



# ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 20 sierpnia 2019 r.

Pozycja 47

## WYROK

z dnia 3 lipca 2019 r.  
Sygn. akt SK 16/17\*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Piotr Tuleja – przewodniczący  
Piotr Pszczółkowski  
Małgorzata Pyziak-Szafnicka  
Stanisław Rymar – sprawozdawca  
Wojciech Sych,

po rozpoznaniu w trybie art. 92 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.), na posiedzeniu niejawnym w dniu 3 lipca 2019 r., skargi konstytucyjnej spółki Przedsiębiorstwo Handlowo-Usługowe Stacja Paliw „Duet” M. Anackowski, K. Filarski spółka jawna z siedzibą w Iławie o zbadanie zgodności:

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 dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 84 Konstytucji,

o r z e k a:

**Art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 i Nr 68, poz. 623, z 2005 r. Nr 160, poz. 1341, z 2006 r. Nr 169, poz. 1199, z 2007 r. Nr 99, poz. 666 oraz z 2008 r. Nr 118, poz. 745 i Nr 145, poz. 915) w związku z art. 2 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341) w zakresie, w jakim odnosi się do obowiązków podatkowych powstałych przed 15 września 2005 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

**Orzeczenie zapadło jednogłośnie.**

\* Sentencja została ogłoszona dnia 18 lipca 2019 r. w Dz. U. poz. 1346.

## UZASADNIENIE

## I

1. W skardze konstytucyjnej z 25 sierpnia 2015 r. Przedsiębiorstwo Handlowo-Usługowe Stacja Paliw „Duet” M. Anackowski, K. Filarski spółka jawna z siedzibą w Iławie (dalej: skarżąca) wniosło o stwierdzenie, że art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.; dalej: ustawa 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 2005 r.) jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 84 Konstytucji.

1.1. Skarga konstytucyjna dotyczy wymiaru podatku akcyzowego od obrotu ciężkimi olejami opałowymi stanowiącymi wyroby akcyzowe, prowadzonego przez skarżącą w okresie 24-31 sierpnia oraz we wrześniu i październiku 2005 r.

1.2. Zgodnie z art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym oraz rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.; dalej: rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek), skarżąca sprzedawała w tym okresie olej opałowy za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych (który to sposób sprzedaży nie był w tym stanie prawnym poddany dodatkowym rygorom), stosując obniżoną rozporządzeniem stawkę akcyzy w wysokości 60 zł od 1000 kg wyrobu. W dniu 24 sierpnia 2005 r., tzn. z dniem ogłoszenia, weszła w życie ustawa zmieniająca z 2005 r., zgodnie z którą sprzedaż olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe (w szczególności) za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych została obciążona stawką akcyzy w wysokości 1800 zł od 1000 kg wyrobu, a więc trzydziestokrotnie wyższą, niż poprzednio obowiązująca. Skarżąca jednak, jak twierdzi, wskutek niewiedzy co do zmienionego stanu prawnego spowodowanego wejściem w życie ustawy zmieniającej z 2005 r. już z dniem jej ogłoszenia (a więc bez *vacatio legis*), sprzedawała nadal ciężki olej opałowy za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych z zastosowaniem obniżonej stawki akcyzy w wysokości 60 zł.

1.3. Zobowiązanie podatkowe skarżącej z tytułu podatku akcyzowego zostało określone, na podstawie ustawy o podatku akcyzowym zmienionej ustawą zmieniającą z 2005 r., decyzją Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Olsztynie z 20 sierpnia 2012 r., a następnie – w zakresie zaskarżenia skargą konstytucyjną – określone (w wyniku uchylecia tej decyzji wskutek odwołania skarżącej) w innych kwotach decyzją ostateczną dyrektora Izby Celnej w Olsztynie z 19 listopada 2012 r. W toku postępowania egzekucyjnego prowadzonego przez dyrektora Izby Celnej w Olsztynie skarżąca zapłaciła łącznie kwotę 288 872 zł podatku akcyzowego za wskazany wyżej okres objęty zaskarżeniem.

1.4. Na decyzję dyrektora Izby Celnej w Olsztynie skarżąca wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, który wyrokiem z 20 marca 2013 r. oddalił skargę. Od tego wyroku skarżąca wniosła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który oddalił tę skargę wyrokiem z 21 kwietnia 2015 r. Podstawę prawną tego wyroku stanowi m.in. zaskarżony skargą konstytucyjną art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym. Skarżąca wyczerpała zatem drogę prawną w rozumieniu art. 77 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072 ze zm.; dalej: uotpTK).

1.5. W skardze konstytucyjnej wskazany został jako przedmiot kontroli art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym w związku z art. 2 ustawy zmieniającej z 2005 r. Art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym w wersji ustalonej ustawą zmieniającą z 2005 r. stanowił podstawę prawną zarówno decyzji administracyjnej w sprawie ustalenia obowiązku podatkowego skarżącej z tytułu podatku akcyzowego, jak i ostatecznego wyroku NSA oddalającego skargę kasacyjną od wyroku WSA, oddalającego skargę na tę decyzję. Skarżąca wnosi o stwierdzenie niezgodności tego przepisu 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*”.

1.6. Skarżąca podniosła dwa argumenty prawne na uzasadnienie swojej skargi. Po pierwsze wskazuje ona, że znowelizowana regulacja art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym, w szczególności w zakresie zaskarżonego pkt 2 tego przepisu, odchodzi od konstrukcji podatku akcyzowego jako podatku o charakterze pośrednim i konsumpcyjnym, a więc cięższego na nabywcy, obciążając wielokrotnie podwyższoną stawką tego podatku sprzedawcę. W ten sposób ustawodawca narusza art. 64 ust. 3, a także art. 84 Konstytucji. Po drugie, skarżąca podkreśla, że nie mogła poznać zmiany treści obowiązku podatkowego już 24 sierpnia 2005 r. (i w kolejnych dniach), ponieważ dopiero w tym dniu został opublikowany Dziennik Ustaw Nr 160, poz. 1341, zawierający ustawę zmieniającą z 2005 r.

