

103/9/A/2007

**WYROK**

z dnia 9 października 2007 r.

**Sygn. akt SK 70/06\***

**W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Adam Jamróz – przewodniczący  
Jerzy Ciemniowski  
Maria Gintowt-Jankowicz  
Ewa Łętowska – sprawozdawca  
Janusz Niemcewicz,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącego oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 9 października 2007 r., skargi konstytucyjnej Kazimierza Molgi o zbadanie zgodności:

art. 190 § 1 pkt 6 lit. a ustawy z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny (Dz. U. Nr 23, poz. 117, ze zm.) w zakresie, w jakim nakłada na obywatela przebywającego czasowo za granicą i z tego tytułu zwolnionego od cła od rzeczy służących do użytku osobistego lub domowego obowiązek nieodstępowania tych rzeczy przez okres 2 lat od dnia ich dopuszczenia do obrotu, z art. 2 i art. 31 ust. 3 oraz art. 64, art. 84 i art. 217 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji,

o r z e k a:

**Art. 190 § 1 pkt 6 lit. a ustawy z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny (Dz. U. z 2001 r. Nr 75, poz. 802, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do dnia wejścia w życie art. 1 pkt 57 ustawy z dnia 22 grudnia 2000 r. o zmianie ustawy – Kodeks celny i ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2001 r. Nr 12, poz. 92), jest zgodny z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 oraz z art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

Ponadto p o s t a n a w i a:

**na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070 oraz z 2005 r. Nr 169, poz. 1417) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.**

UZASADNIENIE

I

---

\* Sentencja została ogłoszona dnia 19 października 2007 r. w Dz. U. Nr 192, poz. 1395.

1. Kazimierz Molga wniósł do Trybunału Konstytucyjnego skargę konstytucyjną w sprawie zgodności art. 190 § 1 pkt 6 lit. a ustawy z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny (Dz. U. Nr 23, poz. 117, ze zm.; dalej: kodeks celny), w zakresie, w jakim nakłada na obywatela przebywającego za granicą i z tego tytułu zwolnionego od cła od przywozu rzeczy służących do użytku osobistego lub domowego obowiązek nieodstępowania tych rzeczy przez okres 2 lat od dnia ich dopuszczenia do obrotu, z art. 2 i art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 2 i 3, art. 84 i art. 217 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego:

Na podstawie zgłoszenia celnego z 16 lipca 1998 r. (nr E13 140700/00/005977) Dyrektor Urzędu Celnego w Warszawie objął procedurą celną dopuszczenia do obrotu z jednoczesnym zwolnieniem od cła przywieziony przez Kazimierza Molgę z zagranicy samochód osobowy, zastrzegając stosownie do art. 190 § 1 pkt 6 lit. a kodeksu celnego warunek jego nieodstępowania przez okres 2 lat, licząc od dnia dopuszczenia do obrotu na polskim obszarze celnym.

W dniu 16 lipca 1998 r. skarżący zawarł przed notariuszem umowę nieodpłatnego użyczenia przywiezionego z zagranicy samochodu teściowi syna i pracownikowi przez niego zatrudnionemu na okres sierpień-wrzesień 1998 r., wyrażając zgodę na wyjazd przez te osoby za granicę samochodem, stanowiącym jego własność.

Dyrektor Urzędu Celnego w Warszawie decyzją z 29 czerwca 2001 r. (nr 140000PC-422-8/00/ZM) stwierdził powstanie długu celnego w związku z naruszeniem warunku nieodstępowania. Decyzja ta została utrzymana w mocy decyzją Dyrektora Izby Celnej Port Lotniczy w Warszawie z 22 lipca 2003 r. (nr 15-PC-I-442-1/02/1284/IK). Na skutek skargi Kazimierza Molgi Wojewódzki Sąd Administracyjny wyrokiem z 4 listopada 2004 r. (sygn. akt V SA 3272/03) uznał, że decyzja Dyrektora Izby Celnej jest zgodna z prawem. Następnie Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 26 stycznia 2006 r. (sygn. akt I GSK 1276/05) oddalił skargę kasacyjną skarżącego.

Do skargi konstytucyjnej Kazimierz Molga dołączył także wyrok Sądu Rejonowego w Radomiu, VII Wydział Karny, z 25 października 2002 r. (sygn. akt VII K 25/02), uniewinniający skarżącego od zarzutu niezachowania warunku określonego w art. 190 § 1 pkt 6 kodeksu celnego. Sąd w uzasadnieniu stwierdził, że ścisła interpretacja pojęcia „nieodstępowanie” rodzi wątpliwości, i w związku z tym orzekł na korzyść oskarżonego.

Uzasadnienie skargi konstytucyjnej zostało oparte na następujących argumentach:

Artykuł 190 § 1 pkt 6 lit. a kodeksu celnego, w brzmieniu obowiązującym w dniu dokonania przez skarżącego zgłoszenia celnego, zawiera nieokreślone, nieprecyzyjne i niejasne pojęcie „nieodstępowania”. Zasada określoności (art. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji) ma szczególne znaczenie w sferze prawa daninowego. Adresat normy prawnej prawa daninowego musi wiedzieć, jakie jego zachowanie i z jakich przyczyn ma znaczenie prawne, i wiedza ta powinna wynikać z norm rangi ustawowej (art. 84 i art. 217 Konstytucji). Brak takiego precyzyjnego określenia w treści kwestionowanego przepisu powoduje niedopuszczalne ograniczenie prawa do korzystania z określonego przedmiotu własności (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji) przez stworzenie zagrożenia, że określone nieprecyzyjnie w ustawie skorzystanie z uprawnień właścicielskich pociągnie za sobą negatywne konsekwencje finansowe w sferze publicznoprawnej.

Użyte w kwestionowanym przepisie pojęcie „nieodstępowania” – po pierwsze – nie pozwala na jednoznaczne ustalenie, jakie czynności faktyczne i prawne obejmuje. Po drugie treść tego przepisu może prowadzić do rozbieżnych interpretacji, na co wskazują wydane w sprawie skarżącego orzeczenia administracyjne i karne. Po trzecie, działający racjonalnie ustawodawca mógł inaczej ukształtować treść kwestionowanego przepisu, na co wskazuje okoliczność, że 1 stycznia 2002 r. wprowadził do kodeksu celnego art. 190<sup>5</sup> § 5, w którym to

przepisie znalazło się wyliczenie form „odstąpienia” mającego znaczenie prawne dla powstania obowiązku celnego.

