

**Dz.U. 1993 Nr 5 poz. 28**

**UCHWAŁA**

**TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO**

**z dnia 6 stycznia 1993 r.**

**(W. 9/92)**

w sprawie wykładni art. 1 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym

**Trybunał Konstytucyjny w pełnym składzie:**

**Przewodniczący:** Prezes TK Mieczysław Tyczka

**Sędziowie TK:** Czesław Bakalarski  
Tomasz Dybowski  
Kazimierz Działocha  
Henryk Groszyk  
Maria Łabor-Soroka  
Wojciech Łączkowski - sprawozdawca  
Leonard Łukaszuk  
Remigiusz Orzechowski  
Andrzej Zoll

po rozpoznaniu na posiedzeniu w dniu 6 stycznia 1993 r. w trybie art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. z 1991 r. Nr 109, poz. 470), wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego o ustalenie powszechnie obowiązującej wykładni art. 1 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym

**ustalił:**

**opodatkowaniu podatkiem obrotowym przewidzianym w art. 1 ust. 5 pkt 1 oraz ust. 6 i 7 ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym (Dz. U. z 1983 r. Nr 43, poz. 191, z 1985 r. Nr 12, poz. 50, z 1989 r. Nr 3, poz. 12, Nr 74, poz. 443; z 1991 r. Nr 9, poz. 30, Nr 35, poz. 155 i z 1992 r. Nr 21, poz. 86) podlegają towary sprowadzane lub otrzymane z zagranicy przez osoby fizyczne oraz nie będące jednostkami gospodarki uspołecznionej osoby prawne i inne jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej, choćby nawet nie prowadziły one działalności wytwórczej, usługowej i handlowej.**

**UZASADNIENIE**

**I**

Z wnioskiem o ustalenie powszechnie obowiązującej wykładni art. 1 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym (Dz. U. z 1983 r. Nr 43, poz. 191 z późn. zm.), zwanej dalej ustawą, wystąpił prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, oczekując wyjaśnienia, czy przewidzianemu w tym przepisie opodatkowaniu podatkiem obrotowym

podlegają tylko towary sprowadzane lub otrzymane z zagranicy przez osoby i jednostki prowadzące działalność wytwórczą, usługową i handlową w rozumieniu art. 1 ust. 1 i 2 tej ustawy, czy też wszelkie towary sprowadzane lub otrzymane z zagranicy przez te osoby i jednostki, choćby nawet nie prowadziły one działalności gospodarczej, a charakter i ilość towaru wskazywały na mienie osobiste.

Uzasadniając wniosek o ustalenie powszechnie obowiązującej wykładni, Prezes NSA podniósł, że dotychczasowa praktyka organów celnych, akceptowana zasadniczo przez orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego (por. m.in. wyroki NSA sygn. SA/Wr/1398/91, SA/Wr/275/91, dotychczas nie opubl.), przyjmuje z reguły, że obowiązek podatkowy, przewidziany w art. 1 ust. 5 pkt 1 ustawy, dotyczy każdego towaru sprowadzonego przez osobę fizyczną lub jednostkę albo nadesłanego tym osobom lub jednostkom z zagranicy.

O samodzielności art. 1 ust. 5, pkt 1 ustawy - tj. o niestosowaniu wobec niego ograniczeń wynikających z art. 1 ust. 1 ustawy, decydują ust. 6 i 7 artykułu 1 ustawy, wyjaśniające znaczenie określeń „towar został sprowadzony z zagranicy” (ust. 6) i „towar został nadesłany z zagranicy” (ust. 7). Uznanie, że wymienione przepisy określają wyczerpująco ramy obowiązku podatkowego przewidzianego w art. 1 ust. 5 pkt 1 ustawy oznacza, że ustalenie, iż towar został sprowadzony (nadesłany) z zagranicy przez osobę lub jednostkę, która jest albo byłaby obowiązana do uiszczenia cła, przesądza zawsze o wymiarze i pobraniu tego podatku.

