



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 22 marca 2017 r.

Pozycja 65

POSTANOWIENIE

z dnia 2 lutego 2017 r.

Sygn. akt Ts 231/16

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Małgorzata Pyziak-Szafnicka,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej K.iW.W. w sprawie zgodności:

- 1) art. 21 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.) z art. 2, art. 7, art. 24, art. 45 ust. 1, art. 64 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) art. 21 ust. 1 pkt 3b lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 80, poz. 350, ze zm.) z art. 2, art. 7, art. 24, art. 45 ust. 1, art. 64 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz art. 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 80, poz. 350, ze zm.),

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej z 4 listopada 2016 r. (data wniesienia) K.iW.W. (dalej: skarżący, podatnicy) zakwestionowali zgodność art. 21 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) z art. 2, art. 7, art. 24, art. 45 ust. 1, art. 64 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji, a także art. 21 ust. 1 pkt 3b lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 80, poz. 350, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.) z art. 2, art. 7, art. 24, art. 45 ust. 1, art. 64 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji oraz art. 4 u.p.d.o.f.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. Skarżący pismem z 20 października 2011 r. wystąpił do Naczelnika Urzędu Skarbowego z wnioskiem o stwierdzenie braku zasadności pobrania podatku oraz z wnioskiem o zwrot nienależnie pobranego podatku wraz z odsetkami. W uzasadnieniu wskazał, że na podstawie art. 75 § 1 ordynacji podatkowej kwestionuje zasadność pobrania przez płatnika – byłego pracodawcę – podatku od zasądanego odszkodowania z tytułu bezprawnego zwolnienia, które to odszkodowanie spółka – były pracodawca skarżącego – potraktowała jako wynagrodzenie ze stosunku pracy w dniach 26-28 lutego 2010 r.

Organ pierwszej instancji wezwał skarżących do złożenia korekty zeznania rocznego PIT-37 za 2010 r. wraz z wyjaśnieniami. Rozpatrując sprawę po raz trzeci, organ pierwszej instancji – decyzją z lutego 2013 r. – odmówił skarżącym stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2010 r. Organ ustalił, że odrębnie prowadzono postępowanie w zakresie określenia skarżącym wysokości zobowiązania podatkowego. Określoną w tym postępowaniu kwotę podatku – 831 zł – skarżący uiszcili w całości. Kwota ta nie stanowiła nadpłaty, zatem nie można było stwierdzić nadpłaty w drodze decyzji.

W odwołaniu skarżący zarzucili rażące naruszenie prawa podatkowego przez „wsteczne zakwalifikowanie zasądzonego w 2010 r. odszkodowania do zerwanego w 2007 r. stosunku pracy i podjęcie decyzji z lutego 2013 r. na podstawie sfabrykowanych przez byłego pracodawcę dokumentów, potwierdzających rzekome powstanie zobowiązania podatkowego ze stosunku pracy w 2010 r. podatnika, na podstawie których były pracodawca 26 lutego 2010 r. bezprawnie pobrał i odprowadził zaliczkę na podatek dochodowy od zasądzonego odszkodowania z tytułu bezprawnego zwolnienia z pracy w kwocie 30.006.00 zł”.

Dyrektor Izby Skarbowej w G. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji, dzieląc jego argumentację (decyzja z maja 2013 r.).

Wyrokiem z marca 2014 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. oddalił skargę podatników na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w G. z maja 2013 r. w przedmiocie odmowy stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2010 r.

Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną podatników, uznawszy ją za pozbawioną usprawiedliwionych podstaw (wyrok z sierpnia 2016 r.).

Zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 24 listopada 2016 r. pełnomocnik skarżących został wezwany do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej przez: wskazanie ostatecznego – w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji – rozstrzygnięcia sądu lub organu władzy publicznej, z wydaniem którego skarżący łączą zarzut naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw, dokładne określenie przedmiotu skargi i wykazanie, że zaskarżone przepisy stanowiły podstawę tego rozstrzygnięcia oraz wskazanie, jakie wolności lub prawa wynikające z Konstytucji i w jaki sposób zostały naruszone przez wydanie ostatecznego orzeczenia w ich sprawie. Pełnomocnik podatników został również wezwany do nadesłania czterech kopii skargi konstytucyjnej wraz z załącznikami. Powyższe zarządzenie zostało wykonane w przepisany terminie.