Jeżeli chodzi o zarzut naruszenia art. 84 i art. 217 Konstytucji (w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji) w aspekcie zasad prawidłowej legislacji, szczególne znaczenie należy przypisać treści rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 listopada 1997 r. w sprawie określenia wypadków, w których nie powstaje dług celny (Dz. U. Nr 144, poz. 966). Z treści tego rozporządzenia organy orzekające w sprawie skarżącego wywodziły zawężenie kręgu podmiotów, na których rzecz osoba zwolniona od cła może używać przedmiot objęte obowiązkiem celnym. Art. 84 Konstytucji wymaga, by ciężary publiczne były określane w ustawie, a art. 217 Konstytucji nakazuje przyznawanie w drodze ustawy także ulg i zwolnień.

Rozpatrując naruszenie art. 64 ust. 2 i 3 Konstytucji, należy zauważyć, że przez użycie pojęcia niedookreślonego kwestionowany przepis bezprawnie ograniczył możliwość korzystania z uprawnień (*ius disponendi*) wynikających z prawa własności.

2. Rzecznik Praw Obywatelskich w piśmie z 5 października 2006 r. poinformował Trybunał Konstytucyjny, że nie zgłasza udziału w postępowaniu wszczętym na podstawie skargi konstytucyjnej Kazimierza Molgi.

3. Prokurator Generalny, w piśmie z 18 września 2007 r., zajął stanowisko, że art. 190 § 1 pkt 6 lit. a kodeksu celnego w zakresie, w jakim uzależnia zwolnienie od cła przywozu przez osobę fizyczną przebywającą czasowo za granicą za zgodą władz kraju pobytu przez co najmniej 1 rok stanowiących mienie tej osoby rzeczy, które służyły jej do użytku osobistego lub domowego, od spełnienia warunku nieodstępowania tych rzeczy przez okres 2 lat od ich dopuszczenia do obrotu – jest zgodny z art. 64 ust. 2 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 i w związku z art. 2 Konstytucji, a także jest zgodny z art. 217 w związku z art. 2 Konstytucji i nie jest niezgodny z art. 84 Konstytucji.

Na wstępie Prokurator Generalny stwierdził, że choć kwestionowany w skardze konstytucyjnej przepis utracił moc prawną (w brzmieniu obowiązującym w 1998 r., a więc w czasie dokonania przez skarżącego zgłoszenia celnego), to należy – stosownie do utrwalonej linii orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego – poddać go ocenie konstytucyjności, ponieważ nadal wywołuje względem skarżącego skutki prawne.

Uzasadnienie stanowiska Prokuratora Generalnego zostało oparte na następujących argumentach:

Celem nakładanych obciążeń w postaci należności celnych – ceł i innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów – jest regulacja obrotu towarowego z zagranicą i ochrona rynku wewnętrznego przed nadmiernym napływem towarów zagranicznych na krajowy obszar celny, co ma niebagatelny wpływ na kształtowanie bilansu płatniczego, a przez to i budżetu państwa. Z kolei od możliwości płatniczych budżetu państwa zależy zakres zwolnień z obciążeń fiskalnych jednostek, a więc podejmowania decyzji ustawodawczych w zakresie odstąpienia od danin publicznych. Każda taka decyzja, w której suwerenny ustawodawca dokonuje owego wyłomu w zasadzie powszechności i równości opodatkowania, ma swoje źródła w uwarunkowaniach społeczno-ekonomicznych, musi więc zostać podjęta z uwzględnieniem najszerzej rozumianego interesu publicznego. Cła i inne należności celne, aczkolwiek nie są tak powszechną daniną publiczną jak podatki, to jednak należą do tej samej grupy ciężarów i świadczeń publicznych stanowiących źródła dochodów państwa. Zarówno ich ustanawianie, jak i znoszenie, a także zwolnienie od ich świadczenia czy wprowadzenie ulg mają systemowo – tak jak podatki – ustawowe podstawy prawne. Gwarancje ustawowego uregulowania tych obciążeń wynikają z tych samych norm konstytucyjnych – art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Artykuł 190 § 1 pkt 6 lit. a kodeksu celnego nie jest sprzeczny z zasadą wyłączności ustawowej wynikającej z art. 217 Konstytucji. Nieskonkretyzowanie sposobu działania związanego z pozbawieniem się przez podmiot zobowiązany władztwa nad rzeczą własną przywiezioną z zagranicy nie jest niedookreśleniem świadczącym o konstytucyjnej niepoprawności. Do podstawowych nakazów konstruowania norm prawa dotyczącego danin publicznych powinno być zaliczone takie ich ukształtowanie, by ich zawartość normatywna stymulowała podmioty zobowiązane do świadczeń do rzetelnego wykonywania obowiązków w tym zakresie, a w konsekwencji sprzyjała ochronie interesów finansowych państwa.

W omawianym wypadku, przy wprowadzaniu w kwestionowanej ustawie regulacji dotyczących warunków koniecznych do spełnienia w celu uzyskania zwolnienia celnego, motywem działania ustawodawcy był interes publiczny – ochrona przed nadużyciami związanymi z wwozem na krajowy obszar celny towarów z zagranicy. Warunki zwolnienia przewidzianego w kwestionowanym przepisie (m.in. warunek nieodstępowania rzeczy) miały zabezpieczać przed ukrytym bezcłowym importem towarów, a więc przed uchylaniem się od opłacania należności celnych za przywóz rzeczy w celu dalszego zbycia. Wprowadzenie kwestionowanej regulacji było więc obliczone na wyeliminowanie możliwości uszczuplenia należności państwa.

Co do naruszenia art. 2 Konstytucji, to art. 190 § 1 pkt 6 lit. a kodeksu celnego zawiera określenie należące do pewnego rodzaju pojęć niedookreślonych, ale jednocześnie do pojęć powszechnie oczywistych, które nie wymagają definicji w akcie normatywnym. Ich wyjaśnienie, czy też wypełnienie treści normatywnej, odbywa się najczęściej w praktyce orzeczniczej – sądowej czy administracyjnej. Do takich pojęć należą chociażby określenia: „niebezpieczne narzędzie” używane w przepisach prawa karnego, „zasady współżycia społecznego” używane w przepisach prawa cywilnego czy „sprawiedliwość społeczna” jako kategoria konstytucyjna.

Termin „nieodstępowanie”, który występował w prawie celnym jeszcze w uchylonej z dniem 1 stycznia 1998 r. ustawie z dnia 28 grudnia 1989 r. – Prawo celne (Dz. U. z 1994 r. Nr 71, poz. 312), nie wzbudzał wątpliwości w praktyce orzeczniczej sądów (zob. wyroki NSA: z 7 kwietnia 1987 r., sygn. akt III SA 746/86, OSP 1989/1/22; z 6 listopada 1995 r., sygn. akt SA/Ka 1370-1373/94, Baza Orzeczeń NSA /www.nsa.gov.pl/; z 21 maja 1996 r., sygn. akt V SA 552/96, „Glosa” 1997/5/29, a także wyrok z 27 maja 2003 r., sygn. akt I SA/Wr 2397/01, ONSA 2004/2/70) oraz w doktrynie (zob. R. Olszewski, J. Tokarski, *Zwolnienie od cła*, „Przegląd Podatkowy” nr 1/1999, poz. 10).

