



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 10 maja 2016 r.

Pozycja 383

POSTANOWIENIE

z dnia 9 maja 2016 r.

Sygn. akt Ts 310/15

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Andrzej Rzepliński – przewodniczący i sprawozdawca
Leon Kieres
Stanisław Rymar,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej M.D. i E.O. – Firmy Projektowo-Budowlanej w sprawie zgodności:

1) art. 76b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm., w brzmieniu obowiązującym w 2011 r.),

2) art. 59 § 1 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm., w brzmieniu obowiązującym w 2011 r.) z:

art. 2, art. 64 i art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

1. W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 8 września 2015 r. (data nadania) M.D. i E.O. (dalej: skarżące) – Firmy Projektowo-Budowlanej (dalej: spółka) zakwestionowały zgodność art. 76b i art. 59 § 1 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U.2005.8.60, ze zm., w brzmieniu obowiązującym w 2011 r.; dalej: op i ordynacja podatkowa) w zakresie, w jakim zezwalają na „naliczanie odsetek za zwłokę w zapłacie zobowiązania podatkowego od kwot posiadanych przez Skarb Państwa wskutek zapłaty przez podatnika”, z art. 2, art. 64 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

2. Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. Na potrzeby rozliczeń w podatku od towarów i usług za 2011 r. spółka składała deklaracje kwartalne (w kwietniu 2011 r., w lipcu 2011 r., w październiku 2011 r. i w styczniu 2012 r.). Następnie czterokrotnie składała korekty tych deklaracji, przy czym w korekcie z grudnia 2012 r. wykazała m. in. podatek od towarów i usług za luty, maj, czerwiec i wrzesień 2011 r. do zwrotu w kwotach: 9 399 zł, 15 008 zł, 28 397 zł, 47 681 zł. Spółka na poczet zobowiązań w tym podatku dokonała też stosownych wpłat.

18 kwietnia 2013 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. wydał wobec spółki decyzje dotyczące rozliczenia podatku od towarów i usług w poszczególnych miesiącach

2011 r., określając zobowiązanie podatkowe za osiem miesięcy, a za cztery miesiące zwrot w kwotach wykazanych przez spółkę w korekcie z 6 grudnia 2012 r.

9 lipca 2013 r. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w R. wydał jedenaście postanowień, z których siedem dotyczyło zaliczenia wpłat gotówkowych na poczet podatku od towarów i usług, natomiast cztery dotyczyły zaliczenia zwrotu podatku od towarów i usług za luty, maj, czerwiec i wrzesień 2011 r. na poczet podatku od towarów i usług za październik, listopad i grudzień 2011 r., odpowiednio na należności główne i odsetki.

Rozpoznawszy odwołania skarżących od wskazanych wyżej postanowień, Dyrektor Izby Skarbowej w R. w postanowieniach z października 2013 r. utrzymał zaskarżone akty w mocy.

Skarżące wywiodły od tych postanowień skargi, które Wojewódzki Sąd Administracyjny w R. w wyroku z lutego 2014 r. oddalił.

Następnie Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z kwietnia 2015 r. oddalił ich skargę kasacyjną.

3. Skarżące uważają, że art. 76b i art. 59 § 1 pkt 4 op naruszają ich prawo własności (art. 64 Konstytucji), gdyż pozwalają przyjąć, że „posiadane przez Skarb Państwa środki pieniężne obywatela stanowią podstawę naliczania odsetek za zwłokę w zapłacie zobowiązań podatkowych w sytuacji, gdy zaliczenie tych środków jako nadpłaty na poczet zaległości podatkowej następuje dopiero w dacie złożenia deklaracji (także korygującej) wykazującej zwrot podatku”. Skarżące wyjaśniły, że wykazały zwrot podatku w deklaracji korygującej dopiero rok od jego zapłaty, a organy podatkowe uznały czas od dnia zapłaty do dnia złożenia tej deklaracji za okres istnienia zaległości podatkowej i naliczyły z tego tytułu odsetki za zwłokę. Zdaniem skarżących taka wykładnia kwestionowanych przepisów jest niezgodna z Konstytucją.

