



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 12 kwietnia 2016 r.

Pozycja 300

POSTANOWIENIE z dnia 5 kwietnia 2016 r. Sygn. akt Ts 321/15

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Marek Zubik – przewodniczący i sprawozdawca
Stanisław Biernat
Piotr Pszczółkowski,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej J.U. w sprawie zgodności:

art. 20 ust. 1-3 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 1-129 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U.2000.14.176, ze zm.) z:

- 1) art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 29 września 2015 r. (data nadania) J.U. (dalej: skarżący, podatnik) zakwestionował zgodność art. 20 ust. 1-3 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 1-129 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2000.14.176, ze zm.) z art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji, oraz z art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji w zakresie, w jakim doprowadziły one do podwójnego opodatkowania środków majątkowych przekazywanych przez spółkę kapitałową na rzecz jej wspólnika będącego osobą fizyczną tytułem zwrotu pożyczki.

Skargę konstytucyjną wniesiono w związku z następującą sprawą. Skarżący jest wspólnikiem spółki z o.o. (dalej: spółka). W toku postępowania kontrolnego prowadzonego wobec spółki z o.o. organy kontroli skarbowej ustaliły, że 1 grudnia 2006 r. Nadzwyczajne Zgromadzenie Wspólników tej spółki podjęło uchwałę o podwyższeniu kapitału zakładowego przez utworzenie nowych udziałów. Udziały te w całości zostały objęte przez skarżącego, jednego z dwóch ówczesnych udziałowców spółki, w zamian za wniesienie aportu w postaci przedsiębiorstwa prowadzonego pod nazwą Przedsiębiorstwo Produkcyjno-Usługowo-Handlowe. Jednocześnie w dniu wniesienia aportu, tj. 1 grudnia 2006 r., zawarta została umowa pożyczki pomiędzy skarżącym a spółką, której przedmiotem było udzielenie pożyczki pieniężnej. Jako

pożyczkę spółka zaksięgowała zobowiązanie wnoszonego aportem Przedsiębiorstwa Produkcyjno-Usługowo-Handlowego wobec skarżącego, tj. właściciela tego podmiotu. Zobowiązanie to organy uznały za niedopuszczalne ze względu na brak odrębnej osobowości prawnej przedsiębiorstwa oraz jego niezdolność do zaciągania zobowiązań. W konsekwencji organy zakwestionowały wykonanie umowy pożyczki i wypłatę skarżącemu odsetek uznanych za koszty uzyskania przychodów spółki. Postępowanie wobec spółki zakończone zostało prawomocnym i ostatecznym wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z października 2012 r., w którym sąd ten podzielił stanowisko organów kontroli skarbowej.

W wyniku postępowania kontrolnego przeprowadzonego wobec spółki z o.o. organy kontroli podatkowej wszczęły postępowanie wobec podatnika (a materiały z postępowania przeprowadzonego wobec spółki zostały włączone jako dowód w jego sprawie). W toku tego postępowania Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. określił wysokość zobowiązania podatkowego skarżącego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2007 r. (decyzja z maja 2012 r.). Opierając się na protokole postępowania kontrolnego przeprowadzonego w spółce z o.o., organ ten przyjął, że kwota pożyczki nie została faktycznie przekazana spółce. Dlatego otrzymane tytułem zwrotu kapitału i odsetek od tej pożyczki przychody podatnika podlegają opodatkowaniu jako przychody z innych źródeł.

Rozpoznając odwołanie, organ odwoławczy podzielił ustalenia organu I instancji i uznał wyciągnięte na ich podstawie wnioski za słuszne (decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w R. z listopada 2012 r.).