Pobieranie danin publicznych (podatków, ceł) nie może być uznane za ingerencję w sferę prawa własności i innych praw majątkowych zobowiązanego. Ocena zarzutów skargi konstytucyjnej musi tu być dokonana w świetle zasady ponoszenia ciężarów publicznych. Istotne jest, że skorzystanie ze zwolnienia celnego stanowi przywilej, a nie realizację konstytucyjnie zagwarantowanego prawa lub wolności. Nie jest ingerencją w prawo własności ustanowienie obowiązku zapłaty celnej, zwłaszcza takiej, która byłaby wymagalna dopiero wówczas, gdy ustaną podstawy do zwolnienia od jej świadczenia. Wprowadzenie w kwestionowanym przepisie ograniczenia dysponowania rzeczą (obowiązek nieodstępowania) nie jest naruszeniem standardów konstytucyjnych. Założenie przeciwne – takie jak prezentuje skarżący – prowadziłoby do zatarcia różnicy między ciężarem wynikającym z obowiązku daninowego a ograniczeniem własności związanym z przyznanym obywatelowi przywilejem zwolnienia od tego obowiązku. Osoba, o której mowa w kwestionowanym przepisie, może przywiezioną z zagranicy i dopuszczoną do obrotu rzeczą swobodnie rozporządzić i zapłacić cło.

Ograniczenia w odstępowaniu rzeczy, o których mowa w kwestionowanym przepisie, nie uzasadniają zarzutu naruszenia art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji i nie stanowią

wyłomu w konstytucyjnej zasadzie równej ochrony prawnej prawa własności i innych praw majątkowych (art. 64 ust. 2 Konstytucji).

Wspomniane w skardze konstytucyjnej rzekome sprecyzowanie pojęcia „nieodstępowanie”, a w rzeczywistości wyliczenie niektórych form tego zaniechania, dotyczące takiego samego podmiotowo i przedmiotowo zwolnienia celnego rzeczy tego samego rodzaju, dokonane zostało w art. 190<sup>5</sup> § 6 kodeksu celnego (nowelizacja ustawą z dnia 22 grudnia 2000 r. o zmianie ustawy – Kodeks celny i ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym; Dz. U. z 2001 r. Nr 12, poz. 92). Wyliczenie to nie jest definicją „nieodstępowania” czy „odstępowania”. Nie jest też zupełne. Obejmuje te formy odstąpienia rzeczy, które wynikają z dorobku orzeczniczego. Taka decyzja ustawodawcy potwierdza jedynie ocenę o w pełni zrozumiałym znaczeniu użytych w tym przepisie pojęć.

Kolejnym argumentem przemawiającym za konstytucyjną poprawnością kwestionowanego pojęcia jest określenie w odrębnym akcie normatywnym – rozporządzeniu Ministra Finansów z 14 listopada 1997 r. w sprawie określenia wypadków, w których nie powstaje dług celny – wypadku takiego odstąpienia rzeczy, które nie powoduje obowiązku zapłaty należności celnej. Treść § 2 tego rozporządzenia potwierdza, iż jedną z form niezachowania warunku „nieodstępowania” jest użyczenie rzeczy.

Skoro dokonana jest ocena konstytucyjności kwestionowanego przepisu z punktu widzenia art. 217 Konstytucji, to należy jednocześnie uznać, że przepis ten nie wymaga dalszej analizy pod względem zgodności z art. 84 Konstytucji, który stanowi wyłącznie ogólną zasadę powszechności obciążeń z tytułu ciężarów i świadczeń publicznych, nie zaś ewentualnej powszechności zwolnień i ulg od takich obciążeń.

4. Sejm RP, w piśmie swego Marszałka z 24 września 2007 r., zajął stanowisko, że art. 190 § 1 pkt 6 lit. a kodeksu celnego jest zgodny z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 2 i 3, art. 84 oraz z art. 217 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji.

Uzasadnienie stanowiska Sejmu zostało oparte na następujących argumentach:

Zwolnienie od cła przewidziane w art. 190 § 1 pkt 6 lit. a kodeksu celnego jest korzystnym dla obywatela wyjątkiem od reguły prawnej nakazującej zapłacenie cła za towary wprowadzane na polski obszar celny. Konstrukcja kwestionowanego przepisu polega na domniemaniu, że rzeczy przywożone do kraju po pobycie za granicą służyły i nadal mają służyć właścicielowi do użytku osobistego lub domowego.

Ustawodawca, w trosce o nienadużywanie tego zwolnienia, wprowadził ograniczenie, że rzecz zwolniona od cła nie może być odstępowana przed upływem dwóch lat od daty wprowadzenia na polski obszar celny. Tak szeroko sformułowane ograniczenie ma zabezpieczyć przed zawieraniem umów kupna-sprzedaży i innych umów faktycznie przenoszących prawo do władania rzeczą na osoby, które nie mają prawa do zwolnienia od cła wynikającego z art. 190 § 1 pkt 6 lit. a kodeksu celnego.

Osoby spełniające kryteria określone w art. 190 § 1 pkt 6 lit. a kodeksu celnego mogą się ubiegać o zwolnienie od cła, o ile poddadzą się dobrowolnie pewnym ograniczeniom. Jeżeli niemożność dysponowania rzeczą jest dla właściciela utrudnieniem, zawsze może zrezygnować z prawa do zwolnienia od cła (czyli z przywileju). Dlatego nie można uznać, że kwestionowany przepis jest niezgodny z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 2 i 3 Konstytucji.

Wbrew twierdzeniom skarżącego kwestionowana regulacja ustawowa precyzyjnie wskazuje okoliczności powstawania zobowiązań celnych, jak i przesłanki zwolnienia od tych obowiązków. Dlatego nie narusza art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Jeżeli chodzi o precyzję sformułowania o „nieodstępowaniu rzeczy”, to istotne jest, że sądy w swoich orzeczeniach nie miały trudności z interpretacją zakwestionowanego pojęcia.

## II

Podczas rozprawy przedstawiciel Kazimierza Molgi oraz Prokurator Generalny i przedstawiciel Sejmu podtrzymali stanowiska zajęte na piśmie.

