



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 19 lutego 2016 r.

Pozycja 117

POSTANOWIENIE

z dnia 20 października 2014 r.

Sygn. akt Ts 186/14

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Stanisław Rymar,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej Przedsiębiorstwa Usługowo-Wielobranżowego „M.” Sp.j. w sprawie zgodności:

art. 3 § 1 i 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270, ze zm.) z art. 45 ust. 1 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 9 lipca 2014 r. (data nadania) Przedsiębiorstwo Usługowo-Wielobranżowe „M.” Sp.j. (dalej: skarżąca) zakwestionowała zgodność art. 3 § 1 i 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270, ze zm.; dalej: p.p.s.a.) z art. 45 ust. 1 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. W spółce przeprowadzono postępowanie kontrolne w zakresie rzetelności deklarowanych przychodów i kosztów oraz prawidłowości obliczania, pobierania i odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za 2007 r. W wyniku przeprowadzonych czynności kontrolnych stwierdzono naruszenie art. 20 ust. 2 i art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 ze zm.). W konsekwencji organ kontrolny przyjął, że zawyżono koszty uzyskania przychodów, nie stwierdził natomiast nieprawidłowości w zakresie rzetelności deklarowanych przychodów ani w zakresie rozliczenia podatku dochodowego z tytułu wypłaconych wynagrodzeń za rok 2007. W wyniku kontroli Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w K. nie określił także żadnych obowiązków w stosunku do kontrolowanego podmiotu (z lipca 2013 r.). Pismem z 25 lipca 2013 r. spółka wezwała organ kontrolny do usunięcia naruszenia prawa, podnosząc, że kontrola podatkowa została przeprowadzona bez podstaw prawnych.

Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w K. uznał, że wynik kontroli nie wykroczył poza granice ukształtowane przez art. 24 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 28 września o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214, ze zm.; dalej: u.k.s.), ponieważ określał podstawę opodatkowania bez wskazywania obowiązków.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G. (dalej: WSA) spółka wniosła o uchylenie zaskarżonego „wyniku kontroli w zakresie, w jakim dotyczy on podatku dochodowego od osób fizycznych za rok 2007 oraz o zasądzenie kosztów postępowania”. W motywach skargi zwrócono uwagę na to, że spółka jawna nie podlega kontroli w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych.

Postanowieniem z listopada 2013 r. WSA odrzucił skargę, stwierdziwszy, że zaskarżony wynik kontroli dotyczy rzetelności deklarowanych przychodów i kosztów w spółce oraz prawidłowości obliczania, pobierania i odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za 2007 r. oraz przedstawia jedynie opis ustaleń faktycznych polegających na zawyżeniu kosztów uzyskania przychodów. Sąd wskazał, że zamieszczone w wyniku kontroli pouczenie wyjaśnia, iż wynik ten jest dokumentem, od którego nie przysługują środki odwoławcze, i że zostanie on wykorzystany przez organ kontrolny do ewentualnych dalszych czynności. Sąd podniósł, że zaskarżony wynik kontroli nie nakłada na spółkę żadnych skonkretyzowanych obowiązków, w konsekwencji czego przyjęto, że zaskarżony akt nie wykracza poza granice zawarte w dyspozycji art. 24 ust. 1 pkt 2 lit. b u.k.s., a ponadto wskazuje wyłącznie określone uchybienia oraz dokonuje ustaleń faktycznych, a więc nie dotyczy przyznania, stwierdzenia albo uznania uprawnień czy obowiązków wynikających z przepisów prawa. Zatem nie podlega on zaskarżeniu do sądu administracyjnego.

Od powyższego postanowienia spółka wniosła skargę kasacyjną. Naczelny Sąd Administracyjny, stwierdziwszy, że skarga kasacyjna nie zasługuje na uwzględnienie, oddalił ją postanowieniem z marca 2014 r.