Wyrokiem z czerwca 2013 r., Wojewódzki Sąd Administracyjny w R. (dalej: WSA) oddalił skargę podatnika. W jego uzasadnieniu, w szczególności, WSA podkreślił, że ustaleń co do braku faktycznego wykonania umowy pożyczki między skarżącym a spółką nie może niweczyć wyrok Sądu Rejonowego w D. z kwietnia 2011 r. o zasądzenie od podatnika na rzecz spółki wskazanej kwoty pieniężnej (przedmiotu umowy pożyczki). Wskazał, że skarżący z powyższego wyroku chciał wywieść skutki prawne w postaci przyjęcia, że umowa pożyczki została zawarta, a także zrealizowana, i przenieść je na stosunki prawnopodatkowe, powołując się na moc wiążącą wyroków sądów cywilnych wynikającą z art. 365 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U.2014.101, ze zm.; dalej: k.p.c.). Sąd stwierdził, że treść art. 365 k.p.c. należy interpretować zgodnie z przepisami dotyczącymi prawomocności wyroków sądowych. Zgodnie zaś z art. 366 k.p.c., wyrok prawomocny ma powagę rzeczy osądzonej tylko co do tego, co w związku z podstawą sporu stanowiło przedmiot rozstrzygnięcia, a ponadto tylko między tymi samymi stronami. Analiza treści wyroku Sądu Rejonowego, jak i jego uzasadnienie dowodzi, że zasądzając na rzecz podatnika od spółki wskazaną kwotę z tytułu nieuiszczonych odsetek, sąd ten oparł się na przedstawionej przez niego umowie pożyczki oraz zgodnych oświadczeniach stron. Zaznaczył, że jak wynika z uzasadnienia tego wyroku spółka w całości uznała żądanie. Na podstawie twierdzeń skarżącego i wobec uznania pozwu przez spółkę sąd przyjął, że umowa pożyczki została zrealizowana (kwota pieniężna została faktycznie przekazana spółce). Sąd Rejonowy – jak podkreślił WSA – nie rozważał natomiast skutków prawnych, jakie wynikały z faktu objęcia umową pożyczki oraz aportu tego samego przedmiotu.

Zdaniem WSA, swobodna wola stron przy zawieraniu umów cywilnoprawnych, nawet potwierdzona wyrokiem sądu powszechnego, nie może niweczyć prawnopodatkowych skutków tej czynności ocenianych przez inne organy i sądy. Swoboda kontraktowania nie może służyć układaniu w procesie cywilnym stosunków zobowiązaniowych w taki sposób, by potem odniosło to oczekiwany skutek w postępowaniu podatkowym czy administracyjnym. Strony nie mogą swoim działaniem wpływać na nieobjętą zasadą swobody kontraktacji sferę zobowiązań publicznoprawnych. Tymczasem, w ocenie WSA, w niniejszym postępowaniu trudno uciec od stwierdzenia, że wyrok sądu cywilnego miał służyć interesom skarżącego

w postępowaniu podatkowym. Skarżący, powołując się na ten wyrok, chciał odnieść z niego taką korzyść, by uzyskane, a kwestionowane w postępowaniu podatkowym kwoty, uznane zostały za wykonanie umowy pożyczki.

Skarga kasacyjna wywiedziona od powyższego wyroku WSA została oddalona jako nieusprawiedliwiona (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z kwietnia 2015 r.).

W przekonaniu skarżącego zakwestionowane unormowanie doprowadziło do podwójnego opodatkowania środków majątkowych przekazanych tytułem zwrotu pożyczki przez spółkę kapitałową na rzecz jej wspólnika będącego osobą fizyczną. Do ponownego opodatkowania doszło wskutek braku regulacji przewidujących nieopodatkowanie tego typu zwrotów (w formie wyłączenia z przychodów lub zwolnienia z opodatkowania) pomimo, iż brak opodatkowania został przewidziany dla innych zwrotów o podobnym charakterze (np. zwrot wkładów, zwrot dopłat, majątek polikwidacyjny). Dlatego w ocenie podatnika regulacje te naruszają prawo własności (art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji).

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Skarga konstytucyjna jest sformalizowanym środkiem ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Jej merytoryczne rozpoznanie jest uzależnione od spełnienia przesłanek wynikających zarówno z art. 79 ust. 1 Konstytucji, jak i art. 60 oraz art. 65 i art. 66 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U.1064, ze zm.; dalej: ustawa o TK z 2015 r.). Skargom konstytucyjnym niespełniającym tych warunków, a także skargom, co do których zaistniały okoliczności przewidziane w art. 77 ust. 3 ustawy o TK z 2015 r., Trybunał odmawia nadania dalszego biegu.

2. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji warunkiem merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej jest wykazanie przez skarżącego, że w związku z wydaniem przez organ władzy publicznej ostatecznego orzeczenia na podstawie zakwestionowanego w niej aktu normatywnego doszło do naruszenia przysługujących skarżącemu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym. Uprawdopodobnienie przez skarżącego naruszenia jego praw lub wolności jest zatem przesłanką konieczną dla uznania dopuszczalności skargi konstytucyjnej. Wobec powyższego Trybunał Konstytucyjny obowiązany jest zbadać, czy istotnie w niniejszej sprawie doszło do naruszenia wskazanych przez skarżącą praw konstytucyjnych.

3. W ocenie Trybunału analizowana skarga konstytucyjna jest oczywiście bezzasadna. Powyższa konstatacja przesądza, zgodnie z art. 77 ust. 3 pkt 3 ustawy o TK z 2015 r. o jej niedopuszczalności.

3.1. Trybunał stwierdza, że skarżący w istocie domaga się uzupełnienia przepisów ustawy podatkowej o określone regulacje, a – co więcej – celem postulowanego przez niego uzupełnienia miałyby być wprowadzenie zwolnienia podatkowego. Skarżący twierdzi, że brak zwolnienia podatkowego, które mogłoby mieć zastosowanie w stanie faktycznym, jaki legł u podstaw jego sprawy, narusza Konstytucję, gdyż doprowadził do podwójnego opodatkowania jego majątku.

4. W pierwszej kolejności Trybunał podkreśla, że teza o podwójnym opodatkowaniu przychodów podatnika nie znajduje potwierdzenia w aktach sprawy dołączonych do analizowanej skargi konstytucyjnej. Wręcz przeciwnie, w sprawie skarżącego Naczelny Sąd Administracyjny wprost stwierdził, że do podwójnego opodatkowania nie doszło (por. wyroku

z kwietnia 2015 r., s. 18). Zarzuty naruszenia Konstytucji sformułowane w skardze mają zatem charakter potencjalny.

4.1. W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny przypomina, że z art. 79 ust. 1 Konstytucji wyraźnie wynika, iż skarga konstytucyjna przysługuje tylko w sytuacji, w której doszło do naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw przez wydanie ostatecznego rozstrzygnięcia na podstawie przepisu, którego konstytucyjność została w niej zakwestionowana. Orzeczenie wskazane przez skarżącego jako ostateczne rozstrzygnięcie w sprawie, która legła u podstaw wniesienia skargi, musi więc bezpośrednio prowadzić do naruszenia konstytucyjnej wolności lub prawa powołanego w skardze jako wzorzec kontroli zakwestionowanej regulacji. Naruszenie to musi mieć przy tym charakter konkretny i aktualny, a nie jedynie potencjalny (zob. np. postanowienia TK z: 15 grudnia 2009 r., Ts 189/09, OTK ZU nr 4/B/2010, poz. 292 oraz 24 września 2013 r., Ts 244/12, OTK ZU nr IIB/SUP./2014, poz. 870).