### III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

#### 1. Zakres kontroli konstytucyjności.

##### 1.1. Wzorzec kontroli.

W myśl art. 79 Konstytucji każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. W konsekwencji dopuszczalność skargi konstytucyjnej jest uzależniona od wykazania naruszenia praw i wolności człowieka i obywatela znajdujących umocowanie w Konstytucji. W skardze konstytucyjnej, na podstawie której zostało wszczęte postępowanie w niniejszej sprawie, skarżący w *petitum* wskazuje na naruszenie art. 2, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 2 i 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji, w uzasadnieniu wymienia także art. 64 ust. 1 Konstytucji, przy czym formułując poszczególne zarzuty, wykazuje związek między treścią wymienionych wzorców konstytucyjnych.

1.1.1. Jeżeli chodzi o art. 64 Konstytucji, to Trybunał Konstytucyjny uznał, że wszystkie ustępy tego przepisu powinny być przedmiotem rozpoznania w niniejszej sprawie. Na skargę konstytucyjną (ale także wniosek i pytanie prawne) składa się cała wyrażająca ją treść. W *petitum* skargi następuje pewne usystematyzowanie zarzutów, ale na treść skargi składa się także treść wyrażona w jej uzasadnieniu. Skarżący wskazuje na naruszenie art. 64 ust. 1 Konstytucji *expressis verbis* tylko w uzasadnieniu skargi, ale sam sposób sformułowania zarzutu naruszenia prawa własności dowodzi, że treść tego przepisu Konstytucji ma w tej płaszczyźnie zasadnicze znaczenie.

Powyższe stwierdzenie nie oznacza automatycznie, że w niniejszym postępowaniu zarzut naruszenia każdego z ustępów art. 64 Konstytucji może być przedmiotem rozpoznania merytorycznego. Należy bowiem zaznaczyć, że zgodnie z art. 47 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; zob. także art. 32 tej ustawy) skarga konstytucyjna powinna wskazywać nie tylko, jakie konstytucyjne wolności lub prawa zostały – zdaniem skarżącego – naruszone, ale także sposób ich naruszenia z podaniem uzasadnienia. Skarżący, poza formalnym wskazaniem art. 64 ust. 2 Konstytucji, nie wykazał, na czym miałyby polegać naruszenie równej ochrony prawa własności, i nie uzasadnił tego zarzutu. Zasada równej dla wszystkich prawnej ochrony własności, innych praw majątkowych oraz prawa dziedziczenia nawiązuje do ogólnej zasady równości wyrażonej w art. 32 Konstytucji i dlatego zarzut jej naruszenia wymaga wskazania, w ramach jakiej grupy osób (podmiotów) doszło do niekonstytucyjnego zróżnicowania. Skarżący tego także nie uczynił. Z tych względów Trybunał Konstytucyjny uznał, że jeżeli chodzi o zarzut naruszenia art. 64 ust. 2 Konstytucji skarga nie spełnia wymagań, od których zależy dopuszczalność jej merytorycznego rozpoznania, co skutkuje umorzeniem postępowania w tym zakresie.

1.1.2. W świetle wskazanych wyżej przesłanek skargi konstytucyjnej nasuwa się jeszcze pytanie się o dopuszczalność powołania art. 2, art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji jako podstawy kontroli w rozpoznawanej sprawie.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że konstytucyjne wolności i prawa jednostki zostały zagwarantowane nie tylko w przepisach rozdziału II Konstytucji, ale także w przepisach innych rozdziałów Konstytucji. Przepisy poddające pod ochronę konstytucyjne wolności i prawa muszą być przy tym interpretowane systemowo, w ramach konstytucyjnych przepisów określających sferę wolności i praw jednostki. Regulacje te stanowią nierozdzielny całość. Z tego względu Trybunał Konstytucyjny uznawał w swoim orzecznictwie za dopuszczalne wskazanie jako samodzielnej podstawy skargi konstytucyjnej zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji oraz innych norm zawartych w konstytucyjnych przepisach odnoszących się do zapewnienia ochrony praw i interesów jednostki, jeżeli skarżący jednoznacznie wskazał prawo podmiotowe, którego dotyczą zakwestionowane regulacje. W skardze konstytucyjnej, na podstawie której wszczęto postępowanie w niniejszej sprawie, skarżący podnosi, że kwestionowana regulacja dotyczy prawa własności. Normy konstytucyjne wskazane jako podstawa kontroli pozostają w ścisłym związku z gwarancjami tego prawa, toteż nie ma przeszkód, aby Trybunał Konstytucyjny rozpoznał zarzuty naruszenia wymienionych wyżej norm konstytucyjnych.

#### 1.2. Przedmiot kontroli konstytucyjności.

Jako przedmiot kontroli konstytucyjności skarżący wskazuje art. 190 § 1 pkt 6 lit. a ustawy z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny (Dz. U. Nr 23, poz. 117, ze zm.; dalej: kodeks celny). Kwestionowane brzmienie tego przepisu jest następujące: „Przywóz towarów z zagranicy w ramach ustanowionych norm zwolniony jest od cła, jeżeli przedmiotem przywozu są rzeczy stanowiące mienie osoby fizycznej, będącej w rozumieniu przepisów prawa dewizowego osobą krajową, przebywającej czasowo za granicą za zgodą władz kraju pobytu przez co najmniej 1 rok, które służyły tej osobie do użytku osobistego lub domowego – z zastrzeżeniem ich nieodstępowania przez okres 2 lat, licząc od dnia dopuszczenia do obrotu”.

Po pierwsze, należy zauważyć, że skarżący, oznaczając przez podanie Dzienników Ustaw kwestionowane brzmienie przepisu, wskazuje na tekst pierwotny i kolejne jego zmiany. Kwestionowany przepis już w tekście pierwotnym kodeksu celnego miał wskazane wyżej brzmienie i zachował je aż do jego uchylecia przez art. 1 pkt 57 ustawy z dnia 22 grudnia 2000 r. o zmianie ustawy – Kodeks celny i ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2001 r. Nr 12, poz. 92). W międzyczasie został ogłoszony tekst jednolity ustawy, a mianowicie już po wydaniu decyzji organu celnego pierwszej instancji, ale przed wydaniem pozostałych decyzji i orzeczeń sądowych. Biorąc pod uwagę konkretny charakter kontroli konstytucyjności w sprawie ze skargi konstytucyjnej, ale także fakt niezmienności brzmienia kontrolowanego przepisu w okresie jego obowiązywania, Trybunał Konstytucyjny w sentencji wyroku w niniejszej sprawie jako miarodajną dla oznaczenia stanu prawnego przyjął datę ostatecznego orzeczenia w sprawie skarżącego, stąd w adresie publikacyjnym powołał tekst jednolity kodeksu celnego.