1.7. Rozwijając pierwszy z powyższych argumentów, skarżąca zauważyła, że akcyza jako podatek pośredni i konsumpcyjny powinna obciążać finalnego nabywcę wyrobu. Tymczasem, wskutek wprowadzenia zmiany stawki akcyzy przepisami wchodzącymi w życie już z dniem ogłoszenia, skarżąca została obciążona kwotą akcyzy wraz z odsetkami. Zdaniem skarżącej, jest to sprzeczne z podstawowymi założeniami konstrukcji podatku akcyzowego określonymi w ustawie o podatku akcyzowym i przez to stanowi naruszenie ustanowionej w art. 84 Konstytucji zasady powszechności opodatkowania.

1.8. Co do drugiego podniesionego argumentu, skarżąca uznała, że obciążenie jej obowiązkiem zapłaty podatku akcyzowego za okres, w którym nie mogła poznać zmiany treści obowiązku podatkowego, stanowi naruszenie jej prawa własności, a przez to jest niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Okres ten – zdaniem skarżącej – trwał od 24 sierpnia do końca października 2005 r. Skarżąca wywiodła ponadto, że naruszenie art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji pozostaje w tym wypadku w związku z naruszeniem art. 2 Konstytucji (zasada ochrony interesów jednostki w toku, wynikająca z zasady bezpieczeństwa prawnego obywateli oraz zasady zaufania do organów państwa i stanowionego przez nie prawa) oraz w związku z naruszeniem art. 84 Konstytucji, który w powiązaniu z zasadami chronionymi przez art. 2 Konstytucji wymaga, aby – w sferze danin publicznych – zainteresowani znali dokładną treść i wysokość ciężących na nich obowiązków daninowych w chwili nastąpienia zdarzeń powodujących ich powstanie z mocy prawa.

1.9. Skarżąca przyjęła w szczególności, że w rozpatrywanej sprawie nie było podstaw do skorzystania przez ustawodawcę z wyjątku określonego w 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), pozwalającego, aby dniem wejścia w życie aktu normatywnego był dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzęd-

dowym, jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie.

2. W piśmie z 28 lutego 2018 r. stanowisko w sprawie zajął Prokurator Generalny. Zgodnie ze stanowiskiem Prokuratora:

1) art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym w zakresie, w jakim dotyczy sprzedaży ciężkich olejów opałowych za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, w związku z art. 2 ustawy zmieniającej z 2005 r., jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 84 Konstytucji,

2) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 uotpTK.

2.1. Prokurator Generalny wskazał, że zarzuty skargi konstytucyjnej dotyczą tylko tego zakresu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym w brzmieniu ustalonym ustawą zmieniającą z 2005 r., w jakim przepis ten dotyczy sprzedaży ciężkich olejów opałowych za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych. Z tego względu wydanie przez Trybunał orzeczenia w zakresie, w jakim przepis ten dotyczy pozostałych unormowanych w nim kwestii (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) jest niedopuszczalne. W związku z tym postępowanie w tym zakresie podlega umorzeniu.

2.2. Prokurator Generalny zaznaczył, że zasada ustanowienia odpowiedniej *vacatio legis* nie ma charakteru bezwzględnie obowiązującego. Powołał tu wyjątki wskazane w art. 4 ust. 2 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych oraz pogląd wyrażony przez Trybunał Konstytucyjny, że rezygnacja z *vacatio legis* jest dopuszczalna jedynie wówczas, gdy przemawia za tym inna zasada konstytucyjna (tak w szczególności w wyroku z 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 3). Wskazał także, że Konstytucja nie wyznacza konkretnej *vacatio legis*; w wyroku z 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12 (OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113) Trybunał Konstytucyjny uznał przy tym, że ustawodawca może nawet zrezygnować z ustanowienia *vacatio legis*, jeżeli wymaga tego ważny interes publiczny, którego nie można wyważyć z interesem jednostki; ponadto może to uczynić także w innych szczególnych okolicznościach, gdy przemawia za tym zasada konstytucyjna.

2.3. Powołując się na uzasadnienie wyroku TK z 11 lutego 2014 r. o sygn. P 24/12 (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9) – dotyczącego podatku akcyzowego na tle przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626, ze zm.) – Prokurator Generalny przyjął, że wprowadzenie w życie ustawy zmieniającej z 2005 r. z dniem jej ogłoszenia znajdowało odpowiednie uzasadnienie, stanowiąc istotne uzupełnienie systemu rozwiązań służących przeciwdziałaniu nadużyciom podatkowym. Służyło ono interesowi publicznemu, rozumianemu jako zapewnienie równowagi budżetowej i należytego stanu finansów publicznych, które są wartościami podlegającymi ochronie konstytucyjnej (art. 1, art. 216 i art. 220 Konstytucji); tu Prokurator Generalny powołał się na wyrok TK z 18 października 1994 r. o sygn. K 2/94 (OTK w 1994 r., cz. II, poz. 36), zgodnie z którym „[z]a taki «ważny interes publiczny» można bez wątplenia uważać dążenie ustawodawcy do przeciwstawienia się oszustwom i nadużyciom podatkowym”. Interes finansowy państwa jako legitymowany interes publiczny uzasadniał zatem wejście w życie zaskarżonego przepisu z dniem ogłoszenia.

3. 12 kwietnia 2018 r. wpłynęło do Trybunału Konstytucyjnego pismo zawierające stanowisko Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej. W imieniu Sejmu Marszałek Sejmu wniósł o stwierdzenie, że art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym w związku z art. 2 ustawy zmieniającej z 2005 r. w zakresie, w jakim ustawodawca zdecydował o jej wejściu w życie z dniem ogłoszenia, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 84 Konstytucji.

