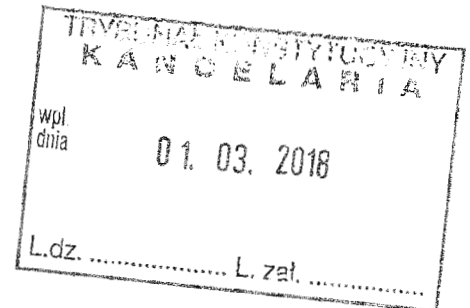




RZECZPOSPOLITA POLSKA  
PROKURATOR GENERALNY

Warszawa, dnia 28 lutego 2018 r.

PK VIII TK 65.2017  
(SK 16/17)



**TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY**

W związku ze skargą konstytucyjną P

Spółka jawna w I., czy art. 65  
ust. 1a pkt 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U.  
Nr 29, poz. 257 ze zm.) w związku z art. 2 ustawy z 28 lipca 2005 r. o zmianie  
ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341) „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*”

– na podstawie art. 42 pkt 7 i art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada  
2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem  
Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 2072) –

**przedstawiam następujące stanowisko:**

- 1) przepis art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.), w zakresie, w jakim dotyczy sprzedaży ciężkich olejów opałowych za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, w związku z art. 2 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341), jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;**
- 2) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.**

### **UZASADNIENIE**

Skarga konstytucyjna została złożona na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

W dniu            stycznia 2006 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w O            wszczął z urzędu postępowanie kontrolne w stosunku do P

Spółka jawna w I., dalej: Spółka lub Skarżąca, w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku akcyzowego za poszczególne okresy rozliczeniowe od stycznia 2004 r. do października 2005r., prowadzenia ewidencji obrotu i kwot

podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, a także realizacji obowiązku instalowania kas fiskalnych.

W wyniku postępowania kontrolnego stwierdzono nieprawidłowości polegające na sprzedaży oleju opałowego oznaczonego barwnikiem osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej, bez oświadczeń nabywców o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele grzewcze, oraz sprzedaży oleju opałowego ciężkiego w okresie od sierpnia do października 2005 r. za pośrednictwem odmierzaczy paliw ciekłych.

W oparciu o ustalenia poczynione w toku postępowania kontrolnego, Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w O w dniu sierpnia 2012 r. wydał decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego Spółki w podatku akcyzowym za okres od lutego 2004 r. do października 2005 r.

Decyzją z dnia listopada 2012 r. Dyrektor Izby Celnej w O utrzymał w mocy wskazaną decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w części dotyczącej określenia zobowiązania Skarżącej w podatku akcyzowym za maj 2005 r., w pozostałym zakresie uchylił zaś zaskarżoną decyzję i określił zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym za poszczególne miesiące za okres od lutego 2004 r. do kwietnia 2005 r. i od czerwca do października 2005 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w O , wyrokiem z dnia marca 2013 r., oddalił skargę Spółki na decyzję Dyrektora Izby Celnej w O z dnia listopada 2012 r.

Od wyroku tego Skarżąca wniosła skargę kasacyjną.

Naczelny Sąd Administracyjny, wyrokiem z dnia kwietnia 2015 r., oddalił tę skargę kasacyjną.

W *petitum* skargi konstytucyjnej Spółka zarzuciła niezgodność przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm., dalej: ustawa z 2004 r. 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. 1341; dalej: ustawa zmieniająca) z art. 64 ust. 1

i 3 w związku z art. 2 oraz art. 84 Konstytucji, *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.*

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej Skarżąca stwierdziła m.in., że rozstrzygnięcie zawarte w wyroku NSA z dnia kwietnia 2015 r., na tle którego skierowała Ona skargę konstytucyjną w niniejszej sprawie, narusza *prawo własności (...) 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* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 3). Wskazała, iż wyrok ten został wydany m.in. na podstawie art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym, który, na podstawie art. 2 ustawy zmieniającej, wszedł w życie z dniem jego ogłoszenia w Dzienniku Ustaw, to jest 24 sierpnia 2005 roku.

Skarżąca podniosła, że, z uwagi na wejście w życie przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym bez zachowania *vacatio legis*, jako podatnik podatku akcyzowego w związku z prowadzoną działalnością w zakresie obrotu wyrobami akcyzowymi nie mogła w odpowiednim czasie uzyskać informacji, że, dotychczas niekwestionowany, sposób sprzedaży ciężkiego oleju opałowego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych został z dniem 24 sierpnia 2005 roku objęty nową, bardzo wysoką stawką podatku akcyzowego w wysokości 1.800 zł od 1.000 kg takiego oleju.

W ocenie Skarżącej, naruszenie art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji przez przepis art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym polega na pozbawieniu Skarżącej prawa do jakiegokolwiek skorygowania należnych od sprzedaży

ciężkich olejów opałowych zobowiązań podatkowych w podatku akcyzowym, 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 wspólnikom Skarżącej Spółki jawnej środki do życia (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 4). Skarżąca wskazała, że w regulacji zawartej w art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym ustawodawca odszedł od pośredniego i konsumpcyjnego charakteru podatku akcyzowego, w wyniku czego sprzedawca ciężkich olejów opałowych, a nie ich nabywca, został obciążony wielokrotnie podwyższoną stawką tego podatku, ponosząc z tego tytułu odpowiedzialność podatkową całym swoim majątkiem. Skarżąca zwróciła ponadto uwagę, iż sprzedawała ciężki olej opałowy z zastosowaniem obniżonej stawki akcyzy, działając w niewiedzy co do zmienionego stanu prawnego, usprawiedliwionej sposobem wejścia w życie przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym, tj. bez zachowania *vacatio legis*. W związku z tym nie miała podstaw do ustalenia nowej ceny tegoż oleju uwzględniającej podwyższoną stawkę akcyzy, jak również do odstąpienia od jego sprzedaży za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych.

Według Skarżącej, wejście w życie przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym bez zachowania *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 (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 6). Skarżąca podkreśliła, że w odniesieniu do zobowiązań w podatku akcyzowym za okres od do sierpnia oraz za wrzesień i październik 2005 roku nie został spełniony wymóg

wynikający z art. 84 Konstytucji, 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. Zdaniem Skarżącej, niezgodna z zasadą bezpieczeństwa prawnego obywateli oraz ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa jest sytuacja, w której nałożone zostało na Nią zobowiązanie podatkowe 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* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 7). W ocenie Skarżącej, nie wystąpił *ważny interes państwa* uzasadniający wejście w życie przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym bez zachowania *vacatio legis*. Sprzedaż ciężkiego oleju opałowego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych przed 24 sierpnia 2005 roku była bowiem poza zakresem szczególnego zainteresowania ustawodawcy, a tym samym nie sposób uznać, że interes państwa był naruszany sprzedażą dokonywaną w taki sposób. *Ważny interes Państwa* nie został naruszony wskutek braku przed 24 sierpnia 2005 roku kwestionowanej regulacji prawnej także dlatego, że, 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.; dalej: rozporządzenie z 2004 r.), na podstawie którego możliwe było stosowanie właściwych stawek akcyzy dla olejów opałowych *pozostałych*, został uchylony dopiero z dniem 15 września 2005 roku.

Skarżąca stwierdziła ponadto, że rozszerzenie stosowania podwyższonej stawki podatku akcyzowego od sprzedaży ciężkiego oleju opałowego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych nastąpiło z *ewidentnym zaskoczeniem* podatników. Tym samym Spółka nie mogła powziąć w odpowiednim czasie wiedzy o skutkach

prawnych sprzedaży ciężkiego oleju opałowego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych i dostosować swojej działalności gospodarczej w tym zakresie do nowych unormowań dotyczących podatku akcyzowego.

Skarżąca przedstawiła też argumentację kwestionującą zasadność odmowy wystąpienia przez NSA w sprawie, w której sąd ten wydał omawiany wyrok z dnia 21 kwietnia 2015 r. (będący w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji orzeczeniem ostatecznie rozstrzygającym o konstytucyjnych prawach i wolnościach Skarżącej), z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego co do zgodności z art. 2 Konstytucji trybu wejścia w życie zmiany w ustawie z 2004 r. o podatku akcyzowym na mocy przepisu art. 2 ustawy zmieniającej w zakresie, w którym ustala on dzień ogłoszenia tej ustawy jako datę jej wejścia w życie – w odniesieniu do art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 11 – 13).

Skarżąca podkreśliła ponadto, iż sprzedaż oleju opałowego ciężkiego, zaliczanego do olejów *pozostałych*, niebarwionego i niedestylowanego 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 z 2004 r., *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* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 18). Do takiego oleju opałowego nie odnosiły się wymagania dotyczące jego oznaczania lub barwienia na czerwono ani inne kryteria związane z jego przeznaczeniem. W przypadku sprzedaży z odmierzacza paliw ciekłych był on nalewany do pojemników nabywców. Nie dotyczyły go przepisy rozporządzenia Ministra 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 tym sprzedaż ciężkiego oleju opałowego, także za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, w świetle zasad obowiązujących w sierpniu i do 15 września 2005 r. na mocy przepisów załącznika nr 1 i nr 2 do

rozporządzenia z 2004 r., zmienionych rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 9 czerwca 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 103, poz. 865) – mogła być dokonywana z uwzględnieniem stawki podatku akcyzowego w wysokości 60 zł od 1.000 kg gotowego wyrobu, wliczonej już do ceny tego oleju przy nabyciu od producenta lub importera bądź podmiotu *dokonującego wewnątrzspółnotowego nabycia*. Tym samym Spółka postępowała zgodnie z obowiązującymi przepisami o podatku akcyzowym, *dokonując sprzedaży takiego ciężkiego oleju zaliczanego do pozostałych, czyli niebarwionego na czerwono ani niedestylowanego 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)* [uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 18].

Skarżąca zwróciła uwagę, iż poprzez wprowadzenie przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym, od dnia 24 sierpnia 2004 r. nastąpiło podwyższenie stawki akcyzy od ciężkiego oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe z *jednoczesną zmianą zakresu obowiązku podatkowego (rozszerzeniem przedmiotu opodatkowania podwyższonym podatkiem akcyzowym 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)* [uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 19).

W ocenie Skarżącej, przepis art. 65 ust. 1a ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym ma charakter sankcyjny. Przepis ten wprowadził bowiem, z dniem ogłoszenia ustawy zmieniającej w Dzienniku Ustaw, stawkę podatku akcyzowego w wysokości 1 800 zł od 1000 kg ciężkiego oleju, co stanowi 30-krotność obowiązującej stawki dla takiego oleju przeznaczonego na cele opałowe. Podwyżka kwoty podatku jest zaś najbardziej typową formą sankcji podatkowej. W tym kontekście Skarżąca stwierdziła, iż *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 podstawy porządku prawnego demokratycznego państwa (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 21).*

Skarżąca podniosła, że zaskoczenie podatnika nowymi przepisami jest naruszeniem bezpieczeństwa prawnego, pewności prawa oraz zaufania do organów państwa i stanowionego przez nie prawa. Spółka nie mogła bowiem w dniu 24 sierpnia 2005 r. poznać przepisów ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym wprowadzonych ustawą zmieniającą. Nie miała też powodów do zaprzestania w ogóle wykonywania czynności objętych tym podatkiem do momentu, w jakim mogłaby zapoznawać się z treścią art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym. Nie mogła bowiem *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. W tym kontekście Skarżąca po raz kolejny stwierdziła, że wejście w życie przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym z dniem jego ogłoszenia w Dzienniku Ustaw *godzi 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* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 23). Stwierdziła też, iż wymóg zachowania *vacatio legis* należy odnosić do możliwości zapoznania się z *nowym prawem* przez adresata normy prawnej i jego możliwości adaptacyjnych. Zastosowanie wobec niej przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym naruszyło więc przysługujące Jej prawo własności wskutek *braku możliwości zapoznania się z tym nowym przepisem oraz zaadaptowania się do jego treści* (tamże).

