



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 23 sierpnia 2017 r.

Pozycja 158

POSTANOWIENIE

z dnia 20 czerwca 2017 r.

Sygn. akt Ts 28/16

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Piotr Tuleja,

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

art. 30 § 5 w związku z art. 30 § 1 i 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej, wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 19 stycznia 2016 r. (data nadania) W.N. (dalej: skarżący, podatnik) zakwestionował zgodność art. 30 § 5 w związku z art. 30 § 1 i 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Rozpatrywana skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. Podatnik jest komornikiem sądowym działającym przy Sądzie Rejonowym w Ż. W grudniu 2006 r. dokonał w trybie egzekucyjnym sprzedaży nieruchomości. W związku z tą czynnością nie pobrał oraz nie wpłacił podatku od towarów i usług na rachunek odpowiedniego urzędu skarbowego, nie wystawił także – w imieniu i na rachunek dłużnika – faktury dokumentującej dokonanie tej transakcji. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Ż. (dalej: NUS) orzekł o odpowiedzialności skarżącego jako komornika z tytułu niepobranego i niewpłaconego podatku od towarów i usług od dokonanej w trybie egzekucji dostawy nieruchomości (decyzja z września 2008 r.). W motywach decyzji organ podatkowy wskazał, że zgodnie z art. 18 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.; dalej: ustawa podatkowa), obowiązkiem komornika jako płatnika jest zabezpieczenie kwoty podatku od towarów i usług z tytułu sprzedaży nieruchomości w trybie egzekucji.

Rozpoznawszy odwołanie skarżącego, Dyrektor Izby Skarbowej w W. (dalej: DIS) utrzymał w mocy rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji (decyzja z marca 2009 r.). W dniu 26 maja 2009 r. skarżący wpłacił określoną przez organy podatkowe kwotę podatku wraz z odsetkami.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w W. (dalej: WSA) uznał skargę na powyższą decyzję za zasadną i uchylił decyzję DIS (wyrok z marca 2011 r.). Sąd zwrócił uwagę, że Sąd Rejonowy w Ż. postanowieniem z maja 2007 r. zatwierdził projekt planu podziału ceny nabycia nieruchomości. Kwota uzyskana w toku postępowania egzekucyjnego została wpłacona do depozytu sądowego. Tym samym to, czy kwota należna podatku od towarów i usług zostanie wyłączona z sumy ulegającej podziałowi pomiędzy wierzycieli pozostaje w gestii tego sądu.

Kierując się wskazaniem sformułowanym w powyższym wyroku, DIS uchylił rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania, nakazując ustalenie, czy kwota należnego podatku pozostaje w depozycie sądowym (decyzja z września 2011 r.). W konsekwencji Sąd Rejonowy w Ż. wydał postanowienie w przedmiocie zarzutów NUS na plan podziału kwoty uzyskanej ze sprzedaży nieruchomości dłużnika, w którym wskazał, że wyegzekwowana należność nadal pozostaje w dyspozycji tego sądu i zostanie ewentualnie przekazana do właściwego urzędu skarbowego z tytułu podatku od towarów i usług po prawomocnym zakończeniu postępowania prowadzonego przez organy podatkowe. Sąd ten uwzględnił zarzuty NUS i zmienił plan podziału wyegzekwowanej należności przez wydzielenie kwoty podatku i przeznaczenie tak wyodrębnionej kwoty na zaspokojenie Skarbu Państwa (postanowienie z marca 2012 r.).

Ponownie rozpatrując sprawę NUS orzekł o odpowiedzialności skarżącego jako płatnika z tytułu niepobranego i niewpłaconego podatku od towarów i usług od dokonanej w trybie egzekucji dostawy nieruchomości, określając przy tym kwotę niepobranego i niewpłaconego podatku (decyzja z grudnia 2011 r.).

