



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Adam Bodnar

V.511.277.2017.KB

Warszawa ^{7/08} 2017 r.
TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY
KANCELARIA
wpi.
dnia 07.08.2017
L.dz. L. zal.

Trybunał Konstytucyjny

ul. J.Ch. Szucha 12
00-918 Warszawa

Sygn. akt SK 16/17

Pismo procesowe

Rzecznika Praw Obywatelskich

W nawiązaniu do pisma z dnia 6 lipca 2017 r. (doręzonego do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich w dniu 6 lipca 2017 r.) informuję, że na podstawie art. 63 ust. 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. z 2016 r. poz. 2072, dalej: „ustawy o TK”), zgłaszam udział w postępowaniu toczącym się przed Trybunałem ze skargi konstytucyjnej P

Spółka jawna z siedzibą w I (dalej: „Skarżący”) i przedstawiam następujące stanowisko:

art. 65 ust. 1a pkt 2 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, dalej: „ustawy o podatku akcyzowym”) w związku z art. 2 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160 poz. 134, dalej: „ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym”) w zakresie, w jakim odnosi się do obowiązków podatkowych powstałych przed 15 września 2005 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 48 z późn. zm., dalej: „Konstytucja RP”).

UZASADNIENIE

I. Stan faktyczny

Z materiałów załączonych do skargi konstytucyjnej wynika, że w dniu stycznia 2006 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w O wszczął z urzędu postępowanie kontrolne w stosunku do Skarżącego, które wykazało nieprawidłowości w sprzedaży i ewidencji oleju opałowego. Wobec powyższego, w dniu sierpnia 2012 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej wydał decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym za okres od lutego 2004 r. do października 2005 r. (znak:).

Rozpoznając odwołanie, Dyrektor Izby Celnej decyzją z dnia listopada 2012 r. 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 organu I instancji i określił Skarżącemu zobowiązanie w podatku akcyzowym za okres od lutego 2004 r. do kwietnia 2005 r. oraz za okres od czerwca 2005 r. do października 2005 r. (znak:).

Uzasadniając swoje stanowisko Dyrektor Izby Celnej w O wskazał, że 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 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 września 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 stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87 poz. 825, dalej: „rozporządzenie z 2004 r.”).

Natomiast od 15 września 2005 r. dla olejów opałowych przeznaczonych na inne cele niż opałowe obowiązywała stawka podatku akcyzowego określona w ustawie. A zatem niezłożenie przez nabywcę oświadczenia lub podanie w oświadczeniu niekompletnych, a także nieprawdziwych informacji stanowiło podstawę do zakwestionowania sprzedaży oleju opałowego ze stawką akcyzy właściwą dla oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe. Tym samym, oczywistą konsekwencją zanegowania przez organ I instancji oświadczeń składanych przez nabywców oleju było uznanie, że zastosowanie obniżonej stawki akcyzy wobec oleju opałowego stanowiącego przedmiot transakcji było niezasadne. Z tego względu, stosownie do art. 65 ust. 1 a ustawy o podatku akcyzowym, obowiązującego od 24 sierpnia 2005 r., określono Skarżącemu wysokość zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym od sprzedaży w miesiącach sierpień 2005 r. - październik 2005 r. 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.

Jednocześnie Dyrektor Izby Celnej w O nie uwzględnił zarzutu Skarżącego, iż kontrolujący stosując ustawę o zmianie ustawy o podatku akcyzowym od chwili jej wejścia w życie tj. od 24 sierpnia 2005 r, zignorowali fakt, iż przedsiębiorca powinien mieć czas na zastosowanie się do nowych przepisów podatkowych. Wskazał, iż stosowanie prawa przez organy państwowe odbywa się z uwzględnieniem wszelkich zmian oraz nowelizacji, a obowiązujące w tym zakresie przepisy nie przewidują szczególnych reguł, które określałyby długość *vacatio legis*.