Ponadto, w przekonaniu skarżących, zaskarżone przepisy są sprzeczne z zasadą demokratycznego państwa prawnego, ponieważ umożliwiają pozbawienie podatnika własności środków pieniężnych „w postaci odsetek od nieistniejącej zaległości podatkowej” (art. 2 Konstytucji), co jest sprzeczne z zasadą sprawiedliwości społecznej.

Skarżące twierdzą także, że art. 76b i art. 59 § 1 pkt 4 o.p. naruszają art. 32 ust. 1 Konstytucji, zrównują bowiem sytuację podatników posiadających zaległość podatkową (którzy nie wpłacili podatku) z sytuacją podatników, którzy nie mają takich zaległości ze względu na to, że Skarb Państwa dysponuje ich środkami pieniężnymi.

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 z art. 60 oraz art. 64-66 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U.2016.293, ze zm.; dalej: ustawa o TK). Skargom konstytucyjnym niespełniającym tych warunków, a także skargom, co do których zaistniały okoliczności przewidziane w art. 77 ust. 3 ustawy o TK, Trybunał odmawia nadania dalszego biegu.

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 mu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego rozpatrywana skarga konstytucyjna nie spełnia powyższych wymagań.

2. Zakwestionowany przez skarżące art. 76b op stanowił, że „przepisy art. 76, art. 76a, art. 77b i art. 80 stosuje się odpowiednio do zwrotu podatku. Zaliczenie, o którym mowa w art. 76a § 2 pkt 1, następuje z dniem złożenia deklaracji wykazującej zwrot podatku”. W uzasadnieniu skargi skarżące sprecyzowały, że ich zdaniem niekonstytucyjne jest zdanie drugie tego przepisu. Natomiast zgodnie z art. 59 § 1 pkt 4 op: „Zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek (...) zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku”.

Skarżące zarzuciły, że przepisy te w zakresie, w jakim zezwalają na „naliczanie odsetek za zwłokę w zapłacie zobowiązania podatkowego od kwot posiadanych przez Skarb Państwa wskutek zapłaty przez podatnika”, są niezgodne z art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 64 Konstytucji.

Odnosząc się do tak sformułowanego zarzutu, Trybunał zauważa, że skarżące upatrują naruszenie swoich konstytucyjnych praw w tym, że ze względu na przyjętą na podstawie art. 76b op datę zaliczenia zwrotu podatku od towarów i usług za luty, maj, czerwiec i wrzesień 2011 r. na poczet zaległości w tym podatku za październik, listopad i grudzień 2011 r. (tj. datę złożenia deklaracji korygującej wykazującej zwrot – 6 grudnia 2012 r.), organy podatkowe naliczyły im odsetki za zwłokę za okres od wymagalności zobowiązań za październik, listopad i grudzień 2011 r. do dnia zaliczenia zwrotu, tj. do 6 grudnia 2012 r. Innymi słowy skarżące kwestionują możliwość naliczania odsetek za zwłokę w sytuacji, w której podatnik w wyniku złożonej korekty deklaracji wykazał zwrot za okres wcześniejszy, a jednocześnie za następny okres rozliczeniowy powstała zaległość podatkowa, od której naliczono te odsetki, a skarb państwa „faktycznie kwotą zwrotu dysponował”.

Tymczasem przepisy kwestionowane przez skarżące nie regulują zagadnień związanych z pobieraniem odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. Choć wskazane przez skarżące przepisy miały zastosowanie w sprawie, to nie były one *per se* przepisami decydującymi o konstytucyjnych wolnościach i prawach skarżących, a więc nie „zezwały na naliczanie odsetek za zwłokę” (zob. np. wyroki NSA z 23 kwietnia 2015 r., I FSK 745/14 i z 19 października 2011 r., I FSK 1095/10). Zdaniem Trybunału prawidłowo sformułowany zarzut powinien obejmować co najmniej oprócz art. 76b w zw. z art. 59 § 1 pkt 4 op również art. 53 § 1 op, który stanowi podstawę naliczania odsetek za zwłokę. To na podstawie tych przepisów łącznie (przede wszystkim art. 53 § 1 w zw. z art. 76b op) organy podatkowe i sądy uznały, że za październik, listopad i grudzień 2011 r. spółce należało naliczyć odsetki za zwłokę od zaległości w podatku od towarów i usług, bowiem zaliczenie zwrotu podatku od towarów i usług nastąpiło z dniem złożenia deklaracji, w której zwrot wykazano, tj. deklaracji korygującej z 6 grudnia 2012 r.

Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę na to, że ze względu na stopień złożoności stosunków prawnych do rzadkości należą sytuacje, w których orzeczenie o wolnościach bądź prawach skarżącego opiera się na normie prawnej wyprowadzonej tylko z jednej jednostki redakcyjnej aktu prawnego. Organy władzy publicznej, aby określić zakres uprawnień bądź obowiązków adresatów prawa, muszą współstosować wiele przepisów. Było tak również w przypadku skarżących i z tego powodu zarzucenie niekonstytucyjności tylko art. 76b i art. 59 § 1 pkt 4 op okazało się niewystarczające.

Z uwagi na zasadę skargowości obowiązującą – na podstawie art. 50 ust. 1 ustawy o TK – w postępowaniu zainicjowanym wniesieniem skargi konstytucyjnej to skarżący musi wskazać regulację, która determinowała kierunek ostatecznego – w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji – orzeczenia wydanego w jego sprawie i która narusza jego wolności lub prawa określone w Konstytucji. Zatem to skarżący określa granice zaskarżenia, a Trybunał Konstytucyjny może działać jedynie w zakresie wyznaczonym przez skarżącego. Trybunał nie jest władny samodzielnie precyzować czy uzasadniać ogólnikowo sformułowanych zarzutów nie-

konstytucyjności (zob. orzeczenie TK z 24 lutego 1997 r., K 19/96, OTK ZU nr 1/1997, poz. 6).

Z powodu powyższego uchybienia Trybunał uznał, że skarżące nie spełniły wymogu przewidzianego w art. 65 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK, tj. nie określiły dokładnie ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o ich wolnościach lub prawach albo o obowiązkach określonych w Konstytucji. W związku z tym Trybunał postanowił odmówić nadania dalszego biegu rozpatrywanej skarżce.

3.1. Odnosząc się do zarzutu niekonstytucyjności obejmującego wyłącznie przepisy ordynacji podatkowej wskazane w skardze, tj. art. 76b i art. 59 § 1 pkt 4 tej ustawy, Trybunał stwierdza, że skarżące nie wskazały sposobu naruszenia swoich praw podmiotowych. Nie uprawdopodobniły one bowiem, że powiązanie przez ustawodawcę momentu zaliczenia zwrotu podatku VAT na poczet zaległości podatkowych z chwilą złożenia deklaracji wykazującej ten zwrot prowadzi do naruszenia ich praw podmiotowych.

Trybunał przypomina, że zgodnie z art. 76b zdanie drugie op zaliczenie zwrotu podatku na poczet zaległości podatkowych następuje z chwilą złożenia deklaracji wykazującej ten zwrot. Przyjęte rozwiązanie legislacyjne wynika z charakteru zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, który nie jest nadpłatą w rozumieniu ordynacji podatkowej, lecz elementem konstrukcyjnym podatku VAT.

Zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym dokonywany jest na zasadach określonych w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.2011.177,1054, ze zm.; dalej: ustawa o VAT). Z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT wynika, że podatnikowi w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. W sytuacji, w której w danym okresie rozliczeniowym kwota podatku naliczonego jest wyższa niż kwota podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy, co wiąże się z zasadą neutralności tego podatku (art. 87 ust. 1 ustawy o VAT). Z art. 99 ust. 12 ustawy o VAT wynika, że przewidziane prawem rozliczenie podatku od towarów i usług w postaci wykazywanego zobowiązania podatkowego, zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1 ustawy o VAT, przyjmuje się w kwocie wynikającej z deklaracji podatkowej, chyba że organ określi je w decyzji w innej wysokości.

