



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 22 marca 2016 r.

Pozycja 235

POSTANOWIENIE z dnia 17 listopada 2015 r. Sygn. akt Ts 276/15

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Piotr Tuleja,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej Auto Handel M. i A. Sz. Sp.j. 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 związku 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 związku z art. 3 ust. 2 i 3 oraz w związku z art. 80 ust. 1, ust. 2 pkt 2, ust. 3 pkt 3 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 związku z art. 2, art. 7, art. 84, art. 87 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) art. 20 i art. 22 w związku 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

W skardze konstytucyjnej z 10 sierpnia 2015 r. (data nadania) Auto Handel M. i A. Sz. Sp.j. (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 podatkowa) w związku z poz. 59 załącznika nr 1 do ustawy podatkowej w związku z art. 3 ust. 2 i 3 oraz w związku z art. 80 ust. 1, ust. 2 pkt 2, ust. 3 pkt 3 ustawy podatkowej z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 7, art. 84, art. 87 ust. 1 i art. 217 Konstytucji oraz art. 20 i art. 22 w związku z art. 2, art. 7, art. 84, art. 87 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. Skarżąca prowadzi działalność gospodarczą polegającą m.in. na sprzedaży samochodów sprowadzonych z zagranicy. Na skutek przeprowadzenia w spółce kontroli podatkowej Naczelnik Urzędu Celnego w S. stwierdził, że mimo ciążącego na skarżącej obowiązku nie zapłaciła ona należnego podatku akcyzowego. W konsekwencji, dokonawszy klasyfikacji pojazdu jako samochodu przeznaczonego głównie do przewozu osób, określił kwotę zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego tego pojazdu (decyzja z listopada 2012 r.). Dyrektor Izby Celnej w G., orzekając na skutek

odwołania skarżącej, utrzymał w mocy rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji (decyzja z lutego 2013 r.). W uzasadnieniu wskazał, że przy nabyciu wewnątrzwspólnotowym do celów poboru akcyzy stosuje się klasyfikację wyrobów akcyzowych w układzie odpowiadającym Scalonej Nomenklaturze (CN), natomiast w obrocie krajowym stosuje się Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług (PKWiU). Podkreślił także, że organy podatkowe w tym zakresie nie są związane homologacją pojazdu jako dowodem świadczącym o zaklasyfikowaniu go do kategorii samochodów osobowych lub ciężarowych. W przypadku sporu co do jednoznacznej identyfikacji konkretnego pojazdu organy podatkowe stosują klasyfikację CN.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w G., oddalając skargę spółki na powyższą decyzję (wyrok z czerwca 2013 r.), podkreślił, że kwestię sporną w niniejszej sprawie stanowi zaklasyfikowanie przez organy podatkowe samochodu skarżącej do pozycji 8703 CN, nie zaś – czego domagała się strona skarżąca – do pozycji 8704 CN, co zwolniłoby skarżącą z obowiązku zapłacenia podatku akcyzowego. Po zbadaniu całokształtu okoliczności sprawy, a w szczególności przeprowadzonego postępowania dowodowego, sąd ten uznał zaskarżoną decyzję za prawidłową.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że wniesiona przez spółkę skarga kasacyjna jest pozbawiona usprawiedliwionych podstaw i ją oddalił (wyrok ze stycznia 2015 r.).

W ocenie skarżącej zakwestionowane unormowania naruszyły prawo własności spółki, gdyż doprowadziły do nałożenia podatku, którego wysokość została określona w ustawie w sposób sprzeczny z zasadą demokratycznego państwa prawa, zasadą wyłączności ustawy w nakładaniu podatków oraz z naruszeniem zasady bezpieczeństwa prawnego obywateli (art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 7, art. 84, art. 87 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji). Zdaniem spółki stosowanie międzynarodowej klasyfikacji statystycznej w celu ustalenia wysokości podatku akcyzowego narusza Konstytucję, gdyż powoduje, że o zaklasyfikowaniu pojazdu do kategorii samochodów osobowych lub ciężarowych stanowią nie przepisy ustawy, a noty wyjaśniające, tworzone przez organy międzynarodowe. Prowadzi to do sytuacji, w której o wewnętrznym podatku krajowym nie decydują polskie władze, lecz międzynarodowe organy dokonujące wykładni pojęć. W ocenie spółki możliwa jest jednak zgodna z Konstytucją interpretacja kwestionowanych regulacji, przy tym założeniu, że o zaklasyfikowaniu pojazdu jako samochodu osobowego lub ciężarowego decyduje jego homologacja oraz wpis w dowodzie rejestracyjnym.

