



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 20 stycznia 2016 r.

Pozycja 50

POSTANOWIENIE z dnia 12 stycznia 2016 r. Sygn. akt Ts 315/15

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Stanisław Rymar – przewodniczący i sprawozdawca
Andrzej Rzepliński
Piotr Tuleja,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej Sp. z o.o.
w sprawie zgodności:

art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.) w zw. z poz. 59 załącznika nr 1 do ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.) w zw. z art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.) z:

- 1) art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 7, art. 84, art. 87 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) art. 20 i art. 22 w zw. z art. 2, art. 7, art. 84, art. 87 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

1. W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 18 września 2015 r. (data nadania) Sp. z o.o. (dalej: skarżąca, spółka) zakwestionowała zgodność art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.; dalej: ustawa o podatku akcyzowym) w zw. z poz. 59 załącznika nr 1 do ustawy o podatku akcyzowym w zw. z art. 3 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym w zakresie, w jakim przesądzają, że o opodatkowaniu podatkiem akcyzowym wewnątrzwspólnotowego nabycia samochodu osobowego decydować ma wyłącznie zastosowanie klasyfikacji statystycznej (Nomenklatury scalonej), tj. zaklasyfikowanie danego pojazdu do określonej pozycji tej nomenklatury (kodu CN 8703), z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 7, art. 84, art. 87 ust. 1 i art. 217 oraz art. 20 i art. 22 w zw. z art. 2, art. 7, art. 84, art. 87 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

2. Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. Spółka prowadzi działalność gospodarczą polegającą m.in. na sprzedaży samochodów sprowadzonych z zagranicy. Na skutek przeprowadzenia kontroli podatkowej Naczelnik

Urzędu Celnego w C. stwierdził, że mimo ciążącego na skarżącej obowiązku zapłacenia podatku akcyzowego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia w czerwca 2008 r. samochodu marki Nissan Navara nie uiszczała ona tego podatku. W konsekwencji, dokonawszy klasyfikacji pojazdu jako samochodu osobowego, określił kwotę zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym (decyzja z lipca 2012 r.) Dyrektor Izby Celnej w W., rozpoznawszy odwołanie skarżącej, utrzymał decyzję organu pierwszej instancji w mocy (decyzja z września 2013 r.).

Skargę spółki wniesioną od decyzji organu drugiej instancji oddalił Wojewódzki Sąd Administracyjny w W. w wyroku z lutego 2014 r. Sąd ten uznał, że wbrew stanowisku skarżącej wszystkie elementy podatku zostały określone w ustawie o podatku akcyzowym, a organy podatkowe na podstawie cech konstrukcyjnych samochodu, jego wyglądu i wyposażenia prawidłowo uznały, że jest on zasadniczo przeznaczony do przewozu osób.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z maja 2015 r. stwierdził, że wniesiona przez spółkę skarga kasacyjna jest pozbawiona usprawiedliwionych podstaw i ją oddalił.

3. W ocenie skarżącej zdefiniowanie przedmiotu opodatkowania przez odesłanie do klasyfikacji statystycznej powoduje, że zrekonstruowanie treści przepisu podatkowego sprowadza się do zastosowania odpowiedniego kodu CN tej klasyfikacji. Z tego powodu zakwestionowane unormowania w jej przekonaniu wyrażają normę prawną w sposób „rażąco niekomunikatywny”, sprzeczny z zasadami demokratycznego państwa prawa, pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz poprawnej legislacji, w tym szczególnej określoności przepisów podatkowych (art. 2 Konstytucji), a także sprzeczny z zasadą wyłączności ustawy w sprawach podatkowych (art. 84 i art. 217 Konstytucji). To w konsekwencji doprowadziło, zdaniem skarżącej, do naruszenia jej prawa do własności środków pieniężnych (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji).

Ponadto – zdaniem spółki – zaskarżone regulacje podatkowe stanowią niezgodną z Konstytucją (naruszającą art. 20 i art. 22 w zw. z art. 2, art. 7, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji) ingerencję w prawo wolności prowadzenia działalności gospodarczej, rozumianej jako pewność podatnika co do ciążących na nim obowiązków podatkowych, pozbawiając ją jednocześnie możliwości uzyskania informacji o tychże obowiązkach.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Skarga konstytucyjna jest sformalizowanym środkiem ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Jej merytoryczne rozpoznanie jest uzależnione od spełnienia przesłanek wynikających zarówno z art. 79 ust. 1 Konstytucji, jak też art. 60 oraz art. 64-66 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1064, ze zm.; dalej: ustawa o TK). Skargom konstytucyjnym niespełniającym tych warunków, a także skargom, co do których zaistniały okoliczności przewidziane w art. 77 ust. 3 ustawy o TK, Trybunał odmawia nadania dalszego biegu.