Odnosząc się do zarzutu niezgodności kwestionowanej regulacji z konstytucyjną zasadą powszechności opodatkowania, wyrażoną w art. 84 Konstytucji, Skarżąca wskazała m.in., iż w sytuacji, gdy 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. Tylko w ten sposób możliwe jest bowiem realizowanie tej zasady. Podkreśliła przy tym, że *powszechność taka winna być też realizowana w aspekcie wewnątrzustawowym, to znaczy z uwzględnieniem założeń konstrukcyjnych danego podatku* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 24). Zgodnie z przyjętą konstrukcją podatku akcyzowego, podatek akcyzowy od sprzedaży ciężkiego oleju opałowego obciąża konsumenta. Tymczasem obciążenie, zgodnie z art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym, podwyższoną stawką podatku akcyzowego sprzedawcy ciężkiego oleju opałowego stanowi odejście od generalnych założeń opodatkowania konsumpcji wyrobu akcyzowego. Nastąpiło przy tym z dniem wejścia w życie tego przepisu, w sytuacji gdy ustawodawca miał świadomość, że sprzedaż oleju opałowego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych podlegała zawsze stawce obniżonej podatku akcyzowego.

Skarżąca zwróciła ponadto uwagę, iż w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wielokrotnie wskazywano na komplementarność art. 2 z art. 84 Konstytucji. Wskazała przy tym, że wyrażona w art. 2 Konstytucji zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga w szczególności, aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takich obowiązków. Według Skarżącej, *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 (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 25).*

Skarżąca podniosła, iż zapłata przez Nią w toku egzekucji administracyjnej kwot podatku akcyzowego za okres od do 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 Konstytucji. W ocenie Skarżącej, *stosowanie z dnia na dzień podwyższonej 30 – krotnej 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 (...) także naruszenie zakazu nadmiernej ingerencji w konstytucyjne prawa i wolności jednostki (art. 64 ust. 3 in fine Konstytucji) [uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 27].* W związku z tym Skarżąca po raz kolejny stwierdziła, iż, w Jej ocenie, przepis art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym *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 (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 28).*

W odniesieniu do zarzutu naruszenia przez kwestionowaną regulację konstytucyjnej zasady ochrony interesów w toku Skarżąca, powołując się na

uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, podkreśliła m.in., iż najczęstszą postacią takiego naruszenia jest brak jakichkolwiek przepisów przejściowych i można je traktować jako naruszenie zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, wyrażonej w art. 2 Konstytucji. W tym kontekście Spółka ponownie wskazała, iż, w świetle przepisów o podatku akcyzowym obowiązujących przed 24 sierpnia 2005 r., *nie istniał stan naruszenia dotychczasowych przepisów prawnych ani naruszenia ważnego interesu państwa*. Skarżąca stwierdziła, że nie można zakładać, iż prowadzenie działalności gospodarczej musi wiązać się z akceptacją ryzyka zmiany stanu prawnego w takim stopniu, że podatnik działający w zaufaniu do organów państwa i stanowionego przez nie prawa musiałby liczyć się ze stosowaniem wobec niego, *z zaskoczenia*, stawek podatku o charakterze sankcyjnym czy wręcz konfiskacyjnym. Wymogu pewności prawa nie można bowiem 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* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 30).

W ocenie Skarżącej, utrata przez kwestionowane przepisy mocy obowiązującej nie stoi na przeszkodzie rozpoznaniu przez Trybunał Konstytucyjny skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie. Stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności zaskarżonego przepisu z ustawą zasadniczą jest bowiem konieczne dla ochrony naruszonych Jej konstytucyjnych praw i wolności. Przepis art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym w zw. z art. 2 ustawy zmieniającej jest bowiem podstawą wyroku NSA z dnia 21 kwietnia 2015 r., tj. *orzeczenia kończącego ostatecznie sprawę określenia zobowiązań w podatku akcyzowym – w tym za okresy rozliczeniowe: sierpień (dni: 24 – 31, wrzesień i październik 2005 roku* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 30). Zdaniem Skarżącej, stwierdzenie niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów umożliwi usunięcie skutków naruszenia praw i wolności

Skarżącej, 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 24 do 31 sierpnia, wrzesień i październik 2005 roku (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 31).

W niniejszej sprawie udział w postępowaniu zgłosił Rzecznik Praw Obywatelskich, dalej: Rzecznik, przedstawiając stanowisko, że art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym w zw. z art. 2 ustawy zmieniającej, 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 zw. z art. 2 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Uzasadniając swoje stanowisko, Rzecznik podzielił argumentację zawartą w skardze konstytucyjnej, podnosząc m.in., iż, w wyniku wprowadzenia przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym bez odpowiedniej *vacatio legis*, Skarżąca nie miała realnej możliwości zapoznania się z treścią nowej regulacji prawnej, a tym samym skalkulowania nowej ceny oleju opałowego uwzględniającej podwyższoną stawkę akcyzy.

Rzecznik wskazał ponadto, iż w niniejszej sprawie znajduje zastosowanie argumentacja przedstawiona w uzasadnieniu wyroku z dnia 16 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, w którym Trybunał Konstytucyjny orzekł o niekonstytucyjności przepisu art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym w zw. z art. 2 ustawy zmieniającej, w zakresie dotyczącym obowiązków podatkowych powstałych przed 15 września 2005 r.

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 z kolei doprowadziło do naruszenia własności podatnika, tj. art. 64 ust. 1 i 3 poprzez legitymację władzy publicznej do pobierania podatku w zakresie wynikającym z niekonstytucyjności tej regulacji - art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym i narażenie podatników na wymierne straty finansowe (uzasadnienie stanowiska Rzecznika, str. 13).*

Przed przystąpieniem do merytorycznej oceny zasadności zarzutów podniesionych w skardze konstytucyjnej niezbędne jest odniesienie się do kwestii dopuszczalności jej rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

Jak wcześniej wskazano, jako przedmiot kontroli w niniejszej sprawie został wskazany przepis art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym w zw. z art. 2 ustawy zmieniającej.

Przepis art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym obowiązywał do dnia 28 lutego 2009 r. Z dniem 1 marca 2009 r. weszła bowiem w życie ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2014 r., poz. 752 ze zm.), na podstawie art. 168 której utraciła moc obowiązującą ustawa z 2004 r. o podatku akcyzowym.

Przepis art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym przestał zatem obowiązywać z dniem 1 marca 2009 r., tj. jeszcze przed wniesieniem skargi konstytucyjnej.

Zgodnie z art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 2072, dalej: ustawa o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym), jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny, postępowanie podlega umorzeniu.

Przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana w skardze konstytucyjnej, zachowuje jednak moc obowiązującą dopóty, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania następuje wtedy, gdy kwestionowany przepis nie może być już stosowany do żadnej sytuacji faktycznej (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 31 stycznia 2001 r., sygn. P. 4/99, OTK ZU Nr 1/2001, poz. 5; 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU Nr 8/2001, poz. 257; 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 100).

Zgodnie z ogólną regulacją intertemporalną, miarodajną dla spraw podatkowych, przepisy prawa mają zastosowanie do stanów faktycznych, jakie zaistniały w okresie ich obowiązywania. Wynika to z zasady *tempus regit actum*, wyrażonej w art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2017 r., poz. 1369 ze zm.), zgodnie z którą sądy administracyjne mają obowiązek orzekania na podstawie akt sprawy, a więc w oparciu o stan faktyczny i prawny istniejący w dniu wydania kontrolowanej decyzji.

Zasadne jest zatem przyjęcie, że w zakresie, w jakim art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym stanowi podstawę prawną rozstrzygnięć dotyczących podatku akcyzowego za okres od 24 sierpnia do 31 października 2005 r. (tego okresu dotyczą zarzuty skargi konstytucyjnej), przepis ten zachowuje moc obowiązującą w rozumieniu art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

W niniejszej sprawie nawet jednak w przypadku utraty mocy przez zaskarżone przepisy umorzenie postępowania byłoby niedopuszczalne – z uwagi na unormowanie art. 59 ust. 3 tej ustawy, który stanowi:

*Art. 59. (...).*

*3. Trybunał nie umarza postępowania z przyczyny, o której mowa w ust. 1 pkt 4, jeżeli wydanie orzeczenia w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw.*

Niezależnie od powyższego zauważyć trzeba, że, zgodnie z art. 79 Konstytucji, skarga konstytucyjna nie jest środkiem uruchamiania tzw. kontroli abstrakcyjnej, a więc realizowanej w oderwaniu od płaszczyzny stosowania kwestionowanych przepisów. W postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną możliwa jest kontrola jedynie regulacji, która znalazła faktyczne zastosowanie przy orzekaniu. W konsekwencji, skarżący może uczynić przedmiotem zaskarżenia wyłącznie przepisy zastosowane w jego sprawie, które legły u podstaw ostatecznego jej rozstrzygnięcia przez sąd lub organ administracji publicznej. Warunek ten spełniony jest wówczas, gdy kwestionowany w skardze konstytucyjnej akt normatywny determinuje, w sensie normatywnym, treść orzeczenia przyjętego za podstawę tej skargi w tym jego aspekcie, w którym skarżący upatruje naruszenia przysługujących mu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym. Warunkiem merytorycznego rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny skargi konstytucyjnej jest więc uczynienie jej przedmiotem przepisów prawnych, które wykazują dwojaką kwalifikację. Po pierwsze, stanowiły podstawę normatywną ostatecznego orzeczenia sądu lub organu administracji publicznej, wydanego w indywidualnej sprawie skarżącego. Po drugie, uczynienie z nich takiej podstawy przez sąd lub organ administracji publicznej spowodowało niedozwoloną ingerencję w sferę konstytucyjnie określonych wolności, praw lub obowiązków skarżącego (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 kwietnia 2003 r., sygn. Ts 193/02, OTK ZU nr 2/B/2003, poz. 145; 6 lipca 2005 r., sygn. SK 27/04, OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 84; 13 listopada 2007 r., sygn. SK 40/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 137; 27 maja 2008 r., sygn. SK 18/07, OTK ZU nr 4/A/2008, poz. 74; 18 czerwca



2013 r., sygn. SK 1/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 70; 5 listopada 2013 r., sygn. SK 5/12, OTK ZU nr 8/A/2013, poz. 128; 28 lipca 2015 r., sygn. SK 14/14, OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 119).

Wskazany w skardze konstytucyjnej jako przedmiot kontroli przepis art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym stanowił:

*Art. 65. 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:*

*(...);*

*2) dla ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe – 1.800 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu.*

Przepis ten zdeterminował, w sensie normatywnym, treść wyroku NSA z dnia kwietnia 2015 r. przyjętego w niniejszej sprawie za podstawę skargi konstytucyjnej w tym jego aspekcie, w którym Skarżąca upatruje naruszenia przysługujących Jej konstytucyjnych praw, ale dotyczy to jedynie tego zakresu normowania, w jakim przepis ów odnosi się do sprzedaży ciężkiego oleju opałowego, przeznaczonego na cele opałowe, za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych.