Skarżąca łączy zarzut naruszenia art. 45 ust. 1 Konstytucji z odmową uruchomienia w jej sprawie procedury przed sądem administracyjnym w celu dokonania oceny legalności przeprowadzenia postępowania kontrolnego zakończonego wydaniem wyniku kontroli.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Skarga konstytucyjna jest kwalifikowanym środkiem ochrony wolności lub praw. Musi ona spełniać wiele przesłanek warunkujących jej dopuszczalność. Zasadniczo zostały one uregulowane w art. 79 ust. 1 Konstytucji i doprecyzowane w art. 46 i art. 47 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa 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 orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo o obowiązkach określonych w Konstytucji i wobec którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją; wskazanie, jakie konstytucyjne wolności lub prawa i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone, oraz uzasadnienie (wraz z podaniem dokładnego opisu stanu faktycznego). Wynika z tego, że przedmiotem skargi może być wyłącznie przepis będący podstawą ostatecznego rozstrzygnięcia wydanego w sprawie skarżącego. Zarzuty sformułowane w skardze muszą zaś uprawdopodobniać niekonstytucyjność kwestionowanej regulacji, co oznacza konieczność wywiedzenia z zaskarżonych przepisów określonej normy, przywołania właściwych wzorców konstytucyjnych wyrażających prawa podmiotowe skarżącego i – przez porównanie treści wynikających z obu regulacji – wykazania ich wzajemnej niezgodności.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że w analizowanej sprawie powyższe przesłanki nie zostały spełnione, gdyż złożona skarga konstytucyjna jest przedwczesna, co czyni jej rozpoznanie niedopuszczalnym.

Istotą zrzutów sformułowanych w rozpatrywanej skardze jest stwierdzenie, że brak możliwości poddania kontroli w postępowaniu sądowoadministracyjnym czynności organu kontroli skarbowej, polegającej na sporządzeniu wyniku kontroli, narusza prawo do sądu.

Odnosząc się do tak sformułowanych zarzutów, Trybunał przypomina, że art. 24 ust. 1 u.k.s. ustanawia prawne formy zakończenia kontroli skarbowej: decyzję oraz wynik kontroli. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sądów administracyjnych nie nazwa, lecz treść aktu przesądza o prawnym charakterze podjętej czynności. Wynik kontroli, jak wynika z przepisów u.k.s., może mieć dwojaki charakter.

Jeżeli wynik kontroli zawiera końcowe ustalenia i wnioski oraz wskazuje termin do usunięcia nieprawidłowości (art. 27 ust. 1 pkt 6 i pkt 7 u.k.s.), to po stronie kontrolowanego powstaje, z mocy art. 27 ust. 6 u.k.s., obowiązek usunięcia nieprawidłowości i poinformowania organu kontrolnego o sposobie ich usunięcia w ciągu trzydziestu dni od upływu wyznaczonego terminu. W takiej sytuacji wynik kontroli wywołuje skutki w sferze – wynikających z przepisów prawa – obowiązków kontrolowanego, gdyż stwierdzenie uchybień i domaganie się ich usunięcia świadczy o tym, że kontrolujący uznał ujmowane konkretnie obowiązki respektowania przez kontrolowany podmiot określonych przepisów prawa (uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 7 grudnia 1998 r., FPS 18/98, LexisNexis nr 333112, ONSA 1999, nr 2, poz. 43).

Jeżeli natomiast wynik kontroli wskazuje wyłącznie określone uchybienia oraz opis ustaleń faktycznych, to zawarte w nim ustalenia nie tworzą nowej sytuacji prawnej kontrolowanego podmiotu. Nie dochodzi do sprzężenia ze sferą praw i obowiązków kontrolowanego, bo wynik kontroli jej nie dotyczy (uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 4 grudnia 2000 r., FPS 13/00, LexisNexis nr 348055, ONSA 2001, nr 2, poz. 58).

Ten dwojaki charakter wyniku kontroli dostrzegły sądy administracyjne, które umożliwiają kontrolę jego legalności w postępowaniu sądowoadministracyjnym tylko w pierwszym z wyżej wskazanych przypadków.

