



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 27 czerwca 2018 r.

Pozycja 107

POSTANOWIENIE z dnia 26 kwietnia 2018 r. Sygn. akt Ts 42/17

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Piotr Tuleja,

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

art. 100 ust. 4 w związku z art. 100 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 101 ust. 1 i 2 w związku z art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11, ze zm.) w związku z art. 1 ust. 3 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 1987 r., s. 1, ze zm.) oraz załącznikiem nr I do tego rozporządzenia w związku z art. 54 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2012 r. poz. 186, ze zm.), z art. 2 oraz art. 42 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

1. W sporządzonej przez adwokata i wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 24 lutego 2017 r. (data nadania) skardze konstytucyjnej M.M. (dalej: skarżący) zarzucił niezgodność art. 100 ust. 4 w związku z art. 100 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 101 ust. 1 i 2 w związku z art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11, ze zm.) w związku z art. 1 ust. 3 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 z 1987 r. L 256, s. 1, ze zm.) oraz załącznikiem I do tego rozporządzenia w związku z art. 54 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r. poz. 186, ze zm.; dalej: k.k.s.) „w zakresie, w którym przepisy określają obowiązek zapłaty podatku akcyzowego od importu lub wewnątrzwspólnotowego nabycia samochodów osobowych oraz odpowiedzialność karną za jego niedopełnienie w sytuacji, w której brak jest jednoznacznej i zrozumiałej definicji samochodu osobowego, co powoduje u adresatów tych norm stan niepewności co do nałożonych na nich w tym zakresie obowiązków podatkowych lub ich braku”, z art. 2 oraz art. 42 ust. 1 Konstytucji.

2. Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym:

2.1. Wyrokiem z 17 lutego 2016 r. Sąd Rejonowy w P. VI Wydział Karny uznał skarżącego za winnego tego, że uchylał się od opodatkowania przez niezłożenie właściwemu organowi podatkowemu, tj. Naczelnikowi Urzędu Celnego w P., w terminie do 9 listopada 2009 r. deklaracji dla podatku akcyzowego od nabycia wewnątrzwspólnotowego 21 października 2009 r. samochodu osobowego marki Audi Q7, przez co naraził na uszczuplenie podatek akcyzowy w kwocie 27 548,00 zł, tj. o przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 w związku z art. 54 § 1 k.k.s., i na podstawie art. 54 § 2 w związku z art. 23 § 1 i 3 k.k.s. skazał skarżącego na karę grzywny w liczbie siedemdziesięciu stawek dziennych, określając wysokość jednej stawki na kwotę 100,00 zł.

Sąd ten ustalił, że skarżący zakupił na terytorium Republiki Federalnej Niemiec, za kwotę 35 500,00 euro, samochód osobowy marki Audi Q7, wyposażony w pięć miejsc siedzących, w pierwszym i drugim rzędzie posiadający pasy bezpieczeństwa, a także posiadający pełne przeszklenie oraz nieposiadający przegrody oddzielającej przestrzeń bagażową od pasażerskiej, z wyposażeniem typowym dla samochodów osobowych.

Tuż po zakupie, jeszcze na terenie RFN, dokonano w przedmiotowym aucie przeróbek, polegających na wymontowaniu siedzeń z drugiego rzędu i pasów bezpieczeństwa, a następnie zarejestrowaniu go jako samochód ciężarowy. W tym stanie (wraz z wymontowanymi częściami) skarżący przewiózł auto na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i przekazał (w wykonaniu umowy sprzedaży) innemu podmiotowi, który – uzyskawszy zaświadczenie z okręgowej stacji kontroli pojazdów – zarejestrował je jako samochód ciężarowy. Następnie w tym aucie ponownie zamontowano siedzenia w drugim rzędzie oraz pasy bezpieczeństwa, a kratka oddzielająca część pasażerską od bagażowej została zainstalowana za drugim rzędem siedzeń. Od tego czasu auto jest pojazdem pięcioosobowym.

Skarżący nie złożył uproszczonej deklaracji od podatku akcyzowego.

