

Warszawa, dnia 25 sierpnia 2015 r.

L.dz.

**Trybunał Konstytucyjny**  
**Al. Szucha 12A, 00-918 Warszawa**

**Skarżący:**

P

Spółka jawna

NIP

*Adres Skarżącego:*

I

Skarżący reprezentowany w postępowaniu przez pełnomocnika – adwokata Cezarego Józefa Nowakowskiego oraz radcę prawnego Janusza Orłowskiego (nr wpisu Ol-854) – pełnomocnika substytucyjnego z Kancelarii Radców Prawnych i Adwokatów Nowakowski i Wspólnicy spółka komandytowa 13-200 Działdowo, Plac Mickiewicza 18, Oddział w Warszawie, adres Pełnomocnika do doręczeń: ul. Postępu 21, 02-676 Warszawa

**SKARGA KONSTYTUCYJNA**

W imieniu Skarżącego: P

Spółka jawna, której wspólnikami są: M A (zam.  
 ) i K F (zam. ),

(pełnomocnictwo w załączeniu), na podstawie art. 46 ust. 1 i 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) – wnoszę 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 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; z 2008 r. Nr 118, poz. 745 i Nr 145, poz. 915) w związku z art. 2 ustawy z 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341) jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.), albowiem narusza prawo własności Skarżącej Spółki, będąc podstawą określenia zobowiązań podatkowych oraz

przeprowadzenia egzekucji administracyjnej tych zobowiązań z jej majątku za okres od wejścia w życie tego skarżonego przepisu z dniem ogłoszenia w Dzienniku Ustaw, czyli gdy nie było możliwe poznanie jego treści wskutek braku odpowiedniej *vacatio legis*.

## PODSTAWY SKARGI KONSTYTUCYJNEJ

*1. Dokładne określenie ustawy, na podstawie której sąd orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach Skarżącego, określonych w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i w stosunku do której Skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją*

Ustawa 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; z 2008 r. Nr 118, poz. 745 i Nr 145, poz. 915).

*2. Wskazanie orzeczenia organu władzy publicznej, z którym Skarżący łączy naruszenie przysługujących mu praw lub wolności konstytucyjnych*

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia kwietnia 2015 r. (sygn. akt ), którym oddalono skargę kasacyjną Skarżącej Spółki od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w O z dnia marca 2013 r. (sygn. akt ) w sprawie ze skargi na ostateczną decyzję Dyrektora Izby Celnej w O z dnia listopada 2012 r., nr w przedmiocie podatku akcyzowego. Tą decyzją utrzymana została w mocy decyzja Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w O z dnia sierpnia 2012 r., znak: w części określającej zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym za miesiąc maj 2005 roku, a w części określenia zobowiązań podatkowych w podatku akcyzowym za miesiące luty 2004 – kwiecień 2005 oraz czerwiec 2005 – październik 2005 została uchylona i te zobowiązania podatkowe określono w innych wysokościach.

*3. Wskazanie jakie konstytucyjne wolności lub prawa Skarżącego zostały – w jego ocenie – w związku z wydaniem wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego naruszone, wraz z podaniem przepisów Konstytucji RP, z których prawa te lub wolności są wywodzone*

Rozstrzygnięcie zawarte w wyroku NSA w Warszawie z dnia kwietnia 2015 r. (sygn. akt ) narusza następujące konstytucyjne wolności oraz prawa Skarżącej Spółki:

– prawo własności Skarżącej Spółki, o jakim stanowią przepisy art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej w związku z jej art. 2 oraz art. 84, z których wynikają zasady: ochrony

interesów jednostki w toku, bezpieczeństwa prawnego obywateli, zaufania do organów państwa i stanowionego przez nie prawa oraz powszechności opodatkowania.

*4. Dokładne określenie sposobu, w jaki wskazane wyżej orzeczenie prowadzi do naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności Skarżącego*

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego został wydany m.in. na podstawie 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; z 2008 r. Nr 118, poz. 745 i Nr 145, poz. 915), który wszedł w życie z dniem jego ogłoszenia w Dzienniku Ustaw, to jest z dniem 24 sierpnia 2005 roku – na podstawie art. 2 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341).

Wskazaniem wyrokiem NSA została oddalona skarga kasacyjna Skarżącej Spółki od wyroku WSA w O z dnia marca 2013 r. (sygn. akt ), wydanego w sprawie ze skargi na ostateczną decyzję Dyrektora Izby Celnej w O z dnia listopada 2012 r., nr

w przedmiocie podatku akcyzowego – w tym w zakresie, jakiego dotyczy niniejsza skarga konstytucyjna: za okres od do sierpnia oraz za wrzesień i październik 2005 roku (w części określenia zobowiązań na podstawie nowej, podwyższonej stawki podatku akcyzowego [1.800 zł od 1.000 kg gotowego wyrobu], stosowanej do sprzedaży ciężkich olejów opałowych za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych).

Oddalenie skargi kasacyjnej przez Naczelną Sąd Administracyjny nastąpiło z naruszeniem konstytucyjnie chronionego prawa własności Skarżącej Spółki, w zakresie określonym w art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej poprzez to, że w tym wyroku została prawomocnie uznana za zgodną z prawem decyzja ostateczna w sprawie określenia wysokości zobowiązań w podatku akcyzowym oraz będąca podstawą ich egzekucji administracyjnej – w kwotach podwyższonych już za dzień ogłoszenia w Dzienniku Ustaw Nr 160, poz. 1341 z roku 2005 ustawy z dnia 28 lipca 2005 roku o zmianie ustawy o podatku akcyzowym – wprowadzającej w życie art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym, a także za kolejne dni sierpnia 2015 r. oraz miesiące wrzesień i październik 2015 roku. Nie było możliwe poznanie treści tego nowego przepisu i jego przestrzeganie z chwilą jego wejścia w życie, co jest następstwem braku odpowiedniej *vacatio legis*.

Skarżąca Spółka, będąca podatnikiem podatku akcyzowego w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą w zakresie obrotu wyrobami akcyzowymi, m.in. paliwami ciekłymi (art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 23.01.2004 r. o podatku akcyzowym), 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 roku objęty nową, bardzo wysoką stawką 1.800 zł od 1.000 kg takiego oleju. W takiej sytuacji, na podstawie art. 6 ust. 1 ustawy z 23.01.2004 r. o podatku akcyzowym, obowiązek podatkowy powstawał z dniem wykonania czynności podlegających opodatkowaniu, chyba że ustawa stanowi inaczej; czyli w niniejszej sprawie obowiązek podatkowy w akcyzie – już na nowych zasadach od dnia 24 sierpnia 2005 roku – powstawał w dniu dokonania sprzedaży ciężkiego oleju opałowego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych. W konsekwencji tego dokonywana przez Skarżącą Spółkę sprzedaż ciężkiego oleju opałowego została już za ten dzień i kolejne dni, a także kolejne miesiące: wrzesień i październik 2005 roku opodatkowana tą podwyższoną stawką akcyzy.

Skarżony przepis art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym jest niezgodny z przepisami art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, które stanowią: 1) każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia oraz 2) własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie w jakim nie narusza ona istoty prawa własności. Naruszenie tych przepisów polega nie tylko na pozbawieniu Skarżącej Spółki 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 umowy sprzedaży, była wiążąca), ale przede wszystkim na obciążeniu majątku Skarżącej Spółki 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 niesłuszny i bezzasadny ograniczyła istotę prawa własności, zapewniającego współnikom Skarżącej Spółki jawnej środki do życia.

Naruszeniem art. 64 ust. 3 Konstytucji jest odejście w art. 65 ust. 1a (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 Spółka nie mogła przecież 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.

Kwotę zobowiązań w podatku akcyzowym powstałych od sprzedaży ciężkiego oleju opałowego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych odpowiednio: za                      sierpnia 2005 roku –                      zł, za

wrzesień 2005 r. –                      zł oraz za październik 2005 roku –                      zł Skarżąca Spółka zapłaciła w toku postępowania egzekucyjnego prowadzonego przez Dyrektora Izby Celnej w O (wpłata w sprawie nr                      – dokonana przelewem w dniu                      .10.2012 roku). Postępowanie egzekucyjne w zakresie zobowiązań w podatku akcyzowym za sierpień, wrzesień i październik 2005 roku prowadził Dyrektor Izby Celnej w O                      na podstawie własnych tytułów wykonawczych z dnia                      .09.2012 r. o numerach:

Wskazana na poleceniu przelewu suma                      zł obejmuje również pozostałe, określone decyzją ostateczną oraz innymi tytułami wykonawczymi zobowiązania podatkowe, które nie są związane z przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej.

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

Zaznaczyć należy, że zgodnie z art. 8 § 1 i art. 28 Kodeksu spółek handlowych (Dz.U. z 2013 r. poz. 1030) spółka jawna jest podmiotem praw majątkowych, w tym prawa własności. To jej majątek został naruszony wskutek zapłaty podatku akcyzowego we wskazanych wyżej kwotach w toku postępowania egzekucyjnego.