Od decyzji Dyrektora Izby Celnej w O z dnia listopada 2012 r. Skarżący wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w O , który wyrokiem z dnia marca 2013 r. (sygn. akt) oddalił skargę na w/w decyzję. Orzeczenie to zostało zaskarżone do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który wyrokiem z dnia kwietnia 2015 r. (sygn. akt) oddalił skargę kasacyjną Skarżącego.

II. Dopuszczalność orzekania przez Trybunał Konstytucyjny

Należy zauważyć, że przedmiotem zaskarżenia jest przepis, który został uchylony. Ustawa o podatku akcyzowym utraciła moc obowiązującą na podstawie art. 168 aktualnie obowiązującej ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2014 r. poz. 752, z późn. zm., dalej: ustawa o podatku akcyzowym z 2008 r.). Powstała więc wątpliwość, czy w niniejszej sprawie wystąpiła negatywna przesłanka procesowa dla kontynuowania postępowania przez Trybunałem Konstytucyjnym. Zgodnie bowiem z art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK, postępowanie podlega umorzeniu na posiedzeniu

niejawnym, jeżeli akt normatywny - w zakwestionowanym zakresie - utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego prezentowany jest pogląd, że uchylenie przepisu nie zawsze jest równoznaczne z utratą jego mocy obowiązującej. O utracie mocy obowiązującej można mówić dopiero wtedy, gdy zakwestionowany przepis nie może być w ogóle stosowany. Dotyczy to przepisów o charakterze materialnoprawnym, które mimo ich formalnego uchylenia, mogą być stosowane na podstawie norm intertemporalnych, a tym samym wywierają nadal określone skutki dla obywateli (postanowienie TK z dnia 13 października 1998 r. sygn. SK 3/98, OTK ZU nr 5/1998, poz. 69). Trybunał Konstytucyjny podkreślał także, że umorzenie postępowania wskutek utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego może nastąpić jedynie wtedy, gdy osiągnięty został podstawowy cel tego postępowania, polegający na usunięciu z systemu źródeł prawa jeszcze przed wydaniem orzeczenia, wadliwego aktu normatywnego lub wadliwego przepisu. Oba stany – uchylenie przepisu i utrata mocy obowiązującej nie są zatem tożsame. Nawet formalnie uchylony przepis może być przedmiotem postępowania przed TK, jeśli może on, choćby w ograniczonym zakresie, wywierać w dalszym ciągu skutki prawne w odniesieniu do określonych stanów faktycznych, a więc nie utracił swej mocy obowiązującej (zob. uchwała TK z 14 września 1994 r., sygn. W 5/94, OTK w 1994 r., cz. II, poz. 44; orzeczenie TK z 26 września 1995 r., sygn. U 4/95, OTK w 1995 r., cz. II, poz. 27; orzeczenie TK z 24 września 1996 r., sygn. K 13/95, OTK ZU Nr 4/1996, poz. 34).

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. np. wyrok z 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83).

Odnosząc powyższe do przedmiotowej sprawy należy zauważyć, że zgodnie z regulacją zawartą w art. 154 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym z 2008 r., jeżeli obowiązek podatkowy powstał przed dniem wejścia w życie tej ustawy i należna akcyza nie została do tego dnia zapłacona, należy stosować przepisy ustawy o podatku akcyzowym. Ponadto, w innych sytuacjach stosuje się ogólną regułę prawa międzyczasowego, tzn. zasadę *tempus regit actum*, zgodnie z którą sądy administracyjne mają obowiązek orzekania „na podstawie akt sprawy”.

W konsekwencji należy uznać, iż mimo formalnego usunięcia z porządku prawnego przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym nie utracił on mocy obowiązującej, ponieważ może być nadal stosowany przez sądy administracyjne i wywierać skutki prawne dla obywateli. Z tego względu, w ocenie Rzecznika, nie wystąpiła negatywna przesłanka procesowa, co umożliwia dopuszczalność merytorycznej oceny zaskarżonego przepisu przez Trybunał.