W prawomocnej decyzji z 16 maja 2012 r. Naczelnik Urzędu Celnego w P. określił wobec skarżącego zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu osobowego w wysokości 27 548,00 zł.

W ocenie sądu zachowanie skarżącego wypełniło znamiona przestępstwa skarbowego, o którym mowa w art. 54 § 2 w związku z art. 54 § 1 k.k.s. Samochód został bowiem wyprodukowany jako osobowy, zaś jego zmiana na ciężarowy miała jedynie charakter pozorny (nie ingerowała w konstrukcję auta) i tymczasowy, gdyż skarżący dążył do maksymalizacji swojego zysku z tytułu sprzedaży sprowadzonego pojazdu przez uniknięcie opodatkowania.

2.2. Wyrokiem z 15 września 2016 r. Sąd Okręgowy w P. XVII Wydział Karny Odwoławczy utrzymał orzeczenie sądu pierwszej instancji w mocy, podzieliwszy jego ustalenia faktyczne i prawne.

3. Zdaniem skarżącego kwestionowane przepisy naruszają zasady demokratycznego państwa prawnego oraz zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji), a także *nullum delictum sine lege certa* (art. 42 ust. 1 Konstytucji), ponieważ przewidują sankcję za niewykonanie obowiązku podatkowego z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego auta, w sytuacji gdy definicja samochodu osobowego i ciężarowego nie jest jednoznaczna.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: u.o.t.p. TK) skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym, podczas którego Trybunał bada, czy odpowiada ona określonym przez prawo wymogom.

2. Trybunał stwierdza, że analizowana skarga nie spełnia przesłanek warunkujących jej merytoryczne rozpoznanie, gdyż zarzuty w niej sformułowane dotyczą w istocie sfery stosowania prawa przez organy podatkowe.

3. Przepisy ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11, ze zm.; dalej: u.p.a.), które zostały zakwestionowane w niniejszej sprawie, w 2009 r. (czyli w roku, w którym skarżący sprowadził z zagranicy pojazd marki Audi Q7) stanowiły, że: podatnik jest obowiązany, bez wezwania organu podatkowego: złożyć właściwemu naczelnikowi urzędu celnego deklaracje podatkowe według ustalonego wzoru, a także obliczyć i wpłacać akcyzę na rachunek właściwej izby celnej – za miesięczne okresy rozliczeniowe, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej (art. 21 ust. 1); w przypadku samochodu osobowego przedmiotem opodatkowania akcyzą jest nabycie wewnątrzwspólnotowe samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym (art. 100 ust. 1 pkt 2); samochody osobowe są to pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy mechaniczne objęte pozycją CN 8703 przeznaczone zasadniczo do przewozu osób, inne niż objęte pozycją 8702, włącznie z samochodami osobowo-towarowymi (kombi) oraz samochodami wyścigowymi, z wyłączeniem skuterów śnieżnych o kodzie CN 8703 10 11, pojazdów typu meleks o kodzie CN 8703 10 18 oraz pojazdów typu quad o kodzie CN 8703 10 18 (art. 100 ust. 4); obowiązek podatkowy z tytułu importu samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym powstaje z dniem powstania długu celnego w rozumieniu przepisów prawa celnego (art. 101 ust. 1); obowiązek podatkowy z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym powstaje z dniem: 1) przemieszczenia samochodu osobowego z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju – jeżeli nabycie prawa rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel nastąpiło przed przemieszczeniem samochodu na terytorium kraju, albo 2) nabycia prawa rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel – jeżeli nabycie prawa rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel nastąpiło po przemieszczeniu samochodu osobowego na terytorium kraju lub też 3) złożenia wniosku o rejestrację samochodu osobowego na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym – jeżeli podmiot występujący z wnioskiem o rejestrację na terytorium kraju nabytego wewnątrzwspólnotowo samochodu osobowego nie jest jego właścicielem (art. 101 ust. 2).

Rozporządzenie 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 z 1987 r. L 256, s. 1, ze zm.; dalej: rozporządzenie EWG) w art. 1 ust. 3 stanowi, że „Nomenklatura Scalona zawarta jest w załączniku I. Autonomiczne i umowne stawki celne Wspólnej Taryfy Celnej i dodatkowe jednostki statystyczne, jak również inne konieczne informacje, są ustanowione we wspomnianym załączniku”.