Działając w niewiedzy (usprawiedliwionej skarżonym tu sposobem wejścia w życie nowego przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym) co do zmienionego stanu prawnego, Skarżąca Spółka sprzedawała ciężki olej opałowy z zastosowaniem obniżonej stawki akcyzy do 60 zł od 1.000 kilogramów. Skarżąca Spółka nie miała w tej sytuacji podstaw ani do skalkulowania nowej ceny uwzględniającej tę podwyższoną stawkę akcyzy, odstąpienia od takiego sposobu sprzedaży ciężkiego oleju, ani też żądania nowej, odpowiedniej dla zmienionej stawki akcyzy ceny od nabywców. Tacy nabywcy także nie mogli wiedzieć tego, że nowa stawka akcyzy w tej sytuacji obowiązuje już od 24 sierpnia 2005 roku. Wskutek tego to właśnie Skarżąca Spółka została obciążona na podstawie decyzji podatkowych kwotą akcyzy (z odsetkami za zwłokę) oraz zapłaciła ją ze swego majątku w toku postępowania egzekucyjnego w sprawie zobowiązań w podatku akcyzowym za okres luty 2004 – październik 2005 r. prowadzonego przez Dyrektora Izby Celnej w O                      A przecież akcyza jest podatkiem pośrednim, konsumpcyjnym – to znaczy obciążającym jej finalnego nabywcę. W świetle zatem art. 84 Konstytucji skarżone tu unormowanie, w związku z takim trybem jego wejścia w życie i wywieranymi konsekwencjami dla Skarżącej Spółki, stanowi naruszenie zasady powszechności opodatkowania, będąc sprzecznym

z podstawowymi założeniami konstrukcji podatku akcyzowego, określonymi w ustawie z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym. Na Skarżącą Spółkę został nałożony obowiązek poniesienia podatku (pośredniego) z jej własnego majątku wbrew zasadzie z art. 84 Konstytucji, iż każdy podmiot jest obowiązany do ponoszenia podatków na zasadach ustalonych w ustawie. Chodzi o to, że skoro akcyza jest podatkiem pośrednim, to jej kwota ma obciążać konsumenta – finalnego nabywcę danego wyrobu akcyzowego. I taka generalna zasada jest podstawą ustawowych unormowań podatku akcyzowego. Jeżeli zaś ustawodawca odstępuje od tej zasady, obciążając kwotą akcyzy sprzedawcę wyrobu akcyzowego – tak jak w niniejszej sprawie, to powinny istnieć ku temu uzasadnione podstawy, ale przede wszystkim należy zapewnić temu sprzedawcy szansę poznania takiej zmiany zasad opodatkowania akcyzą.

Wskutek braku możliwości poznania treści nowego przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2005 roku o podatku akcyzowym to Skarżąca Spółka została obarczona powinnością zapłaty podatku akcyzowego, wbrew istocie takiego podatku, który ma być „przerzucany” na finalnego nabywcę – konsumenta wyrobu akcyzowego. Prawo własności przysługujące Skarżącej Spółce, chronione w art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji Rzecz. Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. zostało zatem naruszone. Jest to naruszenie zasady prawa do własności i innych praw majątkowych (art. 64 ust. 1) oraz zakazu ograniczania istoty prawa własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji), polegające na zaprzeczeniu ogólnym i powszechnym założeniom o pośrednim charakterze podatku akcyzowego oraz wprowadzeniem już z dniem ogłoszenia – przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym.

Brak odpowiedniej *vacatio legis* spowodował naruszenie zasady ochrony interesów jednostki w toku, wynikającej z zasady bezpieczeństwa prawnego obywateli oraz zasady zaufania do Organów Państwa i stanowionego przez nie prawa – o czym stanowi art. 2 Konstytucji. W niniejszej sprawie łączy się to z art. 84 Konstytucji, dotyczącym ustaw nakładających obowiązek ponoszenia ciężarów i danin publicznych, w szczególności podatków.

Oto na mocy art. 2 ustawy z 28 lipca 2005 roku została dokonana zmiana zasad opodatkowania podatkiem akcyzowym (dodanie w art. 65 ust. 1a w ustawie o podatku akcyzowym z 23 stycznia 2004 r.). Kwestionowany tu przepis wszedł w życie z dniem ogłoszenia tej nowelizacji ustawy o podatku akcyzowym w Dzienniku Ustaw (w dniu 24 sierpnia 2005 roku), bez zachowania *vacatio legis* odpowiedniej dla zapewnienia Skarżącej Spółce możliwości poznania jego treści, co jest nieodzowne dla jego przestrzegania.

Z art. 84 Konstytucji wynika wymóg, by w świetle ogólnej konstytucyjnej zasady ochrony bezpieczeństwa prawnego obywateli oraz zaufania jednostki do Państwa i stanowionego przez nie

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 sierpnia oraz dalej, za wrzesień i październik 2005 roku nie został spełniony. Skoro bowiem Skarżąca Spółka jako podatnik podatku akcyzowego podlegała obowiązkowi podatkowemu w podatku akcyzowym z mocy nowelizacji ustawy o podatku akcyzowym, to w jaki sposób miała spełniać nowe wymogi co do opodatkowania sprzedaży ciężkiego oleju opałowego [kategoria: „oleje opałowe pozostałe”] za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, skoro nie mogła w odpowiednim czasie poznać takiej zmiany treści obowiązku podatkowego z Dziennika Ustaw? Skarżąca Spółka 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 powstawały 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.

Wskazać przy tym należy, że zgodnie z art. 88 ust. 1 Konstytucji Rzeczpospolitej Polskiej warunkiem wejścia w życie ustaw, rozporządzeń oraz aktów prawa miejscowego jest ich ogłoszenie. Ogłoszenie skarżonego przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym nastąpiło w dniu 24 sierpnia 2005 roku, lecz wejście w życie tego przepisu już w tym dniu nastąpiło bez zachowania przewidzianego w art. 4 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (t. jedn. Dz. U. z 2011 r. Nr 197, poz. 1172 ze zm.) odpowiedniego okresu spoczywania ustawy (*vacatio legis*), który zasadniczo wynosi 14 dni. Tylko w uzasadnionych przypadkach akty normatywne 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.

W ocenie Skarżącej Spółki – w niniejszej sprawie nie wystąpił ważny interes Państwa, a zasada demokratycznego państwa prawnego właśnie stawała na przeszkodzie wejściu w życie, z dniem ogłoszenia, przepisu wprowadzającego nową treść obowiązku podatkowego, rozszerzającego zakres opodatkowania akcyzą poprzez przypisanie jej 30-krotnie podwyższonej stawki podatku od sprzedaży ciężkiego oleju opałowego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych (czyli *de facto* wprowadzającego odpowiedzialność administracyjną, sankcję podatkową za podejmowanie działań, gdy o ich skutkach jednostka nie miała szansy wiedzieć).

W szczególności zmiana przepisów określających treść obowiązku podatkowego w każdym podatku winna być dokonywana tak, by podatnicy mieli zapewnioną możliwość zapoznania się z treścią takiej zmiany, aby móc te nowe przepisy przestrzegać. Ważny interes Państwa nie doznawał naruszenia wskutek braku przed 24 sierpnia 2005 roku kwestionowanej tu regulacji prawnej, bo mający w tym zakresie zastosowanie przepis § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), na podstawie którego możliwe było stosowanie właściwych stawek akcyzy dla olejów opałowych „pozostałych” został uchylony dopiero z dniem 15 września 2005 roku (Dz.U. Nr 177, poz. 1473). Sprzedaż ciężkiego oleju opałowego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych przed 24 sierpnia 2005 roku była poza zakresem szczególnego zainteresowania ustawodawcy, czyli nie sposób uznać, że interes Państwa nie był naruszany sprzedażą dokonywaną w taki sposób.

Rozszerzenie stosowania podwyższonej stawki podatku na sprzedaż ciężkiego oleju opałowego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych nastąpiło z ewidentnym „zaskoczeniem” podatników, gdyż obowiązywało już od dnia wejścia w życie przepisu o tym stanowiącego, bez zapewnienia Skarżącej Spółce możliwości jego poznania.

Prawo własności Skarżącej Spółki, w świetle zasady ochrony interesów jednostki w toku zostało naruszone w niniejszej sprawie także w ten sposób, że wejście w życie art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z dniem jego opublikowania (tj. 24 sierpnia 2005 roku) było podstawą do wymiaru Skarżącej Spółce zobowiązań podatkowych od sprzedaży ciężkiego oleju opałowego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych wedle kilkudziesięciokrotnie wyższej stawki podatku (zamiast obowiązującej stawki 60 zł od 1.000 kg przy zakupie od producenta/importera oleju do 1.800 zł za 1.000 kg oleju sprzedawanego przez Skarżącą Spółkę). Te zobowiązania zostały od Spółki wyegzekwowane z odsetkami od zaległości podatkowych. Skarżąca Spółka nie mogła o takich skutkach prawnych sprzedaży ciężkiego oleju opałowego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych powziąć w odpowiednim czasie wiedzy i dostosować swojej działalności gospodarczej m.in. w tym zakresie do nowych unormowań o podatku akcyzowym, co zapobiegłoby negatywnym konsekwencjom skarżonej tu nagłej oraz zaskakującej zmiany przepisów o podatku akcyzowym.

W ocenie Skarżącej Spółki – oddalenie skargi kasacyjnej w części dotyczącej zobowiązań w podatku akcyzowym za miesiące: sierpień (dni:                   ), wrzesień i październik 2005 roku wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia                   kwietnia 2015 r., sygn. akt                   , nastąpiło z naruszeniem wskazanego wyżej prawa własności Skarżącej Spółki, w tym w związku ze wskazanymi zasadami konstytucyjnymi.



*5. Argumenty wskazujące na ostateczny charakter orzeczenia*

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia      kwietnia 2015 r., (sygn. akt      ) jest prawomocny; nie przysługują od niego żadne dalsze środki zaskarżenia.

Zgodnie z art. 168 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. jedn. Dz. U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.) orzeczenie sądu staje się prawomocne, jeżeli nie przysługuje co do niego środek odwoławczy. Ta ustawa nie przewiduje środków odwoławczych od orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, wobec czego Skarżąca Spółka wyczerpała już przysługujące środki odwoławcze w postępowaniu ze skargi sądowno-administracyjnej na ostateczną decyzję Dyrektora Izby Celnej w O      z dnia      listopada 2012 roku (nr      ), doręczonej w dniu      listopada 2012 roku, którą została utrzymana w mocy decyzja Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w O      z      sierpnia 2012 r., znak      – w części określającej zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym za miesiąc maj 2005 r., a w części określenia zobowiązań podatkowych w podatku akcyzowym za miesiące luty 2004 – kwiecień 2005 oraz czerwiec 2005 – październik 2005 została uchylona i określono te zobowiązania podatkowe w innych wysokościach.