3.1. Marszałek Sejmu wskazał, że wejście w życie zaskarżonego przepisu z dniem ogłoszenia spowodowało, że skarżąca, prowadząc działalność gospodarczą, nie miała możliwości dostosowania się do zmian wynikających z nowelizacji ustawy podatkowej bez narażenia się na negatywne skutki wynikające z nowelizacji. Ustawodawca nie zapewnił podatnikowi możliwości zapoznania się z nowym prawem, jak również dokonania czynności adaptacyjnych. W rezultacie spowodowało to naruszenie bezpieczeństwa prawnego podatnika.

3.2. Zdaniem Sejmu, gwarancje prawne ochrony interesu jednostki powinny być traktowane w prawie podatkowym wyjątkowo, zarówno w płaszczyźnie materialnoprawnej, jak i proceduralnej. W ocenie Sejmu, w rozpatrywanej sprawie nie zachodziła zaś żadna z przesłanek warunkujących odstępstwo od zasady zachowania odpowiedniej *vacatio legis*.

4. 7 sierpnia 2017 r. wpłynęło do Trybunału Konstytucyjnego pismo zawierające stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich. Rzecznik uznał, że art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym w związku z art. 2 ustawy zmieniającej z 2005 r. w zakresie, w jakim odnosi się do obowiązków podatkowych powstałych przed 15 września 2005 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 84 Konstytucji.

4.1. Rzecznik Praw Obywatelskich podkreślił, że z art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji wynika zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i do prawa w sferze danin publicznych. Zasada ta wymaga w szczególności, aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku. Rzecznik wskazał, że brak *vacatio legis* oraz niejasny stan prawny, który mógł rodzić wątpliwości co do możliwości skorzystania z obniżonej stawki podatku akcyzowego, stanowił ingerencję w prawa podmiotowe skarżącej, prowadząc do naruszenia zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji) oraz do wkroczenia w prawo własności skarżącej (naruszenie art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji).

4.2. Rzecznik Praw Obywatelskich podniósł, że w sprawie nie zachodzą okoliczności usprawiedliwiające brak *vacatio legis* dla wejścia w życie ustawy zmieniającej z 2005 r. Zdaniem Rzecznika, nowe przepisy nie powinny być stosowane do obowiązków podatkowych powstałych przed 15 września 2005 r., z uwagi na zmiany w rozporządzeniu w sprawie obniżenia stawek, które weszły w życie z tym dniem i które usunęły wątpliwości związane z obowiązkiem gromadzenia oświadczeń użytkowników w wypadku zastosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego.

## II

Stosownie do art. 92 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.) Trybunał może rozpoznać wniosek, pytanie prawne albo skargę konstytucyjną na posiedzeniu niejawnym.

nym, jeżeli pisemne stanowiska wszystkich uczestników postępowania oraz pozostałe dowody zgromadzone w sprawie stanowią wystarczającą podstawę do wydania orzeczenia.

Po przeanalizowaniu stanowisk wszystkich uczestników postępowania Trybunał uznał, że w niniejszej sprawie przesłanka ta została spełniona.

### III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

#### 1. Przedmiot zaskarżenia i kontroli.

1.1. Przedmiotem zaskarżenia w niniejszej sprawie był art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.; dalej: ustawa o podatku akcyzowym) w związku z intertemporalną regulacją 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 2005 r.).

1.2. Art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym został dodany ustawą zmieniającą z 2005 r. Przepis ten brzmiał następująco:

„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 (...) dla ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe – 1.800 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu”.

1.3. Art. 2 ustawy zmieniającej z 2005 r. brzmi następująco:  
„Ustawa wchodzi w życie z dniem ogłoszenia”.

1.4. Zaskarżony art. 65 ust. 1a pkt 2 wraz z całą ustawą o podatku akcyzowym został uchylony przez art. 168 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2019 r. poz. 864, ze zm.; dalej: ustawa o podatku akcyzowym z 2008 r.). Zaskarżony przepis jednak już po jego uchyleniu stanowił podstawę orzeczenia, z którym skarżąca łączy naruszenie jej konstytucyjnych praw i wolności. Ponadto, z mocy art. 154 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2008 r., „[j]eżeli obowiązek podatkowy w akcyzie odnośnie wyrobów akcyzowych niezharmonizowanych w rozumieniu ustawy, o której mowa w art. 168, powstał przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy i należna akcyza nie została do tego dnia zapłacona, stosuje się przepisy dotychczasowe”. Paliwa silnikowe i oleje opałowe należą do wyrobów zharmonizowanych określonych w art. 2 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym. W związku z tym zaskarżony przepis może być nadal stosowany do stanów faktycznych, które miały miejsce przed jego uchyleniem, a zatem mogą być na jego podstawie podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Należy więc uznać go za przepis, który nie utracił mocy obowiązującej w rozumieniu 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, ze zm.; dalej: uotpTK) – (zob. w szczególności wyroki TK z: 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK ZU A/2016, poz. 100). Kontrola konstytucyjności tego przepisu jest zatem nadal dopuszczalna.

## 2. Wzorce kontroli.

2.1. Jako wzorce kontroli skarżąca wskazała art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz z art. 84 Konstytucji.

2.2. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, przedmiotem skargi konstytucyjnej może być jedynie naruszenie konstytucyjnych wolności i praw. Nie ulega wątpliwości, że powołany przez skarżącą art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji ustanawia określone prawa konstytucyjne. O ile jednak zakresem ochrony w art. 64 ust. 1 Konstytucji objęte są własność i inne prawa majątkowe (oraz prawo dziedziczenia), to klauzule limitujące dopuszczalność ustawowych ograniczeń ustanowione w art. 64 ust. 3 Konstytucji dotyczą wyłącznie własności. Należy zatem rozstrzygnąć, czy wprowadzenie art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy akcyzowej w życie bez odpowiedniej *vacatio legis*, stanowiące przedmiot zarzutu skarżącej, można rozpatrywać po pierwsze jako naruszenie jej praw majątkowych, a po drugie – naruszenie jej własności.

