny, społeczny, państwa)” jako warunek odstąpienia od zasady zachowania odpowiedniej *vacatio legis* [w:] *Demokratyczne państwo prawa*, red. M Aleksandrowicz, A. Jamróz, L. Jamróz, Białystok 2014, s. 115-125). Standard wyznacza ustawa o ogłaszaniu aktów, przewidująca 14 dni jako minimalny okres *vacatio legis*. „[...] adekwatność co najmniej 14-dniowej *vacatio legis* podlega ocenie na tle każdej konkretnej regulacji. Ocena, czy w danym wypadku *vacatio legis* jest odpowiednia, zależy od całokształtu okoliczności, w szczególności od przedmiotu i treści nowo uchwalonych norm oraz od wyniku analizy, jak bardzo różnią się one od dotychczasowych regulacji. Ograniczenie tego okresu jest dopuszczalne jedynie jako środek nadzwyczajny, który ma postać wyjątku uzasadnionego ważnym interesem publicznym” (wyroki TK z: 28 października 2009 r., sygn. akt K 32/08; 20 grudnia 1999 r., sygn. akt K 4/99).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się natomiast, że na ocenę dochowania odpowiedniej *vacatio legis* przy wprowadzaniu zmian w zakresie prawa podatkowego istotny wpływ ma wyważenie różnych wartości, w tym przede wszystkim uwzględnienie ważnego interesu publicznego, rozumianego jako dobro wspólne (zob. np. wyrok TK z 27 lutego 2002 r., sygn. akt K 47/01). Ważny interes publiczny przejawia się często w ochronie stabilności finansów państwa, w szczególności zaś w konieczności zachowania równowagi budżetowej państwa, nie może być jednak postrzegany wyłącznie jednopłaszczyznowo, a mianowicie w kategoriach ochrony interesów fiskalnych państwa. Ochrona bezpieczeństwa finansowego państwa służy bowiem dobru wspólnemu i umożliwia urzeczywistnienie zasady sprawiedliwości społecznej. Stąd też ważny interes publiczny jest w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego często utożsamiany z ważnym interesem społecznym (por. np. wyrok TK z 3 marca 2011 r., sygn. akt K 23/09). Zatem za skróceniem wymaganego okresu *vacatio legis* przemawiać mogą ważny interes publiczny czy też ważne względy społeczne, mające podstawy w wartościach konstytucyjnych (por. np. wyroki TK z: 16 czerwca 1999 r., sygn. akt P 4/98 oraz 17 listopada 2003 r., sygn. akt K 32/02). Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie uznawał, że nakaz odpowiedniej *vacatio legis* nie ma charakteru absolutnego, a ustawodawca może wręcz z niego zrezygnować, jeżeli przemawia za tym właśnie ważny interes

publiczny czy też społeczny (zob. np. wyroki TK z: 1 czerwca 2004 r., sygn. akt U 2/03; 20 stycznia 2010 r., sygn. akt Kp 6/09).

Uzasadnieniem swobody ustawodawcy w kwestii ustalenia czasu trwania okresu dostosowawczego, a nawet jego pominięcia, jest „ważny interes publiczny, którego nie można wyważyć z interesem jednostki. Ponadto odstępienie jest dopuszczalne w innych szczególnych okolicznościach, gdy przemawia za tym zasada konstytucyjna. Trybunał podkreślał, że interes publiczny przejawia się zwłaszcza w konieczności ochrony stabilności interesów finansowych państwa i zachowania równowagi budżetowej (zob. wyrok TK z 12 grudnia 2012 r., sygn. akt K 1/12 i cytowane tam orzeczenia).

W ocenie Sejmu w rozpatrywanej sprawie nie zachodziła przesłanka warunkująca odstępstwo od zasady zachowania odpowiedniej *vacatio legis*. Podkreślenia wymaga fakt, że w trakcie procesu legislacyjnego Senat (projektodawca zaskarżonego przepisu) przewidywał trzydziestodniowy okres przejściowy pomiędzy ogłoszeniem a wejściem w życie ustawy (druk sejmowy nr 4308). Ostatecznie jednak poprawka Senatu dotycząca brzmienia art. 3 ustawy nowelizującej, dotyczącego momentu jej wejścia w życie, została odrzucona.