Tym samym Skarżąca Spółka wyczerpała wszystkie dostępne, zwykłe środki prawne w ramach postępowania administracyjnego (podatkowego) oraz sądownoadministracyjnego w zakresie sądowej kontroli działania administracji w przedmiocie określenia zobowiązań w podatku akcyzowym za miesiące od lutego 2004 roku do października 2005 roku.

*6. Data doręczenia Skarżącej Spółce orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie będącej podstawą skargi konstytucyjnej*

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia      kwietnia 2015 r., (sygn. akt      ) doręczono z uzasadnieniem pełnomocnikowi Skarżącej Spółki w dniu 1 czerwca 2015 roku.

*7. Argumenty przemawiające za tym, iż zakwestionowane w skardze konstytucyjnej regulacje prawne były podstawą wydanego ostatecznego orzeczenia NSA w sprawie Skarżącej Spółki*

I. Wobec Skarżącej Spółki Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w O      wszczął w dniu stycznia 2006 roku kontrolę skarbową. Przedmiotem tej kontroli była rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku akcyzowego za poszczególne okresy rozliczeniowe od stycznia 2004 r. do października 2005 r. oraz

prawidłowość prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących i realizacja obowiązku instalowania kas fiskalnych.

Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej wydał w dniu           maja 2008 roku decyzję, znak           , którą określił wysokość zobowiązań podatkowych w podatku akcyzowym za okres od lutego 2004 r. do października 2005 r. Dyrektor Izby Celnej w O           po rozpatrzeniu odwołania decyzją (znak:           ) z dnia           września 2008 roku utrzymał w mocy decyzję organu kontroli skarbowej. Wojewódzki Sąd Administracyjny w O           wyrokiem z dnia           kwietnia 2011 roku, sygn. akt           uchylił w całości tę decyzję Dyrektora Izby Celnej w O           .

W związku z powyższym wyrokiem decyzją z dnia           listopada 2011 roku, znak:           , Dyrektor Izby Celnej w O           uchylił decyzję Dyrektora UKS w O           z dnia           maja 2008 r.

Po ponownym przeprowadzeniu postępowania kontrolnego Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w O           wydał w dniu           sierpnia 2012 r. decyzję, znak:           , w której określił wysokość zobowiązań w podatku akcyzowym za poszczególne miesiące od lutego 2004 r. do października 2005 r. Po rozpatrzeniu odwołania od tej decyzji Dyrektor Izby Celnej w O           decyzją o nr           z dnia           listopada 2012 roku, w części dotyczącej miesiąca maja 2005 r. utrzymał skarżoną decyzję w mocy, a za pozostałe miesiące ją uchylił oraz określił wysokość zobowiązań w podatku akcyzowym za poszczególne miesiące od lutego 2004 r. do października 2005 r. w innej wysokości. Wyrokiem z dnia           marca 2013 r., sygn. akt           Wojewódzki Sąd Administracyjny w O           oddalił skargę na tę decyzję ostateczną. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia           kwietnia 2015 roku, sygn. akt           , oddalił skargę kasacyjną od tego wyroku.

Zaznaczyć należy, że ostateczną decyzją Dyrektora Izby Celnej w O           rozstrzygnięto w sprawie zobowiązań w podatku akcyzowym za bardzo długi okres, to jest od lutego 2004 roku do października 2005 roku, kiedy to stan prawny w zakresie podatku akcyzowego zmieniał się kilkakrotnie. Sprawa zobowiązań w tym podatku ma w przedmiotowej decyzji wiele aspektów.

Przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej jest przepis art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 23.01.2004 r. o podatku akcyzowym, na podstawie którego określone zostały Skarżącej Spółce zobowiązania w podatku akcyzowym za okres           sierpnia, wrzesień i październik 2005 roku z zastosowaniem stawki 1.800 zł od 1.000 kg gotowego wyrobu (ciężkiego oleju opałowego). Rozstrzygnięcie Organu podatkowego w tej sprawie, obok innych kwestii zobowiązań podatkowych w akcyzie za miesiące objęte postępowaniem, było przedmiotem kontroli Wojewódzkiego Sądu

Administracyjnego w O                      oraz na podstawie skargi kasacyjnej od jego wyroku – także Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie.

II. Skarżąca Spółka zarówno w postępowaniu przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym (w skardze) jak też przed Naczelnym Sądem Administracyjnym (w skardze kasacyjnej) wniosła o wystąpienie przez dany Sąd w trybie art. 193 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej w związku z art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) oraz art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego co do zgodności trybu wejścia w życie zmiany w ustawie o podatku akcyzowym na mocy przepisu art. 2 ustawy z 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 160, poz. 1341) z art. 2 Konstytucji, tj. w zakresie, w którym ustala on dzień ogłoszenia tej ustawy jako datę jej wejścia w życie – w odniesieniu do kwestionowanego przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym z 23.01.2004 r., ze względu na brak zachowania odpowiedniej *vacatio legis*. Od udzielenia odpowiedzi na to pytanie zależał bowiem – w ocenie Skarżącej Spółki – wynik postępowania sądowoadministracyjnego w sprawie ze skargi na ostateczną decyzję podatkową. Zarówno WSA w O                      jak i NSA w Warszawie wniosek taki załatwiły odmownie. NSA w wyroku z kwietnia 2015 r.,                      , na s. 20–21 uzasadnienia stwierdził: „W myśl art. 2 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym ustawa ta weszła w życie z dniem ogłoszenia, tj. w dniu 24 sierpnia 2005 r., co mieści się w normie art. 4 ust. 2 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych. (...) Obecnie zasada *vacatio legis* jest wywodzona z art. 2 Konstytucji RP. Z przepisu tego nie można jednak wyprowadzić minimalnego okresu wprowadzenia zmian ustawowych. 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 (v. orzeczenia TK z dnia: 2 marca 1993 r. w sprawie o sygn. akt K 9/92; 1 czerwca 1993 r. w sprawie o sygn. akt P 2/92; 18 października 1994 r. w sprawie o sygn. akt K 2/94). Wobec powyższego należy stwierdzić, że dokonana z dniem 24 sierpnia 2005 r. nowelizacja opodatkowania sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe pozwalała na rezygnację z *vacatio legis*.”

Cytując dalej zmieniony przepis art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. NSA stwierdził na s. 21–22 uzasadnienia wyroku: „[...] 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”.

Zacytowane powyżej motywy odmowy wystąpienia przez NSA z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego w kwestii zgodności art. 2 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341) z art. 2 Konstytucji, w zakresie, w którym ten przepis wyznacza dzień ogłoszenia noweli jako datę jej wejścia w życie bez odpowiedniej *vacatio legis*, nie mogły być zaakceptowane. Te argumenty nie odpowiadały rzeczywistemu stanowi sprawy wejścia w życie skarżonego przepisu bez odpowiedniej *vacatio legis*.

Skarżący wskazuje, że skarżona w niniejszej skardze konstytucyjnej nowelizacja ustawy o podatku akcyzowym nastąpiła w sposób niezgodny – z przywołanymi jako element uzasadnienia naruszeń praw i wolności Skarżącej Spółki oraz wskazanymi wyżej – zasadami konstytucyjnymi. Nastąpiła tu istotna zmiana treści obowiązku podatkowego – dokonana w sposób zaskakujący, z naruszeniem interesów Skarżącej Spółki w toku (w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej) i bez możliwości zapobieżenia powstaniu niezawinionej odpowiedzialności prawno-podatkowej oraz wskutek tego w sposób godzący w majątek podatnika. Skarżąca Spółka nie miała możliwości dostosowania swej działalności tak, by zapobiec naruszeniu nowego przepisu i poniesieniu odpowiedzialności majątkowej z tego tytułu, a nawet nie miała możliwości skorygowania zobowiązań powstałych w następstwie dokonywania czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą. Także jest ewidentnym naruszeniem zasady zaufania do Organów Państwa oraz stanowionego przez nie prawa fakt, że przypisano Skarżącej Spółce zobowiązania w akcyzie już od dnia opublikowania kwestionowanego unormowania w Dzienniku Ustaw, kiedy to w tym dniu nawet Organ kontroli skarbowej i Organ odwoławczy nie mógł mieć wiedzy o jego wejściu w życie. Skarżąca Spółka wskazuje, że przytoczone wyżej motywy odmowy wystąpienia przez NSA z pytaniem prawnym nie były adekwatne do okoliczności rozpoznawanej sprawy. Sam NSA

wskazał, że do art. 65 ustawy o podatku akcyzowym „przeniesiono” unormowania z rozporządzenia wykonawczego. Tymczasem nie o to chodzi, bo właśnie rozszerzono zakres obowiązku podatkowego obejmując stawką 1.800 zł od 1.000 kg gotowego wyrobu sprzedaż ciężkiego oleju opałowego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych. Odpowiednie unormowania wspomnianego rozporządzenia wykonawczego (por. dalej w uzasadnieniu nin. skargi konstytucyjnej) obowiązywały jeszcze do 15 września 2005 roku, wobec czego zachowanie *vacatio legis*, choćby do tego czasu, zapobiegłoby naruszeniu praw i wolności Skarżącej Spółki. Podkreślić należy to, że podwyższenie 30-krotne stawki podatku akcyzowego z dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, związane ze zmianą ust. 1 oraz poprzez dodanie w nim ust. 1a pkt 2, trudno uznać za „przeciwdziałanie naruszeniom prawa”, skoro taki sposób sprzedaży ciężkiego oleju opałowego nie był przez ustawodawcę we wcześniejszym stanie prawnym uznawany za „naruszenie prawa”. Reasumując: odmowa wystąpienia przez NSA z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego została oparta na błędnych, nieadekwatnych założeniach i argumentach. Istotne jest to, że właśnie skarżony tu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym z 23.01.2004 r., na mocy którego określono zobowiązania w podatku akcyzowym wobec Skarżącej Spółki, był jedną z podstaw orzekania przez NSA wyroku z 04.2015 r., sygn. akt [redacted], w którym dokonywano sądowej kontroli działania organów administracji publicznej.