W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego należy na powyższe pytanie udzielić odpowiedzi twierdzącej. Wprawdzie obowiązek ponoszenia przez każdego ustawowo określonych ciężarów i świadczeń publicznych, wynikający z art. 84 Konstytucji, z natury rzeczy ogranicza ochronę praw majątkowych, wobec czego ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych. Jednak w szczególnych wypadkach Trybunał odstępował od tej zasady, zwłaszcza gdy nałożenie takiego ciężaru związane było z naruszeniem innych zasad konstytucyjnych. W szczególności w wyroku o sygn. SK 7/15, dotyczącym kontroli konstytucyjności innego przepisu ustawy o podatku akcyzowym, Trybunał stwierdził, że daleko idące uprawnienia ustawodawcy do kształtowania materialnych treści prawa podatkowego są w swoisty sposób równoważone koniecznością respektowania przez ustawodawcę warunków formalnych, wynikających (w szczególności) z art. 2 i art. 84 Konstytucji. Niezachowanie tych warunków może być rozpatrywane jako naruszenie prawa własności. Z tego względu zasadność postawionego przez skarżącą zarzutu naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji wskutek wprowadzenia zmiany stawki podatku akcyzowego z chwilą ogłoszenia ustawy zmieniającej z 2005 r. powinna być zbadana przez Trybunał.

2.3. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, art. 2 i art. 84 Konstytucji nie ustanawiają praw i wolności konstytucyjnych. W szczególności art. 2 Konstytucji może być samoistnym wzorcem tylko w razie wyprowadzenia z niego takiego prawa podmiotowego, które nie zostało zawarte w innym postanowieniu Konstytucji. Natomiast dopuszczalne jest odwołanie się przez skarżącą do zasad wyrażonych w tych przepisach Konstytucji dla uzupełnienia lub wzmocnienia argumentacji dotyczącej naruszenia praw i wolności statuowanych w innym przepisie konstytucyjnym, w szczególności art. 64 ust. 1 i 3, mogą więc one pełnić funkcję pomocniczych wzorców kontroli (zob. wyroki o sygn. SK 7/15 oraz z 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97).

2.4. Z powyższych względów wskazane przez skarżącą przepisy Konstytucji Trybunał uznał za adekwatne wzorce kontroli zaskarżonego przepisu.

## 3. Regulacja prawna stawek akcyzy dotyczących sprzedaży olejów opałowych i olejów napędowych.

3.1. Stawki akcyzy na paliwa silnikowe i oleje opałowe obowiązujące w okresie, którego dotyczy niniejsza skarga konstytucyjna, określone są w art. 65 ustawy o podatku akcyzowym. Przepis ten, w wersji ustalonej ustawą zmieniającą z 2005 r., brzmiał następująco:

„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.

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.

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.”

3.2. Przed wejściem w życie ustawy zmieniającej z 2005 r., tzn. – zgodnie z art. 2 tej ustawy – przed 24 sierpnia 2005 r., art. 65 ust. 1 brzmiał następująco:

„Stawka akcyzy na paliwa silnikowe 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”.

3.3. Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.; dalej: rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek) wydanym na podstawie art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym, stawka akcyzy dla niektórych wyrobów objętych tym przepisem została obniżona. W szczególności, dla „pozostałych olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe z wyłączeniem ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe”, sprzedawanych w kraju, stawka akcyzy została obniżona do 60 zł od 1000 kg wyrobu (§ 2 ust. 1 i załącznik nr 1 poz. 2 lit. b do rozporządzenia). Stawka ta obejmowała w szczególności ciężkie oleje opałowe, niespełniające warunków określonych w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia co do charakterystyki ich destylacji i barwienia, przeznaczone na cele opałowe, w tym także sprzedawane za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych. Rozporządzenie obowiązywało w tej wersji do 14 września 2005 r.

3.4. Z chwilą wejścia w życie ustawy zmieniającej z 2005 r. stawka akcyzy w wysokości 60 zł od 1000 kg wyrobu wynikająca z rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek, w zakresie obejmującym ciężkie oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe, została określona także bezpośrednio w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym. Równocześnie jednak art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym wprowadzony ustawą zmieniającą z 2005 r. wykluczył stosowanie tej niższej stawki w wypadku sprzedaży wszelkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych. Przepisy rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek obowiązywały w tej wersji do czasu wejścia w życie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 września 2005 r., zmieniającego rozporządzenie



w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 177, poz. 1473), czyli do 14 września 2005 r.

3.5. Wyrokiem z 6 grudnia 2016 r. o sygn. SK 7/15 Trybunał Konstytucyjny uznał art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym w związku z art. 2 ustawy zmieniającej z 2005 r. w zakresie, w jakim odnosi się do obowiązków podatkowych powstałych przed 15 września 2005 r., za niezgodny z art. 20, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2 i art. 84 Konstytucji. Przepis ten wprowadzał szczególne stawki akcyzy dla 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 ich sprzedaży za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych. Wyrok ten ma istotne znaczenie dla analizy podstaw prawnych rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie, ponieważ aczkolwiek dotyczy innego zakresu zaskarżenia, to jednak wypowiedzi się o chwili wejścia w życie art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym na podstawie tego samego przepisu intertemporalnego ustawy zmieniającej z 2005 r.