Ponadto – zdaniem spółki – zaskarżone regulacje podatkowe stanowią niezgodną z Konstytucją (naruszającą art. 20, art. 22, art. 84 i art. 217 Konstytucji) ingerencję w prawo wolności prowadzenia działalności gospodarczej i uchybiają zasadzie poprawnej legislacji, będącej składową częścią zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Co więcej, odkodowanie ich treści wymaga posłużenia się normą niebędącą źródłem powszechnie obowiązującego prawa.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Na podstawie art. 138 w związku z art. 139 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1064; dalej: ustawa o TK z 2015 r.) z dniem 30 sierpnia 2015 r. utraciła moc ustawa z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK). Zgodnie z art. 134 pkt 1 ustawy o TK z 2015 r. w sprawach wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy w postępowaniu przed Trybunałem w zakresie dotyczącym wstępnego rozpoznania stosuje się przepisy dotychczasowe, tzn. przepisy ustawy o TK. Rozpatrywana skarga konstytucyjna została wniesiona przed dniem wejścia w życie ustawy o TK z 2015 r., dlatego do jej wstępnej kontroli zastosowanie mają przepisy ustawy o TK.

Skarga konstytucyjna jest szczególnym środkiem ochrony wolności lub praw, który musi spełniać przesłanki jego dopuszczalności. Zasadniczo zostały one uregulowane w art. 79 ust. 1 Konstytucji, a uszczegółowione w art. 46 i art. 47 ustawy o TK. Zgodnie z przywołanymi regulacjami skarga powinna spełniać wymagania dotyczące pisma procesowego, a ponadto zawierać: dokładne określenie ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją; wskazanie, jakie konstytucyjne wolności lub prawa i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone; uzasadnienie skargi, z podaniem dokładnego opisu stanu faktycznego. Z przytoczonego powyżej przepisu wynika, że przedmiotem skargi może być wyłącznie przepis stanowiący podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia wydanego wobec skarżącego. Zarzuty skargi muszą zaś uprawdopodobniać niekonstytucyjność kwestionowanej regulacji, co oznacza konieczność wywiedzenia z zaskarżonych przepisów określonej normy, powołanie właściwych wzorców konstytucyjnych, zawierających podmiotowe prawa przysługujące osobom fizycznym i – przez porównanie treści płynących z obu regulacji – wykazanie ich wzajemnej sprzeczności.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego rozpatrywana skarga konstytucyjna nie spełnia powyższych wymagań, a zarzuty w niej sformułowane są oczywiście bezzasadne.

W pierwszej kolejności Trybunał stwierdza, że skarżąca w istocie oczekuje uznania, że zaklasyfikowanie przez organy podatkowe samochodu nabytego przez spółkę do pozycji 8703 CN (nie zaś do pozycji 8704 CN – czego domagała się skarżąca w trakcie postępowania) narusza jej konstytucyjne wolności lub prawa. W szczególności skarżąca podnosi, że możliwość odmiennego zaklasyfikowania tego samego pojazdu w celu rejestracji i homologacji (jako samochodu ciężarowego) oraz określenia wysokości podatku akcyzowego (jako samochodu przeznaczonego do przewozu osób) narusza Konstytucję.