III. Przedmiot zaskarżenia

Skarżący zakwestionował przepis art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym, który został dodany do ustawy o podatku akcyzowym przez art. 1 lit. b) ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym 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.*

Wskazany w skardze przepis wszedł w życie z dniem ogłoszenia nowelizacji w Dzienniku Ustaw tj. w dniu 24 sierpnia 2005 r. tj., czyli bez zachowania odpowiedniej *vacatio legis*.

Na podstawie kwestionowanej regulacji organy podatkowe orzekły o wymiarze zobowiązań podatkowych Skarżącego według nowej, wyższej stawki. Mimo argumentów Skarżącego podnoszonych w prowadzonym postępowaniu, że nie miał możliwości poznania treści nowego przepisu i jego przestrzegania z chwilą jego wejścia w życie, decyzje wymiarowe zostały zaaprobowane przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w O oraz Naczelny Sąd Administracyjny. Z majątku Skarżącego wyegzekwowane zostały kwoty zobowiązań określone tymi decyzjami.

IV. Charakterystyka regulacji

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku akcyzowym, opodatkowaniu akcyzą podlega sprzedaż wyrobów akcyzowych na terytorium kraju. Natomiast z art. 4 ust. 2 pkt 10 wspomnianej ustawy wynika, że za sprzedaż wyrobów akcyzowych na terytorium kraju uważa się również zużycie wyrobów akcyzowych niezgodne z ich przeznaczeniem, w przypadku gdy do wyrobów tych zastosowano zwolnienie lub obniżono stawki akcyzy.

W art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym ustawodawca określił, że stawka akcyzy na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe wynosi 233 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu. Jednocześnie w art. 65 ust. 2 ustawy zostało zawarte upoważnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do obniżania stawek akcyzy

określonych w ust. 1 oraz różnicowania ich w zależności od rodzaju wyrobu, a także określania warunków ich stosowania. Minister Finansów skorzystał z tej kompetencji, wydając rozporządzenie z 2004 r. Zgodnie z § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., podatnik sprzedający wyroby wymienione w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia lub w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia jest obowiązany w przypadku tej sprzedaży:

1) osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej oraz osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą - do uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów, uprawniającym do stosowania stawek wymienionych w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia; oświadczenie może być złożone w wystawianej fakturze VAT, a jeżeli jest składane odrębnie, powinno zawierać dane dotyczące nabywcy, datę złożenia tego oświadczenia oraz powinno być dołączone do kopii faktury VAT;

2) osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej - do uzyskania od nabywcy oświadczenia stwierdzającego, iż nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe; oświadczenie to powinno być dołączone do kopii paragonu lub kopii innego dokumentu sprzedaży wystawionego nabywcy, a w przypadku braku takiej możliwości sprzedawca jest obowiązany wpisać na oświadczeniu numer i datę wystawienia dokumentu, potwierdzającego tę sprzedaż.

Z kolei w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym określona została stawka akcyzy (2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu), która powinna znaleźć zastosowanie m.in. 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 użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem.

Z przytoczonych przepisów wynika, że zastosowanie określonej stawki akcyzy odnośnie do opodatkowanej czynności mającej za przedmiot olej opałowy ma związek z kwestią dochowania wymogu „przeznaczenia oleju opałowego na cele opałowe”. W orzecznictwie sądów administracyjnych (m.in. w wyroku NSA z dnia 26 lipca 2016 r., sygn. akt I GSK 1799/14) wskazywano, że wprowadzenie do art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym pojęcia „użycia oleju” jest szerokie i winno być pojmowane jako różne formy wykorzystania oleju, w tym przykładowo również jego sprzedaż. Dla przyjęcia zaś, że ma miejsce użycie (przez sprzedaż) zgodnie z przeznaczeniem, konieczne jest dochowanie warunków uprawniających do zastosowania stawki preferencyjnej, a zatem uzyskanie oświadczeń - co do formy i treści określonych w przepisach rozporządzenia z 2004 r. Oświadczenia - o których mowa w powołanej regulacji - pozwalają na przyjęcie swoistego domniemania faktycznego, że będący przedmiotem sprzedaży olej opałowy zostanie przeznaczony na cel opałowy. Oświadczenie, o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. powinno zawierać dane dotyczące nabywcy, na podstawie których

organ ma realną możliwość przeprowadzenia kontroli obrotu olejami opałowymi, przede wszystkim w celu ustalenia, czy są one wykorzystywane do celów opałowych, czy też innych.