W zakresie dotyczącym 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, oraz użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem, przepis art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym nie może więc stanowić przedmiotu kontroli w niniejszej sprawie.

W związku z tym postępowanie w niniejszej sprawie, w części dotyczącej zarzutu niekonstytucyjności przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r.

o podatku akcyzowym, w zakresie, w jakim przepis ten odnosi się do 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, oraz użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem, w zw. z art. 2 ustawy zmieniającej, podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W niniejszej sprawie odnieść należy się także do wzorców kontroli wskazanych w skardze konstytucyjnej.

Na wstępie rozważyć należy dopuszczalność wskazania w niniejszej sprawie jako wzorców kontroli przepisów art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Zgodnie z art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej, *[k]ażdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia.*

Przepis ten statuuje prawo podmiotowe jednostki do własności, innych praw majątkowych oraz dziedziczenia. Przewiduje konstytucyjną gwarancję ochrony tych praw od strony podmiotowej. Nakłada na ustawodawcę obowiązek kształtowania poszczególnych praw podmiotowych o charakterze ekonomicznym w taki sposób, aby zapewnić możliwość czynienia z nich użytku oraz zapewnić im ochronę. Na treść chronionego tym przepisem prawa własności składa się szereg uprawnień, w tym wolność nabywania mienia, jego zachowania, dysponowania nim, korzystania z niego oraz pobierania pożytków. Przepis art. 64 ust. 1 Konstytucji wprowadza zatem gwarancję nie tylko nabywania mienia, ale i rozporządzania nim. Z przepisu tego wynikają obowiązki ustawodawcy: pozytywny, tj. ustanowienia procedur ochrony prawa własności i innych praw majątkowych, oraz negatywny, tj. powstrzymywania się od stanowienia regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub je ograniczać.

Ochrona zapewniana majątkowym prawom podmiotowym musi być realna. Kryterium weryfikacji tej cechy jest skuteczność realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 kwietnia 1999 r., sygn. K. 36/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 40; 31 stycznia 2001 r., sygn. P. 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5; 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105; 1 lipca 2014 r., sygn. SK 6/12, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 68; 28 czerwca 2016 r., sygn. SK 31/14, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 51; 9 marca 2017 r., sygn. P 13/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 14).

Zgodnie z art. art. 64 ust. 3 Konstytucji, *[w]łasność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w takim zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.*

Przepis ten określa przesłanki ograniczenia prawa własności. Nie odnosi się do innych praw majątkowych. Fakt ten należy interpretować nie jako szczególne dozwoleństwo na uszczuplanie prawa własności w porównaniu do innych praw majątkowych, lecz jako dodatkową gwarancję konstytucyjną ochrony tego prawa. Przepis art. 64 ust. 3 Konstytucji wyraża w sposób jednoznaczny i wyraźny konstytucyjną podstawę dla wprowadzania ograniczeń prawa własności. Nie wskazuje przy tym wartości i dóbr, których ochrona przemawiać może za dopuszczalnością ingerencji w prawa właściciela. Określa za to przesłanki dopuszczalności ograniczenia własności o charakterze formalnym (dopuszczalność ograniczenia jedynie w drodze ustawy), jak i materialnym (zakaz naruszenia istoty prawa własności), które stanowią kryterium kontroli dokonanych przez prawodawcę ograniczeń.

Zakazane w art. 64 ust. 3 ustawy zasadniczej naruszenie istoty prawa własności występuje wtedy, gdy wprowadzone ograniczenia dotyczą podstawowych uprawnień składających się na treść tego prawa i uniemożliwiają realizację przez to prawo funkcji, którą ma ono pełnić w porządku prawnym,

opartym na założeniach wskazanych w przepisach ustrojowych ustawy zasadniczej, lub w ogóle uniemożliwią korzystanie z tego prawa (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 maja 1999 r., sygn. SK 9/98, OTK ZU nr 4/1999, poz. 78; 12 stycznia 2000 r., sygn. P. 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3; 11 maja 2010 r., sygn. SK 50/08, OTK ZU nr 4/A/2010, poz. 34; 5 maja 2011 r., sygn. P 110/08, OTK ZU nr 4/A/2011, poz. 31; 10 lipca 2012 r., sygn. P 15/12, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 77).

W kontekście oceny dopuszczalności wskazania art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji jako wzorców kontroli wobec przepisów z dziedziny prawa daninowego zauważyć należy, iż nałożenie obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ustawowo określoną ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, która to ingerencja może prowadzić do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku ewentualnej przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy lub innych praw majątkowych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103). Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 listopada 2002 r. w sprawie K 41/02, *ciężary i świadczenia publiczne z samej definicji stanowią ograniczenie korzystania z wolności i praw (...). Tak więc przepisy Konstytucji mówiące o granicach, w jakich musi się mieścić ograniczenie praw i wolności, wyznaczają też granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych* (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83). Obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych i innych danin publicznych kształtuje ramy konstytucyjne pojmowania własności (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151).

Przyjęcie tezy, iż każde ograniczenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej zawsze jest niedopuszczalnym ograniczeniem prawa własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego prawa własności

i innych praw majątkowych. Prowadziłoby to do zatarcia granicy między tym, co jest ciężarem wynikającym z obowiązku konstytucyjnego, a co ograniczeniem własności podlegającym kontroli z punktu widzenia art. 64 Konstytucji. Tak daleko idąca ochrona własności i praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji. Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest bowiem powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, tj. w art. 84 oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Przepisy prawa podatkowego mają zatem swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego upoważniającego jednoznacznie do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek. Skoro regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, to jej dopuszczalność może być rozpatrywana w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony, których granice (treść) są kształtowane przez te właśnie obowiązki. Obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych i innych danin publicznych kształtuje ramy konstytucyjne pojmowania własności. Przepis art. 84 Konstytucji, statuuje powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, zwalnia niejako ustawodawcę od obowiązku usprawiedliwiania wprowadzenia daniny publicznej. Tym samym Konstytucja, w odniesieniu do prawa daninowego, w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 stycznia 2001 r., sygn. K. 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4; 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166; 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*; 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151; 28 października 2015 r., sygn. K 21/14; OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152).

Ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być więc – co do zasady – oceniane w kategoriach wpływu na stan majątkowy podatników i uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych chronionych na podstawie art. 64 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*; 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97).

Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków daninowych jednostki wobec państwa można traktować jako funkcjonujące równolegle i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, niezależnie od treści tych przepisów. Przepisy Konstytucji, gwarantujące określone prawa i wolności, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki podatkowe, o ile występuje rzeczywisty związek między realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki, gwarantowanych przez ustawę zasadniczą. Przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zaś zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych. Dopuszczalna jest więc kontrola zgodności przepisów prawa podatkowego z art. 64 Konstytucji pod kątem zachowania właściwej formy i sposobu nakładania obowiązków podatkowych, w tym w szczególności przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, zachowania precyzji przepisów podatkowych i respektowania odpowiedniej *vacatio legis*, a także w sytuacjach, gdy przepisy podatkowe naruszają istotę prawa własności, kształtując obowiązek podatkowy w taki sposób, że prowadzi to do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych podatnika, przez co podatek staje się ukrytą formą konfiskaty mienia (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 7 czerwca 1999 r.,

sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153; 25 marca 2010 r., sygn. P 9/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 26; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 100)

Dopuszczalna jest także kontrola zgodności z wzorcem z art. 64 Konstytucji przepisów szeroko rozumianego prawa podatkowego, niedotyczących obowiązku płacenia podatku *sensu stricto*, lecz np. nadpłaty podatkowej, nadmiernie uciążliwych wymogów dotyczących wypełniania deklaracji podatkowej, odsetek za zwłokę (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, *op. cit.*; 21 lipca 2010 r., sygn. SK 21/08, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62; 10 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83).

W kontekście niniejszej sprawy podkreślić trzeba, iż zarzut naruszenia art. 64 Konstytucji przez przepisy prawa podatkowego może zatem – co do zasady – dotyczyć nie samej okoliczności nałożenia podatku, ale formy i sposobu nakładania powinności podatkowych. Naruszenie w tym zakresie reguł stanowienia podatków może bowiem prowadzić do niezgodnej z ustawą zasadniczą ingerencji w prawo własności podatnika, gwarantowane przez art. 64 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, *op. cit.*). Niezachowanie odpowiednich wymogów legislacyjnych w odniesieniu do regulacji podatkowych może być kwestionowane także w trybie skargi konstytucyjnej. Zarzut naruszenia przez ustawodawcę podatkowego przepisu art. 64 Konstytucji może zaś dotyczyć nierespektowania odpowiedniej *vacatio legis* przy wprowadzaniu tych regulacji w życie (*vide* – wyroki Trybunału

Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/ 2013, poz. 80 oraz 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 100).

Podnieść trzeba, iż w niniejszej sprawie z *petitum* oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, że skonstruowane przez Skarżącą zarzuty naruszenia przez kwestionowaną regulację konstytucyjnych praw Skarżącej, wyrażonych w art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, zostały powiązane przede wszystkim z niezachowaniem przez ustawodawcę wymogu odpowiedniej *vacatio legis* przy wprowadzaniu w życie przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym. Zarzuty te dotyczą zatem ingerencji w prawa majątkowe Skarżącej, wynikającej z nałożenia na Nią obowiązku podatkowego z naruszeniem reguł nakładania powinności podatkowych.

Przepisy art. 64 ust. 1 i 3 ustawy zasadniczej mogą być zatem uznane za adekwatne wzorce kontroli w niniejszej sprawie.

Pozostałe wzorce kontroli, tj. art. 2 i art. 84 Konstytucji, zostały przez Skarżącą wskazane jako wzorce pomocnicze, pozostające w związku z art. 64 ust. 1 i 3 ustawy zasadniczej.

Tym samym, w niniejszej sprawie dopuszczalna jest kontrola zgodności kwestionowanych przepisów z wzorcami kontroli w konfiguracji przyjętej w *petitum* skargi konstytucyjnej, tj. z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 i art. 84 Konstytucji.

Jeśli chodzi o art. 2 Konstytucji, to z argumentacji przytoczonej w skardze konstytucyjnej wynika, iż sformułowane przez Skarżącą w odniesieniu do tego wzorca zarzuty dotyczą naruszenia wyrażonych w nim zasad ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, ochrony interesów w toku oraz zasady zachowania odpowiedniej *vacatio legis*.



Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa jest jedną z najważniejszych zasad pochodnych, wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego. Jej istotę da się przedstawić jako zakaz zastawiania przez przepisy prawne pułapek, formułowania obietnic bez pokrycia bądź nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania, jako niedopuszczalność kreowania organom państwowym możliwości nadużywania swojej pozycji wobec obywatela. Zasada ta wyraża się więc w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny. Regulacje prawne powinny w pełni zakładać przewidywalność co do tego, w jakim stopniu ich realizacja może wpływać na ukształtowanie pozycji prawnej jednostki w poszczególnych sytuacjach prawnych. Zasada ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się zatem na wymaganiu pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Z zasady bezpieczeństwa prawnego wynika m.in. zakaz przyjmowania unormowań o zaskakującym i nieprzewidywalnym charakterze. Prawodawca nie może w sposób dowolny kształtować treści obowiązujących norm. Jednostka ma prawo oczekiwać od władzy, której zachowanie się ocenia, czytelności, przejrzystości, poszanowania zasad systemowych gwarantujących ochronę przysługujących jej praw. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 czerwca 2000 r.,

sygn. P. 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138; 25 kwietnia 2001 r., sygn. K. 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81; 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156; 19 listopada 2008 r., sygn. Kp 2/08, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 157; 20 stycznia 2009 r., sygn. P 40/07, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 4; 28 lutego 2012 r., sygn. K 5/11, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 16; 5 grudnia 2013 r., sygn. K 27/13, OTK ZU nr 9/A/2013, poz. 134).

