



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 2 listopada 2018 r.

Pozycja 153

POSTANOWIENIE z dnia 26 kwietnia 2018 r. Sygn. akt Ts 102/17

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 I do tego rozporządzenia z art. 2, art. 20, art. 22, art. 21 ust. 1 i 2, art. 64, art. 84 oraz art. 217 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 8 maja 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 z art. 2, art. 20, art. 22, art. 21 ust. 1 i 2, art. 64, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji.

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

Decyzją z 15 listopada 2013 r. (nr [...]) Naczelnik Urzędu Celnego w P. określił skarżącemu, prowadzącemu działalność gospodarczą pod nazwą M.M., zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu osobowego marki Audi Q7 w 2009 r. w wysokości 23 216,00 zł.

W ocenie organu pojazd powinien być zaklasyfikowany do pozycji Taryfy celnej

8703, obejmującej pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy mechaniczne przeznaczone zasadniczo do przewozu osób. Jego przeznaczeniem nie jest przewóz towarów, więc nie może być klasyfikowany do pozycji CN 8704 i przez to zwolniony z podatku akcyzowego. W związku z powyższym, skarżący powinien był złożyć uproszczoną deklarację od podatku akcyzowego.

Skarżący złożył odwołanie od wyżej wymienionej decyzji, jednakże decyzją z 17 kwietnia 2014 r. (nr [...]) Dyrektor Izby Celnej w P. utrzymał w mocy rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji.

Wyrokiem z 23 października 2014 r. (sygn. [...]) Wojewódzki Sąd Administracyjny w P. oddalił skargę skarżącego. Sąd ten ustalił, że zasadnicze przeznaczenie pojazdu do przewożenia osób bądź towarów ustalane jest na podstawie ogólnego wyglądu i zespołu cech danego pojazdu, przy czym istotne jest przeznaczenie, jakie przez odpowiednią konstrukcję nadał określone mu pojazdowi producent. Jeżeli zatem kryterium wyróżniającym jest przeznaczenie klasyfikowanych pojazdów zasadniczo do przewozu osób, o czym decydują cechy tych pojazdów, to klasyfikacja sprowadzanego pojazdu do kategorii samochodów osobowych objętych pozycją CN 8703 musi być poprzedzona ustaleniami świadczącymi o tym, że wiodącą, nadrzędną funkcją użytkową samochodu jest przewóz osób. Następuje to w oparciu o cechy konstrukcyjne pojazdu, jego wyposażenie i ogólny wygląd. Zdaniem sądu elementy konstrukcji i wyposażenia samochodu, jak: nadwozie typu van, jednobryłowe, 5-drzwiowe, pełne przeszklenie, obecność punktów/kotwień do mocowania dodatkowych siedzeń – tylnej kanapy, drugiego rzędu siedzeń oraz pasy bezpieczeństwa – są dowodem, że pojazd został wyprodukowany jako samochód osobowy. Natomiast zmiany w nim dokonywane (montaż albo demontaż danych elementów) nie były trwałe, nie wpływały na konstrukcję samochodu i nie wykluczyły nadrzędnej jego funkcji, jaką był przewóz osób.

Skarga kasacyjna skarżącego od powyższego orzeczenia została oddalona przez Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 2 lutego 2017 r. (sygn. [...]).

3. Zdaniem skarżącego kwestionowane przepisy naruszają zasady: demokratycznego państwa prawnego oraz zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji), swobodę prowadzenia działalności gospodarczej oraz zasadę bezpieczeństwa prawnego (art. 20 oraz art. 22 Konstytucji), zasadę ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadę władztwa daninowego państwa (art. 84 i art. 217 Konstytucji), co w konsekwencji prowadzi do konfiskaty mienia i narusza prawo własności skarżącego (art. 21 ust. 1 i 2 oraz art. 64 Konstytucji).

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 zobowiązany, bez wezwania organu podatkowego: złożyć

właściwemu naczelnikowi urzędu celnego deklaracje podatkowe według ustalonego wzoru, a także obliczyć i wpłacić 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 stanowiły 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); przez samochody osobowe rozumiano 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 powstawał 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 powstawał z dniem: albo 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 nabycia prawa rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel – jeżeli nabycie prawa rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel nastąpiło po przemieszczeniu samochodu osobowego na terytorium kraju, albo 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).

Z kolei 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 ustanawiane we wspomnianym załączniku”.

3.1. Trybunał Konstytucyjny zwraca w tym kontekście uwagę, że sformułowane w analizowanej skardze zarzuty dotyczą oceny konstytucyjności zabiegu polegającego na posłużeniu się przez organy podatkowe międzynarodową klasyfikacją statystyczną jako dokumentem wpływającym na określenie przedmiotu opodatkowania podatkiem akcyzowym. 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 domagał się skarżący w trakcie postępowania) 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 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., sygn. 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 w tej samej ustawie (por. wyrok TK z 1 lutego 2005 r., sygn. 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., sygn. 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., sygn. 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., sygn. 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 o sygn. 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 o sygn. K 32/99).

3.2. Wziąwszy pod uwagę powyższe, a także okoliczności stanu faktycznego, ustalone przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne rozpatrujące sprawę skarżącego, a także 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. Ustalenia organów celnych, 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 EWG były na tyle precyzyjne, że niepodporządkowanie się im mogło być wynikiem albo niedbalstwa, albo świadomego działania. 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 postawiony w skardze zarzut naruszenia Konstytucji przez możliwość odmiennej klasyfikacji tego samego pojazdu dla celów rejestracji i określenia wysokości podatku akcyzowego dotyczy stosowania prawa przez organy podatkowe rozpatrujące sprawę skarżącego.

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.