Zgodnie z art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym, obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym powstaje zatem dla podatników, którzy nabywając oleje opałowe przeznaczają je następnie na cele inne niż opałowe.

Z uwagi na charakter tej regulacji w orzecznictwie sądów administracyjnych (w tym m.in. w wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 16 listopada 2009 r. sygn. akt I SA/Bd 508/09) przyjęto, że przepis art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym ma charakter sankcyjny. Analiza jego treści prowadzi do wniosku, że ustawodawca podatkowy wprost nie sankcjonuje na gruncie ustawy o podatku akcyzowym zachowania w postaci nieodbierania oświadczeń w zakresie przeznaczenia oleju opałowego. Wiąże natomiast zastosowanie wyższej stawki z użyciem oleju na inne cele niż opałowe.

Jednakże w wyroku z dnia 6 grudnia 2016 r. (sygn. akt SK 7/15, OTK ZU A/2016, poz. 100), Trybunał Konstytucyjny uznał, że wynikający z art. 65 ust. 1a nakaz uiszczenia podatku akcyzowego nie jest sankcją, lecz jest środkiem skierowanym na zapewnienie prawidłowości obrotu olejami opałowymi i zrekompensowanie ewentualnych strat budżetu państwa, które mogłyby powstać w wyniku naruszenia zasad obrotu olejami opałowymi lub też w związku z tymi naruszeniami. Skutek podatkowy zastosowania kwestionowanej regulacji należy zatem rozpatrywać w kategoriach utraty możliwości skorzystania z dobrodziejstwa ulgi podatkowej, nie zaś nałożenia sankcji podatkowej. Decyzja organu administracji skarbowej, nakładająca na sprzedawcę oleju obowiązek uiszczenia podatku akcyzowego według wyższej stawki, ma więc na celu, w wypadku dokonania sprzedaży oleju z naruszeniem warunków określonych w § 4 rozporządzenia z 2004 r. i art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym doprowadzenie do prawidłowej realizacji należnego zobowiązania podatkowego.

Korzystanie z obniżonych stawek akcyzy wiązało się bowiem z konkretnymi obowiązkami. Sprzedawca, podejmując decyzję o sprzedaży oleju opałowego z niższą stawką akcyzy, powinien uwzględniać ewentualne ryzyko obciążenia wyższą stawką akcyzy w wypadku niespełnienia wymaganych przepisami warunków. Transakcje z udziałem niżej opodatkowanego wyrobu obciążone były większym ryzykiem, wiązały się z dodatkowymi warunkami (obowiązkiem uzyskania oświadczeń o przeznaczeniu oleju), ale też niosły wyższe korzyści ekonomiczne. Z kolei sprzedaż oleju opałowego, bez potrzeby uzyskiwania oświadczeń, ale wyżej opodatkowanego, wiązała się z uzyskaniem niższych korzyści ekonomicznych, jednak bez ryzyka, że transakcja zostanie zakwestionowana w toku ewentualnej kontroli, zaś sprzedaż zostanie obciążona wyższą akcyzą. Sprzedawca wyrobów akcyzowych należy do kręgu podmiotów obciążonych podatkiem akcyzowym - jest podatnikiem tego podatku, a sprzedaż oleju opałowego bez dochowania warunków

uprawnających do zastosowania obniżonej stawki, jest jednym z typowych przedmiotów opodatkowania akcyzą.

V. Uzasadnienie niezgodności art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym w związku z art. 2 ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 84 Konstytucji RP

Zgodnie z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP, każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. Artykuł 64 ust. 3 Konstytucji RP stanowi natomiast, że własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

O ile art. 21 Konstytucji RP stwierdza jedynie, że „Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia”, to art. 64 w ust. 1 Konstytucji RP przyznaje każdemu „prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia”. Prawo własności nie jest prawem absolutnym i może podlegać ograniczeniom. Artykuł 64 ust. 3 Konstytucji RP dopuszcza możliwość wprowadzania ograniczeń prawa własności, a zawarte w nim przesłanki stanowią formalne i materialne kryterium kontroli dokonanych ograniczeń.