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji warunkiem merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej jest wykazanie przez skarżącego, że w związku z wydaniem przez organ władzy publicznej ostatecznego orzeczenia na podstawie zakwestionowanego w skardze aktu normatywnego, doszło do naruszenia przysługujących skarżącemu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym. Uprawdopodobnienie naruszenia praw lub wolności jest zatem przesłanką konieczną dla uznania dopuszczalności rozpoznania skargi konstytucyjnej.

2. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego rozpatrywana skarga konstytucyjna nie spełnia powyższych wymagań.

3. Kwestionowany przez spółkę art. 2 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym stanowi, że przez wyroby akcyzowe rozumie się wyroby podlegające akcyzie określone w załączniku nr 1 do ustawy; natomiast zgodnie z poz. 59 tego załącznika wyrobem akcyzowym są samochody osobowe, czyli pojazdy samochodowe i inne pojazdy mechaniczne przeznaczone zasadniczo do przewozu osób (inne niż objęte pozycją 8702), włącznie z samochodami osobowo-towarowymi (kombi) oraz samochodami wyścigowymi. Artykuł 3 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym przewiduje zaś, że do celów poboru akcyzy i obowiązku oznaczania znakami akcyzy w imporcie oraz w dostawie i nabyciu wewnątrzwspólnotowym stosuje się klasyfikację wyrobów akcyzowych w układzie odpowiadającym Scalonej Nomenklaturze (CN).

4. Zarzuty przedstawione w skardze konstytucyjnej obejmują niezgodność wyżej wskazanych przepisów z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 7, art. 84, art. 87 ust. 1 i art. 217 Konstytucji oraz art. 20 i art. 22 w zw. z art. 2, art. 7, art. 84, art. 87 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Opierają się one na tezie, że przepisy, na podstawie których organy podatkowe określiły spółce zobowiązanie podatkowe z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia pojazdu, są „rażąco niekomunikatywne”, wysoce nieprecyzyjne i interpretowane przez przyporządkowanie samochodu do odpowiedniego kodu CN, a organy podatkowe dokonujące kontroli zakresu opodatkowania muszą odwoływać się do unormowań nie będących źródłem prawa (not wyjaśniających do CN).

5. Odnosząc się do tak sformułowanych zarzutów, Trybunał przypomina, że wielokrotnie w swym orzecznictwie wskazywał, iż stosowanie przez ustawodawcę zwrotów niedookreślonych, które wymagają interpretacji w procesie stosowania prawa, nie może *per se* prowadzić do formułowania zarzutu niekonstytucyjności przepisów, w których one występują. Tego typu zwroty stosowane są w wielu systemach prawnych i nie można podważać ich legalności tylko dlatego, że pozostawiają organom stosującym prawo określoną sferę władzy dyskrecyjnej. Zwroty niedookreślone, czy też – tak jak w rozpatrywanej sprawie – pozostawiające pewien zakres swobody orzeczniczej są co do zasady zgodne z Konstytucją, jeśli ich stosowaniu przez sądy towarzyszą określone gwarancje proceduralne, takie jak: jawność postępowania, ujawnienie motywów orzeczenia czy instancyjna kontrola podjętego rozstrzygnięcia. Jak orzekł bowiem Trybunał, „[n]a straży właściwego stosowania (...) normy [skonstruowanej na podstawie pojęć ocennych] stoją przede wszystkim normy procesowe, nakazujące wskazanie przesłanek, jakie legły u podstaw zastosowania w konkretnej sprawie normy prawnej skonstruowanej przy użyciu tego rodzaju nieostrego pojęcia” (uchwała TK z 6 listopada 1991 r., W 2/91, OTK w 1991 r., poz. 20).

Trybunał podkreśla także, że posługiwanie się przez ustawodawcę pojęciami ogólnymi jest nieodzowne, zwłaszcza wtedy gdy „stosowanie określonej instytucji prawnej oparte jest na kryteriach ocennych. Brak definicji takich pojęć spowodowany jest zazwyczaj tym, że dla dokonania konkretnych ocen brane jest pod uwagę wiele okoliczności, które różnić się będą w zależności od sprawy, a ujęcie ich w sposób ogólny i wyczerpujący w jednym katalogu byłoby niemożliwe, czy wręcz – wszelkie próby w tym zakresie prowadziłyby do nadmiernej kazuistyki przepisów prawa, co w istocie zaprzeczałoby ich abstrakcyjnemu charakterowi” (zob. wyrok TK z 26 lutego 2008 r., SK 89/06, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 7; a także wyroki TK z 12 maja 2008 r., SK 43/05, OTK ZU nr 4/A/2008, poz. 57 oraz 8 października 2013 r., SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97). Bez wątpienia z takim przypadkiem mamy do czynienia w kwestionowanych przez skarżącą przepisach. Nie sposób oczekiwać, że ustawodawca zdefiniuje precyzyjnie w ustawie pojęcie „samochód osobowy”. Jak wyjaśnił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z maja 2015 r., głównym kryterium prawidłowej