III. Będący przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej przepis art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 23.01.2004 r. o podatku akcyzowym w związku z art. 2 ustawy z dnia 28 lipca 2005 roku o zmianie ustawy o podatku akcyzowym był podstawą określania zobowiązań podatkowych przez Organ kontroli skarbowej oraz Organ odwoławczy. Na s. 62 i nast. decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej oraz na s. 22–23 decyzji Dyrektora Izby Celnej w O [redacted] z dnia [redacted] listopada 2012 r., znak: [redacted], wskazano te przepisy jako obowiązującą podstawę prawną orzekania o wysokości zobowiązań podatkowych w akcyzie za miesiące: sierpień (dni: [redacted]), wrzesień i październik 2005 roku. Wojewódzki Sąd Administracyjny w O [redacted] rozpatrując skargę na decyzję ostateczną oraz Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie orzekając w sprawie wniesionej skargi kasacyjnej – także oceniały zgodność decyzji ostatecznej z tym przepisem. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego zapadł w sprawie indywidualnej z zakresu sądowej kontroli działania administracji publicznej oraz na podstawie skarżonego w niniejszej skardze konstytucyjnej przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym z 23.01.2004 r. w związku przepisem art. 2 ustawy z 28.07.2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym.

IV. Skarżąca Spółka wskazuje, że niniejsza skarga konstytucyjna dotyczy przepisów będących podstawą załatwienia sprawy podatku akcyzowego za miesiące: sierpień (dni:           ), wrzesień oraz październik 2005 roku. Poza przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej pozostają inne zastosowane w postępowaniu podatkowym i będące przedmiotem orzekania przez WSA oraz przez NSA przepisy o podatku akcyzowym, normujące zobowiązania z tego tytułu za miesiące od lutego 2004 r. do października 2005 roku.

*8. Wskazanie, że pomimo utraty mocy obowiązującej ustawy wydanie przez Trybunał Konstytucyjny orzeczenia o tym akcie jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw*

Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257 i Nr 68, poz. 623, Dz.U. z 2005 r. Nr 160, poz. 1341) została uchylona na podstawie art. 168 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 roku (tekst pierwotny: Dz.U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11; aktualny tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r. poz. 752 ze zm.), która weszła w życie z dniem 1 marca 2009 roku.

Pomimo utraty mocy obowiązującej tej ustawy, której przepis art. 65 ust. 1a pkt 2 (dodany na mocy art. 1 lit b) ustawy z 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 160, poz. 1341) w zw. z jej art. 2) stanowi przedmiot niniejszej skargi konstytucyjnej. Wydanie przez Trybunał Konstytucyjny orzeczenia w sprawie wskazanego wyżej przepisu jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw Skarżącej Spółki. Oto bowiem przepis art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym, w związku z art. 2 wskazanej wyżej ustawy z 28 lipca 2005 r. był podstawą wydania wobec Skarżącej Spółki orzeczenia kończącego ostatecznie sprawę określenia zobowiązań w podatku akcyzowym – w tym za okresy rozliczeniowe: sierpień (dni:           ), wrzesień i październik 2005 roku. Takim orzeczeniem jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia           kwietnia 2015 r, sygn. akt           Utrata mocy skarżonego przepisu nie stała na przeszkodzie wydaniu decyzji określających wysokość zobowiązań podatkowych oraz wyrokowania przez WSA w O           oraz NSA w Warszawie.

Ewentualne stwierdzenie niezgodności wskazanych wyżej przepisów ze wskazanymi na wstępie niniejszej skargi konstytucyjnej przepisami Konstytucji może stanowić podstawę do wznowienia postępowania zakończonego wskazanym wyżej prawomocnym wyrokiem NSA na podstawie art. 190 ust. 4 Konstytucji i w związku z art. 272 §§ 1 i 2 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.), a dalej – w zakresie rozstrzygniętym decyzją ostateczną w sprawie podatku akcyzowego – na mocy art. 240 § 1 pkt 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r., poz. 613). Umożliwi to usunięcie skutków

naruszenia konstytucyjnych praw i wolności Skarżącej Spółki, wskazanych w niniejszej skardze konstytucyjnej, poprzez określenie zobowiązań podatkowych w podatku akcyzowym z uwzględnieniem tych praw i wolności.

Wniesienie niniejszej skargi konstytucyjnej jest zatem niezbędne dla ochrony konstytucyjnie chronionego prawa własności Skarżącej Spółki.

## UZASADNIENIE

### *I. Cel i przedmiot unormowań zawartych w zaskarżonych przepisach oraz data ich wejścia w życie*

Projekt zmiany ustawy o podatku akcyzowym, jaki znalazł ostateczny kształt w ustawie z dnia 28 lipca 2005 roku, wniosła Sejmowa Komisja Finansów Publicznych (druk nr 4124 z 3 czerwca 2005 roku). W uzasadnieniu tego projektu wskazano, że nowelizacja ustawy o podatku akcyzowym ma być bezpośrednią reakcją na projektowany przez Ministerstwo Finansów wzrost stawek akcyzy na olej opałowy i gaz płynny służący do ogrzewania mieszkań. W tym projekcie przewidywano, że ustawa wchodzi w życie z dniem ogłoszenia z mocą od dnia 15 czerwca 2005 roku, a taki termin wejścia w życie ustawy miał umożliwić utrzymanie dotychczasowego poziomu stawek akcyzy dla paliw silnikowych, olejów opałowych, ciężkich olejów opałowych, gazu płynnego i metanu, nawet gdyby rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 maja 2005 roku nie zostało do tego czasu uchylone.

Sejm uchwalił ustawę o zmianie ustawy o podatku akcyzowym na posiedzeniu w dniu 18 czerwca 2005 roku. Do tej ustawy w dniu 15 lipca 2005 roku Senat wniósł jednak szereg istotnych poprawek, m.in. wprowadzając do art. 65 ustawy o podatku akcyzowym przepis ust. 1a w 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 – 2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu;
- 2) dla ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe – 1800 zł od 1000 kilogramów gotowego wyrobu.”

Senat uchwalił też, że ustawa ta wchodzi w życie po upływie 30 dni od dnia ogłoszenia.

W uzasadnieniu do cytowanej wyżej poprawki Senat wskazał (druk nr 4364), iż brak przepisu warunkującego stosowanie preferencyjnych stawek opodatkowania olejów opałowych i olejów napędowych używanych do celów opałowych powodowałby, iż „sprzedawcy nie musieliby się liczyć z obowiązkiem barwienia i znakowania paliw, ponieważ nie groziłoby im zastosowanie ‘karnych’, maksymalnych stawek podatku.” Należy podkreślić tę uwagę ustawodawcy, bo odzwierciedla ona założenie o wprowadzeniu sankcyjnej stawki akcyzy dla olejów opałowych sprzedawanych za pomocą odmierzaczy paliw w wysokości 1800 zł od 1000 kilogramów gotowego wyrobu.

Z kolei wejście w życie ustawy po 30-dniowym *vacatio legis* Senat powiązał z tym, że Minister Finansów przywrócił dotychczasowe stawki akcyzy i znikła przyczyna uzasadniająca natychmiastowe wejście w życie tej ustawy.

Ostatecznie Sejm w dniu 28 lipca 2005 r. przyjął poprawki Senatowi, lecz uchwalił wejście w życie ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym z dniem jej ogłoszenia. Ustawa ta została ogłoszona w Dzienniku Ustaw Nr 160 z 2005 roku, pod poz. 1341. Ten Dziennik Ustaw został opublikowany z datą 24 sierpnia 2005 roku.

## *II. Opodatkowanie sprzedaży ciężkiego oleju opałowego podatkiem akcyzowym przed nowelizacją ustawy o podatku akcyzowym z dnia 28 lipca 2005 roku*

Art. 65 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257 i Nr 68, poz. 623) do dnia 23 sierpnia 2005 r. nie zawierał unormowania o treści choćby zbliżonej do dodanego wskazaną wyżej nowelizacją przepisu ust. 1a.

Stawka podatku akcyzowego (w skrócie: akcyzy) na ciężkie oleje opałowe była dotychczas szczegółowo unormowana w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 roku w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), przy czym potrzeba podkreślić, że regulacja w tym zakresie była dość złożona w związku ze stosowaniem przepisów odsyłających oraz tabel wskazujących m.in. poszczególne rodzaje paliw płynnych.

Na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2004 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 279, poz. 2763) stawki akcyzy określono – dla olejów ciężkich – wprowadzając w załączniku nr 1 do tego zmienianego rozporządzenia, jako wyrobów akcyzowych sprzedawanych w kraju, pod poz. 2 postanowienia następujące: „Oleje opałowe: a) z których 50% lub więcej objętościowo destyluje przy 350 °C, w przypadku gdy sprzedaż dotyczy oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znaczkiem, przeznaczonego na cele opałowe – 233,00 zł / 1.000 l, b) pozostałe – 60,00 zł/1.000 kg”. Dla



wyrobów akcyzowych dostarczanych wewnątrzspółnotowo, nabywanych wewnątrzspółnotowo i importowanych stawki określono w załączniku nr 2, w tym dla olejów opałowych pod poz. 1 pkt 2 lit. c) w sposób następujący: „oleje opałowe: - z których 50% lub więcej objętościowo destyluje przy 350 °C, w przypadku gdy są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem, przeznaczone na cele opałowe – 233,00 zł/1.000 l., – pozostałe – 60,00 zł/1.000 kg.”

Stawki te zostały utrzymane w przypadku ciężkiego oleju opałowego (zaliczanego do olejów opałowych „pozostałych”) w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 9 czerwca 2005 r., zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 103, poz. 865).

Skarżąca Spółka nabywała ciężki olej opałowy od dostawców ze stawką akcyzy 60,00 zł /1.000 kg i następnie sprzedawała z tą, już jednorazowo zastosowaną stawką akcyzy w wysokości 60,00 zł od 1.000 kg, wliczoną do ceny wyrobu dla finalnego nabywcy.

