



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 29 stycznia 2018 r.

Pozycja 17

POSTANOWIENIE

z dnia 13 października 2017 r.

Sygn. akt Ts 48/17

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Leon Kieres,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej W.K. w sprawie zgodności:

- 1) art. 7b ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2017 r. poz. 43, ze zm.) z art. 32 ust 1 i 2 w zw. z art. 2 i art. 64 ust. 1, 2 i 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) art. 100 ust. 4 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2017 r. poz. 43, ze zm.) z art. 2, art. 32 ust. 1 i 2 w zw. z art. 64, art. 87 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz art. 1 Protokołu nr 1 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności z dnia 4 listopada 1950 r. (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284);
- 3) art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2017 r. poz. 43, ze zm.) z art. 32 ust. 1 i 2 w zw. z art. 64 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

W sporządzonej przez radcę prawnego i wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 25 lutego 2017 r. (data nadania) skardze konstytucyjnej W.K. (dalej: skarżący) zarzucił niezgodność: po pierwsze, art. 7b ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2017 r. poz. 43, ze zm.; dalej ustawa o podatku akcyzowym) z art. 32 ust 1 i 2 w zw. z art. 2 i art. 64 ust. 1, 2 i 3 Konstytucji; po drugie, art. 100 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym z art. 2, art. 32 ust. 1 i 2 w zw. z art. 64 art. 87 ust. 1, art. 217 Konstytucji oraz art. 1 Protokołu nr 1 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności z dnia 4 listopada 1950 r. (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284; dalej: Konwencja); po trzecie, art. 1 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z art. 32 ust. 1 i 2 w zw. z art. 64 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą.

Decyzją z marca 2015 r. Naczelnik Urzędu Celnego w Toruniu określił skarżącemu wysokość zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym z tytułu nabycia

wewnątrzwspólnotowego samochodu osobowego marki Volkswagen w kwocie 1.253 zł. Organ stwierdził, że podstawowym przeznaczeniem samochodu w dniu jego nabycia był przewóz osób.

Skarżący od powyższej decyzji wniósł odwołanie do Dyrektora Izby Celnej w T. Zdaniem skarżącego, nabyty samochód powinien być zakwalifikowany jako pojazd ciężarowy, niepodlegający opodatkowaniu akcyzą. W tym zakresie skarżący powołał się m.in. na wydaną przez zagraniczny organ celny Wiążącą Informację Taryfową klasyfikującą wskazany pojazd jako ciężarowy oraz wydaną na wniosek strony przez Ministra Finansów indywidualną interpretację podatkową w przedmiocie opodatkowania podatkiem akcyzowym nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu.

Dyrektor Izby Celnej w T. decyzją z czerwca 2015 r. utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję, podnosząc, że przedmiotowy pojazd jest samochodem osobowym. Świadczyć o tym miały cechy identyfikacyjne tego pojazdu, które są tożsame z wymienionymi w wyjaśnieniach do Taryfy Celnej odnoszącymi się do pojazdów klasyfikowanych do kodu CN 8703. Organ zaznaczył również, że Wiążąca Informacja Taryfowa z 2 lipca 2014 r. wydana przez niemiecki organ podatkowy nie ma zastosowania w sprawie, ponieważ została wydana po dniu dokonania nabycia wewnątrzwspólnotowego. Ponadto samochody osobowe nie stanowią wyrobów akcyzowych pod rządami ustawy o podatku akcyzowym.

Od powyższej decyzji skarżący wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w B. (dalej: WSA).

WSA wyrokiem z września 2015 r. uchylił skarżoną decyzję, wskazując, że została wydana z naruszeniem art. 7b ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym i art. 12 ust. 2 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. UE L 302 z 19.10.1992, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 4, str. 307, z późn. zm.; dalej: WKC), a także art. 14k i 14m oraz art. 121 § 1, art. 187 § 1, art. 191, art. 210 § 1 pkt 6 i art. 210 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.). W ocenie WSA nie należy zawęzać możliwości posłużenia się przez podatnika Wiążącą Informacją Taryfową jedynie w odniesieniu do wyrobów akcyzowych w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2014 r. Zdaniem WSA jednolitość i spójność przepisów wspólnotowych, w tym art. 12 ust. 2 WKC, posługującego się szerokim sformułowaniem „towary”, wykluczają możliwość interpretowania art. 7b ustawy o podatku akcyzowym przed nowelizacją jako nieobejmującego również samochodów osobowych, mimo że ustawa o podatku akcyzowym nie uznaje ich za wyroby akcyzowe. Dodatkowo WSA zaznaczył, że wykładnia zaproponowana przez organ narusza konstytucyjną zasadę równości oraz niedyskryminacji.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku wniósł Dyrektor Izby Celnej w T. Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z października 2016 r. uchylił zaskarżony wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania przez WSA. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że przy jednoznacznym brzmieniu art. 7b ustawy o podatku akcyzowym w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2014 r. nie znajduje on zastosowania do samochodu osobowego nabytego wewnątrzwspólnotowo przez podatnika w 2011 r.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego został doręczony skarżącemu 25 listopada 2016 r.

Zdaniem skarżącego ograniczenie na podstawie art. 7b ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym możliwości skorzystania z Wiążącej Informacji Taryfowej do wyrobów akcyzowych z pominięciem samochodów osobowych jest niezgodne z zasadą równości i niedyskryminacji wyrażoną w art. 32 ust 1 i 2 w zw. z art. 2 i art. 64 ust. 1, 2 i 3 Konstytucji. Skarżący zaznaczył, że ograniczenie takie nie jest uzasadnione różnicą formalną zachodzącą

pomiędzy definicjami wyrobu akcyzowego oraz samochodu osobowego, zawartymi w ustawie o podatku akcyzowym.