W ocenie skarżących zaskarżone przepisy naruszają zasadę legalizmu w działaniach władzy publicznej (art. 7 Konstytucji) i umożliwiły organom podatkowym opodatkowanie na podstawie decyzji odszkodowania otrzymanego za czas pozostawania bez pracy. Odmowa rozpatrzenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty tym samym narusza konstytucyjne prawo do sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji), szczególną ochronę prawa do pracy (art. 24 Konstytucji) i innych niż własność praw majątkowych (art. 64 ust. 1 Konstytucji) oraz zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji).

W skardze zawarto wniosek o wstrzymanie wykonania decyzji organu podatkowego pierwszej instancji oraz wyroku NSA z czerwca 2016 r.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Na podstawie art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U. poz. 2074) do postępowań przed Trybunałem wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: ustawa o TK) stosuje się przepisy tej ustawy. Skoro postępowanie zainicjowane rozpatrywaną skargą nie zostało zakończone przed 3 stycznia 2017 r., tj. dniem

wejścia w życie ustawy o TK, to zarówno wstępne, jak i merytoryczne rozpoznanie tej skargi określają przepisy ustawy o TK.

Zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy o TK skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym. Służy ono wyeliminowaniu – już w początkowej fazie postępowania – spraw, które nie mogą być przedmiotem merytorycznego rozstrzygania. Trybunał wydaje postanowienie o odmowie nadania skardze dalszego biegu, gdy nie spełnia ona określonych przez prawo wymagań, jest oczywiście bezzasadna, a także gdy zachodzą okoliczności, o których mowa w art. 59 ust. 1 pkt 2-4 ustawy o TK.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego rozpatrywana skarga konstytucyjna nie spełnia powyższych warunków.

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na treść normatywną regulacji zaskarżonych w analizowanej skardze konstytucyjnej. Zgodnie z art. 21 § 1 ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania. W sprawie, która legła u podstaw wydania ostatecznego orzeczenia w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji (tj. wyroku NSA z sierpnia 2016 r.), organy podatkowe nie wydawały decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, a jedynie oceniały zasadność złożonego przez skarżących – w trybie art. 75 § 1 ordynacji podatkowej – wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

Decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego została poddana kontroli w postępowaniu sądowo-administracyjnym zakończonej wydaniem przez NSA wyroku z sierpnia 2016 r. Orzeczenie to nie zostało jednak wskazane jako ostateczne rozstrzygnięcie sądu lub organu władzy publicznej, z wydaniem którego skarżący łączą zarzut naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw. Z pisma nadesłanego jako uzupełnienie skargi konstytucyjnej jasno wynika, że orzeczeniem tym jest wyrok NSA, którym sąd ten przesądził o prawidłowości decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w G. z maja 2013 r. utrzymującej w mocy decyzję organu pierwszej instancji z lutego 2013 r. w przedmiocie odmowy stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2010 r.

Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że art. 21 § 1 ust. 2 ordynacji podatkowej nie stanowił podstawy ostatecznego – w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji – rozstrzygnięcia w sprawie skarżących, a zatem nie została spełniona przesłanka formalna z art. 53 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK, polegająca na konieczności uzyskania ostatecznego orzeczenia wydanego na podstawie zaskarżonego przepisu. Stanowi to – na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 1 ustawy o TK – samoistną podstawę odmowy nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej w omawianym zakresie.

Zgodnie z treścią art. 21 ust. 1 pkt 3b lit. b u.p.d.o.f. wolne od podatku dochodowego są inne odszkodowania lub zadośćuczynienia otrzymane na podstawie wyroku lub ugody sądowej do wysokości określonej w tym wyroku lub tej ugodzie, z wyjątkiem odszkodowań lub zadośćuczynień dotyczących korzyści, które podatnik mógłby osiągnąć, gdyby mu szkody nie wyrządzono. Skarżący twierdzą, że przepis ten daje organom podatkowym zbyt dużą dowolność w kwalifikowaniu dla celów podatkowych odszkodowań uzyskiwanych przez podatników.