Wnioskodawca zwrócił uwagę na to, iż w orzecznictwie NSA występuje także inne stanowisko (wyrok NSA sygn. SA/Wr/1273/91), według którego przewidziane w art. 1 ust. 1 ustawy ograniczenia przedmiotowe i podmiotowe należy uwzględnić również przy ustalaniu zakresu obowiązku podatkowego przewidzianego w art. 1 ust. 5 pkt 1 ustawy. Zgodnie z powyższym obowiązek podatkowy nie powstaje więc w stosunku do zachowań, które nie mają cech działalności wytwórczej, usługowej czy handlowej, gdyż dobro będące przedmiotem obrotu w trakcie działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 1 ust. 1 ustawy traci cechy towaru w chwili opuszczenia obrotu, a więc w momencie nabycia go w celu zgodnym z jego użytkowym przeznaczeniem.

W końcowej części uzasadnienia wniosku Prezes NSA zauważył, że projekt ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz. U. Nr 74, poz. 443), która wprowadziła do art. 1 ustawy o podatku obrotowym ust. 5, przewidywał jedynie uzupełnienie art. 1 ust. 1 przez dodanie po wyrazie „Ludowej” słów „a także działalności polegającej na przywozie towarów z zagranicy”, a w uzasadnieniu tego projektu podano, że chodzi o podatek „od artykułów importowanych przez osoby fizyczne, a przez osoby prawne na własne potrzeby tych osób”, co jednoznacznie wskazuje na zamysł pierwotny ustawodawcy.

Prokurator Generalny zajął w sprawie następujące stanowisko:

Przepis art. 1 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym (tj. z 1983 r. Dz. U. Nr 43 poz. 191 z późn. zm.) dotyczy wymienionych w nim podmiotów, które sprowadzają lub otrzymują towary z zagranicy na własne potrzeby bez zamiaru dokonywania nimi dalszego obrotu w celu uzyskania przychodu.

Uzasadniając swoje stanowisko Prokurator Generalny podał m.in., że za powyższym poglądem przemawia analiza rozwoju instytucji podatku obrotowego w okresie powojennym oraz wykładnia językowa art. 1 ust. 5 pkt 1 ustawy. Od 1989 r. obok „tradycyjnego” przedmiotu opodatkowania podatkiem obrotowym, przedmiotem opodatkowania stały się także towary sprowadzane lub nadsyłane z zagranicy nie w celu dokonywania dalszego obrotu, ale na użytek osobisty.

Kończąc uzasadnienie swego stanowiska Prokurator Generalny stwierdza, że ratio legis art. 1 ust. 5 ustawy polega na woli prawodawcy ochrony interesów finansowych Państwa oraz zrównania sytuacji osób zaopatrujących się w towary zagraniczne sprowadzane do kraju przez firmy handlowe (płacące podatek obrotowy od tych towarów) z osobami zaopatrującymi się bezpośrednio za granicą w przedmioty osobistego użytku.

## II

Trybunał Konstytucyjny uznał, że u podstaw problemu powodującego potrzebę ustalenia wykładni, leży różne rozumienie relacji pomiędzy dwoma przepisami ustawy o podatku obrotowym: art. 1 ust. 1 i art. 1 ust. 5 pkt 1. Przepisy te mają charakter zrębowy i uzupełnione są przepisami modyfikującymi, którymi w odniesieniu do pierwszego z wymienionych wyżej przepisów są ust. 2 artykułu 1 ustawy, a w odniesieniu do drugiego ust. 6 i 7 artykułu 1 ustawy.

Art. 1 ust. 1 ustawy brzmi: „Opodatkowaniu podatkiem obrotowym podlega działalność (podkreślenie TK) wytwórcza, usługowa i handlowa, wykonywana na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej przez osoby fizyczne oraz nie będące jednostkami gospodarki społecznej osoby prawne i inne jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej”. Natomiast brzmienie art. 1 ust. 5 pkt 1 jest następujące:

„5. Opodatkowaniu podlegają również:

1) towary (podkreślenie TK) sprowadzone przez osoby i jednostki wymienione w ust. 1 i 2 nadesłane tym osobom i jednostkom z zagranicy”.

Ustęp 2 artykułu 1 ustawy, o którym mowa w przytoczonym wyżej przepisie, zawiera jedynie rozszerzenie podmiotowe normy zrębowej zawartej w art. 1 ust. 1 ustawy (chodzi o podmioty mające miejsce zamieszkania lub pobytu albo siedzibę za granicą).