Odnosząc się natomiast do naruszenia przez art. 100 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym art. 87 ust. 1 i art. 217 Konstytucji, skarżący podniósł, że wadliwa definicja samochodu osobowego zawarta w przywołanym przepisie, jak również przedmiotu opodatkowania sprawiają, że przepisy nakładające na obywateli zobowiązania w zakresie ich własności są nieprecyzyjne i niejasne w odniesieniu do samego przedmiotu podatku, gdyż nie wskazują jednoznacznie, jakie pojazdy są samochodami osobowymi. Efektem tego, zdaniem skarżącego, jest odwoływanie się przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne do pozaustawowych aktów takich jak obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 1 czerwca 2016 r. w sprawie wyjaśnień do taryfy celnej.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, każdy czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo na zasadach określonych w ustawie wnieść skargę konstytucyjną w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Precyzując zasady, na jakich możliwe jest korzystanie ze skargi konstytucyjnej, ustawodawca dopuścił korzystanie z tego środka prawnego po wyczerpaniu przez skarżącego przysługującej w sprawie drogi prawnej, w terminie 3 miesięcy od dnia doręczenia skarżącemu prawomocnego wyroku, ostatecznej decyzji lub innego ostatecznego rozstrzygnięcia (art. 77 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym; Dz. U. z 2016 r. poz. 2072; dalej: u.o.t.p. TK).

Analiza orzeczeń wydanych w sprawie, w związku z którą niniejsza skarga konstytucyjna została wniesiona, prowadzi do wniosku, że skarżący przedwcześnie skorzystał z powyższego środka. Wprawdzie w sprawie Naczelny Sąd Administracyjny wydał prawomocny wyrok, tym niemniej orzeczenie to nie może być uznane za spełniające przesłanki, o których mowa w art. 79 Konstytucji. Należy podkreślić, że wymienione w tym przepisie formy orzeczeń (prawomocny wyrok, ostateczna decyzja, inne ostateczne rozstrzygnięcie) nie mogą być ujmowane w oderwaniu od przesłanki „wyczerpania drogi prawnej” przewidzianej w sprawie, w związku z którą formułowana jest skarga konstytucyjna. Oznacza to że, wydanie przez sąd administracyjny prawomocnego wyroku, który nie prowadzi do spełnienia tej przesłanki, a tym samym nie nadaje przymiotu ostateczności orzeczeniu, o którym mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji, nie rodzi jeszcze po stronie skarżącego legitymacji do wystąpienia ze skargą konstytucyjną. Orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego jakkolwiek niezaskarżalne, nie zakończyło postępowania w sprawie. Uchylenie wyroku WSA oznacza, że złożona skarga, dotycząca postępowania organów administracyjnych, musi zostać ponownie rozpoznana przez ten sąd. Należy przypomnieć, że istotą orzeczeń o charakterze kasatoryjnym, a do takich bez wątpienia zalicza się wyrok uchylający orzeczenie sądu I instancji, jest ich niemerytoryczny charakter, to znaczy nieodnoszący się do meritum sprawy. NSA nie rozstrzygnął sprawy co do istoty, wykluczył jedynie z obrotu prawnego orzeczenie, które na takie wykluczenie – jego zdaniem – zasługiwało (zob. postanowienie TK z 15 lipca 2009 r., sygn. akt Ts 250/08, OTK ZU nr 4B/2009, poz. 301).

W konkluzji stwierdzić więc należy, że w przypadku rozpatrywanej skargi konstytucyjnej nie została przez skarżącego zrealizowana przesłanka wyczerpania drogi prawnej, sama zaś skarga konstytucyjna złożona została przedwcześnie.

Trybunał zwraca uwagę na to, że skarżący nie wskazał, jakie prawa lub wolności skarżącego wynikające z art. 2, art. 32 ust. 1 i 2 w zw. z art. 64 Konstytucji zostały naruszone, a tym samym nie wyjaśnił, w jaki sposób art. 1, art. 7b oraz 100 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym naruszają te prawa.

Trybunał podkreśla również, że art. 2, art. 87 oraz art. 217 Konstytucji co do zasady nie mogą być – zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału – samodzielnymi wzorcami kontroli w postępowaniu zainicjowanym wniesieniem skargi konstytucyjnej. Przepisy te nie wyrażają bowiem żadnego konkretnego prawa podmiotowego w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji i mogą być wzorcami kontroli jedynie w powiązaniu z innymi wolnościami i prawami określonymi w Konstytucji (zob. w szczególności wydane w pełnym składzie postanowienia TK z: 23 stycznia 2002 r., sygn. Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60 oraz 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225).

Przechodząc z kolei do analizy zarzutu niezgodności art. 100 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym z art. 1 Konwencji, Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że w trybie skargi konstytucyjnej niedopuszczalne jest badanie zaskarżonego przepisu z umowami międzynarodowymi. Zgodnie bowiem z treścią art. 79 Konstytucji podstawą skargi może być wyłącznie naruszenie przez zaskarżone przepisy konstytucyjnych wolności lub praw. Przepisy Konwencji nie mogą zatem stanowić wzorca kontroli w takim postępowaniu (por. np.: wyrok TK z 6 lutego 2002 r., sygn. SK 11/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 2, postanowienie TK z 31 maja 2005 r., sygn. SK 59/03, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 61).

Biorąc wszystkie powyższe okoliczności pod uwagę, postanowił jak w sentencji.