Na mocy zmian wprowadzonych w rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 czerwca 2005 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 103, poz. 865), jeżeli wyroby wymienione w załączniku nr 1 poz. 2 lit. a) i w załączniku nr 2 poz. 1 pkt 3 lit. b) i lit. c) tir. I cyt. wyżej rozporządzenia – nie były prawidłowo oznaczone lub nie były zabarwione na czerwono, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 29 marca 2004 r. w sprawie znakowania i barwienia paliw silnikowych przeznaczonych na cele opałowe oraz olejów opałowych (Dz.U Nr 53, poz. 527), lub były przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniały warunków wskazanych w tym rozporządzeniu, to na mocy § 3 ust. 3 analizowanego tu rozporządzenia zastosowanie miały:

- 1) dla wyrobów z załącznika nr 1, poz. 2 lit. a) – stawki podatku akcyzowego określone w poz. 1 pkt 5 załącznika nr 1,
- 2) dla wyrobów z załącznika nr 2, poz. 1 pkt 3 lit. b) i c) tir. I – stawki podatku akcyzowego określone w poz. 1 pkt 3 lit. a) załącznika nr 2.

W załączniku nr 2 do tego rozporządzenia wskazano w poz. 1 pkt 3 – lit. b) „pozostałe oleje napędowe, w przypadku, gdy zabarwione są na czerwono i oznaczone znacznikiem, przeznaczone na cele opałowe”, a pod lit. c) tiret I oleje opałowe, z których „50% lub więcej objętościowo destyluje przy 350 °C w przypadku, gdy są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem, przeznaczone na cele opałowe”. Stawka podatku akcyzowego określona w załączniku nr 2, poz. 1 pkt 3 lit. a) dla olejów napędowych wynosiła 1141 zł od 1000 l., przy czym dla olejów o zawartości siarki powyżej 0,005 do 0,035% włącznie – 1063 zł od 1000 l., a przy takiej zawartości do 0,005% włącznie – 1014 zł od 1000 l.

Przepis § 3 ust. 3 cyt. rozporządzenia, na podstawie którego stosowane były powyższe stawki dla olejów napędowych zabarwionych znacznikiem, został uchylony z dniem 15 września 2005 r. (Dz.U. Nr 177, poz. 1473).

W świetle powyższego należy podkreślić, że sprzedaż oleju opałowego ciężkiego, zaliczanego do olejów „pozostałych”, niebarwionego i nie destylowanego w sposób szczególnie 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 dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), z uwzględnieniem zmian obowiązujących w sierpniu i do 15 września 2005 roku, jeżeli ten olej był przeznaczony na cele opałowe, objęta była zawsze obniżoną stawką 60,00 zł od 1.000 kg.

Takiego oleju opałowego nie dotyczyły wymagania w zakresie oznaczania lub barwienia na czerwono, ani inne kryteria związane z jego przeznaczeniem. Nawet w przypadku sprzedaży z odmierzacza paliw ciekłych był on nalewany do pojemników nabywców. Nie dotyczyły go przepisy rozporządzenia Min. Finansów z dnia 30 maja 2005 r. w sprawie znakowania i barwienia paliw silnikowych oraz olejów opałowych dla celów kontroli obrotu (Dz. U. Nr 96, poz. 815).

W związku z powyższym sprzedaż ciężkiego oleju opałowego, także za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, w świetle zasad obowiązujących w sierpniu i do 15 września 2005 r. na mocy cytowanych wyżej przepisów załącznika nr 1 i nr 2 do rozp. Min. Fin. z 22.04.2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), zmienionych na mocy rozporządzenia Min. Finansów z 09.06.2005 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 103, poz. 865) – mogła być dokonywana z uwzględnieniem stawki 60,00 zł od 1.000 kg, wliczonej już do ceny tego oleju przy nabyciu od producenta lub importera bądź podmiotu dokonującego wewnątrzspółnotowego nabycia. Dokonując sprzedaży takiego ciężkiego oleju, zaliczanego do „pozostałych”, czyli niebarwionego na czerwono ani nie destylowanego w określony sposób (gdy 30% lub więcej objętościowo destyluje przy 350 °C oraz których gęstość w temperaturze 15 °C jest niższa od 890 kg/m<sup>3</sup>, w przypadku gdy są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem, przeznaczone na cele opałowe) – Skarżąca Spółka postępowała zgodnie z obowiązującymi przepisami o podatku akcyzowym.

### *III. Nowe zasady opodatkowania sprzedaży oleju opałowego od 24 sierpnia 2005 roku*

Ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym zmieniono brzmienie art. 65 ust.1 i dodano ust. 1a w ustawie o podatku akcyzowym.

Art. 65 ust. 1 stanowił teraz: „Stawka akcyzy na paliwa silnikowe wynosi 2 000 zł od 1 000 litrów gotowego wyrobu, na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 233 zł od 1 000 litrów gotowego wyrobu, na ciężkie oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 60 zł od 1 000 kilogramów gotowego wyrobu, a na gaz płynny i metan używany do napędu pojazdów samochodowych 700 zł od 1 000 kilogramów gotowego wyrobu.”

Zgodnie zaś z dodanym ust. 1a: „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”.

Podkreślić należy to, że podwyższono w ten sposób stawkę akcyzy od ciężkiego oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe i rozszerzono zakres jej zastosowania do sprzedaży takiego oleju opałowego „za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych”. Ten aspekt ma kluczowe znaczenie dla niniejszej sprawy.

Podwyższenie, a właściwie nadanie sankcyjnego charakteru stawce akcyzy, nastąpiło jednocześnie ze zmianą zakresu obowiązku podatkowego (rozszerzeniem przedmiotu opodatkowania w zależności od sposobu sprzedaży – to jest sprzedaży ciężkiego oleju opałowego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, co dotychczas nie było podstawą stosowania podwyższonych stawek akcyzy).

W wyroku WSA w Poznaniu z 14.06.2012 r., sygn. akt III SA/Po 273/12, SIP Lex nr 1246531, wskazano: „Zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym jeżeli w stosunku do wyrobu akcyzowego powstał obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem jednej z czynności, o których mowa w ust. 1-3, to nie powstaje obowiązek podatkowy na podstawie innej czynności określonej w tych przepisach, jeżeli kwota akcyzy została określona lub zadeklarowana w należnej wysokości. Jednofazowość opodatkowania akcyzą przejawia się w tym, że akcyza powinna być płacona na pierwszym szczeblu obrotu. Warunkiem braku opodatkowania kolejnych transakcji jest prawidłowe rozliczenie kwoty akcyzy (zadeklarowanie lub zapłacenie) w momencie powstania obowiązku podatkowego z tytułu pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą.” Sprzedaż oleju opałowego przy pomocy odmierzacza paliw ciekłych to „(...) samoistna

czynność podlegająca opodatkowaniu akcyzą zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym. W takim przypadku zasada jednofazowości opodatkowania doznaje wyłomu i powstaje obowiązek podatkowy”.

W świetle powyższego stanowiska „sprzedaż ciężkiego oleju opałowego za pomocą odmierzacza paliw ciekłych” jest kwalifikowana jako czynność określona w art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy z 2004 roku o podatku akcyzowym, tj. „sprzedaż wyrobów akcyzowych na terytorium kraju”.

Jako istotną okoliczność w niniejszej sprawie podkreślić należy to, że przed 24 sierpnia 2005 roku sprzedaż ciężkiego oleju opałowego (ze stawką 60,00 zł od 1.000 kg) za pomocą odmierzacza paliw ciekłych samoistnie nie stanowiła czynności podlegającej sankcyjnej stawce podatku w wysokości 1.800 zł od 1.000 kg. Kwestionowana w niniejszej skardze konstytucyjnej nowelizacja ustawy o podatku akcyzowym dokonana ustawą z 28 lipca 2005 roku, wchodząc w życie z dniem ogłoszenia tej ustawy, rozszerzyła zakres obowiązku podatkowego w akcyzie. Skarżąca Spółka została „zaskoczona” taką zmianą przepisów, a Organ kontroli skarbowej oraz Organ podatkowy (odwoławczy) orzekły o wymiarze zobowiązań podatkowych w akcyzie za okresy: sierpnia, wrzesień i październik 2005 roku na podstawie nowego przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym. Z majątku Skarżącej Spółki wyegzekwowano kwoty zobowiązań podatkowych za te miesiące, określone na podstawie tej nowej, sankcyjnej stawki. Wydane decyzje podatkowe, zaakceptowane następnie pod względem zgodności z prawem przez WSA oraz Naczelny Sąd Administracyjny, były podstawą stosowania wobec Skarżącej Spółki odpowiedzialności podatkowej. Prawa i wolności konstytucyjne, wskazane wyżej, zostały względem tej Skarżącej Spółki naruszone.

#### IV. Charakter prawny podwyższonej stawki podatku akcyzowego

Art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. został uznany w orzecznictwie sądownoadministracyjnym za *przepis o charakterze sankcyjnym* (np.: wyrok WSA w Bydgoszczy z 16.11.2009 r., I SA/Bd 508/09, SIP Lex nr 549505; wyrok WSA w Białymstoku z 30.01.2008 r., I SA/Bk 590/07, SIP Lex nr 465706). Sankcyjny charakter stawki z art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym wskazał też Minister Finansów w piśmie z 13.08.2009 r., AE 1/033/43/JQL/09/BMI 9-9211, niepubl.

Także i w tym aspekcie należy dokonywać oceny tego przepisu, skoro wprowadzono w nim szczególne podstawy odpowiedzialności podatkowej. Realizacja odpowiedzialności podatkowej związanej z sankcyjną stawką podatku akcyzowego nie może się odbywać w sytuacji, gdy adresat normy prawnej nie mógł jej znać. Zasadę *nulla poena sine lege* odnosi się również do sankcji

administracyjnych. Dokonywanie wymiaru sankcji podatkowej w sprzeczności z tą kluczową dla systemu prawnego zasadą godzi w niniejszej sprawie w podstawy porządku prawnego demokratycznego państwa.

