



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 28 kwietnia 2016 r.

Pozycja 354

POSTANOWIENIE z dnia 25 kwietnia 2016 r. Sygn. akt Ts 359/15

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Stanisław Rymar – przewodniczący i sprawozdawca
Andrzej Rzepliński
Piotr Tuleja,

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

- 1) art. 7 ust. 1 i 2 w związku z art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, ze zm.) z art. 77 ust. 1 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1 oraz art. 64 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) art. 1 pkt 13 lit. a *tiret* 3 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 144, poz. 931) z art. 77 ust. 1 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1 oraz art. 64 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 3 listopada 2015 r. (data nadania) S.A. (dalej: skarżąca, spółka) wniosła o zbadanie zgodności art. 7 ust. 1 i 2 w związku z art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U.2000.54.654, ze zm.; dalej: ustawa podatkowa) z art. 77 ust. 1 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1 oraz art. 64 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, a także art. 1 pkt 13 lit. a *tiret* 3 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U.144.931; dalej: ustawa nowelizująca) z art. 77 ust. 1 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1 oraz art. 64 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. Skarżąca wystąpiła z powództwem przeciwko Skarbowi Państwa – Dyrektorowi Urzędu Kontroli Skarbowej w W. z roszczeniem o wypłatę odszkodowania z tytułu utraty wartości posiadanych przez siebie 40% akcji. Odszkodowanie to zostało wypłacone spółce na podstawie prawomocnego wyroku Sądu Apelacyjnego w W. z kwietnia 2011 r.

W związku z otrzymanym odszkodowaniem skarżąca skierowała do Ministra Finansów – w trybie art. 14b § 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa

(Dz.U.2005.8.60, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) – wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej z pytaniem, czy uzyskane odszkodowanie winna uznać za przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Jej zdaniem uzyskane odszkodowanie z tytułu odpowiedzialności deliktowej Skarbu Państwa nie stanowi przychodu, który podlegałby opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Przychód z tego tytułu jest bowiem w ocenie spółki wyłączony na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy podatkowej z opodatkowania tym podatkiem.

W interpretacji indywidualnej z 14 września 2011 r. Minister Finansów przyjął, że stanowisko skarżącej jest nieprawidłowe. W uzasadnieniu zauważył, że przepisy ustawy podatkowej nie znajdują zastosowania do przychodów pochodzących z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, przez którą należy rozumieć wielostronną czynność prawną wywierającą skutki prawne. Nie zgodził się on ze stwierdzeniem skarżącej, że w demokratycznym państwie prawa Skarb Państwa nie może uznawać za przychód podlegający opodatkowaniu odszkodowań związanych z jego odpowiedzialnością deliktową w sferze dominium, jeśli czyn bezprawny powstał w sferze imperium, gdyż ze względu na samą istotę sprawowania władzy publicznej, taka odpowiedzialność nie może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy jako zarezerwowana do dyskrejonalnego rozporządzania przez państwo. Organ wskazał, że w sprawie zastosowanie ma przepis art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy podatkowej, który wprost stanowi, że przychodem są otrzymane pieniądze. Podkreślił także, że gdyby ustawodawca chciał odszkodowanie od Skarbu Państwa zwolnić od opodatkowania podatkiem dochodowym, dałby temu wyraz w powoływanej ustawie.

Po bezskutecznym wezwaniu Ministra Finansów do usunięcia naruszenia prawa skarżąca złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W. (dalej: WSA), która została oddalona (wyrok z listopada 2012 r.). W uzasadnieniu wyroku WSA wskazał, że w obecnym stanie prawnym brak jest przepisu ustawy podatkowej, który tego rodzaju odszkodowania obejmowałby zwolnieniem podatkowym, bądź wyłączał z opodatkowania. Przypomniał, że odszkodowania przyznane na podstawie przepisów prawa cywilnego, zgodnie z dyspozycją art. 17 ust. 1 pkt 12 ustawy podatkowej korzystały ze zwolnienia od opodatkowania do 31 grudnia 1998 r. Jednakże, jak wskazał, zgodnie z art. 1 pkt 13 lit. a *tiret* trzecie ustawy nowelizującej przepis ten został skreślony.