Rozpoznawszy odwołanie skarżącego DIS utrzymał w mocy rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji (decyzja z marca 2012 r.). Organ odwoławczy stwierdził, że na komorniku spoczywa obowiązek obliczenia, poboru i zapłaty podatku od towarów i usług z tytułu sprzedaży nieruchomości w postępowaniu egzekucyjnym. Jakkolwiek przepisy ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. nr 43, poz. 296, ze zm.; dalej: k.p.c.) nie przewidują możliwości wyłączenia z wyegzekwowanych środków kwoty należnego podatku od towarów i usług, niemniej jednak przepisy ustawy podatkowej nakazują opodatkowanie tej czynności wspomnianym podatkiem, a komornikowi wyznaczają rolę płatnika. Tym samym skarżący powinien był ująć w planie podziału kwotę należnego podatku, na komorniku spoczywa bowiem obowiązek udokumentowania sprzedaży nieruchomości fakturą wystawioną w imieniu dłużnika i na jego rachunek.

Wyrokiem ze stycznia 2013 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w W., oddalił skargę podatnika na decyzję DIS z marca 2012 r. Również Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że skarga kasacyjna podatnika nie zasługuje na uwzględnienie (wyrok z sierpnia 2015 r.).

W przekonaniu skarżącego zakwestionowane przepisy ograniczają jego prawo własności (wynikające z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji) wskutek tego, że pozwalają płatnikowi – komornikowi sądowemu uwolnić się od odpowiedzialności majątkowej za niepobrany podatek wyłącznie w sytuacji, gdy winę za niepobranie podatku ponosi podatnik, natomiast nie pozwalają na uwolnienie się od tej odpowiedzialności w sytuacji, w której sam płatnik nie ponosi winy za niepobranie tego podatku.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: ustawa 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 rozstrzygnięcia. 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.

Zgodnie z przywołanymi regulacjami skarga, poza spełnieniem warunków określonych dla pisma procesowego, powinna zawierać: dokładne określenie ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekły ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach określonych w Konstytucji i w związku z którym skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją; wskazanie, jakie konstytucyjne wolności lub prawa i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone; a także uzasadnienie z dokładnym opisem stanu faktycznego.

Trybunał przypomina, że skarga konstytucyjna jest konkretnym, a nie abstrakcyjnym środkiem ochrony konstytucyjnych praw lub wolności. Legitymowana do wniesienia skargi jest tylko osoba, której prawa konstytucyjne lub wolności zostały naruszone ze względu na treść zaskarżonych przepisów. Innymi słowy, źródłem naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw musi być niekonstytucyjna treść kwestionowanych w skardze regulacji stanowiących podstawę wydanego w sprawie rozstrzygnięcia.

Zarzuty sformułowane w skardze konstytucyjnej dotyczą art. 30 § 5 w związku z art. 30 § 1 i 4 ordynacji podatkowej. Zgodnie z treścią tych przepisów płatnik, który nie obliczył i nie pobrał od podatnika podatku i nie wpłacił go we właściwym terminie organowi podatkowemu, odpowiada za podatek niepobraný lub podatek pobrany a niewpłacony. Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi zaistnienie powyższych okoliczności, wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika, w której określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku. Jeżeli natomiast podatek nie został pobrany z winy podatnika organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał w swoim orzecznictwie, że przy rozpatrywaniu skarg konstytucyjnych szczególnie istotne jest zwrócenie uwagi na zabezpieczenie interesów prawnych skarżącego. Możliwe jest to jednak dopiero po wykazaniu przez niego minimalnej choćby staranności w trosce o zabezpieczenie tych interesów. Dlatego też zaznaczył, że „skarga ta nie może być wykorzystywana jako instrument służący korygowaniu zaniedbań popełnionych w postępowaniu poprzedzającym jej wniesienie” (postanowienia z: 16 października 2002 r., SK 43/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 77 oraz 17 marca 1998 r., Ts 27/97, OTK ZU nr 2/1998, poz. 20). Skarga konstytucyjna, stanowiąca w istocie zarzut przeciw prawu, jest *ultima ratio* – ostatnią szansą dochodzenia praw i wolności i poza oceną Trybunału Konstytucyjnego pozostają również sprawy, w których utrata prawa do wniesienia skargi konstytucyjnej następuje w następstwie uchybień popełnionych przez skarżącego na wcześniejszych etapach postępowania.