7. W rozpatrywanej sprawie ocena „odpowiedniości” *vacatio legis* rozpatrywać należy w związku z możliwością pokierowania (po ogłoszeniu nowych przepisów) swoimi sprawami w sposób uwzględniający treść nowej regulacji. W ocenie Sejmu skarżąca nie miała możliwości zapoznania się z nowymi przepisami, a wskutek wejścia w życie przepisów z dniem ogłoszenia nie miała możliwości adaptacyjnych, co wynikało ze specyfiki podatku akcyzowego, znacznej zmiany stawki podatku akcyzowego oraz rozszerzenia przedmiotu opodatkowania.

Ze względu na fakt, że zaskarżony przepis wszedł w życie z dniem ogłoszenia nowelizacji w Dzienniku Ustaw, tj. w dniu 24 sierpnia 2005 r. spowodowało, że skarżąca prowadząc działalność gospodarczą nie miała możliwości dostosowania się do zmian wynikających z nowelizacji ustawy podatkowej bez narażenia się na negatywne skutki wynikające z nowelizacji. Na ustawodawcy spoczywa obowiązek określenia takiego terminu wejścia w życie, aby ich adresaci mogli się zapoznać z wprowadzanymi przepisami i mieć odpowiedni czas na dostosowanie swoich zachowań. Zwłaszcza w sferze prawa podatkowego podatnicy powinni mieć zapewniony odpowiedni czas

w celu uchronienia się przed mniej korzystnymi dla nich skutkami nowej regulacji prawnej, czy też do podjęcia relewantnych prawnie działań.

Biorąc powyższe pod uwagę, należy stwierdzić, że skarżąca nie miała zagwarantowanego czasu na zapoznanie się i dostosowanie do regulacji przewidzianej w ustawie nowelizującej. A zatem czas spoczywania ustawy był niewystarczający do wprowadzania zmian w odniesieniu do prawa daninowego. Co więcej, z całokształtu okoliczności towarzyszących uchwaleniu ustawy wynika, że jej adresaci nie tylko zostali zaskoczeni co do przedmiotu i treści nowych unormowań, ale także w praktyce nie mogli znać momentu, od którego sprzedaż ciężkich olejów opałowych za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych została objęta nową (trzydziestokrotnie wyższą) stawką podatku akcyzowego, co najmniej do dnia rozpowszechnienia odpowiedniego Dziennika Ustaw. W konsekwencji podatnikowi nie zapewniono możliwości zapoznania się z nowym prawem, jak również dokonania czynności adaptacyjnych. Należy podkreślić, że możliwości adaptacyjne adresata zmienionej regulacji prawnej podlegają szczególnej ochronie z perspektyw zasady ochrony interesów w toku.

8. Konstytucja w art. 84 formułuje obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego: „Z art. 84 Konstytucji wynika, że – po pierwsze – pojęcie ciężarów publicznych nie ogranicza się tylko do podatków [...]. Po drugie, art. 84 wskazuje, iż podatki są zaliczane do ciężarów o konstytucyjnej genezie (płacenie podatków jako powszechny obowiązek wobec państwa, np. wyrok TK z 16 kwietnia 2002 r., SK 23/01). Po trzecie, art. 84 Konstytucji wyraża zasadę «długu konstytucyjnego», tak, jak szczegółowo ujęte przepisy odnoszące się do wolności i praw jednostki uwidaczniają aspekt «wierzycielski» wobec jednostek poddanych władztwu państwowemu. Są to dwa aspekty konstytucyjnego statusu jednostki wobec państwa. Wynika stąd, że przepisy Konstytucji odnoszące się w ogólności do statusu jednostki oraz do jej relacji z państwem, takie jak konsekwencje zasady państwa prawnego, proporcjonalność czy równość traktowania, znajdują zastosowanie zarówno do praw i wolności, jak i do obowiązku powszechnego ponoszenia ciężarów publicznych. Po czwarte, ciężary i świadczenia publiczne z samej definicji stanowią ograniczenie korzystania z wolności i praw. Tak więc przepisy Konstytucji mówiące o granicach, w jakich musi się mieścić ograniczenie praw i wolności wyznaczają też granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych. Po piąte, nakładanie przez władze publiczne ciężarów publicznych, świadczeń

i podatków, jest rodzajem «traktowania przez władzę publiczną» adresatów tych obciążeń» (wyrok pełnego składu TK z 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02).