Z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP wynika obowiązek ustawodawcy stanowienia przepisów i procedur udzielających ochrony prawnej prawom majątkowym, a także obowiązek powstrzymania się od przyjmowania regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawić ochrony lub ochronę tę ograniczyć (tak TK w wyroku z dnia 2 czerwca 1999 r., sygn. akt K 34/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 94). Na treść prawa własności składa się szereg uprawnień, w tym wolność jej nabywania, zachowywania oraz dysponowania nią (tak TK w wyroku z dnia 31 stycznia 2001 r., sygn. akt P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5), możliwość korzystania (w tym korzystania ze środków pieniężnych), pobierania pożytków lub pośredniego eksploataowania przedmiotu własności.

Jednakże na gruncie Konstytucji RP uznana jest przez doktrynę konstytucyjną zasada władztwa daninowego, w tym także podatkowego. Z zasady tej wynika legitymacja dla działań państwa, w wyniku których następuje obciążanie określonych podmiotów daninami (w tym podatkami), umożliwiającymi realizację zadań publicznych. Nakładanie danin (podatków) jest więc na gruncie Konstytucji RP uprawnione i nie może być traktowane jako pozbawianie własności, a ustawodawca ma w tym względzie dalece posuniętą swobodę. Jednakże swoboda ustawodawcy nie może być absolutna i nie może przekształcić się w dowolność. Swoboda ustawodawcy w zakresie kształtowania treści ustaw podatkowych ograniczona jest obowiązkiem przestrzegania reguł dotyczących wymogów drogi ustawodawczej, procedury uchwalania ustaw podatkowych oraz wymogu szczególnej

dbałości legislacyjnej przy stanowieniu przepisów prawnych, aby umożliwiały one konstruowanie precyzyjnych norm podatkowych. Swoboda ta jest oczywiście ograniczona również „nakazem respektowania *vacatio legis* i zakazem nadawania mocy wstecznej oraz dokonywania zmian w ciągu roku podatkowego” (por. W. Sokolewicz, *op.cit.*, s. 217 oraz także omówienie orzecznictwa TK).

Zarzut naruszenia przez prawodawstwo podatkowe art. 64 ust. 1 i/lub ust. 3 Konstytucji może zatem dotyczyć nie samej okoliczności nałożenia podatku, ale formy i sposobu nakładania powinności podatkowych. Jak wskazał Trybunał niezachowanie odpowiednich wymogów legislacyjnych w odniesieniu do regulacji podatkowych może być kwestionowane także w trybie skargi konstytucyjnej (zob. wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU 6A/2013, poz. 80).

Zasadę poprawnej legislacji, na którą składa się również nakaz zachowania odpowiedniej *vacatio legis*, Trybunał wywodzi z art. 2 Konstytucji RP. Zgodnie z tym przepisem, Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Zasadę poprawnej legislacji związana jest funkcjonalnie z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Stosowanie tej zasady ma służyć budowaniu tego zaufania (wyrok TK z dnia 9 kwietnia 2002 r., K 21/01, OTK ZU 2A/2002, poz. 17). Zgodnie z tymi zasadami, przepisy prawa mają być formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Dotyczy to w szczególności zachowania właściwej formy nakładania obowiązków podatkowych, w tym - przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, zachowania precyzji norm (przepisów) podatkowych oraz respektowania odpowiedniej *vacatio legis*. Zarzut naruszenia przez ustawodawstwo podatkowe art. 64 Konstytucji może zatem dotyczyć nie samej okoliczności nałożenia podatku, ale formy i sposobu nakładania powinności podatkowych (zob. wyrok z 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153).

Jak wskazał Trybunał, realizacja obowiązków podatkowych łączy się nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego można traktować jako funkcjonujące równoległe i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od treści tych przepisów. Zakres i treść tego obowiązku mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją RP.