W drugim przypadku wynik kontroli traktowany jest jak dokument urzędowy. Sporządzenie wyniku kontroli – zawierającego wyłącznie ustalenia faktyczne, bez określenia obowiązków podmiotu kontrolowanego – jest tylko czynnością materialno-techniczną oraz środkiem dowodowym, który może zostać wykorzystany w innym postępowaniu, w którym jego treść może być podważana za pomocą innych środków dowodowych. Nie wywiera zatem bezpośrednich skutków prawnych dla kontrolowanego. Jakkolwiek niewątpliwie taki wynik kontroli może mieć w przyszłości wpływ na sytuację prawną spółki, to jednak sam nie powoduje jeszcze żadnych konsekwencji prawnych, a w szczególności podatkowych. Trybunał zauważa, że każdy wynik kontroli, jeśli zawiera stwierdzenie jakiegoś nieprawidłowości (co jest jednym z jego obowiązkowych elementów – art. 27 ust. 1 pkt 6 u.k.s.), wpływa pośrednio na sytuację podmiotu kontrolowanego. Niemniej jednak jest to związane z samą istotą tego typu czynności. Aby taki wynik podlegał zaskarżeniu w postępowaniu sądowoadministracyjnym, ów wpływ musi mieć charakter ścisły w tym znaczeniu, że sam wynik kontroli ma być bezpośrednią i wystarczającą podstawą nie tylko do nałożenia obowiązków na podmiot kontrolowany, ale także do prowadzenia egzekucji. Wtedy bowiem dochodzi do wkroczenia wyniku kontroli w materię decyzyjną zastrzeżoną w postępowaniu administracyjnym zasadniczo dla aktu administracyjnego wydanego formie decyzji.

Na tej podstawie Trybunał uznaje, że rozpatrywana skarga konstytucyjna jest przedwczesna. W rozpatrywanej sprawie, mimo wydania wyniku kontroli, nie doszło jeszcze bowiem do niekorzystnego ukształtowania sytuacji prawnej skarżącej, a zatem do władczej ingerencji w jej konstytucyjne prawa i wolności.

W konsekwencji Trybunał Konstytucyjny uznał, iż skarga konstytucyjna nie spełnia warunków jej merytorycznego rozpoznania określonych w art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz w art. 46 ust. 1 ustawy o TK, i z tego względu odmówił jej nadania dalszego biegu.

Za odmową nadania dalszego biegu rozpatrywanej skardze konstytucyjnej przemawiają także inne względy. Skarżąca będąca spółką jawną wiąże naruszenie swych konstytucyjnych praw podmiotowych z przeprowadzeniem postępowania kontrolnego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych przez organy kontroli skarbowej, podczas gdy – zdaniem skarżącej – brak statusu podatnika na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych wyłącza możliwość prowadzenia postępowania kontrolnego w tym zakresie. Wyłączenie zaskarżenia wyniku kontroli w postępowaniu sądowoadministracyjnym uniemożliwiło, zdaniem spółki, zbadanie legalności przeprowadzonego postępowania kontrolnego.