#### 4. Zarzut naruszenia ustawowej konstrukcji podatku akcyzowego.

4.1. Skarżąca wiąże swój podstawowy zarzut braku *vacatio legis* ustawy zmieniającej z 2005 r. także z konstrukcją podatku akcyzowego, zarzucając, iż wyłączenie prawa sprzedawcy oleju opałowego do stosowania obniżonej stawki ma charakter sankcji, która nie powinna być wymierzana bez względu na przyczyny niedochowania warunków zastosowania tej stawki, ponieważ prowadzi to do naruszenia ustawowej konstrukcji podatku akcyzowego. Skarżąca argumentuje, że w ten sposób ustawodawca odchodzi od konstrukcji podatku akcyzowego jako podatku o charakterze pośrednim i konsumpcyjnym, a więc ciężącego na nabywcy. Sankcyjny charakter podstawowej stawki akcyzy, prowadzący do obciążenia wielokrotnie podwyższoną stawką tego podatku sprzedawcy, nie ma uzasadnienia w ustawowej konstrukcji podatku akcyzowego. W ten sposób ustawodawca narusza art. 64 ust. 3, a także art. 84 Konstytucji.

4.2. Trybunał Konstytucyjny uznał, że powyższy zarzut – mający zresztą w strukturze uzasadnienia skargi tylko pomocniczy charakter – nie jest zasadny. Z formalnego punktu widzenia stawka akcyzy w wysokości 60 zł za 1000 kg gotowego wyrobu przestała, od wejścia w życie ustawy zmieniającej z 2005 r., mieć charakter stawki obniżonej. Ustawa przewidywała od tego dnia, dla sprzedaży ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, dwie zasadniczo odrębne stawki akcyzy: niższą stawkę ogólną (podstawową) w wysokości 60 zł za 1000 kg gotowego wyrobu, oraz wyższą stawkę szczególną w wysokości 1800 zł za 1000 kg wyrobu, mającą zastosowanie w razie (w szczególności) sprzedaży za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych.

Wprawdzie stawka akcyzy w wysokości podstawowej stosowana jest w szczególności w wypadku niezachowania preferowanego przez ustawodawcę sposobu sprzedaży (lub innych warunków), jednak nie może to uzasadniać obciążenia ustawodawcy obowiązkiem zapewnienia sprzedawcy możliwości zwolnienia od zapłaty tej stawki w przypadku niezawinionego naruszenia wymagań przewidzianych ustawą dla zastosowania stawki niższej. Rygorystyczne przestrzeganie warunków stosowania niższej stawki przez sprzedawców jest ściśle związane z celem ustawy o podatku akcyzowym, jakim było zapewnienie takiej stawki wyłącznie w wypadku wykorzystania olejów dla celów opałowych (w szczególności dla gospodarstw domowych), oraz celem ustawy zmieniającej z 2005 r., jakim była ochrona interesu budżetu państwa przez wyeliminowanie stwierdzonych częstych nadużyć w tym zakresie. W tej sytu-

cji, zdaniem Trybunału, obciążenie sprzedawcy wyższą stawką akcyzy w razie niezachowania tych warunków nie ma charakteru sankcyjnego (tak w szczególności wyrok z 11 lutego 2014 r., sygn. P 24/12, OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9) i nie narusza konstrukcji ustawowej podatku akcyzowego. Obciążenie sprzedawcy wyższą, szczególną stawką akcyzy nie stanowi zatem ograniczenia prawa własności naruszającego art. 64 ust. 3 Konstytucji, ani nie narusza zasady powszechności i równości opodatkowania, wynikającej z art. 84 Konstytucji.

4.3. Powyższa analiza nie dotyczy zarzutu naruszenia konstrukcji podatku akcyzowego w zakresie, w jakim można go sformułować z ograniczeniem do skutków wprowadzenia w życie zaskarżonego przepisu bez zachowania *vacatio legis*. Ta kwestia zostanie omówiona niżej.

#### 5. Wejście w życie ustawy zmieniającej z 2005 r. z chwilą ogłoszenia.

5.1. Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1523, ze zm.; dalej: ustawa o ogłaszaniu aktów normatywnych), akty normatywne wchodzą w życie po upływie 14 dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy. Zgodnie z art. 4 ust. 2 tej ustawy, krótszy termin *vacatio legis* może być przewidziany w uzasadnionych wypadkach, natomiast całkowita rezygnacja z *vacatio legis* (wejście aktu normatywnego w życie z dniem ogłoszenia) jest dopuszczalna tylko wówczas, gdy ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawa nie stoją temu na przeszkodzie.

5.2. Wymaganie zachowania odpowiedniej *vacatio legis* oraz wprowadzenia odpowiednich przepisów przejściowych należy do zasad poprawnej legislacji; stanowi konsekwencję zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Instytucja *vacatio legis* stanowi zatem składnik koncepcji państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji. To ustalenie znajduje oparcie w obszernym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (zob. w szczególności wyroki z: 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138; 9 kwietnia 2002 r., sygn. K 21/02, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 17; 19 listopada 2008 r., sygn. Kp 2/08, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 157; 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; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15 .

5.3. Dodatkowe uzasadnienie konstytucyjne obowiązku zachowania odpowiedniej *vacatio legis* w obszarze ustawodawstwa podatkowego wynika z art. 84 Konstytucji. Przepis ten wyznacza granice powszechnego obowiązku świadczeń publicznych, w tym podatków, wymagając ich określenia w ustawie. Art. 84 Konstytucji jest przepisem komplementarnym w stosunku do art. 2 Konstytucji, stanowiąc podstawę sprecyzowania treści zasady zaufania obywatela do państwa i prawa w obszarze legislacji podatkowej. W doktrynie i w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego z art. 84 Konstytucji wywodzi się zasadę równości i powszechności opodatkowania. W szczególności, zdaniem Trybunału, z art. 84 wynika obowiązek ustawodawcy takiego stanowienia podatków, aby wynikające z przepisów podatkowych normy prawne były precyzyjne i nie budziły wątpliwości co do ich treści oraz aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących ich powstanie (zob. wyroki TK z: 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37; 10 lutego 2015 r., sygn. P 10/11, OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 13).