Po drugie, skarżący jako przedmiot kontroli wskazuje art. 190 § 1 pkt 6 lit. a „w zakresie, w jakim nakłada na obywatela przebywającego czasowo za granicą i z tego tytułu zwolnionego od cła od rzeczy służących do użytku osobistego lub domowego – obowiązek nieodstępowania tych rzeczy przez okres 2 lat od dnia ich dopuszczenia do obrotu”. Mimo takiego wskazania przedmiotu kontroli, wyodrębnienie „zakresu” kwestionowanego przepisu jest zbędne. Wskazany przez skarżącego zakres przepisu jest fragmentem treści normy, stanowiącej pewną całość i jako takiej poddanej kontroli konstytucyjności.

## 2. Problem konstytucyjny.

2.1. Istota zarzutów sformułowanych przez skarżącego sprowadza się do twierdzenia, że użycie w kwestionowanym przepisie niedookreślonego pojęcia „nieodstępowanie” powoduje, że adresat tego przepisu nie może jednoznacznie – na podstawie norm rangi ustawowej – ocenić, jakie jego zachowanie i z jakich przyczyn ma znaczenie prawne w sferze prawa daninowego. Zdaniem skarżącego brak takiego precyzyjnego określenia w treści kwestionowanego przepisu powoduje niedopuszczalne ograniczenie prawa do korzystania z określonego przedmiotu własności przez stworzenie zagrożenia, iż nieokreślone precyzyjnie w ustawie skorzystanie z uprawnień właścicielskich pociągnie za sobą negatywne konsekwencje finansowe w sferze publicznoprawnej. Wskazane zarzuty skarżący wiąże z art. 2, art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

2.2. Ocena konstytucyjności kwestionowanego przepisu musi uwzględniać to, że dotyczy on instytucji zwolnienia celnego, a zatem operacji uprzywilejowanej.

Nie bez znaczenia pozostaje także fakt, że pojęcie „nieodstępowanie” – kwestionowane przez skarżącego jako niedookreślone i niejednoznaczne – występowało w licznych przepisach dotyczących zwolnień celnych już we wcześniejszych regulacjach. Przepis analogiczny do kwestionowanego został wprowadzony do ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. – Prawo celne (Dz. U. z 1994 r. Nr 71, poz. 312, ze zm.; dalej: prawo celne z 1989 r.) przez ustawę z dnia 22 czerwca 1995 r. o zmianie ustawy – Prawo celne (Dz. U. Nr 87, poz. 434). Pojęcie to już wówczas było wykładane w praktyce stosowania prawa, przede wszystkim w orzecznictwie sądowym (por. niżej, pkt 3.2).

2.3. Z punktu widzenia niniejszej sprawy, ocena, czy pojęcie „nieodstępowanie”, które z natury rzeczy jako niedookreślone jest ukonkretniane w drodze interpretacji sądów, dokonującej się *de casu ad casum*, wymaga rozważenia kwestii, czy ustawodawca, posługując się tym wyrazem, nie przekroczył granicy swobody regulacyjnej, jaka mu zezwala na posługiwanie się wyrażeniami i zwrotami niedookreślonymi. Ta sprawa wymaga zajęcia się kwestią ogólną dopuszczalności używania takich sformułowań przez legislatora (por. niżej, pkt 3.1). Należy natomiast zaznaczyć, że poza granicami kognicji Trybunału pozostaje ocena, czy (w wypadku gdy ustawodawca nie wykroczył poza granice swej swobody) orzekający sąd dokonał prawidłowej interpretacji, wypełniając treścią w konkretnym wypadku, analizowane sformułowanie. W ramach skargi konstytucyjnej Trybunał bowiem nie koryguje skutków ewentualnych błędów interpretacyjnych w tym zakresie, nie pełniąc funkcji kolejnej instancji sądowej w ramach rozpoznania konkretnego sporu.

## 3. Zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji.

3.1. Zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji dotyczy naruszenia zasady dostatecznej określoności prawa, wynikającej z tego przepisu Konstytucji.

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat tej zasady (zob. np. wyroki z: 15 września 1999 r., sygn. K. 11/99, OTK ZU nr 6/1999, poz. 116; 11 stycznia 2000 r., sygn. K. 7/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 2; 21 marca 2001 r., sygn. K. 24/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 51; 30 października 2001 r., sygn. K. 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83; 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90; 29 października 2003 r., sygn. K 53/02, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 83), konsekwentnie reprezentując stanowisko, że jest ona związana funkcjonalnie z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób



precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie.

Trybunał Konstytucyjny podkreślał przy tym, że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewność co do ciążących na nich obowiązków. Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy założenia. Po pierwsze – każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie – przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie – przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw.

Jednocześnie w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału podkreślano, że z tak rozumianej zasady określoności nie wynika skierowany do ustawodawcy nakaz jednostkowego wskazywania desygnatów tych pojęć, których zakres znaczeniowy wskazać można jedynie przez egzemplifikację. To na organach stosujących prawo ciąży obowiązek identyfikacji treści pojęć nieostrych, z uwzględnieniem podstawowych zasad prawa, ogólnosystemowych wartości i standardów konstytucyjnie chronionych. Ilekroć ustawodawca posługuje się pojęciem nieostrym, należy założyć, iż ma świadomość, że istnieją prawem dopuszczalne możliwości jego określenia w praktyce stosowania prawa oraz że w ramach obowiązującego prawa jest możliwa identyfikacja podstawowych wyznaczników tegoż pojęcia.

Należy podkreślić, że i historycznie, i porównawczo nie można wyobrazić sobie prawidłowo działającego systemu prawnego i społecznego, który by eliminował istnienie wyrażen i zwrotów niedookreślonych w prawie. Taki system musiałby charakteryzować się nie tylko bardzo wysokim stopniem kazuistyki, za którą byłby odpowiedzialny ustawodawca, ale zarazem wykluczałby jakikolwiek margines swobody decydowania przy ocenie konkretnych wypadków stosowania prawa. System taki, jako nieelastyczny, musiałby prowadzić do rozstrzygnięć niesprawiedliwych. Typizacja oceny prawnej byłaby bowiem zawsze dokonywana już na etapie abstrakcyjnie tworzonego prawa. Jednocześnie – w płaszczyźnie podziału władz – taki system niweczyłby gwarancyjne działanie założenia podziału władzy, a sądy – byłyby sprowadzone do roli automatu subsumcyjnego. Tego rodzaju wizja prawa jest nie tylko nierealna; jest ona także obca założeniom polskiej Konstytucji.