Trybunał podkreśla, że zgodnie z ustawą o TK jest związany zakresem skargi i sformułowanymi w niej zarzutami. Zarzut skarżącego ma charakter zakresowy, jego zdaniem zaskarżone przepisy ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim nie pozwalają płatnikowi – komornikowi sądowemu uwolnić się od odpowiedzialności majątkowej za niepobraný podatek w sytuacji, w której płatnik nie ponosi winy za niepobranie i niewpłacenie tego podatku, są niezgodne art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Wziąwszy pod uwagę powyższe zastrzeżenia oraz sposób sformułowania zarzutu, Trybunał Konstytucyjny był obowiązany odnieść się do stanu faktycznego sprawy, konieczne było bowiem ustalenie, czy zakwestionowane przepisy ordynacji podatkowej przewidywały nałożenie na skarżącego obowiązków skutkujących naruszeniem standardu konstytucyjnego. W tym zakresie Trybunał nie działa jak sąd, bada jedynie, czy spełniona została przesłanka merytorycznego rozpatrzenia skargi konstytucyjnej, tj. czy skarżący uprawdopodobnił, że

ingerencja w jej prawa podmiotowe wynikała z niekonstytucyjnej treści zaskarżonych przepisów.

Jak wynika z ustaleń dokonanych w postępowaniach przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi, skarżący nie dochował należytej staranności w wykonywaniu obowiązków komornika sądowego, gdyż zaniechał działań, które powinien był wykonać (tj. nie wystawił faktury potwierdzającej dokonanie sprzedaży, nie uwzględnił w planie podziału sumy uzyskanej z egzekucji podatku od towarów i usług, nie zwrócił się do Sądu Rejonowego w Żyrardowie o przekazanie kwoty podatku od towarów i usług w celu przekazania do urzędu skarbowego w możliwie najkrótszym terminie).

Katalog obowiązków komornika sądowego w tym zakresie wynika z art. 18 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.2011.177.1054, ze zm.; dalej: ustawa o VAT), a sposób rozumienia tego przepisu – wobec utrwalonej, jednolitej i powszechnej sądowej jego wykładni nie budzi wątpliwości (por. uchwała Sądu Najwyższego z 15 grudnia 2006 r., sprawa III CZP 115/06; wyrok TK z 4 listopada 2010 r., sprawa P 44/07; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 czerwca 2011 r., sprawa I FSK 1064/10; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 15 września 2015 r., sprawa I SA/Łd 459/15; wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 26 marca 2015 r., sprawa C-499/13).

W powołanej uchwale Sąd Najwyższy wyraził pogląd, iż „wniosek komornika o wypłacenie ze złożonej na rachunek depozytowy sądu ceny nabycia kwoty podatku i wpłacenia go organowi podatkowemu nie może nie zostać uwzględniony przez sąd, jeżeli podjęte przez komornika czynności są zgodne z prawem”. Jednocześnie z orzecnictwa sądów administracyjnych wynika, że orzekając o odpowiedzialności komornika sądowego na podstawie art. 30 ordynacji podatkowej biorą one pod uwagę sytuację, w której komornik nie ma prawnej i faktycznej możliwości wywiązania się z obowiązków polegających na pobraniu i wpłaceniu podatku na rachunek Skarbu Państwa podatku od towarów i usług z tytułu egzekucyjnej sprzedaży nieruchomości, (gdyż do czasu uprawomocnienia się planu podziału sumy uzyskanej z egzekucji, dysponentem całej wpłaconej kwoty jest sąd rejonowy, który odmawia wcześniejszej wypłaty). Okoliczności te – zdaniem sądów administracyjnych – wyłączają odpowiedzialność komornika, o której mowa w art. 30 ordynacji podatkowej (por. np. wyroki NSA z 18 marca 2011 r. sprawa I FSK 396/10 i 14 września 2012 r., I FSK 1723/11). W stanie faktycznym ległym u podstaw rozpatrywanej sprawy ta korzystna dla skarżącego wykładnia zaskarżonych przepisów nie mogła jednak znaleźć zastosowania.