W odniesieniu do tak sformułowanych zarzutów Trybunał przypomina, że do jego kompetencji nie należy badanie zgodności danej ustawy z innymi ustawami ani ocena występujących między nimi różnic; samo ich występowanie nie przesądza przy tym jeszcze automatycznie o niekonstytucyjności przepisów określonej ustawy (zob. np. orzeczenie TK z 23 września 1997 r., K 25/96, OTK ZU nr 3-4/1997, poz. 36 i wskazane tam orzecznictwo TK). Trybunał Konstytucyjny nie może także rozstrzygać kolizji (o ile taka występuje) między przepisami tej samej rangi umieszczonymi w różnych ustawach lub tej samej ustawie (por. wyrok TK z 1 lutego 2005 r., SK 62/03, OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 11). Zadaniem Trybunału nie jest też orzekanie o celowości i zasadności przyjętych przez parlament rozwiązań prawnych. Wybór wartości determinujących określone rozwiązanie legislacyjne należy do ustawodawcy i zasadniczo Trybunał Konstytucyjny opowiada się za swobodą tego podmiotu w określeniu hierarchii celów i w preferowaniu danych wartości czy środków służących ich realizacji. Granice swobody tego wyboru określają zasady i przepisy konstytucyjne, Trybunał może zaś badać, czy w procesie stanowienia prawa ustawodawca przestrzegał tych zasad i przepisów (zob. wyrok pełnego składu TK z 20 lutego 2002 r., K 39/00, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 4).

W związku z powyższym Trybunał stwierdza, że postawiony w skardze zarzut naruszenia Konstytucji przez możliwość odmiennej klasyfikacji tego samego pojazdu dla celów rejestracji i określenia wysokości podatku akcyzowego jest oczywiście bezzasadny. Powyższa okoliczność, w myśl art. 49 w związku z art. 36 ust. 3 ustawy o TK, jest samodzielną przesłanką odmowy nadania dalszego biegu rozpatrywanej skardze konstytucyjnej.

Niezależnie od powyższego Trybunał zauważa, że zarzuty rozpatrywanej skargi konstytucyjnej w rzeczywistości dotyczą wadliwości rozstrzygnięć podjętych w sprawie

skarżącej, a w szczególności dokonanej przez organy podatkowe oceny stanu faktycznego i wykładni przepisów mających zastosowanie w sprawie spółki. Tym samym – zdaniem Trybunału – skarga konstytucyjna jest w tym zakresie skargą na stosowanie prawa.

Zgodnie z konstrukcją skargi konstytucyjnej przyjętą w polskim prawie przedmiotem skargi mogą być tylko akty normatywne będące podstawą rozstrzygnięcia, z którego wydaniem skarżący wiąże naruszenie przysługujących mu wolności i praw konstytucyjnych. Nie może nim być celowość ani słuszność wydania takiego rozstrzygnięcia. Zadaniem Trybunału Konstytucyjnego jest bowiem orzekanie w sprawach zgodności aktów normatywnych z Konstytucją. Celem tego orzekania jest wyeliminowanie z systemu prawnego przepisów prawa niezgodnych z Konstytucją. Do kompetencji Trybunału Konstytucyjnego nie należy natomiast ocena prawidłowości ustaleń dokonanych w toku rozpoznania konkretnej sprawy ani kontrola sposobu stosowania lub niestosowania przepisów przez organy orzekające w sprawie (zob. np. postanowienia TK z: 20 lipca 2011 r., Ts 303/10, OTK ZU nr 6/B/2011, poz. 454; 27 grudnia 2011 r., Ts 108/10, OTK ZU nr 2/B/2012, poz. 189; 7 lutego 2012 r., Ts 309/11, OTK ZU nr 2/B/2013, poz. 191). Źródłem naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności nie może być zatem podnoszona przez skarżącą niezgodna z jej interesem prawnym (i ekonomicznym) wykładnia zaskarżonej regulacji. Jako sąd prawa, a nie faktów, Trybunał nie jest również powołany do oceny indywidualnego rozstrzygnięcia sądowego (czy decyzji organów podatkowych) pod kątem jego zgodności z obowiązującym prawem, czy nawet Konstytucją (por. wyrok TK z 1 lutego 2005 r., SK 62/03, OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 11).