Dlatego dla stwierdzenia niezgodności z Konstytucją nie wystarcza tylko i wyłącznie abstrakcyjne stwierdzenie niejasności tekstu prawa, wynikającej z posłużenia się przez ustawodawcę wyrażeniem czy zwrotem niedookreślonym. Nie w każdym wypadku nieprecyzyjne brzmienie lub niejednoznaczna treść przepisu uzasadniają bowiem tak daleko idącą ingerencję w system prawny, jaką jest wyeliminowanie z niego tego przepisu w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Do wyjątków należą sytuacje, gdy dany przepis jest w takim stopniu wadliwy, że w żaden sposób, przy przyjęciu różnych metod wykładni, nie daje się interpretować w sposób racjonalny i zgodny z Konstytucją. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejedności w stosowaniu prawa. 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, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające.

3.2. Tak jak wcześniej wspomniano, pojęcie „nieodstępowanie” występowało już we wcześniejszych niż kodeks celny regulacjach z dziedziny prawa celnego, a dotyczących instytucji zwolnienia od cła. Już w wyroku z 7 kwietnia 1987 r. Naczelny Sąd Administracyjny (sygn. akt III SA 746/86, OSP nr 1/1989, poz. 22) na tle przepisów rozporządzenia Ministra Handlu Zagranicznego z dnia 9 grudnia 1983 r. w sprawie zwolnień od obowiązku posiadania pozwoleń na przywóz i wywóz oraz od cła w obrocie towarowym z zagranicą (Dz. U. Nr 69, poz. 312, ze zm.) stwierdził, że każde przeniesienie faktycznego władztwa nad rzeczą, zwolnioną od cła, na inną osobę, bez względu na formę prawną, w jakiej to przeniesienie nastąpiło, może być – w zależności od okoliczności sprawy – uznane za odstąpienie rzeczy. W okresie obowiązywania kodeksu celnego z 1989 r. w wyroku z 21 maja 1996 r. Naczelny Sąd Administracyjny (sygn. akt V SA 552/96, „Glosa” nr 5/1997, s. 29) ponownie wskazał, że pojęcie „odstąpienie” oznacza nie tylko zakaz przeniesienia własności (odsprzedanie), ale również zakaz odstąpienia „prawa do czegoś” i zrzeczenie się „czegoś na czyjąś korzyść”, a zatem zakaz użyczenia, i że mieści się w nim również zakaz przeniesienia posiadania czy krótkotrwałego użytkowania. Analogiczne rozumienie przyjął także Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 19 czerwca 1997 r. (sygn. akt SA/Bk 249/97, ONSA nr 1/1998, poz. 36), stwierdzając, że pojęcie „nieodstępowania” należy rozumieć jako dobrowolne oddanie we władanie osobie trzeciej do używania lub korzystania.

Pod rządami kodeksu celnego z 1997 r. w praktyce organów celnych i sądów nadal stosowane jest takie rozumienie używanego w nim pojęcia „nieodstępowanie”. Przykładu dostarcza np. pismo Głównego Urzędu Ceł Departament Przeznaczeń Celnych z 21 lipca 1999 r. (L.dz. DPC-V-055-242/99/5485), które dotyczy zastrzeżenia nieodstępowania w procedurze odprawy czasowej. GUC stwierdza tu, że każde użyczenie, przekazanie, wypożyczenie i inne przeniesienie posiadania na inną osobę jest równoznaczne z naruszeniem warunku nieodstępowania.

Patrząc na treść art. 190 § 1 pkt 6 lit. a kodeksu celnego z tego punktu widzenia, można założyć, że ustawodawca posłużył się w nim terminem zastanym, o znaczeniu ugruntowanym w praktyce stosowania prawa. Do notoriów należy okoliczność, że w prawie celnym na oznaczenie relewantnych w tej gałęzi prawa form korzystania z rzeczy, operuje się terminologią autonomiczną, nienawiązującą do terminologii prawa cywilnego, odnoszącej się do praw podmiotowych (konkretne prawa rzeczowe czy zobowiązaniowe, a także ich składowe uprawnienia) lub podziału na samoistne i niesamoistne postaci władania rzeczą. Praktyka interpretacyjna pojęcia „nieodstępowania” wskazuje, że prawo celne celowo konstruuje pojęcie pojemne, obejmujące sobą wszelkie wolicjonalne przekazania władztwa nad rzeczą, niezależnie od tytułu prawnego. Takie przekazanie niweczy bowiem użytek osobisty lub domowy przywiezionej rzeczy, która to okoliczność jest podstawą przyznania zwolnienia, o którym mowa w art. 190 § 1 pkt 6 kodeksu celnego.

3.3. Argumentem potwierdzającym powyżej sformułowaną tezę jest też regulacja zawarta w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 14 listopada 1997 r. w sprawie określenia wypadków, w których nie powstaje dług celny (Dz. U. Nr 144, poz. 966, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 14 listopada 1997 r.). Zgodnie z § 2 tego rozporządzenia dług celny nie powstaje w wypadku krótkotrwałego użyczenia przez osobę, o której mowa w art. 190 § 1 pkt 6 kodeksu celnego, rzeczy stanowiących jej mienie i uprzednio zwolnionych od cła, swojemu małżonkowi, rodzicom, dzieciom lub rodzeństwu tej osoby. Na regulację tę należy patrzeć inaczej, niż to sugeruje skarżący. Wbrew twierdzeniom skarżącego rozporządzenie to

nie dookreśla zakresu podmiotowego lub przedmiotowego zwolnienia celnego, o którym mówi kwestionowany przepis (o relacji ustawa – akt wykonawczy w sferze zwolnień zob. pkt 4 niniejszego uzasadnienia), lecz tylko określa wypadek, w którym nie powstaje dług celny, operując zakresem terminu ustawowego o utrwalonym w praktyce stosowania prawa rozumieniu.

3.4. Już po uchyleniu kwestionowanego przepisu do kodeksu celnego został wprowadzony dział I „Zwolnienia” w nowym brzmieniu, który w przepisach rozdziału II „Zwolnienia od cła w przywozie” określa wypadki, w których dany towar podlega zwolnieniu. Niektóre przepisy tego rozdziału (zob. art. 190<sup>4</sup>, art. 190<sup>5</sup>, art. 190<sup>7</sup>, art. 190<sup>11</sup>) także zawierają zastrzeżenie „nieodstępowania” rzeczy jako warunek skorzystania ze zwolnienia od cła. Przepisy te stanowią, że „sprzedaż lub dobrowolne przeniesienie prawa własności w inny sposób, wynajem, użyczenie, wydzierżawienie lub inne odpłatne lub nieodpłatne odstąpienie rzeczy” powoduje powstanie długu celnego. Przepisy te ugruntowują zatem dotychczasowe, przyjęte w praktyce, rozumienie pojęcia, traktowanego przez skarżącego jako niejasne. W świetle wcześniejszych ustaleń samo dodanie do ustawy w jej nowym brzmieniu przepisów określających sytuacje, w których warunek „nieodstępowania” nie zostaje spełniony, nie ma przesądzającego znaczenia dla oceny konstytucyjności uregulowania wcześniejszego.