Trybunał zwracał w tym kontekście również uwagę na szczególne znaczenie art. 84 Konstytucji RP stanowiącego, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Z treści normatywnych tego przepisu wynika również obowiązek ustawodawcy takiego stanowienia podatków, aby

wynikające z przepisów podatkowych normy prawne, określające obowiązek podatnika, były w pełni precyzyjne, niebudzące wątpliwości.

W wyroku z dnia 2 kwietnia 2007 r. (sygn. SK 19/06, OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37) Trybunał podkreślił komplementarność art. 2 i art. 84 Konstytucji RP, jeśli chodzi o konstytucyjne wymogi ciążące na ustawodawcy, aby precyzyjnie określał relacje między jednostką a państwem w sferze prawa daniowego, stwierdzając między innymi: „Trybunał Konstytucyjny w swoim dotychczasowym orzecznictwie zwracał uwagę, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowiącego przez nie prawa stanowi konstytucyjny element zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Z punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i do stanowiącego przez nie prawa w sferze danin publicznych istotne znaczenia ma ponadto art. 84 Konstytucji RP. W myśl tego przepisu każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Art. 84 Konstytucji RP zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie tak, aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań. Należy w związku z tym zauważyć, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i do prawa w sferze danin publicznych znajduje podstawę w art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego 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”.

Z tego względu Trybunał w swoim orzecznictwie wskazuje na potrzebę stosowania „odpowiedniej” *vacatio legis*. Tę „odpowiedniość” *vacatio legis* rozpatrywać należy w związku z możliwością pokierowania przez adresatów norm prawnych – po ogłoszeniu nowych przepisów – swoimi sprawami w sposób uwzględniający treść nowej regulacji. Wymóg zachowania *vacatio legis* należy bowiem odnosić nie tylko do ochrony adresata normy prawnej przed pogorszeniem jego sytuacji, lecz także do możliwości zapoznania się z nowym prawem i możliwości adaptacyjnych (wyrok TK z dnia 20 stycznia 2010 r., Kp 6/09, OTK ZU 1A/2010, poz. 3).

Nakaz zastosowania odpowiedniej *vacatio legis* nie ma jednak charakteru bezwzględnego. Ustawodawca może wręcz zrezygnować z *vacatio legis*, jeżeli przemawia za tym ważny interes publiczny. Standard wyznacza ustawa o ogłaszaniu aktów normatywnych, przewidująca 14 dni jako minimalny okres *vacatio legis* (wyrok TK z dnia 20 stycznia 2010 r., Kp 6/09, OTK ZU 1A/2010, poz. 3).

Konfrontując wskazane wyżej obowiązki ustawodawcy ze stanem prawnym spowodowanym wejściem w życie art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym bez odpowiedniej *vacatio legis*, Rzecznik uznał, że sytuacja ta naraziła Skarżącego, jak i innych podatników na wymierne straty finansowe. Niejasny stan prawny mógł rodzić wątpliwości co do możliwości skorzystania z obniżonej stawki podatku akcyzowego, określonej

w rozporządzeniu z 2004 r., co w konsekwencji uniemożliwiło Skarżącemu ocenę co do zakresu ciążących na nim obowiązków. Przedsiębiorca nie miał bowiem możliwości zapoznania się z treścią nowych regulacji prawnych tak, aby w trakcie prowadzonej działalności gospodarczej mógł podjąć odpowiednie decyzje mające na celu dostosowanie swojej działalności do zmienionych regulacji w zakresie podatku akcyzowego. Doprowadziło to do wszczęcia postępowania wymiarowego przez organy podatkowe i wydania - na podstawie art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym - decyzji określającej Skarżącemu wysokość zobowiązań podatkowych od sprzedaży ciężkiego oleju opałowego za pomocą paliw ciekłych wedle kilkudziesięciokrotnie wyższej stawki podatku. To zobowiązanie zostało od Skarżącego wyegzekwowane wraz z odsetkami od zaległości podatkowych. Uzasadnione jest zatem stwierdzenie, że zaistniała sytuacja spowodowała negatywne konsekwencje finansowe dla Skarżącego. Poniesienie z majątku Skarżącego kwoty kilkudziesięciokrotnie podwyższonego podatku akcyzowego wraz z odsetkami za okres, w którym nie miał on możliwości poznania zmiany treści obowiązku podatkowego jest naruszeniem prawa własności. Skarżący nie miał bowiem realnej możliwości skalkulowania nowej ceny oleju opałowego uwzględniającej podwyższoną stawkę akcyzy, nie miał też podstaw od odstąpienia od takiego sposobu sprzedaży oleju. Bezpośrednią przyczyną takiego stanu rzeczy było wprowadzenie zaskarżonego przepisu – tj. art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym bez odpowiedniej *vacatio legis*.