Ustawy podatkowe nie mogą prowadzić naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną, jak również nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałby się on instrumentem konfiskaty mienia. Art. 84 Konstytucji niewątpliwie stanowi także jedną z podstaw władztwa podatkowego państwa, dając władzy publicznej możliwość wprowadzania danin publicznych. Jednocześnie potwierdza zasadę, iż nakładanie ciężarów publicznych przez państwo zobowiązuje do posłuszeństwa w tym zakresie.

Szczegółowy zakres obowiązku daninowego określają ustawy, które muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych. W rozporządzeniu mogą znaleźć się tylko takie rozwiązania normatywne, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny (zob. wyroki TK z: 20 czerwca 2002 r., sygn. akt K 33/01; 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06). Ustawa zasadnicza zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie tak, aby jednostka mogła przewidzieć konsekwencje swoich działań. W rozpatrywanej sprawie wymogi te nie zostały zachowane, gdyż jak już wykazano, skarżąca nie miała możliwości zapoznania się z regulacją przewidzianą w ustawie nowelizującej, co w konsekwencji wywołało niemożność jej adaptacji do zmienionej regulacji prawnej. Dopuszczalność ewentualnych odstępstw od zasady powszechności opodatkowania powinna być zawsze rozważana w kategoriach art. 2 Konstytucji tzn. przy uwzględnieniu standardów odpowiedniej *vacatio legis* oraz zasady bezpieczeństwa prawnego, która zakłada, że zmiana prawa dotychczas obowiązującego, która pociąga za sobą niekorzystne skutki dla sytuacji prawnej jednostki, dokonywana była z zastosowaniem techniki przepisów przejściowych, a co najmniej odpowiedniej *vacatio legis*.

9. Zgodnie z dotychczasowym orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych. Konstytucja w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji, w dziedzinie prawa daninowego (zob. postanowienie TK z 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06), gdyż wpływanie na sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku, z kolei realizacja

obowiązku podatkowego zawsze łączy się z ingerencją w prawa majątkowe podatnika (wyrok TK z 18 listopada 2014 r., sygn. akt K 23/12). Nie każda więc niekorzystna zmiana sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego prawa własności i innych praw majątkowych. Tak daleko idąca ochrona własności i innych praw majątkowych nie ma bowiem uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji (zob. wyrok TK z 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00)

Jak ustalił Trybunał Konstytucyjny „daleko idące uprawnienia ustawodawcy do kształtowania materialnych treści prawa podatkowego są w swoisty sposób równoważone koniecznością respektowania przez ustawodawcę warunków formalnych, wynikających z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji. [...] Przede wszystkim wypada przypomnieć, że art. 84 i art. 217 Konstytucji stanowią samodzielną podstawę ograniczania prawa własności i praw majątkowych przez regulacje daninowe. Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków daninowych jednostki wobec państwa można traktować jako funkcjonujące bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od ich treści. Konieczne jest zauważenie, iż w istocie rozważane postanowienia konstytucyjne pełnią podwójną funkcję:

1) z perspektywy obowiązków jednostki przewidują powinność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków,

2) z perspektywy praw i wolności jednostki przewidują możliwość ograniczania tych praw i wolności, które mogą doznać uszczerbku w wyniku realizacji czy egzekucji obowiązków daninowych, w zasadzie wyłączając w tym wypadku gwarancje wynikające z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji; skoro jednak art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej są przepisami współkształtującymi treść konstytucyjnych praw i wolności, a mianowicie określającymi warunki, na jakich rozważane prawa i wolności mogą być ograniczane przez przepisy daninowe, nie powinno budzić żadnych wątpliwości, że stanowią one w tym zakresie – podobnie jak art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji w odniesieniu do innych ograniczeń – samodzielne wzorce kontroli konstytucyjności prawa, w tym również w wypadku kontroli zainicjowanej wniesieniem skargi konstytucyjnej; podmioty wnoszące taką skargę są uprawnione skonstruować zarzuty naruszenia ich praw lub wolności przez regulację daninową przez odwołanie się do zasady wyłączności ustawy w prawie daninowym lub zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonych z art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, podobnie jak w odniesieniu do innych regulacji dopuszczalne jest

przedstawienie zarzutu niezgodności z zasadą wyłączności ustawy w wypadku ograniczania praw i wolności konstytucyjnych lub zasadą szczególnej określoności regulacji ustanawiających takie ograniczenia.