3.5. Problem określoności pojęcia „nieodstępowanie” należy też widzieć – o czym była wyżej mowa w pkt 3.2 *in fine* – przez pryzmat *ratio*, która leży u podstaw kwestionowanej regulacji. Ustawodawca regulując przewidziane w art. 190 § 1 pkt 6 lit. a kodeksu celnego zwolnienie od cła pod warunkiem „nieodstępowania” rzeczy przez okres dwóch lat od dnia dopuszczenia do obrotu na polskim obszarze celnym, wprowadził to ograniczenie w celu zapobieżenia sytuacji wyzbywania się mienia, a zatem *de facto* omijania przepisów o obowiązku celnym.

Nie można tracić z pola widzenia, że użycie pojęcia „nieodstępowanie” przy braku zamkniętego katalogu jego desygnatów zapobiega też stosowaniu tego przepisu w takich sytuacjach, które wykraczają poza istotę instytucji uregulowanej i analogicznej do uregulowanej w art. 190 § 1 pkt 6 kodeksu celnego. Zapewnia to istotną elastyczność czy operacjonalizację prawa stanowionego w dopuszczalnych konstytucyjnie granicach. Dowodzi tego praktyka sądowa ukształtowana zarówno jeszcze pod rządami prawa celnego z 1989 r., jak i kodeksu celnego.

Przykładu dostarcza tu, po pierwsze, powoływany już wyrok NSA w sprawie o sygn. akt SA/Bk 249/97, zgodnie z którym realizacja umowy ubezpieczenia, w której wyniku została naprawiona szkoda przez wypłatę odszkodowania przez zakład ubezpieczeń i doszło do przejęcia przez ten zakład uszkodzonego w znacznym stopniu środka trwałego – samochodu, nie oznacza odstąpienia środka trwałego w rozumieniu art. 14 ust. 1 pkt 39 prawa celnego z 1989 r. Po drugie, charakterystyczny jest tu wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 maja 2003 r. (sygn. akt I SA/Wr 2397/01, ONSA nr 2/2004, poz. 70), zgodnie z którym zawarcie umowy o przewłaszczeniu rzeczy w celu zabezpieczenia kredytu bankowego nie jest czynnością prawną „odstąpienia” rzeczy, o jakiej mowa w art. 190 § 1 pkt 6 kodeksu celnego. Istotne jest tu pozostawanie rzeczy w faktycznym władaniu kredytobiorcy. W takim jednak wypadku alienacja rzeczy następuje w celu zabezpieczenia kredytu, a nie w celu pozbawienia możliwości użytku osobistego i domowego.

Czyni to zadość postulatowi określoności w rozumieniu art. 2 Konstytucji i powoduje, że zakres zastosowania kwestionowanego przepisu obejmuje tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw.

3.6. Podsumowując tę część rozważań, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że podnoszona przez skarżącego niejasność art. 190 § 1 pkt 6 lit. a kodeksu celnego, będąca skutkiem użycia niedookreślonego pojęcia „nieodstępowanie”, nie przekroczyła poziomu, który uzasadniałby jego całkowitą eliminację z porządku prawnego w następstwie uznania go za niezgodny z Konstytucją.

#### 4. Zarzut naruszenia art. 84 i art. 217 Konstytucji.

4.1. Kolejny zarzut sformułowany w skardze konstytucyjnej Kazimierza Molgi dotyczy naruszenia przez art. 190 § 1 pkt 6 lit. a kodeksu celnego art. 84 i art. 217 Konstytucji w aspekcie zasad poprawnej legislacji podatkowej, w tym także zasady wyłączności regulacji ustawowej. Zarzuty te można rozpatrywać łącznie, gdyż obowiązek uregulowany w art. 84 regulowany jest także w art. 217 Konstytucji, i w tym znaczeniu przepisy te powinny być interpretowane systemowo.

Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym. To znaczy, że przepisy prawa podatkowego mają swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego wyraźnie upoważniającego do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek. Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego można traktować jako funkcjonujące równoległe i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od treści tych przepisów.

Po pierwsze skarżący twierdzi, że kwestionowany przepis, przez posłużenie się niejasnym pojęciem „nieodstępowanie”, powoduje niepewność adresatów co do zakresu obowiązku celnego. Po drugie podnosi, że zawężenie kręgu podmiotów, na których rzecz osoba zwolniona od cła może używać przedmiot objęty obowiązkiem celnym, wynika z treści rozporządzenia z 14 listopada 1997 r. Dla skarżącego jest to jednoznaczne z naruszeniem nakazu wyłączności ustawy.

4.1.1. Jeśli chodzi o analizę pierwszego aspektu opisanego wyżej zarzutu, to co do zasady pokrywa się ona z analizą naruszenia art. 2 Konstytucji. Zasada określoności łączy się ściśle z zasadą wymagającą ustawowej regulacji określonej dziedziny. Doprecyzować jedynie należy, że kwestionowany przepis określa nie treść samego obowiązku celnego, ale zwolnienie od cła, a zatem operację uprzywilejowaną.

4.1.2. Jeśli chodzi o drugi aspekt zarzutu, to wskazywane przez skarżącego rozporządzenie z 14 listopada 1997 r. zostało wydane na podstawie art. 225 kodeksu celnego, upoważniającym Ministra Finansów do określenia w rozporządzeniu wypadków, w których nie powstaje dług celny mimo wystąpienia okoliczności, o których mowa w art. 211 § 1, art. 212 § 1, art. 213 § 1 i art. 219 § 1 tego kodeksu. A zatem – formalnie rzecz biorąc – rozporządzenie to nie dotyczy zakresu samego zwolnienia od cła w przywozie, ale zawęża zakres stwierdzania powstania długu celnego. Należy powtórzyć jeszcze raz, że § 2 pkt 1 tego rozporządzenia nie wyznacza treści kwestionowanego przepisu ustawowego.

Skarżący nie postawił natomiast zarzutu przekroczenia przez rozporządzenie z 14 listopada 1997 r. ani upoważnienia ustawowego, ani bezpośredniego naruszenia art. 92 ust. 1 lub art. 217 Konstytucji, w tym aspekcie ewentualny problem tej natury pozostaje poza zakresem rozpoznania w niniejszej sprawie.