5.4. Zasady wynikające, w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, z art. 2 Konstytucji, pozwalają na nadanie bardziej konkretnej treści art. 4 ust. 2 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych, zgodnie z którym wejście aktu normatywnego w życie z dniem ogłoszenia – bez *vacatio legis* – jest dopuszczalne tylko wówczas, gdy wymaga tego ważny interes państwa, a zasady demokratycznego państwa prawa nie stoją temu na przeszkodzie. Zgodnie z orzecznictwem TK, odstąpienie od *vacatio legis* jest dopuszczalne tylko wówczas, gdy wymaga tego „ważny interes publiczny, którego nie można wyważyć z interesem jednostki”, albo gdy przemawia za tym inna zasada prawnokonstytucyjna (zob. wyroki z: 16 czerwca 1999 r., sygn. P 4/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 98; 12 grudnia 2012 r., sygn. K 1/12, OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 134). Ponadto niezbędną przesłanką dopuszczalności pominięcia *vacatio legis* jest ustalenie, że ochrona takiego interesu publicznego lub zasady konstytucyjnej nie jest możliwa z zachowaniem – w interesie podatników – odpowiedniego okresu dostosowawczego (zob. wyrok o sygn. SK 7/15).

5.5. Prokurator Generalny w swoim piśmie wyraził pogląd, że wprowadzenie w życie ustawy zmieniającej z 2005 r. z dniem jej ogłoszenia znajdowało odpowiednie uzasadnienie; stanowiło istotne uzupełnienie systemu rozwiązań służących przeciwdziałaniu nadużyciom podatkowym. Służyło interesowi publicznemu, rozumianemu jako zapewnienie równowagi budżetowej i należytego stanu finansów publicznych, które są wartościami podlegającymi ochronie konstytucyjnej (art. 1, art. 216 i art. 220 Konstytucji); tu Prokurator Generalny przytoczył orzeczenie TK z 18 października 1994 r. o sygn. K 2/94, (OTK w 1994 r., cz. II, poz. 36), zgodnie z którym „[z]a taki «ważny interes publiczny» można bez wątplenia uważać dążenie ustawodawcy do przeciwstawienia się oszustwom i nadużyciom podatkowym (...)”. Interes finansowy państwa jako legitymowany interes publiczny uzasadniał zatem, zdaniem Prokuratora Generalnego, wejście w życie zaskarżonego przepisu z dniem ogłoszenia.

5.6. Zgodnie ze stanowiskami Marszałka Sejmu oraz Rzecznika Praw Obywatelskich, w rozpatrywanej sprawie nie zachodziła żadna z przesłanek warunkujących odstępstwo od zasady zachowania odpowiedniej *vacatio legis*.

5.7. Trybunał Konstytucyjny uznał, że w wypadku zaskarżonego art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym nie zachodziły wystarczające przesłanki wprowadzenia go w życie z chwilą ogłoszenia. Uszczerbek interesu finansowego państwa w okresie odpowiedniej *vacatio legis* nie byłby wystarczająco znaczny, aby usprawiedliwić obciążenie sprzedawców oleju opałowego ciężarem trzydziestokrotnie podwyższonej stawki akcyzy w sytuacji, w której w chwili dokonywania sprzedaży bądź wprost nie mogli jeszcze wiedzieć o zmianie stanu prawnego, jaka nastąpiła od dnia ogłoszenia w Dzienniku Ustaw ustawy zmieniającej z 2005 r., bądź nie mieli możliwości dostosowania się do nowych przepisów niezwłocznie po otrzymaniu takiej wiadomości (w tym kontekście przypomnieć trzeba, że Senat, którego poprawka doprowadziła do uzupełnienia art. 65 ustawy o podatku akcyzowym w toku prac legislacyjnych o dodany ust. 1a, proponował wejście w życie ustawy zmieniającej z 2005 r. po upływie 30-dniowej *vacatio legis*; w tej części poprawka Senatu została jednak odrzucona). Ustawodawca powinien był, wprowadzając zaskarżony przepis ze skutkiem natychmiastowym, liczyć się z tym, że w okresie bezpośrednio po jego wejściu w życie użytkownicy oleju opałowego (którzy zgodnie z podstawowymi założeniami konstrukcyjnymi podatku akcyzowego powinni ponieść ciężar podwyższonej akcyzy, decydując się na zakup oleju sprzedawanego za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, a którzy przy podwyższonej akcyzie najpewniej w ogóle nie zdecydowaliby się na zakup w tej formie) mogliby korzystać z obniżonej stawki akcyzy na koszt sprzedawców. Doszłoby zatem do pozbawionej merytorycznych podstaw, a służącej wyłącznie zabezpieczeniu dochodów budżetu państwa, arbitralnej redystrybucji

kosztu stosowania olejów opałowych pomiędzy dwiema grupami uczestników obrotu (w tym tylko zakresie, tzn. w zakresie skutków wejścia w życie zaskarżonego przepisu z chwilą ogłoszenia, uzasadniony jest zarzut skargi dotyczący naruszenia konstrukcji podatku akcyzowego). Należy zaś wskazać, że to właśnie przede wszystkim do tej drugiej grupy, tzn. użytkowników, należeli beneficjenci i sprawcy stwierdzonych nadużyć, które stanowiły przyczynę uchwalenia przez Sejm ustawy zmieniającej z 2005 r.