Zgodnie zaś z art. 54 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2012 r. poz. 186, ze zm.; dalej: k.k.s.): podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie

składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie (§ 1); jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w art. 54 § 1 k.k.s. podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych (§ 2); jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w art. 54 § 1 k.k.s. podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe (§ 3).

3.1. Trybunał Konstytucyjny zwraca w tym kontekście uwagę, że sformułowane w analizowanej skardze zarzuty dotyczą oceny konstytucyjności zabiegu polegającego na przyjęciu przez sąd karny – w ślad za organami podatkowymi – międzynarodowej klasyfikacji statystycznej jako dokumentu wpływającego na określenie przedmiotu opodatkowania podatkiem akcyzowym, a tym samym uznaniu, że skarżący dopuścił się przestępstwa skarbowego. W związku z powyższym, w ocenie Trybunału, skarżący w istocie oczekuje uznania, że zaklasyfikowanie przez organy podatkowe nabytego samochodu do pozycji 8703 CN (nie zaś do pozycji 8704 CN – czego chciał skarżący), a w konsekwencji – skazanie skarżącego za przestępstwo skarbowe uchylania się od obowiązku podatkowego, narusza jego konstytucyjne wolności lub prawa. W szczególności skarżący podnosi, że możliwość odmiennego zaklasyfikowania tego samego pojazdu w celu rejestracji i homologacji (jako samochodu ciężarowego) oraz określenia wysokości podatku akcyzowego (jako samochodu przeznaczanego do przewozu osób) narusza Konstytucję, co *summa summarum* na poziomie prawa karnego skarbowego narusza zasadę *nullum delictum sine lege certa*.

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).

Ponadto, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego „[k]lasyfikacja [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” (por. wyrok TK w sprawie K 32/99).

Należy też zauważyć, że w judykaturze Trybunału Konstytucyjnego obecny jest pogląd, w myśl którego „[k]onieczność 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 w sprawie K 32/99).

3.2. Wziąwszy pod uwagę powyższe, a także okoliczności stanu faktycznego, ustalone przez sąd karny rozpatrujący sprawę skarżącego, oraz obowiązujące w 2009 r. przepisy u.p.a. i rozporządzenia Rady EWG, Trybunał stwierdza, że rekonstrukcja normy prawnej odnośnie do klasyfikacji sprowadzonego przez skarżącego samochodu, nie budzi wątpliwości. Ustalenie sądu karnego, że skarżący próbował – w celu maksymalizacji swojego dochodu – obejść obowiązek podatkowy przez przerobienie samochodu osobowego (podlegającego podatkowi akcyzowemu) na ciężarowy (zwolniony z podatku), nie budzą wątpliwości. Innymi słowy, zakwestionowane w niniejszej sprawie przepisy u.p.a. i rozporządzenia Rady EWG były na tyle precyzyjne, że niepodporządkowanie się im mogło być wynikiem albo niedbalstwa, albo świadomego działania, co w obu sytuacjach uzasadniało odpowiedzialność karną skarbową na zasadzie art. 54 k.k.s. Nie stanowiły one swoistej „pułapki” interpretacyjnej dla obywateli. Wniesiona w niniejszej sprawie skarga konstytucyjna – w ocenie Trybunału – jest niezasadną próbą skorygowania położenia prawnego skarżącego, do którego sam się przyczynił.

3.3. W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że postawione w analizowanej skardze zarzuty naruszenia art. 2 i art. 42 ust. 1 Konstytucji dotyczą stosowania (wykładni) prawa przez organy państwa.

W tym stanie rzeczy – na podstawie art. 64 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p. TK – należało postanowić, jak w sentencji.

POUCZENIE

Na podstawie art. 61 ust. 5 u.o.t.p. TK skarżącemu przysługuje prawo wniesienia zażalenia na powyższe postanowienie w terminie 7 dni od daty jego doręczenia.