Komornik sądowy jest monokratycznym, państwowym organem egzekucyjnym, który na zasadzie wyłączności wykonuje czynności egzekucyjne w sprawach cywilnych. Został ustawowo wyposażony w kompetencje władcze, z możliwością wykorzystania pozostających w monopolu państwa środków przymusu. Równocześnie komornik prowadzi działalność na własny rachunek. Podstawą finansowania działalności komornika są opłaty egzekucyjne pobierane w wysokości oraz na zasadach określonych w ustawie o komornikach. Kwoty uzyskiwane z opłat egzekucyjnych oraz tytułem zwrotu poniesionych wydatków gotówkowych przeznaczone są na pokrycie kosztów działalności egzekucyjnej komornika, a w pozostałej części stanowią jego dochód. Jednak organizacyjno-finansowa podstawa działalności nie może mieć decydującego wpływu na ocenę prawnego statusu komornika (postanowienie z 14 grudnia 2011 r., sygn. SK 29/09, OTK ZU nr 10/A/2011, poz. 130 i wyrok TK z 30 kwietnia 2012 r., sprawa SK 4/10, OTK ZU nr 4/A/2012, poz. 42) wskazuje cechy charakterystyczne dla pozycji prawnej komornika. Podejmując czynności o charakterze publicznoprawnym i realizując zadania państwa w zakresie egzekucji w sprawach cywilnych powinien wykazywać się szczególną starannością w wykonywaniu swych ustawowych obowiązków.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego w rozpatrywanej sprawie w żadnym razie nie można uznać, że działania (zaniechania) skarżącego były obiektywnie niemożliwe do przeprowadzenia, a przez to niezawinione. Konstatacja powyższa oraz stan faktyczny sprawy udokumentowany w postępowaniu podatkowym i sądowoadministracyjnym, potwierdzają, że źródłem naruszenia praw skarżącego były zaniechania skarżącego polegające na niewykonaniu obowiązków wynikających z art. 18 ustawy o VAT, nie zaś treść zaskarżonych przepisów ordynacji podatkowej.

W związku z powyższym, Trybunał przypomina, że skarga konstytucyjna jest środkiem konkretnej kontroli konstytucyjności prawa – jej celem jest nie tylko usunięcie z systemu prawnego wadliwego przepisu, ale także (w świetle art. 79 ust. 1 Konstytucji – przede wszystkim) ochrona naruszonych konkretnych praw skarżącego (por. postanowienie TK z 20 marca 2013 r., SK 66/12, OTK ZU nr 3/A/2013, poz. 35). Dokonane przez Trybunał ustalenia (oparte w znacznej części na materiale procesowym sprawy) prowadzą do wniosku, że skarżący nie wykazał, by do naruszenia jego praw podmiotowych doszło z powodu treści zakwestionowanej regulacji. Ukształtowanie sytuacji prawnej skarżącego, jak z nich wynika, było rezultatem niepodjęcia przez niego działań, do realizacji których był ustawowa zobowiązany. W tym stanie rzeczy należało uznać, że skarżący nie wskazał sposobu naruszenia jego praw wynikających z Konstytucji.

Mając powyższe na względzie, Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu, gdyż ze względu na wskazane uchybienia formalne wydanie orzeczenia w jej sprawie jest niedopuszczalne.

POUCZENIE

Na podstawie art. 61 ust. 5 ustawy o TK skarżącemu przysługuje prawo wniesienia zażalenia na powyższe postanowienie w terminie 7 dni od daty doręczenia tego postanowienia.