W świetle powyższych ustaleń, interes finansowy państwa można w rozważanej sprawie wyważyć z zagrożonym interesem sprzedawców. Utrata dochodów budżetu państwa przez relatywnie krótki okres uzasadnionej *vacatio legis* byłaby stosunkowo nieznaczna, jeśli się zważy, że stwierdzone nadużycia na jego szkodę trwały już od wielu lat. Na drugiej szali spoczywa natomiast perspektywa obciążenia podmiotów prawa ciężarem podatkowym, o którego istnieniu nie mogły wiedzieć lub nie mogły swojej działalności dostosować do zmiany ustawy. Wskazać trzeba także, że zmiana ustawy o podatku akcyzowym w zaskarżonym zakresie była znaczna nie tylko z tego względu, że stawka akcyzy wzrosła trzydziestokrotnie, ale także dlatego, że istotą tej zmiany było całkowite wyeliminowanie legalnie i powszechnie stosowanej w poprzednim stanie prawnym metody sprzedaży, co wymagało dostosowania się do nowych warunków zarówno przez sprzedawców, jak i kupujących. Należy także przypomnieć, że już w wyroku o sygn. SK 7/15 Trybunał uznał za nieusprawiedliwione wprowadzenie art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym (w zakresie jego pkt 1) z chwilą ogłoszenia, ponieważ cel ustawy, jakim było z jednej strony utrzymanie niższej stawki akcyzy na olej opałowy przeznaczony na cele opałowe, a z drugiej – ochrona stabilności budżetu państwa, mógł zostać osiągnięty także z zastosowaniem odpowiedniego okresu dostosowawczego.

5.8. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, w świetle art. 84 Konstytucji ustanawianie danin publicznych nie może być uznane za ograniczenie własności, o którym mowa w art. 64 ust. 3 Konstytucji. Obowiązek ponoszenia przez każdego ustawowo określonych ciężarów i świadczeń publicznych, wynikający z art. 84 Konstytucji, z natury rzeczy ogranicza ochronę praw majątkowych, wobec czego ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za ograniczenie prawa do ochrony własności wynikającego z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Jednak w szczególnych wypadkach Trybunał odstępował od tej zasady. W szczególności w wyroku o sygn. SK 7/15 Trybunał stwierdził, że daleko idące uprawnienia ustawodawcy do kształtowania materialnych treści prawa podatkowego są w swoisty sposób równoważone koniecznością respektowania przez ustawodawcę warunków formalnych, wynikających w szczególności z art. 2 i art. 84 Konstytucji. Niezachowanie należytej *vacatio legis* może więc być rozpatrywane jako naruszenie prawa własności, ponieważ narusza zasadę zaufania obywatela do państwa, wynikającą z art. 2 Konstytucji, przy wprowadzaniu ograniczeń przewidzianych w art. 64 ust. 3 Konstytucji. Nie podlegają zatem w zasadzie kontroli konstytucyjności rozmiary i przesłanki obciążeń daninowych, natomiast podlega jej w szczególności sposób wprowadzenia w życie takich obciążeń.

Wprowadzenie obciążenia daninowego w postaci podatku bez zachowania *vacatio legis*, przy braku wyjątkowych okoliczności uzasadniających wejście przepisu podatkowego w życie z dniem ogłoszenia, oraz następnie wyegzekwowanie tego podatku, ingeruje we własność podatnika, ograniczając ją bez wymaganej należytej podstawy ustawowej, co prowadzi do naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Brak wymaganej w świetle zarówno art. 64 ust. 3, jak i art. 84 Konstytucji podstawy ustawowej wynika, jak już wyżej wskazano, z wprowadzenia kwestionowanej normy w życie w sposób naruszający zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, mającą umocowanie zarówno w art. 2, jak i w art. 84 Konstytucji. Prowadzi to do wniosku, że zaskarżony art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym w związku z art. 2 ustawy zmieniającej z 2005 r. w zakresie, w jakim wchodzi

w życie z dniem ogłoszenia, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i z art. 84 Konstytucji.

#### 6. Kwestia odpowiedniej *vacatio legis*.

6.1. Ustalenie, że skarżąca słusznie podnosi, iż konstytucyjnie niedopuszczalne było wejście w życie zaskarżonego art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym w dniu ogłoszenia, wiąże się z koniecznością udzielenia odpowiedzi na pytanie, jaka powinna być właściwa w rozpatrywanej sytuacji *vacatio legis*. Skarżąca nie zajęła w tej kwestii wyraźnego stanowiska, jednakże z jej argumentacji, a w szczególności ze wskazania jako okresu, za który jej zdaniem nastąpiło określenie i egzekucja jego obowiązku z tytułu podatku akcyzowego z naruszeniem jej konstytucyjnych wolności i praw, okresu od 24 sierpnia do końca października 2005 r. wynika, że jej zdaniem przepis powinien wejść w życie dopiero 1 listopada.

6.2. Spośród uczestników postępowania przyjmujących, że konstytucyjnie niedopuszczalne było pominięcie *vacatio legis*, Marszałek Sejmu nie wypowiedział się w kwestii, jak długi okres spoczywania ustawy powinien być uznany za odpowiedni. Rzecznik Praw Obywatelskich uznał natomiast, że – podobnie jak w wyroku TK o sygn. SK 7/15 – należy przyjąć, iż zaskarżony przepis nie może mieć zastosowania do obowiązków podatkowych powstałych przed 15 września 2005 r., a więc mógł zacząć być stosowany dopiero od tego dnia.