Skargę kasacyjną wywiedzioną od powyższego orzeczenia Naczelny Sąd Administracyjny oddalił jako niezasługującą na uwzględnienie (wyrok z sierpnia 2015 r.).

W przekonaniu skarżącej zakwestionowane unormowania ograniczają prawo do wynagrodzenia szkody poniesionej w związku z naruszającymi prawo działaniami organów administracji publicznej (wynikające z art. 77 ust. 1 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1 oraz art. 64 Konstytucji), gdyż przewidują opodatkowanie kwoty wypłaconego jej odszkodowania. Spółka podnosi ponadto, że w tym stanie rzeczy Skarb Państwa uzyskuje korzyść z tytułu własnego sprzecznego w prawem działania, a wysokość odszkodowania zostaje uszczuplona o wartość zapłaconego podatku.

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.poz.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 skardze aktu normatywnego doszło do naruszenia przysługujących praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym. Uprawdopodobnienie przez skarżącego naruszenia jego praw lub wolności jest zatem przesłanką konieczną 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. Przede wszystkim Trybunał stwierdza, że naruszenie wskazanych w skardze praw skarżąca upatruje w braku regulacji pozwalającej na zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych odszkodowania z tytułu szkody wyrządzonej przez organy państwa. W ocenie Trybunału skarżąca jednoznacznie kwestionuje zatem brak odpowiednich unormowań w zakwestionowanej ustawie. Pozwala to uznać wniesiony środek prawny za skargę na lukę w prawie, czyli niewprowadzenie przez ustawodawcę określonego unormowania, które – w przekonaniu skarżącej – byłoby konieczne dla zapewnienia realizacji przysługujących jej praw.

3.2. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że skarga konstytucyjna jako środek ochrony konstytucyjnych wolności i praw służy wyeliminowaniu z systemu prawnego unormowań, które są sprzeczne z przepisami Konstytucji wyrażającymi te wolności lub prawa skarżącego. Przypominał przy tym, że jako tzw. negatywny prawodawca, ma kompetencje wyłącznie do badania konstytucyjności regulacji już ustanowionych, rozpoznanie więc zarzutu niekonstytucyjności, którego przedmiotem jest „luka w prawie”, nie mieści się w zakresie uprawnień przyznanych mu przez ustrojodawcę.

Trybunał może jedynie poddać kontroli przepisy zaskarżone ze względu na pominięcie ustawodawcze. Nie można jednak uznać, że w analizowanej sprawie mamy do czynienia z takim pominięciem. Skarżąca nie przedstawiła bowiem żadnych argumentów przemawiających za tym, że kwestionowane regulacje są źródłem normy, której zakres zastosowania jest niepełny ze względu na pozostawienie poza nim sytuacji, w której odszkodowanie należne skarżącej zostałoby zwolnione od opodatkowania. Nie pozwala to przyjąć, że integralną, funkcjonalną częścią normy (norm) wynikającej z zaskarżonych przepisów powinien być jej element, którego brak, a mianowicie mechanizm zwolnienia z opodatkowania odszkodowania wypłacanego wtedy, gdy zwrot bezprawnie wywłaszczonej nieruchomości jest niemożliwy. Brak takiego elementu może zatem zostać potraktowany jedynie jako luka w prawie, która – zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego – nie podlega kontroli w trybie skargi konstytucyjnej.

3.3. Ponadto Trybunał zwraca uwagę na to, że w swym dotychczasowym orzecznictwie wielokrotnie podkreślał, iż Konstytucja nikomu nie gwarantuje samoistnego prawa do zwolnienia podatkowego. Prawo do ulgi podatkowej nie mieści się w kategorii „konstytucyjnych wolności i praw”. Analiza przepisów Konstytucji pokazuje, że postanowień formułujących wolności lub prawa jako podstawy skargi konstytucyjnej należy poszukiwać przede wszystkim w rozdziale II Konstytucji „Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela”, a także w rozdziale I „Rzeczpospolita”, określającym zasady ustroju państwa.