Na ocenę zarzutu niezgodności zaskarżonego przepisu z powołanymi unormowaniami Konstytucji musi wpływać w pierwszym rzędzie jego treść. W przepisie tym przewidziane jest zwolnienie podatkowe o charakterze przedmiotowym. W ocenie Trybunału okoliczność ta uzasadnia odwołanie się do wyrażonych już w dotychczasowym orzecznictwie argumentów i poglądów dotyczących charakteru prawnego przepisów, które tego rodzaju ulgi i zwolnienia ustanawiają. Zważywszy na tryb kontroli inicjowanej wniesioną skargą konstytucyjną, chodzi w tym kontekście zwłaszcza o kwalifikację regulacji prowadzoną z punktu widzenia konstytucyjnych unormowań statuujących prawa i wolności podatnika. W szczególności rozważenia wymaga więc to, czy zwolnienie podatkowe, o którym mowa w art. 21 ust. 1

pkt 3b lit. b u.p.d.o.f., korzysta z ochrony wynikającej z przepisów konstytucyjnych statuujących prawa podstawowe jednostki. Problem ten znalazł już swoje rozwiązanie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, także dotyczącym skarg konstytucyjnych. Trybunał podkreślił, że prawo do zwolnienia (odliczenia) podatkowego nie stanowi prawa konstytucyjnego o charakterze podmiotowym, którego naruszenie legitymuje do wniesienia skargi konstytucyjnej. Zwolnienia podatkowe stanowią odstępstwo od zasady powszechności i równości opodatkowania, mają zatem charakter wyjątkowy, a o ich wprowadzeniu i zakresie decyduje ustawodawca, kierując się przesłankami o charakterze ekonomicznym i społecznym (zob. orzeczenie TK z 29 maja 1996 r., K 22/95, OTK ZU nr 3/1996, poz. 21; wyroki TK z 7 czerwca 1999 r., K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95 oraz 25 kwietnia 2001 r., K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81). Ponadto Trybunał wskazał, że samo wprowadzenie przez ustawodawcę zwolnienia podatkowego nie jest zasadniczo jednoznaczne z powstaniem prawa do osiągania dochodów w sposób niepodlegający opodatkowaniu, swistego „prawa do zwolnienia podatkowego”, skoro zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy obywatel obowiązany jest do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Z tych względów niezasadne jest traktowanie prawa do zwolnienia podatkowego jako prawa słusznie (niewadliwie) nabytego, którego ochronę gwarantuje zasada demokratycznego państwa prawnego (zob. wyrok TK z 27 lutego 2002 r., K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6, a także postanowienie z 14 lipca 2004 r., Ts 21/04, OTK ZU nr 1/B/2005, poz. 19).

Ponadto, biorąc pod uwagę sposób sformułowanego w tym zakresie zarzutu niekonstytucyjności, Trybunał stwierdza, że rozpatrywana skarga jest niedopuszczalna, gdyż w istocie jest skargą na stosowanie prawa. Skarżący kwestionują bowiem interpretację przepisu u.p.d.o.f. dokonaną w ich sprawie przez organy podatkowe i sądy administracyjne. W swoich orzeczeniach Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał natomiast, że skarga musi być środkiem kwestionowania przepisów prawnych („skarga na przepis”), nie zaś sfery ich stosowania.

Zgodnie z konstrukcją skargi konstytucyjnej przyjętą w polskim prawie przedmiotem skargi mogą być tylko akty normatywne stanowiące podstawę rozstrzygnięcia, z którego wydaniem skarżący wiąże naruszenie przysługujących mu praw i wolności konstytucyjnych, nie zaś celowość i słuszność wydania takiego rozstrzygnięcia. Zadaniem Trybunału Konstytucyjnego jest orzekanie w sprawach zgodności z Konstytucją aktów normatywnych, mające na celu wyeliminowanie z systemu prawnego przepisów prawa, które są niezgodne z Konstytucją. Nie należy natomiast do kompetencji Trybunału Konstytucyjnego ocena prawidłowości ustaleń dokonanych w toku rozpoznania konkretnej sprawy ani kontrola sposobu stosowania lub niestosowania przepisów przez orzekające w sprawie organy (por. przykładowo postanowienia TK z: 20 lipca 2011 r., Ts 303/10, OTK ZU nr 6/B/2011, poz. 454; 27 grudnia 2011 r., Ts 108/10, OTK ZU nr 2/B/2012, poz. 189; 7 lutego 2012 r., Ts 309/11, OTK ZU nr 2/B/2013, poz. 191).

Wobec powyższego skardze konstytucyjnej należało odmówić nadania dalszego biegu na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 3 ustawy o TK.

Tym samym wniosek o wstrzymanie wykonania decyzji organu pierwszej instancji oraz wyroku NSA z 30 czerwca 2016 r. należało pozostawić bez rozpoznania.