4.2. Niezależnie od powyższego Trybunał Konstytucyjny w obecnym składzie podziela pogląd, zgodnie z którym art. 217 Konstytucji nie ma charakteru jednolitego. Z jednej strony ustanawia on bezwzględną wyłączność ustawy dla normowania: „nakładania podatków, innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych”. W tych materiach konieczne jest więc uregulowanie w samej ustawie wszystkich podstawowych elementów, tak aby unormowanie ustawowe zyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności. Trybunał Konstytucyjny wskazywał już, że wyliczenie powyższe trzeba rozumieć jako przejaw reguły o bardziej ogólnym charakterze, zgodnie z którą wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie, a do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny (por. wyroki TK: z 16 czerwca 1998 r., sygn. U. 9/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 51; z 1 września 1998 r., sygn. U. 1/98, OTK ZU nr 5/1998, poz. 63 oraz wyrok z 9 lutego 1999 r., sygn. U. 4/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 4). Podobne stanowisko zajmują przedstawiciele doktryny wskazując, że w drodze ustawy musi być unormowane nie tylko wprowadzenie podatku lub innej daniny publicznej, ale także wszystkie elementy stosunku daninowego objęte daną regulacją ustawową (zob. R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 1998, s. 9-12). Takie konstytucyjne określenie ma przede wszystkim chronić jednostki przed dowolnością w kształtowaniu konstrukcji podatkowych i stwarzać prawne gwarancje ochrony interesu jednostki w procesie stanowienia i stosowania prawa podatkowego.

Z drugiej strony końcowe fragmenty art. 217 Konstytucji nakazują też zachowanie formy ustawy dla normowania zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od opodatkowania. O ile w zakresie nakładania podatków, innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych Konstytucja wymaga bezwzględnie regulacji ustawowej, o tyle w zakresie przyznawania ulg i umorzeń występuje pewne złagodzenie reżimu. W zakresie tych kwestii regulacja ustawowa musi objąć przynajmniej „zasady” przyznawania ulg i umorzeń oraz „kategorie podmiotów” zwolnionych od podatku. Trzeba podkreślić, że ustawodawca nie ma konstytucyjnego obowiązku wprowadzenia regulacji dotyczącej ulg, umorzeń i zwolnień. Nie wyklucza się więc możliwości rozwinięcia unormowania ustawowego w rozporządzeniu, ale tylko wydanym na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania, a ponadto zawierającego wytyczne co do treści rozporządzenia (art. 92 ust. 1 Konstytucji).

4.3. Trybunał Konstytucyjny stwierdził zatem, że art. 190 § 1 pkt 6 lit. a kodeksu celnego jest zgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

#### 5. Zarzut naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

5.1. Punktem wyjścia oceny tego zarzutu jest stwierdzenie, że art. 64 Konstytucji może stanowić adekwatny wzorzec dla oceny przepisów z dziedziny prawa daninowego. Nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń publicznych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadzącą nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych, nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną, a w szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki

sposób, że stałby się on instrumentem konfiskaty mienia (zob. wyroki z: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64). Jednakże przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej zawsze jest niedopuszczalnym ograniczeniem własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności (zob. wyrok TK z 30 stycznia 2001 r., sygn. K. 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4). Tak daleko idąca ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji. Innymi słowy – ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych.

5.2. W świetle przedstawionych w powyższym punkcie założeń ogólnych, zarzuty skarżącego, że art. 190 § 1 pkt 6 lit. a kodeksu celnego powoduje niedopuszczalne ograniczenie prawa do korzystania z określonego przedmiotu własności przez stworzenie zagrożenia, iż nieokreślone precyzyjnie w ustawie skorzystanie z uprawnień właścicielskich pociągnie za sobą negatywne konsekwencje finansowe w sferze publicznoprawnej, są niezasadne. Kwestionowana regulacja nie wprowadza wprost ograniczenia w korzystaniu z uprawnień przysługujących właścicielowi rzeczy, ale nakłada obowiązek celny związany z wprowadzeniem danej rzeczy na polski obszar celny. Czym innym jest powstanie długu celnego w wypadku niedotrzymania warunku „nieodstępowania”, które rzeczywiście może powodować niekorzystne przesunięcia w sferze majątkowej, natomiast czym innym bezpośrednie uszczuplenie mienia.

#### 6. Zarzut naruszenia art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Zarzut naruszenia art. 31 ust. 3 Konstytucji skarżący wiąże ściśle z pozostałymi zarzutami, eksponując przede wszystkim zasadę wyłączności ustawowej w sferze ograniczeń wolności i praw konstytucyjnych, nie wskazując przy tym pozostałych elementów zasady proporcjonalności. Przypomnieć tu trzeba pogląd wyrażony przez Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. SK 16/00, zgodnie z którym z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność może być rozpatrywana nie w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi i ochroną konstytucyjnych wolności i praw. Z tego względu Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że orzeczenie o zgodności art. 190 § 1 pkt 6 lit. a kodeksu celnego z art. 2, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji przesądza o jego zgodności z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

7. Trybunał Konstytucyjny poza zakresem swej oceny pozostawia – zgodnie z wymaganiami formułowanymi przez art. 79 Konstytucji – ocenę konkretnego ostatecznego rozstrzygnięcia, które stało się podstawą sformułowania skargi konstytucyjnej, a także ustaleń poczynionych w zakresie postępowania sądownoadministracyjnego, które poprzedzało wydanie orzeczenia w tym postępowaniu. Na marginesie jednak Trybunał zauważa, że w niniejszej sprawie skarżący 16 lipca 1998 r. zawarł przed notariuszem umowę nieodpłatnego użyczenia przywiezionego z zagranicy samochodu teściowi syna i pracownikowi przez niego zatrudnionemu na okres sierpień-wrzesień 1998 r., wyrażając zarazem zgodę na wyjazd przez te osoby stanowiącym jego własność samochodem za granicę. W tej sytuacji doszło więc do dobrowolnego, sformalizowanego prawnie odstąpienia władztwa nad przywiezioną rzeczą, co

pozbawiło skarżącego możliwości osobistego lub domowego korzystania z tej rzeczy (o czym mowa w art. 190 § 1 pkt 6 lit. a kodeksu celnego). W tej sytuacji w sprawie nie pojawiły się w ogóle zarzucane w skardze niejasności interpretacyjne dotyczące pojęcia „nieodstępowania” rzeczy. Zawarcie umowy notarialnej, będące sformalizowanym prawnie odstąpieniem władztwa nad rzeczą, nawet w intuicyjnym, ukształtowanym na podstawie potocznego znaczenia pojęcia „nieodstępowania” niewątpliwie oznacza „odstąpienie” rzeczy, chociażby do używania. Nie można zatem przyjmować, że niejasności sformułowania prawa celnego mogły tu wprowadzać w błąd.

8. Zważywszy powyższe okoliczności, Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.