Sytuacja ta spowodowała zatem ingerencję w prawa podmiotowe Skarżącego, co doprowadziło do naruszenia zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa tj. art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji RP oraz do wkroczenia w prawo własności Skarżącego a przez to naruszenie art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP. Jak bowiem wskazał Trybunał, zarzut naruszenia przez ustawodawstwo podatkowe art. 64 Konstytucji RP może dotyczyć nie tylko samej okoliczności nałożenia podatku, ale również formy i sposobu nakładania powinności podatkowych. Swoboda ustawodawcy jest ograniczona nakazem respektowania odpowiedniej *vacatio legis*.

Konsekwencją naruszenia zasad poprawnej legislacji i braku odpowiedniej *vacatio legis* stanowiło naruszenie zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa poprzez odebranie Skarżącemu prawa do precyzyjnej normy podatkowej, z którą miał możliwość zapoznania się w odpowiednim czasie. Na skutek ustalonego wyżej naruszenia konstytucyjnego prawa Skarżącego doszło również do naruszenia jego prawa własności, gdyż nałożony na niego przez ustawę obowiązek podatkowy spowodował pozbawienie go własności w postaci znacznej kwoty pieniężnej, co stanowi naruszenie art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP.

Powyższa konstatację dodatkowo wzmacnia fakt, że zgodnie z pkt 1 wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 grudnia 2016 r. (sygn. akt SK 7/15, OTK ZU A/2016, poz. 100) art. 65 ust. 1a pkt 1 został częściowo uznany za niezgodny z art. 20, art. 22, art. 64

ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2 i art. 84 Konstytucji RP. Zgodnie z tym wyrokiem wymieniony wyżej przepis stracił moc w zakresie, w jakim odnosi się do obowiązków podatkowych powstałych przed 15 września 2005 r.

Przedmiotem kontroli Trybunału w sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 6 grudnia 2016 r. był przepis art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym., natomiast przedmiotem zaskarżenia w niniejszej sprawie jest art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym. Jednakże pkt 2 jest częścią jednostki redakcyjnej ustawy o podatku akcyzowym tj. art. 65 ust. 1a który został do tej ustawy dodany w wyniku nowelizacji, bez odpowiedniego *vacatio legis*. Argumentacja przedstawiona w wyroku Trybunału z dnia 6 grudnia 2016 r. znajduje zatem zastosowanie w niniejszej sprawie biorąc pod uwagę również fakt, że zobowiązania podatkowe Skarżącego dotyczą m.in. miesięcy: sierpień, wrzesień oraz październik 2005 r. a więc częściowo okresu wskazanego w sentencji w/w wyroku.

We wskazanym wyżej wyroku Trybunał stwierdził, że w pewnych okolicznościach ustawodawca może zrezygnować z ustanowienia *vacatio legis*, ponieważ nakaz jej zachowania nie ma charakteru bezwzględny. 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.