Jeśli chodzi o zasadę ochrony interesów w toku, to stanowi ona konkretyzację zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, wyrażonej w art. 2 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 stycznia 2009 r., sygn. P 6/07, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 2). Interesy w toku to przedsięwzięcia gospodarcze i finansowe, które rozpoczęto na gruncie dotychczas obowiązujących przepisów, lecz są niezakończone w sytuacji, gdy przepisy te uległy zmianie (*vide* – W. Sokolewicz, [w] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom V, pod red. L. Garlickiego, Warszawa 2007 r., uwagi do art. 2, str. 41).

Obowiązek poszanowania *interesów w toku* powstaje po stronie ustawodawcy w razie spełnienia trzech przesłanek: 1) przepisy prawa muszą wyznaczyć 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) jednostka musi rozpocząć faktycznie określone przedsięwzięcie w okresie obowiązywania danej regulacji. Nie należy przy tym utożsamiać zasady poszanowania interesów w toku z gwarancją niezmienności przepisów prawnych w odniesieniu do danej działalności, gdyż zmienność prawa jest elementem, z którym jego adresaci muszą się liczyć (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64, 25 kwietnia 2001 r., sygn. K. 13/01, *op. cit.*; 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 46; 8 stycznia 2009 r., sygn. P 6/07,

OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 2; 20 stycznia 2010 r. sygn. Kp 6/09, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 3).

Jeśli chodzi o wymóg zachowania, przy wprowadzaniu w życie przepisów prawa, odpowiedniej *vacatio legis* (tj. okresu pomiędzy ogłoszeniem aktu prawnego a jego wejściem w życie), to wskazać należy, że instytucja ta jest elementem koncepcji państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji i znajduje swe oparcie w zasadzie ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 10 grudnia 2002 r., sygn. K 27/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 92; 22 lutego 2006 r., sygn. K 48/04, OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 15; 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 3 oraz S. Wronkowska, *Publikacja aktów normatywnych – przyczynek do dyskusji o państwie prawnym*, [w:] *Prawo w zmieniającym się społeczeństwie*, red. G. Skąpska, Kraków 1992 r., str. 335 – 348). Wymóg ustanowienia odpowiedniej *vacatio legis* oraz należytego formułowania przepisów przejściowych wynika więc z ogólnej zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz stanowi element prawidłowej legislacji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 12 czerwca 2002 r., sygn. P. 13/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 42; 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6; 16 września 2003 r., sygn. K 55/02, OTK ZU nr 7/A/2003, poz. 75; 10 lutego 2015 r., sygn. P 10/11, OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 13). Wymóg zachowania odpowiedniej *vacatio legis* należy odnosić nie do ochrony adresata normy prawnej przed pogorszeniem się jego sytuacji, ale do możliwości zapoznania się przezeń z nowym przepisem oraz do możliwości adaptacji do nowej regulacji prawnej. Ocena tego, czy w konkretnym wypadku długość przewidzianej *vacatio legis* jest odpowiednia, zależy od wielu okoliczności, zwłaszcza od przedmiotu i treści unormowań przewidzianych w nowych przepisach, w tym od tego, jak bardzo różnią się one od unormowań dotychczasowych. Należy to rozpatrywać w związku z możliwością pokierowania przez adresatów norm prawnych – po ogłoszeniu nowych

przepisów – swoimi sprawami w sposób uwzględniający treść nowej regulacji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 marca 2003 r., sygn. U. 10/01, OTK ZU nr 3/A/2003, poz. 23; 8 maja 2012 r., sygn. K 7/10, OTK ZU nr 5/A/2012, poz. 48; 15 lipca 2013 r., sygn. K 7/12, *op. cit.*; 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12, OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113, 31 lipca 2015 r., sygn. K 41/12, OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 12).

Przepis art. 84 Konstytucji stanowi, iż *każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie*. Jest zgeneralizowanym ujęciem zasady, że jednostki – adresaci Konstytucji – korzystają nie tylko z wolności i praw, ale mają również konstytucyjne obowiązki.

Zgodnie z art. 84 Konstytucji, tylko ustawa może określać granice ingerencji państwa w sferę własności obywatela, nakładając na niego obowiązek zapłaty podatku. Przepis ten wyznacza granice obowiązku świadczeń publicznych, w tym również podatków.

Przepis art. 84 Konstytucji wyraża zasadę sprawiedliwości podatkowej i wyłączności ustawy w zakresie ustanawiania obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Sprawiedliwość podatkowa jest pojmowana jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności.

Zasada powszechności opodatkowania w znaczeniu podmiotowym oznacza, że obowiązek podatkowy powinien spoczywać na wszystkich, gdyż wszyscy muszą przyczyniać się do pokrywania wspólnych potrzeb. Wyrazem tej zasady jest również to, że wszystkie podmioty są tak dalece opodatkowane, jak określają to ustawy podatkowe. W znaczeniu przedmiotowym wymieniona zasada polega na objęciu podatkiem wszystkich zdarzeń faktycznych i prawnych, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Powszechność opodatkowania należy łączyć także z ustaleniem właściwej miary opodatkowania, tak aby rozkład ciężarów podatkowych był uzależniony od zdolności gospodarczej podatnika.

Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo. Obowiązek ponoszenia podatków, nałożony w art. 84 Konstytucji, można więc odczytywać jako powinność realizacji zasady równości na gruncie prawa podatkowego. Dopuszcza ona uzasadnione zróżnicowanie podmiotów i wiąże się ściśle z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*, 8 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83; 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79 oraz E. Fojcik – Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999 r., str. 389 i L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom III, Warszawa 2003 r., uwagi do art. 84, str. 10).

Art. 84 Konstytucji ma też istotne znaczenie z punktu widzenia zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i do stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych, która wymaga w szczególności, aby jednostka znała treść i wysokość ciążących na niej obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie tych obowiązków. Z treści normatywnej art. 84 Konstytucji wynika obowiązek ustawodawcy takiego stanowienia podatków, aby wynikające z przepisów podatkowych normy prawne, określające obowiązek podatnika, były w pełni precyzyjne, niebudzące wątpliwości (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU Nr 4/A/2007, poz. 37).

W niniejszej sprawie z *petitum* oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, że poruszony w niej problem dotyczy przede wszystkim zgodności z ustawą zasadniczą rozwiązania, w którym ustawodawca wprowadził opodatkowanie sprzedaży ciężkich olejów opałowych za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych podatkiem akcyzowym z zastosowaniem podwyższonej stawki tego podatku, tj. w wysokości 1800 zł od 1000 kg gotowego wyrobu, bez zachowania *vacatio legis*, nakładając zaś obowiązek podatkowy w tym zakresie na sprzedawców, odstąpił od zasady obciążenia podatkiem akcyzowym jako podatkiem pośrednim konsumenta, tj. ostatecznego nabywcę tego wyrobu. Innymi słowy, przyczyn niekonstytucyjności kwestionowanego rozwiązania Skarżąca upatruje głównie w tym, że przepis art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym, zgodnie z art. 2 ustawy zmieniającej, wszedł w życie bez zachowania *vacatio legis*, przyjęty zaś w art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym mechanizm obciążenia sprzedawcy obowiązkiem podatkowym w podatku akcyzowym jest sprzeczny z konstrukcją tegoż podatku jako podatku pośredniego o charakterze konsumpcyjnym.

Zarzuty niezgodności kwestionowanej regulacji z Konstytucją należy uznać za nieuzasadnione.

Odnosząc się do problematyki wprowadzenia przez ustawodawcę w życie przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym bez zachowania *vacatio legis*, wskazać należy, iż, zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2017 r., poz. 1523, dalej: ustawa o ogłaszaniu aktów normatywnych) *w uzasadnionych przypadkach akty normatywne, z zastrzeżeniem ust. 3, mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na*

*przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym.*

W świetle uregulowań ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych dopuszczalne więc było wejście w życie aktu prawnego bez *vacatio legis*, jeżeli przemawiał za tym ważny interes państwa i nie stały temu na przeszkodzie zasady demokratycznego państwa prawnego.

Zasada ustanawiania odpowiedniej *vacatio legis* nie ma więc charakteru bezwzględnie obowiązującego. Odstąpienie od *vacatio legis* wymaga jednak zawsze silnego uzasadnienia okolicznościami danej sprawy. Jest dopuszczalne wyłącznie w szczególnych okolicznościach, gdy przemawia za tym inna zasada prawnokonstytucyjna (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 10 grudnia 2002 r., sygn. K 27/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 92; 1 czerwca 2004 r., sygn. U 2/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 54; 30 czerwca 2009 r., sygn. K 14/07, OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 87; 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 3).

Zauważyć przy tym trzeba, iż Konstytucja nie wyznacza konkretnej *vacatio legis* (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 czerwca 1999 r., sygn. P. 4/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 98). Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12 (OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113), *ustawodawcy przysługuje w tej mierze pewna swoboda; w pewnych okolicznościach może on wręcz zrezygnować z ustanowienia vacatio legis, ponieważ nakaz jej zachowania nie ma charakteru bezwzględnego. Uzasadnieniem swobody ustawodawcy w kwestii ustalenia czasu trwania okresu dostosowawczego, a nawet jego pominięcia, jest ważny interes publiczny, którego nie można wyważyć z interesem jednostki. Ponadto odstąpienie jest dopuszczalne w innych szczególnych okolicznościach, gdy przemawia za tym zasada konstytucyjna.* W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego prezentowane było stanowisko, zgodnie z którym ważnym interesem publicznym, przemawiającym w konkretnym wypadku za skróceniem bądź rezygnacją

z *vacatio legis*, może być m.in. ochrona stabilności finansów publicznych i zachowanie równowagi budżetowej państwa (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 czerwca 1999 r., sygn. P. 4/98, *op. cit.*; 17 listopada 2003 r., sygn. K 32/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 93; 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09, *op. cit.*; 12 grudnia 2012 r., sygn. K 1/12, OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 134; 15 lipca 2013 r., sygn. K 7/12, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 76; 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12, *op. cit.*).

Przy ocenie dopuszczalności, w świetle konstytucyjnych standardów, odstąpienia przez ustawodawcę od zachowania *vacatio legis* przy wprowadzaniu w życie przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym wskazane jest odniesienie się do stanu prawnego dotyczącego opodatkowania podatkiem akcyzowym sprzedaży olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, w tym w szczególności ciężkich olejów opałowych, w okresie przed wejściem w życie przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym, tj. przed 24 sierpnia 2004 r., oraz w okresie po wejściu w życie zmian wprowadzonych ustawą zmieniającą.

W kontekście niniejszej sprawy zauważyć ponadto trzeba, iż w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej Skarżąca jednoznacznie stwierdziła, że *skarga dotyczy przepisów będących podstawą załatwienia sprawy podatku akcyzowego za miesiąc sierpień (dni 24 – 31), wrzesień i października 2005 r.* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 14).

Podniesione w skardze konstytucyjnej zarzuty dotyczą zatem przepisów będących podstawą określenia zobowiązań podatkowych w podatku akcyzowym od sprzedaży ciężkich olejów opałowych za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, powstałych w okresie od 24 sierpnia do 31 października 2005 r.