Okoliczność ta, stosownie do art. 49 w związku z art. 36 ust. 3 w związku z art. 47 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o TK, stanowi podstawę odmowy nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

Biorąc pod uwagę zastrzeżenia skarżącej dotyczące naruszenia zasad prawidłowej legislacji Trybunał przypomina, że wielokrotnie w swym orzecnictwie wskazywał, że stosowanie przez ustawodawcę zwrotów niedookreślonych, które wymagają dokonania ich interpretacji w procesie stosowania prawa, nie może *per se* prowadzić do formułowania zarzutów 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. Wprowadzenie zwrotów niedookreślonych przesuwają obowiązek konkretyzacji normy prawnej na etap stosowania prawa, a więc dają organom podatkowym i sądom określoną swobodę decyzyjną, jednak – jak stwierdził Trybunał w wyroku z 16 stycznia 2006 r. – „krytyka takich rozwiązań powinna koncentrować się nie na samym posługiwaniu się przez przepisy prawa zwrotami niedookreślonymi, ale na tym, czy wprowadzając takie zwroty do porządku prawnego, prawodawca przewidział czytelne, z punktu widzenia ewentualnych odbiorców rozstrzygnięć, mechanizmy kontroli (także pozaprosesowej) korzystania przez sądy z przyznanej im władzy dyskrecyjnej” (SK 30/05, OTK ZU nr 1/A/2006, poz. 2).

Trybunał podkreśla zatem, że zwroty niedookreślone, czy też – tak jak w rozpatrywanej sprawie – pozostawiające pewien zakres swobody orzecznictwej, są co do zasady zgodne z Konstytucją, jeśli ich stosowaniu przez sądy towarzyszą określone gwarancje proceduralne, 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 zwraca także uwagę, że istotą stosowania, a więc i wykładni prawa jest konieczność posługiwania się różnymi metodami w celu ustalenia właściwej treści tekstu

prawnego oraz prawnych konsekwencji ustalonego stanu faktycznego. W doktrynie prawa wykształcono różne rodzaje wykładni, które m.in. zakładają możliwość odwoływania się do innych niż akty prawa powszechnie obowiązującego źródeł pozwalających na określenie znaczenia zwrotów zawartych w przepisach prawnych, np. słowników języka polskiego. 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; teza powtórzona w wyrokach 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).

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego niejasność lub nieprecyzyjność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, tylko jeśli 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). Należy przy tym zastrzec, że z podobną sytuacją mamy do czynienia wówczas, gdy zarzut niekonstytucyjności kierowany jest w odniesieniu do niejasnej regulacji prawnej nie ze względu na niezachowanie określonych przez Konstytucję standardów legislacyjnych, lecz z powodu naruszenia wyznaczonych przez nią wymogów co do treści prawa. We wskazanej sytuacji zastrzeżenia odnoszą się do merytorycznej zawartości budzących wątpliwości interpretacyjne przepisów prawnych, o ich zgodności bądź niezgodności z ustawą zasadniczą nie decyduje jednak okoliczność, czy w ogóle daje się z nich wyinterpretować normy prawne; istotne jest bowiem to, czy na podstawie omawianych przepisów można odtworzyć normy niepozostające w kolizji z Konstytucją (wyrok TK z 13 września 2011 r., P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71).