klasyfikacji pojazdu jest jego zasadnicze przeznaczenie, ustalane na podstawie jego ogólnych cech projektowych, wyposażenia i wyglądu. Stworzenie ogólnej definicji pojazdu osobowego uwzględniającej wszystkie kryteria wymienione powyżej bez posługiwania się zwrotami niedookreślonymi byłoby niemożliwe.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego niejasność lub nieprecyzyjność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, tylko wtedy, gdy jest tak daleko posunięta, że wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa (wyrok TK z 29 marca 2010 r., K 8/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 23). Niejasność przepisu powodująca jego niekonstytucyjność musi mieć charakter „kwalifikowany”, co łączy się z wystąpieniem określonych dodatkowych okoliczności z nią związanych, które nie pojawiają się w każdym wypadku zaistnienia wątpliwości co do rozumienia określonego przepisu. Skutki tych rozbieżności muszą być istotne dla adresatów i wynikać z niejednorodnego stosowania przepisów lub niepewności co do sposobu ich stosowania. Dotykać one winny prawnie chronionych interesów adresatów norm prawnych i występować w pewnym nasileniu (zob. wyroki TK z 3 grudnia 2002 r., P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90 oraz 10 czerwca 2009 r., SK 54/08, OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 69).

W rozpatrywanej skardze konstytucyjnej spółka podnosi, że w ramach stosowania zaskarżonych regulacji ukształtowała się trwała, jednolita i powszechna linia orzecznicza sądów administracyjnych. Również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z maja 2015 r. uznał, że w sprawie nie wystąpiły obiektywne wątpliwości interpretacyjne dotyczące przedmiotu opodatkowania. W związku z tym Trybunał wskazuje, że pragmatyczna trudność w ustalaniu desygnatów zwrotów niedookreślonych zastosowanych w ocenianej regulacji, która wystąpiła u skarżącej, nie może być uznana za wystarczającą podstawę orzeczenia niekonstytucyjności przepisu. Trybunał jeszcze raz przypomina, że posługiwanie się zwrotami niedookreślonymi jest tradycyjną techniką ustawodawczą, niebudzącą zastrzeżeń w kontekście wymogu dookreśloności przepisów, w których takie zwroty występują, jeżeli tylko zachowane są gwarancje proceduralne dotyczące wypełniania tych zwrotów realną treścią. Orzeczenia sądowe (podjęte w ramach prawidłowo prowadzonego postępowania i prawidłowo uzasadnione) zapewniają istnienie takich gwarancji (zob. wyrok TK z 8 maja 2006 r., P 18/05, OTK ZU nr 5/A/2006, poz. 53). Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu okażą się niewystarczające (zob. wyroki TK z: 20 czerwca 2005 r., K 4/04; 3 grudnia 2002 r., P 13/02; 13 września 2005 r., K 38/04).

Wziąwszy pod uwagę powyższe, Trybunał stwierdza, że skarżąca nie uprawdopodobniła zarzutu niedostatecznej precyzji i braku dookreśloności kwestionowanych przepisów. Analizowany środek prawny nie spełnia zatem podstawowego warunku określonego w art. 79 ust. 1 Konstytucji. Okoliczność ta jest – zgodnie z art. 77 ust. 3 pkt 4 ustawy o TK – podstawą odmowy nadania rozpatrywanej skardze dalszego biegu.

6. Odnosząc się natomiast do zarzutu niezgodności z Konstytucją posłużenia się w procesie wykładni prawa normami niebędącymi źródłami prawa powszechnie obowiązującego, a zatem naruszenia zasady wyłączności ustawy w prawie podatkowym, Trybunał zwraca uwagę, że wielokrotnie wskazywał, iż wyliczenie zawarte w art. 217 Konstytucji należy rozumieć jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, do których zaliczają się przede wszystkim: podmiot oraz przedmiot opodatkowania, stawki podatkowe, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatku (wyroki TK z: 16 czerwca 1998 r., U 9/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 51; 6 marca 2002 r., P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13;

