



# ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 21 kwietnia 2016 r.

Pozycja 329

## POSTANOWIENIE z dnia 12 kwietnia 2016 r. Sygn. akt Ts 91/15

### Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Marek Zubik – przewodniczący  
Andrzej Wróbel – sprawozdawca  
Mirosław Granat,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym zażalenia na postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 14 grudnia 2015 r. o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej M. i A. Sz. Sp.j.,

p o s t a n a w i a:

**nie uwzględnić zażalenia.**

### UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej z 6 marca 2015 r. (data nadania) 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. 10, art. 31 ust. 3, art. 84, art. 87 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

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. 10, art. 31 ust. 3, 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.

Postanowieniem z 14 grudnia 2015 r. Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu. W uzasadnieniu postanowienia Trybunał zwrócił uwagę na to, że zarzuty rozpatrywanej skargi konstytucyjnej w rzeczywistości dotyczą wadliwości

rozstrzygnięć podjętych w sprawie skarżącej, a w szczególności dokonanej przez organy podatkowe oceny stanu faktycznego. Tym samym – w ocenie Trybunału – skarga konstytucyjna jest w tym zakresie skargą na stosowanie prawa, a przez to jest oczywiście bezzasadna. Trybunał stwierdził także, że skarżąca nie uprawdopodobniła zarzutu niedostatecznej precyzji i braku dookreśloności kwestionowanych przepisów oraz tego, iż zaskarżone przepisy naruszają zasadę wyłączności ustawy.

W zażaleniu na to postanowienie skarżąca wskazała, że Trybunał nietrafnie zrekonstruował zarzuty rozpatrywanej skargi konstytucyjnej, a tym samym naruszył art. 47 ust. 1 pkt 2 i art. 36 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK z 1997 r.). Spółka podniosła, że istotą skargi konstytucyjnej – wbrew stanowisku Trybunału – było twierdzenie, że ustawodawca naruszył Konstytucję, ponieważ wyłączył swobodę interpretacji przepisów przez organy stosujące prawo (o przedmiocie podatku decydują bowiem autorzy międzynarodowej klasyfikacji statystycznej). Ustawodawca ukształtował przedmiot opodatkowania w taki sposób, że elementem jego konstrukcji jest międzynarodowy przepis statystyczny, który nie spełnia wymogów konstytucyjnych, a posłużenie się przez prawodawcę tego rodzaju konstrukcją jest autonomiczną decyzją i nie wynika z żadnych łączących Polskę zobowiązań wynikających z umów międzynarodowych. W konsekwencji skarżąca, zarzucając nieprawidłowe odczytanie istoty skargi, ponownie przedstawiła w zażaleniu argumenty mające potwierdzać niekonstytucyjność zaskarżonej regulacji.

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, ze zm.; dalej: ustawa o TK z 2015 r.) z dniem 30 sierpnia 2015 r. utraciła moc ustawa o TK z 1997 r. 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 z 1997 r. 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 z 1997 r.

W myśl art. 49 w związku z art. 36 ust. 4 ustawy o TK z 1997 r. skarżącemu przysługuje prawo wniesienia zażalenia na postanowienie Trybunału Konstytucyjnego o odmowie nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu. Trybunał, w składzie trzech sędziów, rozpatruje zażalenie na posiedzeniu niejawnym (art. 25 ust. 1 pkt 3 lit. b w związku z art. 36 ust. 6 i 7 oraz w związku z art. 49 ustawy o TK z 1997 r.). Trybunał Konstytucyjny bada w szczególności, czy w wydanym postanowieniu prawidłowo stwierdził istnienie przesłanek odmowy nadania skardze dalszego biegu. Oznacza to, że na etapie rozpoznania zażalenia Trybunał analizuje przede wszystkim te zarzuty, które mogą podważyć trafność ustaleń przyjętych za podstawę zaskarżonego rozstrzygnięcia.

W postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym obowiązuje zasada skargowości (art. 66 ustawy o TK z 1997 r.), która prowadzi do związania tego organu granicami określonymi treścią kierowanych do niego pism procesowych. Oznacza to, że niezależnie od rodzaju pisma Trybunał może procedować jedynie w ramach wyznaczonych jego treścią i tylko w takim zakresie sprawa może podlegać rozpoznaniu. Zasada ta obowiązuje w postępowaniu w przedmiocie wstępnej kontroli skarg konstytucyjnych na obu jego etapach – w składzie jednego sędziego oraz na etapie odwoławczym – w składzie trzech sędziów. Obowiązywanie zasady skargowości prowadzi zatem do tego, że skarga konstytucyjna poddawana jest badaniu wstępnemu w zakresie wyznaczonym przez skarżącego, a wniesione zażalenie nie może zawierać dodatkowych argumentów, mających przemawiać za niekonstytucyjnością przepisów. Treścią zażalenia mogą być jedynie wywody wykazujące nieprawidłowość ocen przeprowa-

dzonych w postępowaniu pierwszoinstancyjnym – i tylko w takim zakresie zażalenie podlega rozpoznaniu.