Z tych względów w niniejszym stanowisku mowa jest o stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 października 2005 r.



Ustawa z 2004 r. o podatku akcyzowym weszła w życie z dniem 1 marca 2004 r., z tym że niektóre jej przepisy, w tym art. 65, obowiązywały od dnia 1 maja 2004 r.

Przepis art. 65 ustawy tej ustawy, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r., stanowił:

*Art. 65. 1. Stawka akcyzy na paliwa silnikowe i oleje opałowe wynosi 2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu, a w przypadku ciężkich olejów opałowych, gazu płynnego i metanu 700 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu.*

*2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, obniżać stawki akcyzy określone w ust. 1 oraz różnicować je w zależności od rodzaju wyrobu, a także określać warunki ich stosowania, uwzględniając:*

- 1) przebieg realizacji budżetu;*
- 2) sytuację gospodarczą państwa oraz poszczególnych grup podatników;*
- 3) potrzebę ochrony środowiska naturalnego, a także udział w tych wyrobach komponentów wytwarzanych z surowców odnawialnych.*

Z dniem 24 sierpnia 2005 r. weszła w życie ustawa zmieniająca, zgodnie z którą w ustawie o podatku akcyzowym:

a) art. 65 ust. 1 otrzymał brzmienie:

*1. 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;*

b) w art. 65 po ust. 1 dodano ust. 1a w brzmieniu:

*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.

Dotychczasowe brzmienie zachował przepis art. 65 ust. 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym upoważniający Ministra Finansów do obniżenia w drodze rozporządzenia stawek akcyzy określonych w ust. 1 tegoż przepisu.

Zgodnie z art. 65 ust. 1 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym, w jego brzmieniu obowiązującym do dnia 23 sierpnia 2005 r., stawka podatku akcyzowego dla ciężkich olejów opałowych wynosiła zatem 700 zł od 1000 kg gotowego wyrobu.

Na podstawie delegacji ustawowej, zawartej w art. 65 ust. 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym, Minister Finansów wydał rozporządzenie z 2004 r., które weszło w życie z dniem 1 maja 2004 r.

Zgodnie z przepisem § 2 ust. 1 pkt 1 i 2 tegoż rozporządzenia, *stawki akcyzy określone w art. 65 ust. 1, art. 69 ust. 4, art. 70 ust. 4, art. 71 ust. 4, art. 72 ust. 4 i art. 75 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, zwanej dalej "ustawą", obniża się do wysokości określonej w:*

- 1) załączniku nr 1 do rozporządzenia – dla wyrobów akcyzowych sprzedawanych w kraju,
- 2) załączniku nr 2 do rozporządzenia – dla wyrobów akcyzowych dostarczanych wewnątrzspółnotowo, nabywanych wewnątrzspółnotowo oraz importowanych.

Przepis § 2 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2004 r. obowiązywał w cytowanym brzmieniu do utraty przez to rozporządzenie mocy obowiązującej.

Przepis § 3 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do 16 czerwca 2005 r., stanowił:

*§ 3. 1. Stawki akcyzy określone w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia i w poz. 1 pkt 3 lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia stosuje się dla olejów opałowych, z których 50 % lub więcej objętościowo destyluje w 350 °C, w przypadku gdy dotyczą oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczonego na cele opałowe.*

*2. Stawki akcyzy określone w poz. 1 pkt 3 lit. b załącznika nr 2 do rozporządzenia stosuje się dla pozostałych olejów napędowych, w przypadku gdy dotyczą oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczonego na cele opałowe.*

*3. Jeżeli wyroby, wymienione w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia i w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia, nie są prawidłowo oznaczone lub nie są 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 są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w tym rozporządzeniu, stosuje się dla wyrobów wymienionych:*

- 1) w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia – stawki akcyzy określone w poz. 1 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia;*
- 2) w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia – stawki akcyzy określone w poz. 1 pkt 3 lit. a załącznika nr 2 do rozporządzenia.*

Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 9 czerwca 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 103, poz. 865, dalej: rozporządzenie zmieniające z dnia 9 czerwca 2005 r.), które weszło w życie z dniem 17 czerwca 2005 r., przepisowi § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. nadano następujące brzmienie:

*§ 3. 1. Stawki akcyzy określone w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia i w poz. 1 pkt 3 lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia stosuje się dla olejów opałowych, z których 30 % lub więcej objętościowo destyluje w 350 °C oraz których gęstość w temperaturze 15 °C jest niższa od 890 kg/m<sup>3</sup>, w przypadku gdy dotyczą oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczonych na cele opałowe.*

W ustępie 3 tegoż paragrafu wyrazy *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)* zastąpiono zaś wyrazami *rozporządzeniem Ministra 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)*.

Przepis § 3 rozporządzenia z 2004 r. w brzmieniu nadanym mu rozporządzeniem zmieniającym z dnia 9 czerwca 2005 r. obowiązywał do dnia 14 września 2005 r.

Z dniem 15 września 2005 r. rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 września 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 177, poz. 1473 ze zm., dalej: rozporządzenie zmieniające z dnia 13 września 2005 r.), które weszło w życie właśnie z dniem 15 września 2005 r., w § 3 rozporządzenia z 2004 r. uchylono ust. 3.

Ustępowi 1 nadano zaś następujące brzmienie:

- 1. Stawki akcyzy, określone w poz. 2 załącznika nr 1 do rozporządzenia i w poz. 1 pkt 3 lit. c załącznika nr 2 do rozporządzenia, stosuje się dla olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, z których 30 % lub więcej objętościowo destyluje w 350 °C oraz których gęstość w temperaturze 15 °C jest niższa od 890 kg/m<sup>3</sup>, w przypadku gdy oleje te są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem.*

Rozporządzeniem z dnia 19 września 2005 r. o zmianie rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 180, poz. 1498, dalej:

rozporządzenie zmieniające z dnia 19 września 2005 r.) przepisowi § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. nadano brzmienie:

1. *Stawki akcyzy, określone w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia i w poz. 1 pkt 3 lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia, stosuje się dla olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, z których 30 % lub więcej objętościowo destyluje w 350 °C oraz których gęstość w temperaturze 15 °C jest niższa od 890 kg/m<sup>3</sup>, w przypadku gdy oleje te są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem.*

Przepis § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu nadanym mu rozporządzeniem zmieniającym z dnia 19 września 2005 r., które weszło w życie z dniem 20 września 2005 r., obowiązywał do dnia 21 grudnia 2005 r.

Przepisy § 4 ust. 1, 3 i ust. 5 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 14 września 2005 r., stanowiły:

*§ 4. 1. 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.*

*(...).*

*3. Importer i podmiot dokonujący nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów określonych w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia składa właściwemu naczelnikowi urzędu celnego, a w przypadku importu – przyjmującemu zgłoszenie celne w procedurze dopuszczenia do obrotu, oświadczenie, że przywożone wyroby zostaną przeznaczone na cele opałowe lub będą odprzedane z przeznaczeniem na cele opałowe.*

*(...).*

*5. W przypadku niezłożenia oświadczeń, o których mowa w ust. 1 i 3, przepisy § 3 ust. 3 stosuje się odpowiednio.*

Rozporządzeniem zmieniającym z dnia 13 września 2005 r. w rozporządzeniu z 2004 r. zmieniono także dotychczasowe brzmienie jego § 4 ust. 5, w następstwie czego od dnia 15 września 2005 r. przestało obowiązywać wcześniejsze uregulowanie przewidujące zastosowanie podwyższonej stawki podatku akcyzowego wobec podatnika, który nie zachował warunku określonego ust. 1 i 3 tegoż paragrafu (złożenia oświadczeń o przeznaczeniu nabywanego oleju opałowego na cele opałowe).

W okresie od 1 maja 2004 r. do 31 grudnia 2004 r. w załączniku nr 1 do rozporządzenia z 2004 r., w pozycji 2, w lit. a, wymienione zostały oleje opałowe, z których 50% lub więcej objętościowo destyluje przy 350 °C, w przypadku gdy sprzedaż dotyczy oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczonego na cele opałowe, dla których określona została stawka podatku akcyzowego w wysokości 197 zł od 1000 litrów. W pozycji 2 wymienionego załącznika nr 1, w lit. b, ustalona zaś została stawka w podatku akcyzowym w wysokości 60 zł od 1000 kg gotowego wyrobu, mająca zastosowanie do olejów opałowych określonych jako pozostałe.

W rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2004 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 279, poz. 2763, dalej: rozporządzenie zmieniające z dnia 22 grudnia 2004 r.), które weszło w życie z dniem 1 stycznia 2005 r., zmieniono wysokość stawki podatku akcyzowego od olejów wymienionych w załączniku nr 1 do rozporządzenia z 2004 r. w pozycji 2 lit. a, określając, iż wynosi ona 233 zł od 1000 l. Nie zmieniono zaś treści pozycji 2 lit. b tegoż załącznika.

W rozporządzeniu zmieniającym z dnia 9 czerwca 2005 r. w załączniku nr 1 do rozporządzenia z 2004 r. zmieniono brzmienie pozycji 2 lit. a, określając, iż do olejów opałowych, *z których 30 % lub więcej objętościowo destyluje przy 350 °C oraz których gęstość w temperaturze 15 stopni C jest niższa od 890 kg/m<sup>3</sup>, w przypadku gdy są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem, przeznaczone na cele opałowe* ma zastosowanie stawka podatku akcyzowego w wysokości 233 zł od 1000 l. Pozostawiono w dotychczasowym brzmieniu treść pozycji 2 lit. b przedmiotowego załącznika.

Rozporządzeniem zmieniającym z dnia 13 września 2005 r., które weszło w życie – co należy przypomnieć – z dniem 15 września 2005 r. i obowiązywało tylko do 19 września 2005 r., w pozycji 2 załącznika nr 1 do rozporządzenia z 2004 r. określono jako towary *oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe, z których 30 % lub więcej objętościowo destyluje przy 350 °C oraz których gęstość w temperaturze 15 stopni C jest niższa od 890 kg/m<sup>3</sup>, w przypadku gdy są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem, przeznaczone na cele opałowe*, ustalając, iż ma do nich zastosowanie stawka podatku akcyzowego w wysokości 232 zł od 1000 l.

W rozporządzeniu zmieniającym z dnia 13 września 2005 r. zrezygnowano zarazem z kategorii *oleje opałowe pozostałe* (czyli z pozycji 2 lit. b załącznika nr 1 do rozporządzenia z 2004 r.).

W rozporządzeniu zmieniającym z dnia 19 września 2005 r., które weszło w życie – jak już zaznaczono – z dniem 20 września 2005 r., w załączniku nr 1

do rozporządzenia z 2004 r. pozycji 2 nadano brzmienie, zgodnie z którym do olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, z *których 30 % lub więcej objętościowo destyluje przy 350 °C oraz których gęstość w temperaturze 15 stopni C jest niższa od 890 kg/m<sup>3</sup>, w przypadku gdy są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem*, ma zastosowanie stawka podatku akcyzowego w wysokości 232 zł od 1000 l (lit. a), zaś do *pozostałych z wyłączeniem ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe olejów opałowych* wysokość tej stawki wynosi 60 zł od 1000 kg, co oznacza, że ponownie pozycję 2 podzielono na 2 kategorie olejów, ujęte w lit. a i lit. b.