Należy jednocześnie zauważyć, że Konstytucja nie zawiera żadnych postanowień dotyczących wielkości nakładanych obowiązków daninowych. Nie znaczy to jednak, iż w tym zakresie ustawodawcy przysługuje całkowita swoboda. Musi on bowiem respektować – poza wymogiem nienaruszania istoty praw i wolności konstytucyjnych, o czym już wspomniano wcześniej – również wszelkie zasady i wartości wyrażone w ustawie zasadniczej. Wielkość obciążeń daninowych, w tym podatkowych, ogranicza zasada proporcjonalności, wywodzona z art. 2 Konstytucji, w związku z którą możliwe jest postawienie zarzutu nadmiernego fiskalizmu, a pośrednio również zasada sprawiedliwości społecznej i zasada równości. Rozważane zarzuty mogą przy tym zostać podniesione także w skardze konstytucyjnej, gdyż – mając na uwadze, że obowiązki daninowe są zawsze korelatem ograniczeń praw i wolności – każda z tych zasad stanowi dopuszczalny wzorzec kontroli konstytucyjności prawa w tym trybie. Ustanowienie nieproporcjonalnego, niesprawiedliwego lub nierównego obciążenia daninowego jest przecież zarazem niezgodnym z Konstytucją ograniczeniem praw i wolności jednostki” (wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09).

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być jednak zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych. Nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną. W szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, by stał się on instrumentem konfiskaty mienia (zob. wyroki TK z: 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98; 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98; 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97 oraz 5 listopada 2008 r., sygn. akt SK 79/06).

Naruszenie zasad dotyczących wymogów jasności i określoności przepisów podatkowych, w stopniu uzasadniającym niekonstytucyjność tych przepisów, z powodu ich niezgodności z art. 2 Konstytucji, odbiera takim przepisom legitymację pozbawiania podatników ich własności, gdyż niekonstytucyjność przepisów prawnych odbiera władzy publicznej legitymację do pobierania podatków w zakresie wynikającym z ich niekonstytucyjności. Trybunał Konstytucyjny pragnie podkreślić, że prawidłowo stanowione podatki nie są niekonstytucyjną ingerencją w sferę własności, natomiast

niezgodne z Konstytucją naruszenie legislacyjnych reguł stanowienia podatków może stanowić niezgodną z Konstytucją ingerencję w prawo własności podatnika, gwarantowane przez art. 64 Konstytucji” (wyrok TK z 27 listopada 2007 r. sygn. akt SK 39/06).

W rozpatrywanej sprawie zaskarżone przepisy naruszały reguły ustanawiania podatków poprzez rozszerzenie zakresu obowiązku podatkowego bez możliwości zapoznania się z tą zmianą – brak odpowiedniej *vacatio legis*. Ponadto przedmiot i treść nowo uchwalonych norm wyraźnie różnią się od dotychczasowych regulacji. Jak wskazano wskutek nowelizacji nastąpiło rozszerzenie zakresu obowiązku podatkowego, już z dniem wejścia w życie art. 65 ust. 1a pkt 2. Stopień ingerencji ustawodawcy w dotychczasową sytuację prawną adresatów był przy tym istotny: stawka akcyzy (przy sprzedaży ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych) określona w art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym wynosiła 1800 zł/1000 litrów gotowego wyrobu, a zatem przekraczała wysokość stawki określonej w rozporządzeniu z 2004 r. – 60,00 zł/1000 litrów gotowego wyrobu. Skarżąca nie miała możliwości dostosowania się do skutków nowej regulacji prawa daninowego, które spowodowały zastosowanie stawki podatku trzydziestokrotnie wyższej w stosunku do czynności dotychczas takiej stawce niepodlegających. W rezultacie spowodowało to naruszenie bezpieczeństwa prawnego podatnika. Gwarancje prawne ochrony interesu jednostki powinny być wyjątkowo traktowane w prawie podatkowym, zarówno w płaszczyźnie materialno-prawnej, jak i proceduralnej.

W konsekwencji naruszenie wskazanych zasad spowodowało ingerencję w prawo własności skarżącej, od której pobrano podatek akcyzowy z zastosowaniem nowej stawki, którą przewidywał zaskarżony przepis.

Mając na uwadze powyższe, Sejm wnosi jak na wstępie.

MARSZAŁEK SEJMU



Marek Kuchciński