Trybunał przypomina, że spółka jawna zalicza się do spółek niemających osobowości prawnej, o których mowa w art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.). Zgodnie z tym przepisem przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną u każdego podatnika określa się proporcjonalnie do jego prawa w udziale w zysku oraz łączy z pozostałymi przychodami ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu według skali podatkowej, określonej w art. 27 ust. 1 tej ustawy. Zgodnie z art. 24a ust. 1 wspomnianej ustawy spółki jawne osób fizycznych wykonujące działalność gospodarczą, są obowiązane prowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów albo księgi rachunkowe w sposób zapewniający ustalenie dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, w tym za okres sprawozdawczy, a także uwzględniać w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacje niezbędne do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych, zgodnie z art. 22a-22o tej ustawy. Jak wynika z orzecznictwa sądów administracyjnych, przy ustalaniu dochodu z działalności prowadzonej w formie spółki jawnej przyjmuje się, że najpierw należy ustalić dochód spółki, opierając się na domniemaniu, iż to ona jest podatnikiem (w stosunku do osiągniętego przez siebie dochodu), a dopiero później ustala się dochód wspólnika z udziału w spółce, zgodnie z zasadą, że dochód wspólnika jest proporcjonalny do jego udziału w spółce. Dochód z udziału jest przypisany wspólnikowi w roku jego zrealizowania przez spółkę i zaliczany do tego źródła przychodu, do którego byłby zaliczany, gdyby podatnikiem była spółka (zob. np. wyrok NSA z 13 listopada 1998 r., sygn. akt SA/Gd 181/97). Jednocześnie do możliwości przeprowadzania postępowania kontrolnego w spółce jawnej odnoszą się także bezpośrednio przepisy u.k.s. (zob. art. 24 ust. 2 u.k.s.).

Należy przy tym zwrócić uwagę na rozbieżne stanowisko sądów administracyjnych w sprawie możliwości zakwestionowania legalności podjętych czynności kontrolnych, a nie samego wyniku kontroli. Nie wszystkie sądy przyjmują, że powinnością sądu administracyjnego jest skontrolowanie dopuszczalności skargi na czynność kontroli właśnie pod tym kątem (tak w postanowieniu NSA z 3 grudnia 2008 r., sygn. akt II GSK 539/08, LexisNexis nr 2329030; odmiennie w postanowieniu NSA z 16 września 2009 r., sygn. akt II GSK 935/08, LexisNexis nr 2270981).

W związku z powyższym Trybunał stwierdza, że w omawianym zakresie skarga konstytucyjna jest skargą na stosowanie prawa i z tego względu jest również niedopuszczalna. Rozbieżność praktyki wyklucza bowiem zastosowanie w rozpatrywanej sprawie stanowiska ukształtowanego i utrwalonego już w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (zob. postanowienie TK z 4 grudnia 2000 r., SK 10/99, OTK ZU nr 8/2000, poz. 300; wyrok TK z 3 października 2000 r., K 33/99, OTK ZU nr 6/2000, poz. 188), zgodnie z którym „jeżeli utrwalona i konsekwentna praktyka stosowania prawa w sposób bezsporny ustaliła wykładnię danego przepisu prawnego, a jednocześnie przyjęta interpretacja nie jest

kwestionowana przez przedstawicieli doktryny, to przedmiotem kontroli konstytucyjności jest norma prawna dekodowana z danego przepisu zgodnie z ustaloną praktyką”.

Okoliczność ta, zgodnie z art. 49 w związku z art. 36 ust. 3 i w związku z art. 47 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o TK) jest podstawą odmowy nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

Trybunał jednocześnie wskazuje, że zgodnie ze stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego: „w postępowaniach cywilnych i administracyjnych możliwe jest podważanie pochodzenia dokumentu urzędowego od uprawnionego organu [także wyniku kontroli]. Istnieje zatem możliwość dowodzenia przed sądem lub organem administracji publicznej, któremu przedstawiony zostaje wynik kontroli jako dokument urzędowy, że wynik kontroli sporządzony został przez organ niewłaściwy rzeczowo, podobnie jak możliwe jest podważanie zawartych w wyniku ustaleń. Niedopuszczalność zaskarżenia wyniku kontroli do sądu administracyjnego nie pozbawia zatem kontrolowanego możliwości obrony jego praw, w tym przed sądem powszechnym w sprawie cywilnej, względnie przed sądem administracyjnym kontrolującym zgodność z prawem postępowań administracyjnych, w których wykorzystano wynik kontroli jako dowód” (zob. postanowienie NSA z 16 września 2009 r., sygn. akt II GSK 935/08, LexisNexis nr 2270981).

Z tych względów Trybunał postanowił jak w sentencji.