Załącznik nr 2 do rozporządzenia z 2004r. określał stawki akcyzy dla wyrobów akcyzowych dostarczanych wewnątrzspółnotowo, nabywanych wewnątrzspółnotowo i importowanych.

W załączniku nr 2 do rozporządzenia z 2004 r. w pozycji 1 pkt 3 lit. b wymienione zostały *pozostałe oleje napędowe, w przypadku, gdy zabarwione są na czerwono i oznaczone znacznikiem, przeznaczone na cele opałowe*, zaś w lit. c tiret pierwsze oleje opałowe, z *których 30% lub więcej objętościowo destyluje przy 350°C w przypadku gdy są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem, przeznaczone na cele opałowe*.

Rozporządzeniem zmieniającym z dnia 22 grudnia 2004 r. w poz. 1 w pkt 3 lit. a załącznika nr 2 do rozporządzenia z 2004 r. została ustalona stawka w podatku akcyzowym dla olejów napędowych w wysokości 1180 zł od 1000 l, w tym dla olejów o zawartości siarki powyżej 0,005 do 0,035% włącznie – w wysokości 1099 zł od 1000 l, zaś o zawartości do 0,005% włącznie – 1048 zł od 1000 l.

Zauważyć ponadto należy, że, zgodnie z § 1 ust. 1 rozporządzenia Ministra 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 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 17 czerwca do dnia 21 grudnia 2005 r., *oleje opałowe, z których 30 % lub więcej objętościowo*



*destyluje przy 350 °C oraz których gęstość w temperaturze 15 °C jest niższa od 890 kg/m<sup>3</sup>, bez względu na symbol PKWiU, sklasyfikowane w pozycji CN 2710 oraz oleje napędowe, oznaczone symbolem PKWiU 23.20.15, objęte kodami CN 2710 19 41, 2710 19 45 lub 2710 19 49 – wykorzystywane do celów opałowych lub do celów żeglugi (włączając rejsy rybackie), zwane dalej "wyrobami", podlegają znakowaniu i barwieniu, w sposób określony w ust. 4.*

Zgodnie z art. 62 ust. 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym, za ciężkie oleje opałowe uznawane były oleje, w których zawartość siarki przekraczała 3%.

W świetle wskazanego stanu prawnego, dotyczącego stawek podatku akcyzowego dla ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, w okresie od 1 maja 2004 r. do 31 października 2005 r. preferencyjna (obniżona) stawka dla tychże olejów wynosiła 60 zł od 1000 kg.

Przy czym, w okresie od 1 maja 2004 r. do 14 września 2005 r., wysokość preferencyjnej stawki określona była w omawianych przepisach rozporządzenia z 2004 r.

W okresie od 24 sierpnia do 31 października 2005 r. preferencyjna wysokość stawki podatku akcyzowego określona zaś została w art. 65 ust. 1 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym.

W okresie od 24 sierpnia do 14 września 2005 r. wysokość preferencyjnej stawki w podatku akcyzowym na ciężkie oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe określona była zatem zarówno w rozporządzeniu z 2004 r., jak i art. 65 ust. 1 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym. Nie budziło to jednak wątpliwości interpretacyjnych, gdyż wysokość tej stawki w obydwu aktach prawnych określona była w kwocie 60 zł od 1000 kg.

W okresie od 24 sierpnia 2005 r. wysokość niepreferencyjnej stawki podatku akcyzowego na ciężkie oleje opałowe wynosiła 1 800 zł. od 1000 kg i miała zastosowanie w przypadku sprzedaży za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe.

Reasumując, w stanie prawnym obowiązującym od dnia wejścia w życie ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym do 23 sierpnia 2005 r. brak było regulacji prawnych wyłączających stosowanie preferencyjnej stawki podatku akcyzowego (w wysokości 60 zł od 1000 kg) na ciężkie oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe sprzedawane za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych. Innymi słowy, w przypadku takiego sposobu sprzedaży ciężkich olejów opałowych dopuszczalne było stosowanie obniżonej stawki podatku akcyzowego.

Przepis art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym, wprowadzony ustawą zmieniającą z dniem 24 sierpnia 2005 r., nałożył obowiązek naliczania niepreferencyjnej stawki podatku akcyzowego w wysokości 1 800 zł od 1000 kg na ciężkie oleje opałowe sprzedawane za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych.

Wprowadzenie tej regulacji, wyłączającej stosowanie preferencyjnej stawki podatku akcyzowego od sprzedaży ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, pozwalało na usunięcie swoistej luki w systemie stosowania obniżonych stawek podatku akcyzowego na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe.

Należy zwrócić uwagę, że, zgodnie z § 2 pkt 5 rozporządzenia Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 2 kwietnia 2004 r. w sprawie wymagań metrologicznych, którym powinny odpowiadać przyrządy pomiarowe do dynamicznego pomiaru objętości lub masy cieczy innych niż woda (Dz. U. Nr 77, poz. 731), które weszło w życie z dniem 2 maja 2004 r. i obowiązywało do dnia 31 grudnia 2007 r., *odmierzacze paliw to instalacje pomiarowe przeznaczone do pomiaru wydawanych paliw ciekłych innych niż gazy ciekłe lub gazu ciekłego propan – butan do pojazdów mechanicznych, małych samolotów lub łodzi.*

Zgodnie z § 3 pkt 25 załącznika do zarządzenia nr 184 Prezesa Głównego Urzędu Miar z dnia 20 grudnia 1995 r. w sprawie wprowadzania przepisów metrologicznych o instalacjach pomiarowych do cieczy innych niż woda (Dz. Urz. Miar i Probiernictwa nr 34, poz. 182 ze zm.), przez odmierzacze paliw

ciekłych należało rozumieć instalacje pomiarowe przeznaczone do uzupełniania paliwa w zbiornikach samochodów, małych łodzi i małych samolotów.

Dla uznania instalacji pomiarowej za odmierzaczy paliw wystarczyło, aby była ona pod względem technicznym przystosowana do wydawania paliw ciekłych do pojazdów mechanicznych. Uznanie urządzenia za odmierzaczy paliw nie zostało też uzależnione od jego legalizacji. O tym, że dana instalacja pomiarowa jest odmierzaczem paliw, decydowała jej mechaniczna konstrukcja. Chodziło bowiem o funkcjonalne przeznaczenie instalacji pomiarowej jako odmierzacza paliw (do tankowania pojazdów silnikowych), a nie jej faktyczne wykorzystywanie (*vide* – wyroki NSA z dnia: 18 lutego 2014 r., sygn. I GSK 1330/12, LEX nr 1497224; 28 kwietnia 2017 r. – sygn. I GSK 2300/15, LEX nr 2321580; I GSK 2303/15, LEX nr 3231581; I GSK 2310/15, LEX nr 3231582).

Ciężkie oleje opałowe, opodatkowane podatkiem akcyzowym z zastosowaniem stawki tego podatku w wysokości 60 zł od 1000 kg, nie mogły być przeznaczone na cele inne niż opałowe. Tymczasem w sytuacji, gdy odmierzacze paliw ciekłych służyły do uzupełniania paliwa ciekłego w zbiornikach określonej kategorii pojazdów silnikowych oraz pomiaru tegoż paliwa, sprzedaż za ich pomocą ciężkich olejów opałowych wskazywała na możliwość sprzedaży tychże olejów z przeznaczeniem również na cele inne niż opałowe.

Wykorzystanie odmierzaczy paliw ciekłych do sprzedaży ciężkiego oleju opałowego stanowiło zatem uzasadnioną przesłankę do pozbawienia podatnika możliwości skorzystania w takim przypadku z obniżonej stawki podatku akcyzowego.

Wskazać przy tym należy, że ustawa z 2004 r. o podatku akcyzowym i wydane na jej podstawie przepisy wykonawcze różnicowały stawki akcyzy na wyroby energetyczne, wprowadzając zdecydowanie niższe, wręcz ulgowe stawki dla olejów, które zostały uznane za opałowe lub przeznaczone na cele opałowe. Preferencyjne stawki podatku akcyzowego na oleje opałowe wykorzystywane do

celów opałowych znajdowały oczywiste uzasadnienie społeczne. Podatek akcyzowy, będąc podatkiem konsumpcyjnym, był bowiem – co do zasady – doliczany przez producenta lub importera do ceny produktu i w ostatecznym rozrachunku obciążał jego nabywcę, najczęściej konsumenta. Stąd też wprowadzenie niższej stawki akcyzy dla olejów opałowych (w tym ciężkich olejów opałowych), zużywanych na cele opałowe (grzewcze), pozwalało na uniknięcie zbytniego obciążania tym podatkiem gospodarstw domowych. Ponieważ jednak oleje opałowe mogły być wykorzystane także do innych celów, które nie uzasadniały obniżenia stawki podatku akcyzowego, konieczne było wprowadzenie rozwiązań służących przeciwdziałaniu nadużyciom przy sprzedaży ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe. Możliwość powstania sytuacji, w której ciężki olej opałowy przeznaczony na cele opałowe mógł być sprzedawany z przeznaczeniem inne cele wynikała ze wskazanego obniżenia stawek podatku akcyzowego na ten olej, w wyniku czego ceny sprzedaży tego oleju były znacznie niższe niż ceny sprzedaży oleju napędowego i innych paliw silnikowych.

Wprowadzenie przez ustawodawcę w art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym regulacji wyłączającej stosowanie preferencyjnej stawki w podatku akcyzowym w przypadku sprzedaży ciężkich olejów opałowych za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych i przewidującej zastosowanie stawki tegoż podatku w wysokości 1800 zł od 1000 kg wyrobu, stanowiło niewątpliwie istotne uzupełnienie systemu rozwiązań służących przeciwdziałaniu nadużyciom podatkowym wykorzystującym preferencyjne stawki podatku akcyzowego na oleje opałowe.

Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 11 lutego 2014 r., sygn. P 24/12 (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9), *do ogromnych nadużyć związanych z obrotem olejem opałowym dochodzi (...) w chwili dokonania sprzedaży takiego oleju. To fikcyjne sprzedaże oleju opałowego jako napędowego i fałszowanie dokumentacji takich sprzedaży stanowią główne źródło*

*uszczuplania dochodów państwa z tytułu podatku akcyzowego. Począwszy od lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku aż do dzisiaj, budżet państwa traci z tytułu oszustw związanych ze sprzedażą oleju opałowego (...) znaczące kwoty dochodu w wymiarze niepozwalającym na lekceważenie tego zjawiska.*

Przewidziane w art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym rozwiązanie uwzględniało specyfikę obrotu ciężkimi olejami opałowymi przeznaczonymi na cele opałowe oraz związaną z tym konieczność przeciwdziałania zjawisku zbywania ciężkiego oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe na inne cele, niezgodnie z jego przeznaczeniem. Miało na celu zapewnienie prawidłowości obrotu ciężkimi olejami opałowymi przeznaczonymi na cele opałowe, a tym samym zapobieżenie ewentualnym stratom budżetu państwa z tytułu stosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego (która została wszak wprowadzona w celu obniżenia kosztów ogrzewania ponoszonych przez gospodarstwa domowe) przy sprzedaży ciężkiego oleju opałowego na cele inne niż opałowe oraz zrekompensowanie tychże strat.

Zasadne zatem wydaje się uznanie, iż wprowadzenie przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym bez zachowania *vacatio legis* służyło zapewnieniu realizacji dochodów budżetu państwa z tytułu podatku akcyzowego, a tym samym służyło interesowi publicznemu, rozumianemu jako zapewnienie równowagi budżetowej i należytego stanu finansów publicznych.