Pojęcie „wolności”, a szczególnie pojęcie „prawa obywatelskie”, nie zawiera w sobie zatem swobodnego prawa do ulgi podatkowej, które nie jest w żaden sposób konstytucyjnie umocowane (zob. postanowienie TK z 23 października 2006 r., SK 64/05, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 138 i wskazane tam orzecznictwo).

Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego prawo do zwolnienia podatkowego nie jest prawem konstytucyjnym o charakterze podmiotowym, którego naruszenie legitymuje do wniesienia skargi konstytucyjnej. Zwolnienia podatkowe są wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, a samo ich wprowadzenie przez ustawodawcę na ogół nie jest jednoznaczne z powstaniem prawa do osiągania dochodów w sposób niepodlegający opodatkowaniu, swobodnego prawa do zwolnienia podatkowego, skoro zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie (zob. np. wyrok TK z 27 lutego 2002 r., K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6).

3.4. Wyżej wskazane okoliczności, w myśl art. 77 ust. 3 pkt 3 ustawy o TK z 2015 r., przesądzają o konieczności odmowy nadania dalszego biegu rozpatrywanej skardze konstytucyjnej.

4. Za odmową nadania analizowanej skardze konstytucyjnej dalszego biegu przemawia ponadto wskazanie przez spółkę niewłaściwych wzorców kontroli zaskarżonych przepisów. Jako podstawowy wzorec kontroli ich konstytucyjności w rozpatrywanej skardze skarżąca wskazała art. 77 ust. 1 Konstytucji. Podniosła przy tym, że opodatkowanie przyznanego jej odszkodowania narusza wynikające z tego przepisu ustawy zasadniczej prawo do wynagrodzenia szkody poniesionej w związku z naruszającymi prawo działaniami organów władzy publicznej. Wskazanie tego właśnie przepisu ustawy zasadniczej jako wzorca kontroli konstytucyjnej oznacza zatem, że skarżąca zakłada, iż Konstytucja przewiduje zasadę pełnego odszkodowania.

4.1. W odniesieniu do tak sformułowanego zarzutu Trybunał zauważa, że nadając rangę konstytucyjną prawu do naprawienia szkody wyrządzonej niezgodnym z prawem wykonywaniem władzy publicznej, ustrojodawca nie określił ani charakteru, ani zakresu szkody objętej tym prawem, ani też trybu, w jakim można dochodzić jej naprawienia. Nie oznacza to jednak, że ustawodawca ma pełną swobodę w kształtowaniu regulacji w tym zakresie; jej konstytucyjne ramy można rekonstruować na podstawie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. W ocenie Trybunału szczególna surowość regulacji dotyczących odpowiedzialności odszkodowawczej władzy publicznej, widoczna w zestawieniu z ogólnymi zasadami odpowiedzialności deliktowej, wyraża się przede wszystkim w jej ukształtowaniu jako obiektywnej, oderwanej od winy funkcjonariuszy państwa. Nie ma natomiast podstaw do tego, by z art. 77 ust. 1 Konstytucji wyprowadzać bezwzględną zasadę naprawienia w każdym wypadku wszystkich elementów szkody polegającej na uszczerpieniu praw majątkowych. Wbrew twierdzeniu skarżącej art. 77 ust. 1 Konstytucji przesądza tylko o „wynagrodzeniu szkody” wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie władzy publicznej, nie zaś o pełnym odszkodowaniu (zob. wyroki TK z 23 września 2003 r., K 20/02, OTK ZU 7/A/2003, poz. 76 oraz 24 kwietnia 2014 r., SK 56/12, OTK ZU nr 4/A/2014, poz. 42).

4.2. Wziąwszy powyższe pod uwagę, Trybunał uznał art. 77 ust. 1 Konstytucji za nieadekwatny wzorec kontroli konstytucyjności przepisów zaskarżonych w rozpatrywanej skardze konstytucyjnej.

5. 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 przedstawione przez skarżącego jako ostateczne rozstrzygnięcie w sprawie, która legła u podstaw wniesienia skargi, musi więc bezpośrednio prowadzić do naruszenia konstytucyjnej wolności lub prawa wskazanych w skardze jako wzorce 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).