Na tle relacji przytoczonych wyżej przepisów wykształciły się dwa różne stanowiska:

1) W myśl pierwszego stanowiska przejawianego przez zasadniczą linię decyzji organów stosujących prawo (w tym również NSA) i popartego w doktrynie przez głosę prof. Jerzego Małeckiego - art. 1 ust. 5 pkt 1 oraz art. 1 ust. 1 formułują dwie niezależne od siebie, równorzędne systemowo normy prawne, które wprowadzają tych samych adresatów (te same podmioty obowiązku podatkowego), lecz wskazują na różny przedmiot opodatkowania, a w konsekwencji tego także na różną podstawę opodatkowania.

2) Drugie stanowisko ujawnione w jednym z wyroków NSA, w zdaniach odrębnych od 2 innych wyroków, a także w głosie prof. Ryszarda Mastalskiego - oparte jest na twierdzeniu, że przepis art. 1 ust. 5 pkt 1 przejmując wszystkie elementy treściowe art. 1 ust. 1, a w szczególności obejmując tych samych adresatów i te same okoliczności polegające na pojęciu działalności wytwórczej, usługowej i handlowej - wzbogacony został o dodatkowy element, a

mianowicie o zachowanie polegające na sprowadzaniu lub otrzymywaniu towarów z zagranicy.

Konsekwencją tego drugiego stanowiska jest, iż treść normy zawartej w art. 1 ust. 5 pkt 1 musi pośrednio uwzględniać nie tylko art. 1 ust. 1, lecz także ust. 2-4, jako że są one przepisami modyfikującymi ust. 1 (jako przepis zrębowy).

Treść wykładni zależy w istocie od uznania trafności jednego z wyżej przedstawionych stanowisk. Dlatego rozstrzygnięcie tego problemu Trybunał Konstytucyjny poprzedził analizą obydwu podstawowych w sprawie przepisów (art. 1 ust. 1 i art. 1 ust. 5 pkt 1 ustawy) posługując się także regułami wykładni funkcjonalnej.

Analiza obydwu powołanych wyżej przepisów ma na celu wskazanie tych czynników, które umożliwiają sformułowanie obowiązku podatkowego, a więc przedmiotu i podmiotu podatku, a także podstawy opodatkowania. Porównanie tych czynników występujących w obydwu przepisach, ułatwi odpowiedź na pytanie, czy występują tu dwie niezależne, równorzędne normy prawne, czy też ma miejsce jedynie rozwinięcie (wzbogacenie) tej samej normy prawnej.

Jeśli chodzi o analizę przepisu art. 1 ust. 1 ustawy, to należy zwrócić uwagę na jego charakter przedmiotowo-podmiotowy. Obydwa te elementy występują obok siebie i wyrażone są *expressis verbis*. Przedmiotem podatku jest działalność wytwórcza, usługowa i handlowa. Podmiotami obowiązku podatkowego są osoby fizyczne oraz nie będące jednostkami gospodarki uspołecznionej osoby prawne i inne jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej. Podstawa opodatkowania została określona w innym miejscu ustawy, a mianowicie w art. 4 ust. 1, który stanowi, że „podstawą obliczenia podatku jest obrót”. Pojęcie obrotu nie występuje w ustawie w jednym znaczeniu. Prawodawca formułuje kilka definicji obrotu na użytek ustawy o podatku obrotowym. Obrót (tj. podstawa obliczenia podatku obrotowego) odnoszący się do art. 1 ust. 1 zdefiniowany został w sposób zrębowy w art. 4 ust. 2 ustawy. Zgodnie z tym przepisem obrotem jest „...kwota należna z tytułu świadczeń dokonanych w ramach działalności podlegającej opodatkowaniu...”. Inne ustawowe znaczenie obrotu związane z ową „działalnością” mają charakter już tylko modyfikujący (por. np. art. 5, 6 i 8). Natomiast zupełnie czym innym jest obrót według znaczenia nadanego mu w art. 7, a zwłaszcza w art. 9 ustawy. Definicja obrotu przedstawiona w tym ostatnim przepisie nawiązuje nie do należności, czy zapłaty związanej z „działalnością”, lecz stwierdza, że za obrót uważa się wartość celną powiększoną o należne cło towarów sprowadzonych lub nadesłanych z zagranicy.

Jeśli chodzi o analizę art. 1 ust. 5 pkt 1 ustawy, to omówione wyżej elementy przedstawiają się następująco: Przedmiotem podatku są tu towary sprowadzone lub nadesłane z zagranicy.