Równowaga budżetowa i stan finansów publicznych są wartościami podlegającymi ochronie konstytucyjnej. Wynika to z całokształtu regulacji zawartych w rozdziale X ustawy zasadniczej, zwłaszcza zaś z art. 216 oraz art. 220 Konstytucji, ale także z art. 1 Konstytucji, który stanowi, że Rzeczpospolita jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli. Zapewnienie równowagi budżetowej jest więc doniosłą wartością konstytucyjną, od której zależy zdolność państwa do działania i do wypełniania jego zadań. Zapewnienie tej równowagi jest konstytucyjnym obowiązkiem wszystkich organów państwowych, spoczywa jednak w szczególności na parlamencie jako organie odpowiedzialnym za nadanie

budżetowi ostatecznego kształtu normatywnego. Dbłość o stan finansów publicznych jest wartością konstytucyjną, a od jej zapewnienia zależy zdolność państwa do działania i realizacji jego różnorodnych zadań (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 17 grudnia 1997 r., sygn. K. 22/96, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 71; 4 grudnia 2000 r., sygn. K. 9/00, OTK ZU nr 8/2000, poz. 294; 9 kwietnia 2002 r., sygn. K. 21/01, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 17; 13 grudnia 2004 r., sygn. K. 20/04, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 115; 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 3; 12 grudnia 2012 r., sygn. K. 1/12, OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 134; 4 listopada 2015 r., sygn. K. 1/14, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 163 oraz A. Gorgol, *Równowaga budżetowa w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Państwo i Prawo nr 9/2014, str. 26 – 29 i 32).

Ze względu na to, iż, jak już wskazano, w stanie prawnym obowiązującym przed 24 sierpnia 2005 r. brak było regulacji zapobiegających zastosowaniu preferencyjnej stawki podatku akcyzowego w przypadku sprzedaży ciężkich olejów opałowych przeznaczonych faktycznie na cele inne niż opałowe we wskazanym sposób, interes finansowy państwa uzasadniał wejście w życie przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym z dniem ogłoszenia ustawy zmieniającej, tj. bez zachowania *vacatio legis*. Wydaje się bowiem, iż nawet krótkie *vacatio legis* z jednej strony stworzyłoby możliwość sprzedaży ciężkich olejów opałowych za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych na cele inne niż opałowe, narażając Skarb Państwa na utratę wpływów z tytułu stosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego wbrew celowi jej wprowadzenia, z drugiej zaś umożliwiłoby bezpodstawne uzyskiwanie dochodów przez podmioty sprzedające ciężki olej opałowy na cele inne niż opałowe.

W tym aspekcie zachowuje aktualność pogląd wyrażony przez Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 18 października 1994 r., sygn. K. 2/94 (OTK ZU z 1994 r., nr 2, poz. 36), zgodnie z którym [*a*]rgument „ważnego interesu publicznego” może – wyjątkowo – uzasadniać ograniczenie lub nawet rezygnację

*z ustanowienia vacatio legis (K. 9/92). Za taki „ważny interes publiczny” można bez wątplenia uważać dążenie ustawodawcy do przeciwstawienia się oszustwom i nadużyciom podatkowym, prowadzącym do uchylania się od obowiązku uiszczania należnych podatków. (...). Dodać należy, że efektywność egzekwowania należności podatkowych (o ile należności te ustanowiono w zgodzie z Konstytucją) trzeba rozpatrywać na tle konstytucyjnego nakazu wykonywania budżetu (...), a więc m.in. zapewnienia Państwu przychodów w budżecie założonych. Realizacja strony dochodowej budżetu jest samoistną wartością konstytucyjną, a zarazem konstytucyjnym obowiązkiem organów stanowiących i wykonujących budżet, i nie można nie brać jej pod uwagę przy dokonywaniu ocen konstytucyjności ustawodawstwa daninowego.*

Warto w tym miejscu zauważyć, iż ustawodawca może żądać ofiar z zasad konstytucyjnie chronionych na rzecz innych wartości konstytucyjnych. Dobro wspólne zabezpieczane jest przede wszystkim przez odpowiednie organy państwa, w tym też organy uprawnione do stanowienia prawa. Organy te - w określonych sytuacjach - jeżeli tego wymaga ochrona dobra wspólnego, nie tylko mogą ale i mają obowiązek wprowadzenia ograniczeń w korzystaniu z wolności, jeżeli jest to konieczne dla takiej ochrony (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 października 2001 r., sygn. K. 28/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 212).

W świetle przedstawionej argumentacji zasadne jest przyjęcie, iż istniał legitymowany interes publiczny w wejściu w życie przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym bez zachowania *vacatio legis*.

Niezależnie od powyższego, w kontekście braku *vacatio legis* przy wprowadzaniu w życie przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym, należy zwrócić uwagę, iż Trybunał Konstytucyjny nie może zastąpić ustawodawcy i zadekretować właściwego okresu *vacatio legis*. Nie ma bowiem kompetencji do ustalania, jaka *vacatio legis* jest odpowiednia, jak również nie ma

możliwości bezpośredniego wpływania na jej ustalenie (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 września 2003 r., sygn. K 55/02, OTK ZU nr 7/A/2003, poz. 75).

Podkreślić w tym miejscu po raz kolejny należy, iż przepis art. 65 ust.1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym wszedł w życie 24 sierpnia 2005 r. i przestał już obowiązywać.

W konsekwencji, ewentualne orzeczenie o niekonstytucyjności tego przepisu wyłącznie ze względu na niezachowanie *vacatio legis* przy jego wprowadzeniu w życie powodowałoby konieczność stosowania fikcji, iż przepis ten nie zaczął obowiązywać. Ponowne wejście jego w życie, z uwagi na utratę mocy obowiązującej, nie byłoby bowiem możliwe.

Dodatkowo wskazać należy, że działające – w rzeczywistości – z mocą wsteczną orzeczenie, przekreślające wejście w życie art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym ze względu na brak *vacatio legis* mogłoby być oceniane przez podatników w kategoriach naruszenia ich zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Oznaczałoby bowiem, iż posłuszeństwo ustawie i szczególna staranność w dopasowaniu swej działalności do wymagań prawnych nie jest opłacalna, gdyż tacy podatnicy znaleźliby się w korzystniejszej dla siebie sytuacji, gdyby nowo wprowadzoną z dniem 24 sierpnia 2005 r. regulację zlekceważyli.

W niniejszej sprawie nie znajdują także uzasadnienia zarzuty niekonstytucyjności, dotyczące przepisu art. 65 ust.1a pkt 2 ustawy z 2004 r., które mają wzmacniać zarzut dotyczący wejście tego przepisu w życie bez *vacatio legis*.

W tym aspekcie należy odnieść się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15 (OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 100), do którego odwoływał się Rzecznik w swoim stanowisku przedstawionym w niniejszej sprawie.



Trybunał Konstytucyjny w wyroku tym orzekł m.in., iż przepis art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym, *w zakresie, w jakim odnosi się do obowiązków podatkowych powstałych przed 15 września 2005 r., jest niezgodny z art. 20, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3, art. 2 i art. 84 Konstytucji.*

Uzasadniając to stanowisko, Trybunał Konstytucyjny stwierdził m.in., iż przedmiotem kontroli konstytucyjnej w rozpatrywanej przez niego sprawie była *kwestia dopuszczalności stosowania art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym do prawnie relewantnych sytuacji, które zaistniały po wejściu w życie pozbawionej vacatio legis ustawy zmieniającej.* W zmienionym stanie prawnym powstały bowiem istotne wątpliwości dotyczące zakresu obowiązków podatnika związanych z uzyskiwaniem oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego oraz obowiązujących stawek akcyzy. W szczególności nie było jasne, czy wobec określenia w ustawie z 2004 r. o podatku akcyzowym *stawki podstawowej na olej opałowy przeznaczony na cele opałowe (233 zł/1000 l), nadal istnieje obowiązek uzyskiwania oświadczeń, o których mowa w rozporządzeniu z 2004 r., a jeśli tak, to czy brak tych oświadczeń może być traktowany jako użycie niezgodnie z przeznaczeniem w rozumieniu art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.* Powstała również wątpliwość, *jakie stawki należy stosować. Od 24 sierpnia 2005 r. do 15 września 2005 r. funkcjonowały równolegle różne podwyższone stawki podatku akcyzowego - określone w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. oraz w rozporządzeniu z 2004 r. (odpowiednio 2000 i 1180 zł/1000 l) [op. cit.].* Trybunał Konstytucyjny, powołując się na uzasadnienie projektu ustawy zmieniającej (uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, druk sejmowy nr 4124, Sejm IV kadencji), wskazał, iż 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.), zakładające drastyczny

wzrost stawek akcyzy na olej opałowy i gaz płynny, służący do ogrzewania mieszkań. Ustawodawca w art. 65 ust. 1 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym określił stawkę akcyzy na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe na kwotę 233 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu, która odpowiadała stawce obniżonej, przewidzianej w rozporządzeniu z 2004 r. Ustalenie, że ustawa zmieniająca wchodzi w życie z dniem ogłoszenia, miało zapobiec stosowaniu znacznie wyższych stawek określonych w rozporządzeniu z 30 maja 2005 r., które miało wejść w życie 1 sierpnia 2005 r. Ostatecznie, rozporządzeniem zmieniającym z dnia 15 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 z 2004 r. o podatku akcyzowym, od 24 sierpnia 2005 r., uzyskał nowe brzmienie, a jednocześnie zaczął obowiązywać dodany ust. 1a w art. 65 tej ustawy. Trybunał Konstytucyjny uznał, iż, w tej sytuacji, motywy pilnego wprowadzenia zmian w ustawie z 2004 r. o podatku akcyzowym nie usprawiedliwiały braku jakiegokolwiek *vacatio legis*. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż dodanie do ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym przepisu ust. 1a pkt 1 w art. 65, bez dochowania *vacatio legis*, *skomplikowało obowiązujący stan prawny, i mogło rodzić uzasadnione wątpliwości co do skutków niedochowania wymogu uzyskania oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe. Dopiero zmiany w rozporządzeniu z 2004 r., które weszły w życie 15 września 2005 r., usunęły wątpliwości co do obowiązku gromadzenia oświadczeń, o których mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. w wypadku jego sprzedaży na cele opałowe z zastosowaniem obniżonej stawki wskazanej w § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. Możliwość skorzystania z obniżonej stawki akcyzy, określonej w rozporządzeniu z 2004 r., wymagała spełnienia warunku określonego w tym rozporządzeniu. Niespełnienie obowiązku uzyskania oświadczeń uniemożliwiało skorzystanie z obniżonej stawki, zastosowanie znajdowała stawka określona w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (op. cit.)*

W konsekwencji Trybunał Konstytucyjny uznał, iż *niejasny stan prawny, spowodowany wejściem w życie ustawy zmieniającej z 2005 r. bez vacatio legis, mógł utrudnić podatnikom ocenę co do zakresu ciążących na nich obowiązków i naraził na wymierne straty finansowe. Stan taki trwał do chwili nowelizacji, z dniem 15 września 2005 r., rozporządzenia z 2004 r., a tym samym art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym w związku z art. 2 ustawy zmieniającej 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 (op. cit.).*

Odnosząc się do omawianego wyroku w kontekście niniejszej sprawy, należy podnieść, że w stanie prawnym obowiązującym od dnia wejścia w życie ustawy zmieniającej nie budziło żadnych wątpliwości, iż sprzedaż ciężkich olejów opałowych za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych opodatkowana jest, na podstawie art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym, podatkiem akcyzowym z zastosowaniem niepreferencyjnej stawki tegoż podatku, tj. 1800 zł od 1000 kg. Innymi słowy, że wyłączona jest wówczas możliwość zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej na ciężkie paliwa opałowe przeznaczone na cele opałowe, określonej w art. 65 ust. 1 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym. Nie istniały także rozbieżności interpretacyjne dotyczące tego, jaka powinna być wysokość stosowanej w takim przypadku stawki podatku akcyzowego. Dotyczyło to także okresu od 24 sierpnia do 14 września 2005 r.