Znaczenie zasady skargowości polega zatem na tym, że to skarżący uruchamia procedurę, określa granice zaskarżenia oraz przedstawia argumentację na poparcie swych tez. Analiza podnoszonych w pismach procesowych zarzutów prowadzona jest jedynie w zakresie wskazanym przez podmiot wnoszący skargę. W konsekwencji obowiązkiem skarżącego – reprezentowanego przez profesjonalnego pełnomocnika – jest takie sformułowanie zarzutów dotyczących niezgodności z Konstytucją zaskarżonych przez niego unormowań, aby Trybunał mógł precyzyjnie i zgodnie z intencjami skarżącego zrekonstruować istotę problemu konstytucyjnego podnoszonego w skardze konstytucyjnej. Trybunał Konstytucyjny nie może bowiem działać z urzędu, a zakres jego kognicji wyznacza treść skargi konstytucyjnej. Dokonując analizy zarzutów sformułowanych w skardze, Trybunał Konstytucyjny nie może abstrahować od stanu faktycznego sprawy ustalonego przez organy i sądy orzekające w postępowaniu instancyjnym.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że postanowienie o odmowie nadania rozpatrywanej skardze konstytucyjnej dalszego biegu jest prawidłowe, a zarzuty sformułowane w zażaleniu nie zasługują na uwzględnienie.

Trybunał zwraca uwagę, że argumenty zawarte w zażaleniu odnoszą się wyłącznie do oceny konstytucyjności zabiegu polegającego na posłużeniu się międzynarodową klasyfikacją statystyczną jako dokumentem wpływającym na określenie przedmiotu opodatkowania podatkiem akcyzowym.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego „Klasyfikacja [statystyczna] nie jest (...) stworzona specjalnie dla celów podatkowych, lecz stanowi próbę racjonalnego uporządkowania towarów i usług występujących w obrocie; ujmuje ona, przede wszystkim na potrzeby prowadzenia statystyki, istniejące na rynku towary i usługi. (...) Klasyfikacja, tworzona na potrzeby statystyki, nie nadaje się (...) do pełnienia roli narzędzia wykorzystywanego przez państwo do kształtowania polityki podatkowej, nawet gdyby takie były zamierzenia osób kierujących finansami publicznymi. Stąd ocena, że klasyfikacja miałaby bezpośrednio decydować o przedmiocie opodatkowania wydaje się przynajmniej wyolbrzymiona” (zob. wyrok TK z 3 kwietnia 2001 r., K 32/99, OTK ZU nr 3/2001, poz. 53). Treść klasyfikacji pełni funkcję techniczną i dostarcza tylko niezbędnej nomenklatury (por. wyrok TK z 27 grudnia 2004 r., SK 35/02, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 119), niemniej wciągnięcie jej treści do przepisu (ewentualnie z niewielkimi modyfikacjami) wpływa na zwiększenie jego przejrzystości. Trybunał zwracał uwagę na to, że „tylko odwołanie się do aktu stworzonego celowo dla zdefiniowania i uporządkowania towarów i usług umożliwia zachowanie precyzji sformułowań” (zob. wyrok TK z 3 kwietnia 2001 r., K 32/99).

Co istotne, art. 217 Konstytucji nie precyzuje normatywnej treści obowiązku ustawowego uregulowania danej materii, odsyłając w tym zakresie do ustawy (zob. W. Sokolewicz, komentarz do art. 217 Konstytucji, s. 16 [w:] red. L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. IV, Warszawa 2005, oraz powołane tam postanowienie TK z 7 listopada 2001 r., Ts 30/01, OTK ZU nr 8/2008, poz. 282).

W konsekwencji twierdzenie, że przedmiot opodatkowania został określony w ustawie, jest prawdziwe, nawet przy założeniu, że opisowo-numeryczne odwołanie się w definicji legalnej przedmiotu opodatkowania do danej (określonej) pozycji CN mogłoby zostać uznane za zwrot niedookreślony. Zasada określoności nie wyklucza bowiem posługiwania się przez ustawodawcę zwrotami niedookreślonymi, jeżeli ich desygnaty można ustalić (por. wyrok TK z 23 marca 2006 r., K 4/06, OTK ZU nr 3/A/2006, poz. 32).

Postanowieniom zaskarżonych przepisów nie można zatem skutecznie – co słusznie zauważył Trybunał Konstytucyjny w zaskarżonym postanowieniu – zarzucać takiego braku komunikatywności, który uzasadniałby jego negatywną ocenę pod kątem zgodności z art. 2

i art. 217 Konstytucji. Nie sposób bowiem w ich treści wskazać rozbieżności, których nie dałoby się usunąć za pomocą zwyczajnych środków wykładni.