Jest to pierwsza i bardzo zasadnicza cecha odróżniająca normę zawartą w przepisie art. 1 ust. 5 pkt 1 od normy przepisu art. 1 ust. 1. Sam termin towar jest wieloznaczny i - jak podkreśla to w swojej opinii biegły prof. dr hab. Maciej Zieliński - w samym tylko Słowniku frazeologicznym języka polskiego Skorupki wymienia się aż 19 typowych przypadków użycia tego terminu. Przypadki te układają się w trzy podstawowe grupy znaczeniowe określenia „towar”: przyrodnicze, ogólne i ekonomiczne, przy czym w obrębie każdej z tych grup bynajmniej nie ma jednoznaczności. Dlatego np. w ujęciu ekonomicznym nie ma powodów, aby przyjmować obecnie nadal bezkrytycznie definicję występującą w teorii

ekonomii politycznej socjalizmu, że towar jest to produkt przeznaczony na sprzedaż (lub do wymiany). Można natomiast skłonić się do definicji ogólnej, iż towar to jest produkt „wytworzony na sprzedaż”, lub jeszcze lepiej „nadający się fizycznie i prawnie do sprzedaży”. Ustawa o podatku obrotowym w ogóle nie formułuje definicji towaru, a definicja zawarta w prawie celnym (art. 2 ustawy z 28.12.1989 r. Prawo celne, Dz. U. Nr 75, poz. 445 z późn. zm.) sformułowana jest tylko na potrzeby spraw tam uregulowanych, nie ma więc wartości uniwersalnej. Zresztą jest ona zbliżona do przedstawionej wyżej definicji ogólnej. Towar oznacza tam „każdą rzecz ruchomą, jak również energię elektryczną, ciepłą lub inną, która może być przedmiotem obrotu z zagranicą”. Z kolei obrót towarowy z zagranicą - zgodnie z art. 2 pkt 3 ustawy Prawo celne, bynajmniej nie oznacza sprzedaży, lecz jedynie przywóz, wywóz oraz przewóz towaru przez polski obszar celny. W związku z tym nietrafne stają się argumenty o rzekomej utracie cech towaru przez produkt, który nie jest przeznaczony do dalszej sprzedaży. Tak samo chybione - w zakresie ustawy o podatku obrotowym - są argumenty o rzekomym wypadnięciu z obrotu produktu, który przeznaczony jest na własny użytek przez nabywcę. Nieporozumienie wynika tu z mylenia pojęcia obrotu, jako przenoszenia własności produktu z jednego podmiotu na inny, z pojęciem obrotu występującym w prawie podatkowym, jako określonej wartości wyrażonej w pieniądzu (obrotem jest kwota stanowiąca podstawę opodatkowania).

Reasumując należy stwierdzić, że przedmiot opodatkowania, o którym mowa w art. 1 ust. 1 ustawy (działalność wytwórcza, usługowa i handlowa) i przedmiot opodatkowania występujący w art. 1 ust. 5 pkt 1 (towar sprowadzony lub nadesłany z zagranicy) - to dwa różne pojęcia o zupełnie innej treści.

Ustalenie podmiotu obowiązku podatkowego z art. 1 ust. 5 pkt 1 nieco się komplikuje, gdyż prawodawca nie wskazuje tego podmiotu wprost, lecz odsyła do art. 1 i 2 ustawy mówiąc o podmiotach tam „wymienionych”. Zwrot „podmioty wymienione” znaczy tyle co „wskazane z nazwy”, a więc: osoby fizyczne oraz nie będące jednostkami gospodarki społecznej osoby prawne i inne jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej (art. 1 ust. 1), a także te same podmioty mające miejsce zamieszkania lub pobytu albo siedzibę za granicą (art. 1 ust. 2). To właśnie te podmioty są adresatami normy z art. 1 ust. 5 pkt 1, a nie te same podmioty, jednak treściowo wzbogacone o cechę prowadzenia działalności wytwórczej, usługowej i handlowej, gdyż cecha ta nie jest wskazana w nazwie podmiotów.