Od dnia 24 sierpnia 2005 r. jedynie przepis art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym dotyczył obowiązku stosowania stawki podatku akcyzowego w wysokości 1800 zł od 1000 kg w przypadku sprzedaży ciężkiego oleju opałowego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych.

W równoległe funkcjonujących przepisach rozporządzenia z 2004 r. nie było regulacji przewidującej stosowanie niepreferencyjnych stawek podatkowych w podatku akcyzowym od sprzedaży w kraju ciężkich olejów opałowych za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych. Rozporządzenie to nie regulowało bowiem

kwestii dotyczącej skutków podatkowych sprzedaży ciężkiego oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych oraz wysokości stosowanych wówczas stawek podatkowych.

Nie istniała więc w tym zakresie, w szczególności w okresie od 24 sierpnia do 15 września 2015 r., dwutorowość regulacji.

Po wejściu w życie ustawy zmieniającej w żadnym okresie nie funkcjonowały zatem równoległe różne niepreferencyjne stawki podatku akcyzowego, które byłyby określone w art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym oraz w rozporządzeniu z 2004 r.

Tym samym, w zakresie dotyczącym skutków podatkowych sprzedaży ciężkiego oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe oraz wysokości stosowanych wówczas stawek podatkowych nie istniał niejasny stan prawny, spowodowany wejściem w życie ustawy zmieniającej z 2005 r. bez *vacatio legis*, który mógłby utrudnić podatnikom ocenę co do zakresu ciążących na nich obowiązków i naraził owych podatników na wymierne straty finansowe.

Nie występowały więc wątpliwości interpretacyjne, które dotyczyły przepisu art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy z 2004 r. w okresie do 14 września 2005 r., na które zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. SK 7/15.

Niezależnie od powyższego zauważyć też trzeba, że wydaje się, iż wejście w życie przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym bez *vacatio legis* nie uniemożliwiło podatnikom sprzedającym ciężki olej opałowy dostosowania się do nowej sytuacji prawnopodatkowej wynikającej z tego przepisu.

Podnieść trzeba, iż dostosowanie się do regulacji zawartej w tymże przepisie nie wymagało podjęcia przez podatników wyjątkowych działań zarówno w wymiarze ekonomicznym (odpowiednia zmiana planów biznesowych, gospodarczych), jak i struktury techniczno-organizacyjnej (zakup nowego sprzętu, powiadomienie personelu o istniejących wymogach). W szczególności

nie wymagało przygotowania nowej, stosownej infrastruktury pozwalającej na przestrzeganie obowiązków podatkowych związanych ze sprzedażą ciężkich olejów opalowych za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych.

Wydaje się więc, że dostosowanie się do regulacji przewidzianej w art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym nie wykraczało poza możliwości przeciętnego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą w sferze obrotu olejami opalowymi.

Tym bardziej jeśli uwzględni się, iż sprzedawcy ciężkiego oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe byli z reguły podmiotami profesjonalnie wykonującymi koncesjonowaną działalność gospodarczą związaną z obrotem paliwami ciekłymi.

Podkreślić bowiem trzeba, że w stanie prawnym obowiązującym w okresie, którego dotyczy niniejsza sprawa, olej opałowy zaliczany był do paliw ciekłych, o których mowa w art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (aktualny adres publikacyjny: Dz. U. z 2017 r., poz. 220 ze zm.; dalej: Prawo energetyczne). Zgodnie zaś z art. 32 ust. 1 pkt 4 lit. a Prawa energetycznego (w brzmieniu obowiązującym w okresie od 3 maja 2005 r. do 20 października 2009 r.), uzyskania koncesji wymagało wykonywanie działalności gospodarczej w zakresie obrotu paliwami (w tym paliwami ciekłymi) lub energią, *z wyłączeniem: obrotu paliwami stałymi, obrotu energią elektryczną za pomocą instalacji o napięciu poniżej 1 kV będącej własnością odbiorcy, obrotu paliwami gazowymi, jeżeli roczna wartość obrotu nie przekracza równowartości 100.000 euro, oraz obrotu gazem płynnym, jeżeli roczna wartość obrotu nie przekracza 10.000 euro, jak również obrotu paliwami gazowymi i energią elektryczną dokonywanego na giełdach towarowych przez towarowe domy maklerskie prowadzące działalność maklerską w zakresie obrotu towarami giełdowymi na podstawie ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych (Dz. U. Nr 103, poz. 1099, z 2002 r. Nr 200, poz. 1686 oraz z 2003 r. Nr 50, poz. 424, Nr 84, poz. 774 i Nr 223, poz. 2216).*

Wydaje się przy tym, że od podmiotów prowadzących profesjonalną działalność w zakresie obrotu paliwami ciekłymi, z racji specyfiki tej działalności, wymagać można było szczególnego zainteresowania przepisami prawa regulującymi tę działalność, zwłaszcza dotyczącymi stosowania preferencyjnych stawek podatkowych na te paliwa.

Zauważyć ponadto trzeba, iż, jak wcześniej podniesiono, z ustaleń kontrolnych poczynionych przez organy skarbowe w sprawie, na tle której została skierowana skarga konstytucyjna, wynika, że Skarżąca dokonywała sprzedaży ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych w okresie od 24 sierpnia do października 2005 r., a zatem przez okres ponad dwóch miesięcy od dnia wejścia w życie przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym.

Nieprzestrzeganie przez tak długi okres obowiązującego przepisu podatkowego przez podmiot prowadzący profesjonalną działalność w zakresie obrotu paliwami trudno uzasadnić okolicznością, iż przepis ten został wprowadzony bez zachowania *vacatio legis*. Wszak w okresie tym musiałyby nie być możliwości zapoznania się z regulacją zawartą w art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym, a taki stan rzeczy – oczywiście – nie zachodził.

Na marginesie zauważyć zaś należy, że w sprawie, na tle której została skierowana skarga konstytucyjna, w toku postępowania kontrolnego organy skarbowe stwierdziły, oprócz sprzedaży ciężkich olejów opałowych za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, także inne nieprawidłowości dotyczące obrotu przez Spółkę olejami opałowymi (w zakresie odbierania od nabywców oleju opałowego oświadczeń o jego przeznaczeniu na cele opałowe).

Brak jest też podstaw do przyjęcia, iż kwestionowany przepis ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym, obciążając obowiązkiem uiszczenia podatku akcyzowego z zastosowaniem stawki tegoż podatku w wysokości 1800 zł sprzedawcę ciężkiego oleju opałowego, stanowi odstępstwo od przyjętej

konstrukcji podatku akcyzowego, naruszające zasadę jego jednofazowości i konsumpcyjnego charakteru.

*Zgodnie bowiem z art. 4 ust. 5 ustawy z 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, nie powstaje obowiązek podatkowy na podstawie innej czynności określonej w tych przepisach, jeżeli kwota akcyzy została określona lub zadeklarowana w należnej wysokości.*

W art. 4 ust. 1 – 3 tej ustawy zostały wymienione czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem akcyzowym.

W świetle cytowanego przepisu art. 4 ust. 5 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym, warunkiem jednokrotnego pobrania podatku akcyzowego było jego rozliczenie (zadeklarowanie lub rozliczenie) w prawidłowej (należnej) wysokości w momencie powstania obowiązku podatkowego z tytułu pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu tymże podatkiem.

Jak stwierdził NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 18 lutego 2014 r., sygn. I GSK 1324/12 (LEX nr 1497220), *podwyższenie stawki podatku akcyzowego nie stanowi odstępstwa od przyjętej w podatku akcyzowym zasady jednofazowości, która wprowadzie zakłada jednorazowe pobranie podatku, pod warunkiem jednak, iż nastąpi ono w prawidłowej wysokości.*

Na marginesie zauważyć należy, iż, zgodnie z § 2 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2004 r. w sprawie szczegółowego trybu i warunków dokonywania rozliczeń podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 85, poz. 799 ze zm.), *podatnicy sprzedający lub zużywający do innych celów niż opałowe oleje, o których mowa w § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 i Nr 113, poz. 1190), mogą obniżyć należną z tego tytułu akcyzę o kwotę akcyzy zapłaconej przy nabyciu lub imporcie tych wyrobów na cele opałowe.*

W przypadku powstania obowiązku zapłaty podatku akcyzowego przy zastosowaniu niepreferencyjnej stawki tego podatku dopuszczalne było zatem obniżenie tego podatku o kwotę akcyzy zapłaconej na wcześniejszym etapie obrotu (*vide* – wyrok NSA z dnia 18 lutego 2014 r., sygn. I GSK 1324/12, *op. cit.*).

Odnosząc się zaś do kwestii konsumpcyjnego charakteru podatku akcyzowego, zauważyć należy, iż, zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym, opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlegała m.in. sprzedaż produktów akcyzowych na terenie kraju. W myśl ust. 2 pkt 10 tegoż artykułu, za sprzedaż wyrobów akcyzowych na terenie kraju uważane było również zużycie wyrobów akcyzowych niezgodne z ich przeznaczeniem, w przypadku gdy do wyrobów tych zastosowano zwolnienie lub obniżono stawki akcyzy.

W przypadku utraty prawa do korzystania z preferencyjnej stawki podatku akcyzowego w związku ze sprzedażą ciężkiego oleju opałowego za pomocą odmierzacza paliw ciekłych, sprzedawca stawał się podmiotem zobowiązanym do uiszczenia podatku akcyzowego na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym.

Przedmiotem opodatkowania akcyzą, obok produkcji i importu wyrobów, jest zarówno użycie wyrobów akcyzowych, objętych określoną stawką akcyzy związaną z ich przeznaczeniem, niezgodne z przeznaczeniem uprawniającym do zastosowania tej stawki, jak i sprzedaż, która odbyła się bez zachowania warunków uprawniających do zastosowania takiej stawki. W konsekwencji, sprzedawca wyrobów akcyzowych należy do kręgu podmiotów obciążonych podatkiem akcyzowym – jest podatnikiem tego podatku, a sprzedaż takich wyrobów bez dochowania warunków uprawniających do zastosowania niższej, najczęściej ulgowej stawki, jest jednym z typowych przedmiotów opodatkowania akcyzą (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, *op. cit.*).



Obciążenie sprzedawcy obowiązkiem zapłaty podatku akcyzowego z zastosowaniem stawki tego podatku w wysokości 1800 zł od 1000 kg wyrobu, w przypadku sprzedaży ciężkiego oleju opałowego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, jest zatem związana z przyjętymi w ustawie z 2004 r. o podatku akcyzowym rozwiązaniami dotyczącymi konstrukcji podatku akcyzowego i określenia podmiotów zobowiązanych do jego uiszczenia.

W świetle przytoczonej argumentacji należy uznać, iż przepis art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym, w zakresie, w jakim dotyczy sprzedaży ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 i art. 84 Konstytucji.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia  
Prokurator Generalny

*Rafał Kamiński*  
Zastępca Prokuratora Generalnego