Jednocześnie Trybunał wskazał, że ustawa o zmianie ustawy o podatku akcyzowym weszła w życie 24 sierpnia 2005 r., tj. z dniem ogłoszenia (art. 2 tej ustawy). Nowelizacja była bezpośrednią reakcją ustawodawcy na rozwiązania zawarte w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 30 maja 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 96 poz. 814, ze zm.; dalej: „rozporządzenie z 30 maja 2005 r.”), „zakładające drastyczny wzrost stawek akcyzy na olej opałowy i gaz płynny, służący do ogrzewania mieszkań” Ustawodawca w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. określił stawkę akcyzy na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe na kwotę 233 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu (odpowiadała ona stawce obniżonej, przewidzianej w rozporządzeniu z 2004 r.). Ustalenie, że ustawa zmieniająca z 2005 r. wchodzi w życie z dniem ogłoszenia, miało zapobiec stosowaniu znacznie wyższych stawek określonych w rozporządzeniu z 30 maja 2005 r. (miało ono wejść w życie 1 sierpnia 2005 r.). Ostatecznie rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 15 czerwca 2005 r. w sprawie uchylenia rozporządzenia zmieniającego rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 106, poz. 897) weszło w życie 16 czerwca 2005 r. Minister Finansów uchylił rozporządzenie z 30 maja 2005 r. Pomimo to prace nad ustawą zmieniającą były kontynuowane i ostatecznie art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, od 24 sierpnia 2005 r., uzyskał nowe brzmienie, a jednocześnie zaczął obowiązywać dodany ust. 1a w art. 65 ustawy o podatku akcyzowym.

Z tego względu Trybunał uznał, że motywy pilnego wprowadzenia zmian w ustawie o podatku akcyzowym, w tej sytuacji, nie usprawiedliwiały braku jakiejkolwiek *vacatio legis*. Jeśli nawet ustawodawca pragnął „zapobiec” podwyższeniu stawki na olej opałowy przeznaczony na cele opałowe, a jednocześnie chronić stabilność budżetu państwa, to było to możliwe z zachowaniem odpowiedniego okresu dostosowawczego. Brak odpowiedniej *vacatio legis* skomplikował stan prawny, spowodowany wejściem w życie ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym i mógł utrudnić podatnikom ocenę co do zakresu ciążących na nich obowiązków narażając ich na straty finansowe. W ocenie Trybunału stan taki trwał do chwili nowelizacji tj. z dniem 15 września 2005 r., rozporządzenia z 2004 r.

Mając powyższe na względzie, Trybunał uznał, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym w związku z art. 2 ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym w zakresie, w jakim dotyczy obowiązków podatkowych powstałych przed 15 września 2005 r., jest niezgodny z art. 20, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2 i art. 84 Konstytucji RP.

W ocenie Rzecznika wprowadzenie do porządku prawnego zaskarżonej regulacji podatkowej bez odpowiedniej *vacatio legis*, nieusprawiedliwionej ważnym interesem publicznym, naruszyło zasadę poprawnej legislacji w stopniu uzasadniającym niekonstytucyjność tej regulacji, z powodu jej niezgodności z art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji RP. To kolei doprowadziło do naruszenia własności podatnika tj. art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji poprzez legitymację władzy publicznej do pobierania podatków w zakresie wynikającym z niekonstytucyjności tej regulacji - art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym i narażenie podatników na wymierne straty finansowe. Należy 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 RP (por. T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 214).

Przedstawiona wyżej argumentacja, w ocenie Rzecznika, w wystarczający sposób uzasadnia zarzut, że art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym w związku z art. 2 ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, w zakresie, w jakim odnosi się do obowiązków podatkowych powstałych przed 15 września 2005 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 84 Konstytucji RP. Niekonstytucyjność zaskarżonej regulacji powinna mieć charakter zakresowy (czasowy) z uwagi na zmiany w rozporządzeniu z 2004 r., które weszły w życie z dniem 15 września 2005 r. Zmiany te usunęły wątpliwości związane z obowiązkiem gromadzenia oświadczeń, od czego uzależniona była możliwość skorzystania z obniżonej stawki podatku akcyzowego.

Niespełnienie tego obowiązku uniemożliwiało skorzystanie z obniżonej stawki i zastosowanie znajdowała stawka określona w art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym.

Mając powyższe na uwadze, wnoszę jak na wstępie.

załączniki: 5 odpisów