Dodatkowym argumentem mocno przemawiającym za powyższym rozumieniem zwrotu „podmioty wymienione” - są wspomniane przepisy modyfikujące normę zawartą w art. 1 ust. 5 pkt 1. Są to przepisy art. 1 ust. 6 i 7 ustawy. Wskazują one, że norma z art. 1 ust. 5 pkt 1 jest samodzielna i poza zakresem podmiotowym nie stosują się wobec niej ograniczenia wynikające z art. 1 ust. 1 ustawy (prowadzenie działalności wytwórczej, usługowej i handlowej). Zarówno przepis art. 1 ust. 6, jak i art. 1 ust. 7 ustawy w sposób wyczerpujący i bezwarunkowy określają ramy obowiązku podatkowego przewidzianego w art. 1 ust. 5 pkt 1 ustawy. Oznacza to, że ustalenie, że towar został sprowadzony lub nadesłany z zagranicy w sytuacji określonej w art. 1 ust. 6 i 7, przesądza o obowiązku podatku.

Wreszcie, jeśli chodzi o podstawę opodatkowania odnoszącą się do przepisu art. 1 ust. 5 pkt 1 - istnieje także zasadnicza różnica w porównaniu z przepisami art. 1 ust. 1 ustawy. W odniesieniu do tego pierwszego przepisu podstawa opodatkowania została określona w art. 9 w związku z art. 4 ust. 1 ustawy. Art. 9 brzmi: „Przy opodatkowaniu towarów sprowadzonych lub nadesłanych z zagranicy za obrót uważa się wartość celną tych towarów powiększoną o

należne cło”. Jest to więc zupełnie inna definicja, aniżeli ta która odnosi się do analizowanego wyżej przepisu art. 1 ust. 1 ustawy.

Powyższa analiza norm związanych z art. 1 ust. 1 i z art. 1 ust. 5 pkt 1 prowadzi do wniosku, że obydwie te przepisy formułują normy oddzielne i od siebie niezależne, chociaż częściowo dotyczą one tych samych adresatów.

Niezależnie od przedstawionej wyżej argumentacji, wykładnię ustaloną w sentencji uchwały Trybunału Konstytucyjnego, uzasadnić można jeszcze odwołując się do reguł funkcjonalnych wykładni, a mówiąc ściślej do założeń dotyczących wiedzy merytorycznej prawodawcy oraz do jego spójnego systemu wartości.

Założenie o wiedzy merytorycznej prawodawcy wynika z tendencji kształtowania się systemów podatkowych w państwach o gospodarce rynkowej (zwłaszcza w państwach Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej, z którymi Polska zamierza zacieśniać współpracę m.in. przez harmonizację podatków). Wynika to także z sensowności wyrównania szans pod względem obciążenia podatkowego dla towarów importowanych i towarów wytworzonych w kraju. Jest to szczególnie aktualne od czasu, kiedy Polska stała się państwem otwartym gospodarczo i budującym system gospodarki rynkowej bez państwowego monopolu handlu zagranicznego. Wyjaśnia to moment wprowadzenia do ustawy art. 1 ust. 5 pkt 1: styczeń 1991 r. (ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania, Dz. U. Nr 9, poz. 30). Tymczasem przepis art. 1 ust. 1 zawarty jest w ustawie od samego początku tj. od 1972 r. Gdyby nie powyższe uzupełnienie ustawy o normę z art. 1 ust. 5 pkt 1 wprowadzającą tzw. podatek graniczny, towary w masowej już skali przywożone z zagranicy (będące z reguły zwolnione z podatku w kraju pochodzenia przy ich wywozie), byłyby znacznie tańsze od towarów rodzimej produkcji. Wygrywałyby przez to walkę konkurencyjną z wyrobami polskimi. Jest to powód, że podobne rozwiązania, jak to przewidziane w art. 1 ust. 5 pkt 1 ustawy, obowiązują w wielu innych państwach o gospodarce rynkowej. Rozwiązanie takie przewidziane jest także w polskim podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, który obecnie poddany jest procedurom legislacyjnym. Podatek ten zastąpi omawiany podatek obrotowy z 1972 r.

Nawiązując do wspomnianego wyżej założenia o spójnym systemie wartości prawodawcy - należy brać pod uwagę zasadę sprawiedliwości podatkowej, którą ustawodawca powinien starać się realizować. Zasada ta doznałaby uszczerbku, gdyby nabywający dobra w kraju byli obciążeni podatkiem obrotowym (np. kupując samochody), a sprowadzający sobie takie towary z zagranicy byłiby od podatku wolni. Zjawisko takie nabrałoby szczególnego znaczenia w sytuacji otwarcia gospodarczego i niemal nieograniczonej dostępności dóbr pochodzenia zagranicznego dla obywateli polskich.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny ustalił wykładnię, jak w sentencji uchwały.