5.1. Z dokumentów dołączonych do akt sprawy jednoznacznie wynika, że przedmiotem postępowań toczących się przed organami i sądami administracyjnymi była pisemna interpretacja zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie podatnika. Należy zatem rozważyć, czy interpretacja indywidualna wydawana przez organy podatkowe na podstawie przepisów ordynacji podatkowej jest orzeczeniem o prawach lub wolnościach albo o obowiązkach skarżącego określonych w Konstytucji.

5.2. Interpretacja indywidualna jest instrumentem pomocniczym dla podatników, szczególnie przydatnym w procesie samowymiaru. Procedura wydawania interpretacji indywidualnych nie jest postępowaniem podatkowym w rozumieniu działu IV ordynacji podatkowej (zob. H. Dzwonkowski, komentarz do art. 14a, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2006, s. 130 i nast.). Interpretacja indywidualna jest wykładnią prawa podatkowego. W procesie jej wydawania nie rozstrzyga się sprawy podatkowej, lecz jedynie stosuje przepisy prawa podatkowego odpowiednio do stanu faktycznego przedstawionego we wniosku, także tego – co wystąpiło w analizowanej sprawie – który jeszcze nie zaistniał (zob. R. Mastalski, komentarz do art. 14b, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2007, s. 147). Dokonanie interpretacji zakresu stosowania prawa jest jednocześnie czynnością należącą do kompetencji władzy publicznej. Czynność ta polega jednak wyłącznie na udzieleniu informacji, nie wiąże się zaś z przyznaniem, stwierdzeniem albo uznaniem uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa. Konsekwencją interpretacji nie jest konkretyzacja uprawnienia podatnika ani obowiązku na nim ciążącego. Zakres obowiązku podatkowego, przedmiot opodatkowania, moment powstania obowiązku podatkowego oraz stawki podatkowe są określone w ustawach podatkowych. Zatem czynność organu podatkowego polegająca jedynie na udzieleniu interpretacji nie może doprowadzić ani do stworzenia obowiązku, ani do jego zniesienia, ani też do jego ograniczenia. Z tych przyczyn przepisy ordynacji podatkowej nie nakładają na organy podatkowe ani na osoby, które otrzymały interpretację, obowiązku zachowania się zgodnie z jej treścią (art. 14k § 1 *in fine* ordynacji podatkowej). Jednocześnie art. 14k § 3 ordynacji podatkowej stanowi, że zastosowanie się do interpretacji indywidualnej lub ogólnej nie może szkodzić. Przepis ten określa także konsekwencje nieuwzględnienia przez organy podatkowe przy rozstrzyganiu sprawy podatkowej interpretacji indywidualnej otrzymanej przez podatnika (zob. komentarz do art. 14k, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, Toruń 2007, s. 97).

5.3. W postępowaniu przed organami i sądami administracyjnymi skarżąca nie kwestionowała zasadności nałożenia na nią podatku dochodowego na podstawie zaskarżonych przepisów, domagała się jedynie rozpatrzenia wniosku o udzielenie interpretacji

(tj. dokonania przez organy podatkowe wykładni zaskarżonych przepisów ustawy podatkowej). W tym stanie rzeczy ani interpretacja indywidualna, ani orzeczenia sądów w przedmiotowym zakresie nie były ostatecznym – w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji – orzeczeniem o wolnościach, prawach lub obowiązkach skarżącej, lecz przedstawiały stanowisko tychże organów w sprawie zasadności opinii skarżącej w przedmiocie wykładni regulacji zaskarżonych w skardze konstytucyjnej (zob. postanowienia TK z: 19 kwietnia 2011 r., Ts 90/10 i Ts 191/10, OTK ZU nr 3/B/2011, poz. 254 i 255; 9 maja 2011 r., Ts 308/10, OTK ZU nr 5/B/2011, poz. 382; 17 lutego 2012 r., Ts 177/11, OTK nr ZU 1/B/2013, poz. 60; 9 stycznia 2014 r., Ts 129/12, OTK ZU nr 1/B/2014, poz. 28; 15 stycznia 2014 r., Ts 248/12, OTK ZU nr 1/B/2014, poz. 38).

Biorąc powyższe pod uwagę Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.