Niedostateczna precyzja i brak dookreśloności przepisu mogą bowiem tylko wtedy być podstawą zarzutu braku zgodności z art. 2 Konstytucji, gdy dany zwrot nie daje możliwości – przy użyciu ogólnie aprobowanych technik wykładni – ustalenia jego znaczenia. Niebezpieczeństwo natomiast, jakie wiąże się ze stosowaniem zwrotów niedookreślonych i nieostrych, jest powszechnie znane: praktyka stosowania tych przepisów stosunkowo łatwo może ulegać wypaczeniu na skutek powoływania się na takie zwroty bez próby wypełnienia ich konkretną treścią wynikającą z okoliczności danej sprawy i bez rzetelnego uzasadnienia komunikowanego adresatom rozstrzygnięcia (zob. wyroki TK z: 31 marca 2005 r., SK 26/02, OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 29 i 29 kwietnia 2008 r., SK 11/07, OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 47). Jednakże niejasność przepisu, powodująca jego niekonstytucyjność, musi mieć charakter „kwalifikowany”, przez wystąpienie określonych dodatkowych okoliczności z nią związanych, które nie mają miejsca w każdym przypadku zaistnienia wątpliwości co do rozumienia określonego przepisu. Skutki tych rozbieżności muszą być istotne dla adresatów i wynikać z niejednorodnego stosowania lub niepewności co do sposobu stosowania przepisów. 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 i 10 czerwca 2009 r., SK 54/08, OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 69). Stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, a o takim można mówić, jeżeli: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy tekstu prawnego przyjętych w kulturze

prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych (w tym wypadku możemy mieć do czynienia nie tylko z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, lecz także zasady podziału władzy, wyrażonej w art. 10 Konstytucji, skoro ostatecznie o treści obowiązujących uregulowań decydują tu nie organy upoważnione do tworzenia prawa, ale organy powołane do jego stosowania) bądź 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii. Nie sposób przy tym *in abstracto* wyznaczyć granicy pomiędzy zwykłą i kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego, tym bardziej że w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii przebiega ona w nieco inny sposób. Ogólnie ujmując, wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim wypadku należy wyróżnić prawo administracyjne, prawo podatkowe i prawo karne, gdyż poziom wymaganej precyzji powinien wzrastać w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości (zob. wyrok TK z 5 czerwca 2014 r., K 35/11, OTK ZU nr 6/A/2014, poz. 61).

Samo posłużenie się zwrotami niedookreślonymi nie narusza zatem *per se* konstytucyjnej zasady rzetelnej legislacji. Pragmatyczna trudność w ustalaniu desygnatów zwrotów niedookreślonych, zastosowanych w ocenianej regulacji, nie może być uznana za wystarczającą podstawę orzeczenia niekonstytucyjności przepisu. Posługiwanie się zwrotami niedookreślonymi jest tradycyjną techniką ustawodawczą, niebudzącą zastrzeżeń z punktu widzenia dookreśloności przepisów, które takimi zwrotami się posługują, 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 tych 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).

W rozpatrywanej skardze konstytucyjnej skarżąca podnosi, że w zakresie stosowania zaskarżonych regulacji ukształtowała się trwała, jednolita i powszechna linia orzecznicza sądów administracyjnych. W związku z powyższym Trybunał stwierdza, że skarżąca nie uprawdopodobniła zarzutu niedostatecznej precyzji i braku dookreśloności kwestionowanych przepisów. W konsekwencji, na podstawie art. 49 w zw. z art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK, Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej w powyższym zakresie.

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: określenie podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii 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). W praktyce bowiem, co podkreślał Trybunał w swoim orzecznictwie, nie jest możliwe regulowanie 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, 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 których 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. 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 podatków pośrednich, w tym również podatku akcyzowego, stanowi gwarancję istnienia jednolitego rynku w Unii Europejskiej.

W związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej polski ustawodawca został zobowiązany 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 swoich krajowych przepisów w takim zakresie, aby przepisy krajowe wypełniały cele nakreślone w tych aktach. Dodatkowo niektóre kwestie techniczne zostały uregulowane w przepisach mających moc bezpośrednio obowiązującą organy oraz obywateli państw członkowskich, tj. rozporządzenia 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).

Biorąc pod uwagę powyższe, Trybunał uznał, że skarżąca nie uprawdopodobniła, że zaskarżone przepisy naruszają zasadę wyłączności ustawy i w konsekwencji, na podstawie art. 49 w zw. z art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK, odmówił nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej w tym zakresie.

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