6.3. Propozycja ustalenia *vacatio legis* tak, aby ustawa o podatku akcyzowym weszła w życie 15 września 2005 r., opiera się na odpowiednim zastosowaniu ustaleń dokonanych przez Trybunał w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. SK 7/15. Jednakże dzień, do którego Trybunał przesunął w wyroku w sprawie o sygn. SK 7/15 początek obowiązywania zaskarżonego w tej sprawie art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, nie jest w istocie dniem końcowym okresu *vacatio legis* tego przepisu. Wprawdzie także w tej sprawie, podobnie jak w sprawie niniejszej, Trybunał uznał wejście w życie zaskarżonego przepisu z dniem ogłoszenia za konstytucyjnie niedopuszczalne, ale w ogóle nie wypowiedział się w kwestii, jaka *vacatio legis* byłaby w tej sytuacji odpowiednia. Rozstrzygnięcie tej kwestii było zbędne, ponieważ Trybunał stwierdził równocześnie, że w wyniku wejścia w życie ustawy zmieniającej z 2005 r. w zakresie regulacji art. 65 ust. 1a pkt 1 bez *vacatio legis* doszło do swoistego rozdzielenia regulacji, powodującego utrudnienie podatnikom oceny zakresu ciężących na nich obowiązków w związku z wątpliwością co do sankcji naruszenia przez sprzedawcę obowiązku uzyskania od kupujących oświadczeń o przeznaczeniu wyrobu. Za dzień usunięcia tych wątpliwości Trybunał uznał dzień wejścia w życie rozporządzenia z dnia 13 września 2005 r., zmieniającego rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 177, poz. 1473), tzn. 15 września 2005 r. Rozumowania tego nie można mechanicznie przenieść do argumentacji dotyczącej art. 65 ust. 1a pkt 2 zaskarżonego w niniejszej sprawie, ponieważ brzmienie ustawy nie pozostawia żadnych wątpliwości co do tego, że w intencji ustawodawcy od jej wejścia w życie sprzedaż olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe, za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, miała podlegać wyższej stawce akcyzy.

6.4. Prokurator Generalny podnosi, że skoro art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym wszedł w życie 24 sierpnia 2005 r. i przestał już obowiązywać, orzeczenie o jego niekonstytucyjności wyłącznie z powodu niezachowania *vacatio legis* powodowałoby konieczność przyjęcia fikcji, że przepis ten nie zaczął obowiązywać, jako że z uwagi na utratę mocy obowiązującej nie mógłby ponownie wejść w życie. Prokurator Generalny powołuje się ponadto na wyrok TK z 16 września 2003 r. o sygn. K 55/02 (OTK ZU nr 7/A/2003, poz. 75),

według którego jakoby Trybunał nie miał uprawnienia do ustalania, jaka *vacatio legis* jest odpowiednia, ani możliwości bezpośredniego wpływania na jej ustalenie. Powołanie to jest jednak chybione; w wyroku tym Trybunał stwierdził jedynie, że: „[j]eśli *vacatio legis* odpowiada generalnym założeniom z art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, uznanie przez Trybunał Konstytucyjny, że doszło do naruszenia art. 2 Konstytucji mogłoby nastąpić tylko w rażących przypadkach”. Po pierwsze zatem, Trybunał nie wykluczył całkowicie także w takiej sytuacji swojej interwencji; po drugie zaś, jego wypowiedź dotyczy tylko ustaw wprowadzających co najmniej 14-dniowy okres *vacatio legis*, a nie skracających lub eliminujących ten okres spoczywania ustawy. Późniejsze orzecznictwo Trybunału wyraźnie zaś wskazuje, że „[o]cena konstytucyjności wprowadzenia w życie nowych przepisów wymaga zawsze rozważenia, jaki okres dostosowawczy jest «odpowiedni», i wskazania okoliczności, które o tym decydują” (wyrok pełnego składu TK z 17 grudnia 2008 r., sygn. P 16/08, OTK ZU nr 10 A/2008, poz. 181).

Stanowisko Prokuratora Generalnego jest nie do zaakceptowania już z tego względu, że w istocie całkowicie wyłączałoby kontrolę konstytucyjności formalnej przepisów, które już zostały uchylone, nawet jeśli na podstawie norm prawa międzyczasowego nadal mogą być stosowane lub jeśli przed uchyceniem wywołały trwające nadal negatywne skutki w zakresie konstytucyjnych praw i wolności jednostek.

Błędny jest także zarówno pogląd, że stwierdzenie niedopuszczalności wejścia w życie już uchylonego przepisu z chwilą ogłoszenia spowoduje jego „ponowne wejście w życie”, jak i teza, iż wymaga ono bezwzględnie wyręczenia ustawodawcy przez ustalenie odpowiedniej *vacatio legis*. O ponownym wejściu w życie przepisu można byłoby mówić tylko wówczas, gdyby miał on z tego powodu regulować sytuacje, których według brzmienia ustawy w okresie do jego uchycenia nie regulował; wyłączenie natychmiastowej skuteczności nowego przepisu ma skutki wręcz odwrotne.

6.5. Skarżąca nie wskazała wyraźnie żadnych przesłanek swojej tezy, że *vacatio legis* zaskarżonego przepisu powinna trwać do 31 października 2005 r. Wielokrotnie powołując się w skardze na niemożliwość poznania treści nowego przepisu i jego przestrzegania już od ogłoszenia ustawy (która to okoliczność nie budzi żadnych wątpliwości Trybunału Konstytucyjnego), nie wskazała jednak, ani w jakim czasie po ogłoszeniu faktycznie mogła uwzględnić skutki przepisu w swojej działalności, ani jakie były konkretne techniczne i organizacyjne uwarunkowania dostosowania się przez nią do nowego stanu prawnego. Ponadto określenie odpowiedniej *vacatio legis* nie może być dostosowane do specyficznej indywidualnej sytuacji skarżącej, powinno natomiast uwzględniać sytuację typową dla całej grupy adresatów przepisu. Pomijając kwestię kompetencji do ustalenia odpowiedniej *vacatio legis*, Trybunał nie dysponuje więc żadnymi danymi umożliwiającymi merytoryczne określenie wystarczającego okresu dostosowawczego.

6.6. Trybunał Konstytucyjny nie może wyrokiem wprowadzić odpowiedniego okresu dostosowawczego dotyczącego zmiany zaskarżonego przepisu art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym. Trybunał stwierdza jednak, że brak *vacatio legis* naruszył wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadę zaufania do państwa oraz, w konsekwencji, prawo własności skarżącej. Trybunał jest w tej sytuacji zdania, że *vacatio legis* powinna z pewnością obejmować okres do 15 września 2015 r. W tym względzie Trybunał podtrzymuje stanowisko zajęte w wyroku o sygn. SK 7/15.

Z tych wszystkich względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.