9 września 2004 r., K 2/03, OTK ZU nr 8/A/2004, poz. 83 i 9 października 2007 r., SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103). Trybunał podkreślał też w swoim orzecznictwie, że w praktyce nie jest możliwe uregulowanie w ustawach podatkowych wszystkich zagadnień związanych z prawem podatkowym. Artykuł 217 Konstytucji nie modyfikuje przy tym systemu źródeł prawa daninowego, zwłaszcza jeśli chodzi o prawo międzynarodowe i ponadnarodowe. Do źródeł prawa daninowego mają w pełni zastosowanie art. 90 ust. 1 oraz art. 91 ust. 3 Konstytucji. W konsekwencji tego w doktrynie przyjmuje się, że sprawy nakładania danin, określania podmiotów, przedmiotów i stawek podatku, a także zmniejszania ciężaru podatkowego należą w całości do kategorii tych „niektórych spraw”, w jakich kompetencje polskiego parlamentu mogą być przekazywane organizacji międzynarodowej (zob. J. Kiszka, *Acquis communautaire a problem jakości krajowego prawa podatkowego – wybrane zagadnienia polskiej regulacji akcyzy*, [w:] *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, Lublin 2007, s. 251 i nast.; A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji z 1997 r.*, Toruń 2005, s. 109; odmiennie por. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 167). W odniesieniu do tych spraw działa bowiem zasada prymatu prawa międzynarodowego, w tym prawa pochodzącego od organizacji międzynarodowych (zasada bezpośredniego skutku i obowiązywania prawa unijnego).

Podatek akcyzowy, podobnie jak podatek od towarów i usług, jest podatkiem pośrednim, a podatki pośrednie, stosownie do postanowień Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2) są zharmonizowane na poziomie Unii Europejskiej. Harmonizacja tych podatków, w tym podatku akcyzowego, stanowi gwarancję istnienia jednolitego rynku w Unii Europejskiej.

W związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej polski ustawodawca został obowiązany do przyjęcia dorobku prawnego Wspólnoty Europejskiej. Dorobek prawny Wspólnot Europejskich w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym przejawia się przede wszystkim w przepisach zawartych w aktach prawnych obowiązujących w państwach członkowskich w sposób pośredni, tj. dyrektywach Rady UE. Niemniej postanowienia zawarte w dyrektywach Rady UE wszystkie państwa członkowskie są zobowiązane wprowadzić do krajowych przepisów w takim zakresie, aby przepisy krajowe wypełniały cele nakreślone w tych aktach. Ponadto niektóre kwestie techniczne zostały uregulowane w przepisach mających moc bezpośrednio obowiązującą organy oraz obywateli państw członkowskich, tj. rozporządzeniach Rady UE lub Komisji Europejskiej (zob. S. Parulski, *Komentarz do art. 1 ustawy o podatku akcyzowym, teza 3*, [w:] S. Parulski, *Akcyza. Komentarz wraz z komentarzem do przepisów wykonawczych*, Zakamycze 2005).

W sprawie skarżącej istniał zatem obowiązek stosowania przepisów rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.Urz. WE L 256 z 7.09.1987, ze zm.), do którego załącznikiem nr I jest Nomenklatura Scalona, a także aktów zmieniających to rozporządzenie. To właśnie do tej klasyfikacji wyrobów akcyzowych odsyła kwestionowany przez skarżącą art. 3 ust. 2 ustawy o akcyzie. Skarżąca nie wykazała więc, by niezgodne z Konstytucją było odesłanie przez ustawodawcę do klasyfikacji statystycznej.

Trybunał zwraca także uwagę, że istotą stosowania, a więc i wykładni prawa, jest konieczność posługiwania się różnymi metodami interpretacji w celu ustalenia właściwej treści tekstu prawnego oraz prawnych konsekwencji ustalonego stanu faktycznego. W doktrynie prawa wykształciły się różne rodzaje wykładni, m.in. zakładające możliwość odwoływania się do innych niż akty prawa powszechnie obowiązującego źródeł pozwalających na określenie znaczenia zwrotów zawartych w przepisach prawnych, np. do słowników języka polskiego. W sprawie skarżącej, jak wyjaśnił Naczelny Sąd

Administracyjny w wyroku z maja 2015 r., odwołanie się w celu klasyfikacji pojazdu do not wyjaśniających do CN miało jedynie charakter pomocniczy, a noty te nie są prawnie wiążące. Natomiast organ administracyjny, dokonując klasyfikacji pojazdu, oparł się na powszechnie obowiązujących przepisach ustawy o podatku akcyzowym oraz klasyfikacji CN.

W konsekwencji Trybunał uznał, że skarżąca nie uprawdopodobniła, iż zaskarżone przepisy naruszają zasadę wyłączności ustawy i w konsekwencji, na podstawie art. 79 ust. 1 Konstytucji i art. 77 ust. 3 pkt 4 ustawy o TK, odmówił nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej w tym zakresie.

Mając powyższe na względzie, Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.