Wprowadzenie z dniem ogłoszenia ustawy nowelizującej przepisy ustawy o podatku akcyzowym już z dniem jej ogłoszenia w Dzienniku Ustaw ma to znaczenie w niniejszej sprawie, że stawka 1.800 zł od 1.000 kg ciężkiego oleju opałowego stanowi 30-krotność obowiązującej ogólnie stawki dla takiego oleju przeznaczonego na cele opałowe (60,00 zł od 1.000 kg). Nie można w tej sytuacji mówić o „pozornym” charakterze sankcji podatkowej, niezależnie od złożonego prawnie charakteru tego typu sankcji. Podwyżka (zwyżka) kwoty podatku (zobowiązania podatkowego) jest najbardziej typową formą sankcji podatkowej (sankcji typu administracyjnego). Sankcjonowane są zwykle w ten sposób zachowania podmiotów prawa podatkowego nie akceptowane z uwagi na cele opodatkowania danym podatkiem, względnie z uwagi na zachowania naruszające spójne i konsekwentne funkcjonowanie danego podatku. Znamienny jest zwłaszcza w takich wypadkach wybitnie fiskalny charakter sankcji podatkowej.

W niniejszej sprawie sankcja w wysokości 1.800 zł od 1.000 kg ciężkiego oleju opałowego została wprowadzona w związku z jego sprzedażą za pomocą odmierzaczy paliw płynnych. Jak wyżej już wspomniano, Senat wprowadzając zmiany w pierwotnie uchwalonej ustawie o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Druk sejmowy nr 4364, uzasadnienie uchwały z 15 lipca 2005 r.) sam wskazał: „Poprawka nr 3 polega na dodaniu przepisu warunkującego stosowanie preferencyjnych stawek opodatkowania olejów opałowych i olejów napędowych używanych do celów opałowych. Brak ustawowego określenia takich warunków powodowałby, iż sprzedawcy nie musieliby się liczyć z obowiązkiem barwienia i znakowania paliw, ponieważ nie groziłoby im zastosowanie ‘karnych’, maksymalnych stawek podatku.” Brak w tej wypowiedzi odniesienia do „sprzedaży paliw za pomocą odmierzaczy paliw płynnych”, lecz wydaje się oczywistym zamiar ustawodawcy zrównania takiego sposobu sprzedaży ciężkich olejów opałowych z naruszeniem obowiązku barwienia i znakowania paliw – czyli ograniczeniami w sprzedaży olejów opałowych oraz olejów napędowych nie na cele opałowe, lecz do użycia do napędu pojazdów silnikowych. Tyle tylko, że ciężki olej opałowy nie podlegał obowiązkowi jego znakowania i barwienia, bo z istoty rzeczy nie jest przeznaczony ani nie nadaje się na inne cele, aniżeli opałowe. To dlatego odróżniano tak dokładnie oleje destylowane przy 350 st. C. i o gęstości niższej od 890 kg/m<sup>3</sup> jako typowe opałowe, podlegające barwieniu, od „pozostałych” olejów opałowych.

Ewentualne nieuznanie spornego art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym za przepis o charakterze sankcyjnym miałoby ten aspekt, iż ustawodawca „wyrównuje” stawkę akcyzy

w przypadkach w nim wskazanych z ogólnie obowiązującymi stawkami dla paliw silnikowych z ust. 1 tego artykułu. Niemniej jednak zakres obowiązku podatkowego został z dniem 24 sierpnia 2005 roku rozszerzony o „sprzedaż ciężkiego oleju opałowego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych”. Skarżąca Spółka wyraża pogląd, że wraz z rozszerzeniem zakresu obowiązku podatkowego, już z dniem wejścia w życie art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym, jako podatnik została poddana surowej odpowiedzialności typu administracyjnego, bo z zastosowaniem 30-krotnie wyższej stawki podatku w stosunku do czynności dotychczas takiej stawce niepodlegających.

#### V. Zmiana stawki podatku akcyzowego w trakcie roku kalendarzowego

Skarżąca Spółka nie kwestionuje generalnie możliwości zmian przepisów ustaw normujących konstrukcje podatków pośrednich w trakcie roku kalendarzowego i nadawania im mocy obowiązującej w trakcie tego roku. Podatek akcyzowy jest zresztą generalnie rozliczany w okresach miesięcznych, więc ściśle w sferze opodatkowania nie sposób w konkretnym przypadku mówić tu o „roku podatkowym”. Wskazać jednak należy, że niekwestionowane jest ogólne założenie, iż „standardem jest przynajmniej 1-miesięczny okres *vacatio legis* przy podatkach tzw. rocznych i 14-dniowy okres *vacatio legis* dla innych podatków. W zasadzie niedopuszczalne jest obowiązywanie ustawy z mocą wsteczną, chyba że wprowadza ona rozwiązania z punktu widzenia podatników i innych podmiotów (płatnicy, inkasenci, osoby trzecie) korzystne.” [R. Dowgier, Legislacja podatkowa, maszynopis, Uniwersytet w Białymstoku, s. 210].

Istotne jest zatem w świetle powyższych założeń to, że Skarżąca Spółka została zaskoczona nowymi przepisami podatkowymi, z niekorzystnymi skutkami dla niej, gdyż jako podatnik akcyzy nie mogła ich znać, ani przestrzegać w dniu ich wejścia w życie – i w konsekwencji poniosła za to odpowiedzialność majątkową.

Zaskoczenie podatnika nowymi przepisami jest naruszeniem bezpieczeństwa prawnego, pewności prawa oraz zaufania do organów Państwa i stanowionego przez nie prawa. Skarżąca Spółka nie mogła w dniu 24 sierpnia poznać nowelizacji przepisów ustawy o podatku akcyzowym wprowadzonej ustawą z 28 lipca 2005 r.; nie miała też powodów do zaprzestania w ogóle wykonywania czynności objętych tym podatkiem do momentu, w jakim mogłaby zapoznawać się z treścią tego zmienionego przepisu. Nie można przecież zakładać i wymagać, by podmioty prowadzące działalność gospodarczą winny się od niej powstrzymywać, gdy nie mają pewności co do treści mogącego się zmienić w nieprzewidywalnym momencie obowiązku podatkowego, w związku z wejściem w życie przepisów go normujących.

Skarżąca Spółka zaznacza, że (podobnie zresztą jak też organ kontroli skarbowej i podatkowy organ odwoławczy w niniejszej sprawie) nie mogła znać momentu, od którego sprzedaż ciężkich olejów opałowych za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych została objęta nową, wyższą stawką podatku akcyzowego, co najmniej do dnia udostępnienia (rozpowszechnienia) odpowiedniego Dziennika Ustaw.

Godzi zatem w zasadę zaufania do organów Państwa i stanowionego przez nie prawa, w związku z zasadą ochrony własności oraz powszechności opodatkowania – związanej z wymogiem umożliwienia podatnikom zapoznania się z treścią nowej regulacji prawnej, wejście w życie przepisu ust. 1a w art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 roku już z dniem jego ogłoszenia w Dzienniku Ustaw. Skarżąca Spółka została obciążona akcyzą wedle stawki 1.800 zł od 1.000 kg ciężkiego oleju opałowego już za dzień wejścia w życie tego nowego przepisu. Można przy tym zauważyć, że oczywiście i sam Skarb Państwa nie mógłby w tym dniu i do czasu rozpowszechnienia Dziennika Ustaw, na bieżąco realizować swoich uprawnień wierzycielskich (choćby np. w zakresie kontroli przestrzegania przepisów normujących obowiązek podatkowy w akcyzie na nowych zasadach), skoro działające na jego rzecz organy podatkowe i kontroli skarbowej również nie mogły znać w tym dniu treści nowych przepisów prawnych i się na nie powoływać.

Skarżąca Spółka przedstawia pogląd, iż Skarb Państwa nie może gromadzić wpływów podatkowych w sposób w istocie niegodziwy, a taki charakter ma właśnie rozszerzanie obowiązku podatkowego w trybie uniemożliwiającym podatnikowi dostosowanie się do jego spełnienia oraz pobieranie podwyższonej kwoty podatku, skoro podatnik nie mógł wiedzieć o tej nowej stawce podatkowej oraz zmienionych zasadach opodatkowania.

Dodatkowo należy też wskazać, że zgodnie ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego przedstawionym w orzeczeniu z 16.06.1999 roku, P 4/98 (OTK ZU 1999, Nr 5, poz. 98) wymóg zachowania *vacatio legis* należy odnosić nie do ochrony adresata normy prawnej przed pogorszeniem jego sytuacji, ale do możliwości zapoznania się przezeń z nowym prawem i możliwości adaptacyjnych. Tego zaś unormowanie skarżone w niniejszej skardze konstytucyjnej nie zapewniało.

Dlatego Skarżąca Spółka wywodzi naruszenie przysługującego jej prawa własności wskutek zastosowania kwestionowanego wobec niej przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 23.01.2004 r. o podatku akcyzowym (wprowadzonego w art. 1 lit. b/ w zw. z art. 2 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym) właśnie wskutek braku możliwości zapoznania się z tym nowym przepisem oraz zaadaptowania się do jego treści.

*VI. Podwyższenie stawki podatku akcyzowego a zasada powszechności opodatkowania oraz bezpieczeństwo prawne*

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej wśród obowiązków obywateli na rzecz Państwa wymienia ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji). W wyroku z 6 marca 2002 r. (P 7/00) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że w art. 84 Konstytucji sformułowana została zasada władztwa podatkowego, zgodnie z którą Państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w polu jego władzy w celu sfinansowania zadań państwa.