Trybunał Konstytucyjny zwraca także uwagę, że w judykaturze polskiego sądu konstytucyjnego obecny jest pogląd, w myśl którego: „Konieczność dokonywania interpretacji jest (...) nieodłącznie związana ze stosowaniem prawa. (...) Trybunał Konstytucyjny uznaje za oczywisty fakt, że przepisów wyliczających towary i świadczone na rynku usługi nie da się sformułować w taki sposób, by każdą konkretną czynność podejmowaną przez podmioty uczestniczące w życiu gospodarczym można było zawsze sklasyfikować w sposób jednoznaczny i niebudzący wątpliwości. (...) W ocenie Trybunału Konstytucyjnego stworzenie kompletnej, jednoznacznej klasyfikacji, obejmującej wszystkie towary i usługi, jest obiektywnie niemożliwe, i to niezależnie od rangi aktu prawnego, który by tę klasyfikację zawierał. Innymi słowy, trudności interpretacyjnych w toku klasyfikowania występujących w obrocie towarów i usług nie uda się wyeliminować przez ujęcie klasyfikacji w ustawie. (...) bowiem (...) ujęcie wykazu towarów i usług w ustawie byłoby czysto mechanicznym zabiegiem przeniesienia klasyfikacji statystycznych do aktu normatywnego. Wobec niemożności całkowitego wyeliminowania interpretacji w tym zakresie, Trybunał Konstytucyjny podkreśla (...), że niezbędna jest ochrona podatnika w procesie stosowania przepisów” (zob. wyrok TK z 3 kwietnia 2001 r., K 32/99).

Przedmiot opodatkowania podatkiem akcyzowym daje się ustalić (czego organy celne dokonały w sprawie skarżącej) w drodze wykładni zaskarżonych przepisów, dokonanej po uprzedniej samodzielnej interpretacji Nomenklatury Scalonej. Treść normatywną powołanych w sprawie przepisów uzyskano zatem po zestawieniu zakresu wyznaczonego ich częścią opisową i zakresu określonej pozycji CN, odkodowanego z tekstu znajdującego się w (oznaczonej danym numerem) jednostce redakcyjno-statystycznej CN. W szczególności klasyfikacja pojazdu samochodowego do poszczególnego kodu CN wymagała ustalenia przeznaczenia danego pojazdu. Do kodu CN 8703 można zakwalifikować jedynie pojazd, który jest przeznaczony zasadniczo do przewozu osób. Natomiast pojazd nieprzeznaczony zasadniczo do przewozu osób powinien być zaklasyfikowany do kodu 8704 obejmującego pojazdy samochodowe do transportu towarowego. Zasadnicze przeznaczenie do przewozu osób stanowi najistotniejsze kryterium klasyfikacji pojazdów, które powinno być w pierwszej kolejności brane pod uwagę w momencie przyporządkowania określonego pojazdu do pozycji CN 8703. W konsekwencji klasyfikacja pojazdu samochodowego do kategorii samochodów osobowych z pozycji CN 8703 musi być poprzedzona ustaleniami organów stosujących prawo, których zadaniem jest zbadanie, czy główną funkcją użytkową samochodu jest przewóz osób.

Co znamienne, żaden z zaskarżonych przez skarżącą przepisów nie odsyła do not wyjaśniających. Z przepisów tych nie wynika nakaz uwzględniania (przez organy celne ani sądy) treści not wyjaśniających w procesie interpretacji Nomenklatury Scalonej. Przepisy te nie nakładają na organy celne (ani sądy) obowiązku interpretowania Nomenklatury Scalonej wyłącznie przez pryzmat not wyjaśniających. Nie ma też żadnego przepisu, z którego wynikałby wiążący charakter takich not w zakresie kształtowania podstawy opodatkowania. Tym samym organy celne (sądy) nie są w procesie wykładni ograniczone notami wyjaśniającymi. Jakkolwiek noty wyjaśniające uznaje się za istotną pomoc w interpretacji taryfy (zob. W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012 r., s. 92 i 94 oraz powołane tam orzecznictwo i piśmiennictwo).

Niezależnie od powyższego w procesie wykładni przepisu organ celny może wziąć pod uwagę stanowisko przedstawione w nocie wyjaśniającej (tj. uznać zaprezentowany w niej wynik wykładni za trafny). Przy czym okoliczność, że wynik wykładni dokonanej przez organ okaże się spójny z treścią noty, nie oznacza, że przedmiot opodatkowania wynika z tej noty (zob. wyrok NSA z 16 grudnia 2015 r., sygn. akt I GSK 517/14).

Konkludując, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że w niniejszej sprawie sposób sformułowania zarzutów zażalenia jest w istocie oparty wyłącznie na zarzucie wadliwości

rozstrzygnięć podjętych w sprawie skarżącej, a w szczególności dokonanej przez organy podatkowe oceny stanu faktycznego, bez umotywowanego odwołania się do konstytucyjnych regulacji wolności i praw człowieka i obywatela, czego wymaga art. 79 ust. 1 Konstytucji. Innymi słowy, spółka dążyła do tego, by Trybunał dokonał wykładni przepisów, nie zaś do tego, by orzekał o zgodności regulacji z konstytucyjnie chronionymi prawami i wolnościami człowieka i obywatela. Nadanie dalszego biegu skardze konstytucyjnej spółki należało więc uznać za niedopuszczalne, co trafnie Trybunał stwierdził w zaskarżonym postanowieniu.

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny, na podstawie art. 49 w związku z art. 36 ust. 7 ustawy o TK z 1997 r., postanowił jak w sentencji.