5. Odnosząc się natomiast do wysuniętego przez skarżącego żądania uzupełnienia treści ustawy podatkowej przez wprowadzenie do niej określonego zwolnienia podatkowego, Trybunał przypomina, że w Konstytucji, w szczególności w świetle przepisów art. 84 i art. 217, została sformułowana, przyjęta przez Trybunał i uznana przez doktrynę konstytucyjną, zasada władztwa daninowego, w tym podatkowego. Z zasady tej wynika, że państwo ma legitymację do działań, w wyniku których określone podmioty są obciążane daninami (w tym podatkami) umożliwiającymi realizację zadań publicznych. Nakładanie danin (podatków) jest więc na gruncie Konstytucji uprawnione i nie może być traktowane jako forma pozbawiania własności, a ustawodawca ma w tym względzie dużą swobodę. Oczywiście, swoboda ustawodawcy nie może być absolutna ani przekształcić się w dowolność. W zakresie kształtowania treści ustaw podatkowych jest ona ograniczona za względu na wprowadzenie obowiązku przestrzegania reguł dotyczących wymogów drogi ustawodawczej, procedury uchwalania ustaw podatkowych oraz szczególnej dbałości legislacyjnej przy stanowieniu przepisów prawnych, tak by umożliwiały one konstruowanie precyzyjnych norm podatkowych. Swoboda ta jest ograniczona również „nakazem respektowania *vacatio legis* i zakazem nadawania mocy wstecznej oraz dokonywania zmian w ciągu roku podatkowego” (zob. W. Sokolewicz, uwagi do art. 217, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. IV, Warszawa 2005, s. 12-19 oraz T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne – art. 217 Konstytucji*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003, s. 214).

5.1. Trybunał Konstytucyjny podkreśla zatem, że prawidłowo stanowione podatki stanowią konstytucyjną ingerencję w sferę własności. Granicę zwiększania obciążeń podatkowych obywateli wyznacza zakaz zrównania podatku z konfiskatą mienia – swoboda ustawodawcy nie jest więc nieograniczona. W dziedzinie podatków ustawodawca ma jednak swobodę wyboru między różnymi konstrukcjami podatkowymi, opartymi na kryteriach i celach politycznych oraz gospodarczych. Polityka podatkowa jest środkiem osiągnięcia tych celów. Ustawodawca ponosi odpowiedzialność za realizację polityki w tym zakresie oraz wybór właściwych metod i celów przed społeczeństwem (wyborcami). Ocena polityki podatkowej ustawodawcy (zwłaszcza w zakresie kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, ich znoszenia lub ograniczania) pozostaje zatem poza kognicją Trybunału. Zadaniem Trybunału nie jest także orzekanie o celowości i zasadności przyjętych przez parlament rozwiązań prawnych. Wybór wartości determinujących określone rozwiązanie legislacyjne należy do ustawodawcy i zasadniczo Trybunał Konstytucyjny opowiada się za swobodą tego podmiotu w określeniu hierarchii celów i w preferowaniu danych wartości czy środków służących ich realizacji. Granice

swobody tego wyboru określają zasady i przepisy konstytucyjne, Trybunał może zaś badać, czy stanowiąc prawo, ustawodawca przestrzegał tych zasad i przepisów (zob. wyrok pełnego składu TK z 20 lutego 2002 r., K 39/00, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 4).

5.2. W swym dotychczasowym orzecznictwie Trybunał w szczególności podkreślał, że prawo do zwolnienia (odliczenia) podatkowego nie jest prawem konstytucyjnym o charakterze podmiotowym, którego naruszenie (brak) legitymuje do wniesienia skargi konstytucyjnej. Zwolnienia podatkowe są odstępstwem od zasady powszechności i równości opodatkowania, mają zatem charakter wyjątkowy, a o ich wprowadzeniu i zakresie decyduje ustawodawca, kierując się przesłankami ekonomicznymi i społecznymi (zob. postanowienie 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).

5.3. Trybunał stwierdza ponadto, że zgodnie z przyjętym przez polskiego ustrojodawcę modelem skargi konstytucyjnej jej istotą nie jest domaganie się przez skarżących uzupełnienia lub zmodyfikowania zastosowanych w ich sprawie przepisów (lub ich interpretacji) w taki sposób, aby skorygować zaniedbania popełnione przez nich w postępowaniu poprzedzającym jej wniesienie (zob. postanowienia TK z: 17 marca 1998 r., Ts 27/97, OTK ZU nr 2/1998, poz. 20; 16 października 2002 r., SK 43/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 77 oraz 21 września 2006 r., SK 10/06, OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 117).

5.4. Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał uznał zarzuty sformułowane w skardze za oczywiście bezzasadne, co uniemożliwia nadanie jej dalszego biegu.

Z tych względów Trybunał postanowił jak w sentencji.