Jeżeli jednostka zostaje objęta obowiązkiem podatkowym z ustawy podatkowej, to winno to nastąpić na jednakowych zasadach dla podmiotów znajdujących się w takiej samej sytuacji faktycznej i prawnej – bo tylko w ten sposób możliwe jest realizowanie powszechności opodatkowania. Powszechność taka winna być też realizowana w aspekcie „wewnątrzustawowym”, to znaczy z uwzględnieniem założeń konstrukcyjnych danego podatku. Dla niniejszej skargi konstytucyjnej istotne jest to, że akcyza jest podatkiem: konsumpcyjnym, jednofazowym, pośrednim. Z tych cech wynika, że podatek akcyzy pełni funkcje w pewnym aspekcie formalne, bo finansowy ciężar tego podatku spada na majątek finalnego nabywcy wyrobu akcyzowego. Dlatego też sprzedaż ciężkiego oleju opałowego podlega akcyzie w ten sposób, że jej stawka prowadzi do obciążenia konsumenta. Tymczasem wprowadzenie wysokiej stawki, podwyższonej z 60,00 zł do 1.800 zł od 1.000 kg ciężkiego oleju opałowego w związku z jego sprzedażą za pomocą odmierzacza paliw ciekłych, nastąpiło niezależnie od tego, że ten olej nadal zachowuje przeznaczenie na cele opałowe. Ale istotne jest też to, że obciążenie taką stawką sprzedawcy stanowi odejście od powyższych cech ustawowych podatku akcyzowego. Następuje tu odejście od generalnych założeń opodatkowania konsumpcji wyrobu akcyzowego: tu – ciężkiego oleju opałowego i to z dniem wejścia w życie nowego przepisu, podnoszącego tę stawkę w zależności od sposobu sprzedaży tego wyrobu, gdy ustawodawca miał świadomość, że dotychczas taka sprzedaż podlegała zawsze stawce obniżonej do 60,00 zł od 1.000 kg. Zatem podatek: Skarżąca Spółka, dokonując sprzedaży ciężkiego oleju opałowego, została zaskoczona tą nową regulacją prawną, bo nie miała możliwości dostosowania się do nowych przepisów wskutek braku odpowiedniej *vacatio legis*. W sposób niezawiniony, bo nie mogąc poznać momentu wejścia w życie nowych przepisów, Skarżąca Spółka postępowała zatem niezgodnie z treścią zmienionego obowiązku podatkowego, ze skutkiem w postaci obciążenia jej odpowiedzialnością za takie działanie.

Skarżąca Spółka wskazuje przy tym, że zgodnie z art. 2 Konstytucji „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”.



Trybunał Konstytucyjny wskazywał wielokrotnie na komplementarność art. 2 z art. 84 oraz z art. 217 Konstytucji. Np. w wyroku z dnia z 2 kwietnia 2007 r. (sygn. akt SK 19/06) Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił, że „zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa stanowi konstytutywny element zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Z punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i do stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych istotne znaczenia ma także art. 84 Konstytucji. W myśl tego przepisu każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Art. 84 Konstytucji 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” [podkr. autora nin. skargi]. Powtórzyć również należy za uzasadnieniem wyroku z dnia 27 listopada 2007 r. (sygn. akt 39/06), że „art. 217 Konstytucji konkretyzuje w zakresie obowiązku podatkowego zasadę określoności prawa, będącą częścią zasady zaufania obywateli do państwa i prawa”.

W niniejszej sprawie takie wymogi nie zostały zachowane właśnie wskutek braku możliwości poznania treści przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 23.01.2004 r. o podatku akcyzowym przed jego wejściem w życie tak, by Skarżąca Spółka mogła prowadzić działalność gospodarczą bez ponoszenia negatywnych konsekwencji w nim przewidzianych.

Wskazać jeszcze należy, że zasada bezpieczeństwa prawnego wymaga, „(...) by zmiana prawa dotychczas obowiązującego, która pociąga za sobą niekorzystne skutki dla sytuacji prawnej podmiotów, dokonywana była zasadniczo z zastosowaniem techniki przepisów przejściowych, a co najmniej odpowiedniego *vacatio legis*. Stwarzają one bowiem zainteresowanym podmiotom możliwość przystosowania się do nowej sytuacji prawnej. Ustawodawca może z nich zrezygnować decydując się na bezpośrednie (natychmiastowe) działanie nowego prawa – jeżeli przemawia za tym ważny interes publiczny, którego nie można wyważyć z interesem jednostki (K 9/92, OTK 1993, Nr 1, poz. 6, s. 69–70). Przykładem takiego interesu publicznego jest dążenie ustawodawcy do zapobiegania oszustwom i nadużyciom podatkowym. Zasada zaufania obywateli do państwa i prawa ma, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, szczególne znaczenie w prawie daninowym, gdzie władztwo państwa zaznacza się wyraźnie. Stąd też, Trybunał sformułował wymóg, aby z ustawami podatkowymi podatnicy mogli zapoznać się odpowiednio wcześniej (...)”. [Cyt.: B. Banaszak,

*Zasada demokratycznego państwa prawnego a kwestia praw i wolności jednostki*, w: *Wolności i prawa jednostki w Konstytucji RP*. Tom I, C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 307-308].

W związku z przytoczonym stanowiskiem, jak już wyżej Skarżąca Spółka wskazała, nie sposób uznać w niniejszej sprawie, że wystąpiły podstawy do wejścia w życie skarżonego przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 23.01.2004 r. o podatku akcyzowym już z dniem jego ogłoszenia w Dzienniku Ustaw. Istniały natomiast przesłanki do zachowania wymogu wprowadzenia tego przepisu z zachowaniem *vacatio legis* tak, by umożliwić podatnikom poznanie zmienionej istotnie treści obowiązku podatkowego w akcyzie. Sam projektodawca tego przepisu, tj. Senat, przewidział 30-dniowe *vacatio legis*. Poza tym, podwyższone dla odpowiednich wyrobów akcyzowych stawki akcyzy i tak mogły jeszcze obowiązywać z mocy rozporządzenia Ministra Finansów do 15 września 2005 r.

#### VII. *Naruszenie prawa własności Skarżącej Spółki a obowiązek podatkowy*

W wyroku z 13 października 2008 r., sygn. akt K 16/07, Trybunał Konstytucyjny stwierdził: „(...) należy uznać, że przepisy Konstytucji, gwarantujące lub przyznające określone wolności i prawa, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile zachodzi rzeczywisty związek pomiędzy realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki proklamowanych przez Konstytucję. Nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należący do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadzą nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. [Podkr. autora nin. skargi konst.] Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. (...) Zawarte w Konstytucji ograniczenia, w tym ustanawiające obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych, kształtują ramy konstytucyjnego pojmowania prawa własności. Treść normatywna pojęcia własności zawiera w sobie obowiązki, które wynikają z konieczności ponoszenia ciężarów publicznych, bez których nie byłoby możliwe ukształtowanie normatywnego układu odniesienia umożliwiającego zabezpieczenie tychże praw (...).”

W ocenie Skarżącej Spółki zapłata w toku egzekucji administracyjnej kwot podatku akcyzowego za sierpnia, wrzesień i październik 2005 roku, w następstwie niezawinionego braku wiedzy o wejściu w życie podwyższonej stawki tego podatku w związku z rozszerzeniem przedmiotu opodatkowania, następuje w sytuacji naruszenia art. 64 ust. 3. Prawo własności

Skarżącej Spółki – wskutek rozszerzenia obowiązku podatkowego – zostało ograniczone w sposób naruszający istotę prawa własności, czyli niezgodnie z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Stosowanie „z dnia na dzień” podwyższonej 30-krotnie stawki podatku akcyzowego w sytuacji, gdy dotychczas sprzedaż ciężkiego oleju opałowego była dopuszczalna za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, stanowi naruszenie *zasady proporcjonalności* stosowanych środków i celów – prowadząc właśnie do ograniczenia prawa własności, które może nastąpić „tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie w jakim nie narusza ona istoty prawa własności” wynikającej z art. 64 ust. 3 Konstytucji. Jest to w ocenie Skarżącej Spółki także naruszenie zakazu nadmiernej ingerencji w konstytucyjne prawa i wolności jednostki (art. 64 ust. 3 *in fine* Konstytucji; por. wyrok TK z 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98, OTK ZU 2000, Nr 1, poz. 3).

Skarżąca Spółka wskazuje też, że zgodnie z art. 64 ust. 1 Konstytucji każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia, zaś zgodnie z ust. 3 tego artykułu, własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 22 maja 2007 r., (sygn. akt SK 36/06) wyjaśnił, że ten pierwszy przepis gwarantuje każdemu prawo do własności oraz innych praw majątkowych, a zatem prawo do nabywania mienia, jego zachowania oraz dysponowania nim. Prawo własności należy więc niewątpliwie do konstytucyjnych praw podmiotowych o charakterze powszechnym. (...) Prawo własności nie ma jednak charakteru absolutnego i choć stanowi najpełniejsze z praw majątkowych, nie może być traktowane jako *ius infinitum* i może podlegać ograniczeniom [wyrok TK z 12 stycznia 2000 r., sygn. P 11/98, OTK ZU nr 11 z 2000 r, poz. 3]. Natomiast art. 64 ust. 3 Konstytucji RP wyznacza – jak wskazał Trybunał w tym wyroku zakres dopuszczalnych ograniczeń prawa własności.

Odnosząc konstytucyjnie chronione prawo własności i dopuszczalny zakres jego ograniczeń do przepisów prawnych nakładających obowiązek ponoszenia danin publicznych podnieść należy, że „regulacje prawne podatków, stanowiąc podstawę obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych określonych w ustawie, z ograniczeniem korzystania z własności, w tym korzystania ze środków pieniężnych podatnika, nie mogą przekraczać określonych w ustawie granic” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 października 2007 r., sygn. akt SK 63/06). Dlatego też „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 Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06), podkr. autora nin. skargi.

Kwestionowany na wstępie niniejszej skargi konstytucyjnej przepis art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym z 23.01.2004 r. narusza reguły stanowienia podatków, bo rozszerza zakres obowiązku podatkowego bez umożliwienia Skarżącej Spółce zapoznania się z tą zmianą (brak odpowiedniej *vacatio legis*), prowadząc wskutek tego do obciążenia jej bardzo dużymi kwotami zobowiązań podatkowych – od sprzedaży dokonanej w sposób dotychczas akceptowany przez ustawodawcę, ale z dniem wejścia w życie nowego przepisu już objęty tą bardzo wysoką stawką podatku. W ten sposób doszło do niezgodnej z Konstytucją RP ingerencji w prawo własności podatnika, co świadczy o naruszeniu omówionych wyżej konstytucyjnych wolności i praw, określonych w art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji.

#### VIII. Zagadnienie odpowiedniej *vacatio legis* oraz ochrona interesów w toku

W wyroku z 16.06.1999 r. (P 4/98, OTK ZU 1999 Nr 5, poz. 98) TK stwierdził, iż „’Odpowiedniość’ *vacatio legis* rozpatrywać trzeba w związku z możliwością pokierowania – po ogłoszeniu nowych przepisów – swoimi prawami w sposób uwzględniający treść nowej regulacji. (...) Wymóg zachowania *vacatio legis* należy bowiem odnosić nie do ochrony adresata normy prawnej przed pogorszeniem jego sytuacji, lecz do jego możliwości zapoznania się z nowym prawem i możliwości adaptacyjnych (...)”.

Z kolei w wyroku z dnia 08.05.2012 r., K 7/10 (OTK-A 2012/5/48), cyt. za SIP Lex, TK stwierdził: „Ocena zgodności z Konstytucją powyższego rozwiązania nie może abstrahować od dotychczasowej linii orzeczniczej Trybunału, w której eksponuje się potrzebę dostosowania długości *vacatio legis* do przedmiotu i treści wprowadzanych unormowań (zob. wyrok z 18 lutego 2004 r., sygn. K 12/03 oraz z 15 lipca 2009 r., sygn. K 64/07, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 110). Przyjmując taką optykę, Trybunał wielokrotnie wyjaśniał, na czym polega "odpowiedniość" *vacatio legis*, wiążąc ów wymóg z potrzebą zagwarantowania adresatom norm prawnych możliwości pokierowania swoimi sprawami w sposób uwzględniający treść nowych regulacji (zob. wyrok z 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 3). Konsekwentnie zatem należy przyjąć, że wśród czynników decydujących o długości *vacatio legis* można odnaleźć w szczególności stopień ingerencji

prawodawcy w dotychczasową sytuację prawną adresatów wprowadzanych unormowań oraz okoliczność, czy umożliwiono im zapoznanie się z ich treścią.”

W wyroku zaś z 5.01.1999 r. (K 27/98, OTK 1999/1/1), cyt. za SIP Lex, TK wywiódł:

„(...) legislacja podatkowa musi być też kształtowana z uwzględnieniem ochrony tzw. "interesów w toku". "Skoro bowiem jej efekty dla obywatela przybierają konkretny wymiar finansowy i często łączą się z uszczupleniem jego dochodów, ustawodawca musi kształtować nowe regulacje podatkowe z uwzględnieniem faktu, że podatnik – zakładając stabilność wcześniejszych przepisów – zaplanował pewne posunięcia ekonomiczne, a różne jego interesy znajdować się mogą w toku. Nie można oczywiście przypisywać ochronie tych interesów charakteru absolutnego, bo zmienność prawa jest elementem, z którym muszą się liczyć obywatele. W każdym razie jednak w sytuacjach, gdy przepisy prawa wyznaczały pewien horyzont czasowy dla zaplanowania i przeprowadzenia określonego przedsięwzięcia finansowego czy gospodarczego, nie można zmieniać takich ‘reguł gry’ przed upływem okresu czy terminu, który przewidział sam ustawodawca” (K. 26/97, [...] – aut. nin. skargi). W tej kwestii Trybunał Konstytucyjny 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” (K. 26/97, jw., s. 450). W takiej sytuacji jest obowiązkiem ustawodawcy ustanowienie takich przepisów przejściowych, by umożliwić dokończenie owych przedsięwzięć stosownie do przepisów obowiązujących w chwili ich rozpoczynania albo by stworzyć inne możliwości dostosowania się podatnika do zmienionej sytuacji prawnej. Naruszenie – tak rozumianego – obowiązku poszanowania "interesów w toku" (a najczęstszą postacią takiego naruszenia jest brak jakichkolwiek przepisów przejściowych) można zaś traktować jako naruszenie zasady zaufania obywatela do państwa, która to zasada była i jest jednym z podstawowych składników wyrażonych w jej art. 2.” [Podkr. autora nin. skargi konstytucyjnej.]

Chociaż nakaz zachowania odpowiedniej *vacatio legis* nie ma charakteru bezwzględnego, bo w przepisach art. 4 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (t. jedn. Dz. U. z 2011 r. Nr 197, poz. 1172 ze zm.) w uzasadnionych przypadkach dopuszcza się jego skrócenie albo odstępianie od niego – to jednak w okolicznościach niniejszej sprawy nie można się zgodzić z wejściem w życie skarżonego przepisu już od dnia jego ogłoszenia.

Skarżąca Spółka wykazała, że w świetle obowiązujących przedtem przepisów o podatku akcyzowym nie istniał stan naruszenia dotychczasowych przepisów prawnych ani naruszania ważnego interesu Państwa. Sprzedaż ciężkiego oleju opałowego, który z istoty różni się zasadniczo od paliw silnikowych i jest przeznaczony na cele opałowe (ustawodawca na przestrzeni wcześniejszego obowiązywania przepisów o podatku akcyzowym wprowadził tu niższą stawkę akcyzy, tj. 60,00 zł od 1.000 kg) – także za pomocą odmierzaczy paliw płynnych, była przez ustawodawcę – bardzo długo – stanem akceptowanym. Nie można również zakładać, że prowadzenie działalności gospodarczej musi wiązać się z akceptacją ryzyka zmiany stanu prawnego do tego stopnia, że podatnik – działający w zaufaniu do organów Państwa i stanowionego przez nie prawa – musiałby liczyć się ze stosowaniem wobec niego, z zaskoczenia (bez możliwości poznania nowych przepisów) stawek podatku o charakterze sankcyjnym czy wręcz konfiskacyjnym; w niniejszej sprawie tak się stało właśnie poprzez zastosowanie aż 30-krotnie podwyższonej stawki podatku akcyzowego wobec Skarżącej Spółki. Wymogu pewności prawa nie można zrelatywizować do tego stopnia, by wręcz zaprzeczać jego istnieniu. Bez tego podważone zostałyby takie zasady jak powszechność opodatkowania, ochrona interesów w toku czy też ochrona prawa własności.

#### **IX. Niezgodność z Konstytucją przepisu już nieobowiązującego**

Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257 i Nr 68, poz. 623, Dz.U. z 2005 r. Nr 160, poz. 1341) została uchylona na podstawie art. 168 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 roku (Dz.U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11); ta zaś ustawa weszła w życie z dniem 1 marca 2009 roku. Pomimo utraty mocy obowiązującej ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, której przepis art. 65 ust. 1a pkt 2 (dodany na mocy art. 1 lit b) ustawy z 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 160, poz. 1341) i wchodzący w życie na mocy jej art. 2) stanowi przedmiot niniejszej skargi konstytucyjnej.

Wydanie przez Trybunał Konstytucyjny orzeczenia w sprawie zaskarżonego przepisu jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw Skarżącej Spółki (art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym). Oto bowiem przepis art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym, w związku z art. 2 wskazanej wyżej ustawy z 28 lipca 2005 r. był podstawą wydania wobec Skarżącej Spółki orzeczenia kończącego ostatecznie sprawę określenia zobowiązań w podatku akcyzowym – w tym za okresy rozliczeniowe: sierpień (dni:                   ), wrzesień i październik 2005 roku. Takim orzeczeniem jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia kwietnia 2015 r, sygn. akt                   . Przepis ten był podstawą określenia Skarżącej Spółce i doprowadzenia do zapłaty zobowiązań podatkowych przez nią w roku 2012.

Stwierdzenie niezgodności zaskarżonego przepisu ze wskazanymi na wstępie niniejszej skargi konstytucyjnej przepisami Konstytucji może stanowić podstawę do wznowienia postępowania zakończonego wskazanym wyżej prawomocnym wyrokiem NSA na podstawie art. 190 ust. 4 Konstytucji w związku z art. 272 §§ 1 i 2 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.), a dalej – w zakresie rozstrzygniętym decyzją ostateczną w sprawie podatku akcyzowego – na mocy art. 240 § 1 pkt 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r., poz. 613). Umożliwi to usunięcie skutków naruszenia praw i wolności Skarżącej Spółki, wskazanych wyżej w niniejszej skardze konstytucyjnej, poprzez określenie zobowiązań podatkowych w podatku akcyzowym z uwzględnieniem spełnienia wymogu umożliwienia zapoznania się Skarżącej Spółki z treścią obowiązku podatkowego we właściwym terminie oraz usunięcie naruszenia prawa własności Skarżącej Spółki, wobec której wszczęto egzekucję administracyjną spornych zobowiązań podatkowych za okres od do sierpnia, wrzesień i październik 2005 roku.

Z przedstawionych wyżej względów wniesienie niniejszej skargi konstytucyjnej jest uzasadnione.

Załączniki:

1. Pełnomocnictwo adwokata.
2. Pełnomocnictwo substytucyjne radcy prawnego.
3. Odpis KRS dotyczący wpisu Skarżącego.
4. Odpis wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia kwietnia 2015 r. (sygn. akt ).
5. Odpis wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w O z dnia marca 2013 r. (sygn. akt ).
6. Odpis decyzji Dyrektora Izby Celnej w O z dnia listopada 2012 r. nr
7. Odpis decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w O z dnia sierpnia 2012 r., znak:
8. Kopia dowodu przelewu dot. zapłaty spornych zobowiązań podatkowych w akcyzie w toku egzekucji administracyjnej – z dnia .10.2012 r.
8. Cztery odpisy niniejszej skargi konstytucyjnej z załącznikami.

OL 854 Radca Prawny  
Janusz Orłowski