Cechą charakterystyczną i podstawową podatku od towarów i usług jest więc działanie na zasadzie nazywanej „naliczenie – odliczenie”. W konsekwencji to podatnik co do zasady decyduje o sposobie rozliczenia powstałej nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, a swoją wolę uwidacznia w składanych deklaracjach. Podatek od towarów i usług pobierany jest w trybie tzw. samoobliczenia, dlatego też szczególnie istotną rolę w jego pobieraniu odgrywają deklaracje podatkowe. Za ich pomocą podatnik określa i zgłasza organowi podatkowemu (deklaruje) wysokość zobowiązania podatkowego. Zobowiązanie podatkowe (zwrot różnicy podatku, zwrot podatku naliczonego) zadeklarowane przez podatnika jest uznawane za odpowiadające stanowi faktycznemu. Kwoty wykazane w deklaracji mogą być przez podatnika modyfikowane przez złożenie korekt deklaracji podatkowych. Przez korektę deklaracji podatnik ma również możliwość zmiany swojej dyspozycji co do żądanej kwoty zwrotu oraz kwoty do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy. Złożenie deklaracji czy też jej korekty jest aktem stosowania prawa podatkowego, którego skutkiem jest skonkretyzowanie zobowiązania podatkowego. Skarżące nie przedstawiły argumentacji na poparcie tezy, zgodnie z którą ich oświadczenie zawarte w deklaracji korygującej winno działać wstecz i wywoływać skutki już od momentu powstania zdarzeń, do których się odnosi. Nie wykazały one

w ocenie Trybunału, że zaliczenie zwrotu podatku na poczet zaległości podatkowych z chwilą złożenia deklaracji wykazującej ten zwrot (w przypadku skarżących deklaracji korygującej) narusza ich prawa podmiotowe.

3.2. Ponadto, zdaniem Trybunału, analizowana skarga konstytucyjna jest próbą skorygowania zaniedbań, których skarżące się dopuściły w działalności gospodarczej prowadzonej w spółce. Dokonywały one rozliczeń kwartalnych jako tzw. mały podatnik, a następnie składały kilkakrotnie korekty deklaracji za poszczególne miesiące 2011 r. Z tego powodu w decyzjach z kwietnia 2013 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. uznał, że spółka zrezygnowała z kwartalnego rozliczania podatku od towarów i usług i w konsekwencji określił jej zobowiązania podatkowe za poszczególne miesiące 2011 r. Skarżące nie podjęły jednak próby podważenia tej oceny, nie skorzystały bowiem z przysługujących im środków odwoławczych. W konsekwencji decyzje te stały się ostateczne i to na ich podstawie organy podatkowe dokonały rozliczeń, w których efekcie naliczono odsetki za zwłokę. Skarżące usiłowały kwestionować miesięczne rozliczenie podatku od towarów i usług dopiero w postępowaniu dotyczącym postanowień Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w R. z lipca 2013 r., jednak organ odwoławczy i sądy administracyjne uznały, że zarzuty te są spóźnione, bowiem organy były w tym zakresie związane decyzjami z kwietnia 2013 r.

Powyższe okoliczności bezpośrednio wpływają na ocenę wniesionej skargi. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego prezentowany jest bowiem pogląd, zgodnie z którym z uwagi na charakter skargi konstytucyjnej jako nadzwyczajnego środka ochrony podstawowych praw i wolności zagwarantowanych w Konstytucji uwzględnienie potrzeby zabezpieczenia interesu prawnego skarżących możliwe jest dopiero w przypadku wykazania przez nich minimalnej choćby staranności w trosce o jego ochronę. Jak stwierdził Trybunał w postanowieniu z 17 marca 1998 r.: „skarga (...) nie może być wykorzystywana jako instrument służący korygowaniu zaniedbań popełnionych w postępowaniu poprzedzającym jej wniesienie” (Ts 27/97, OTK ZU nr 2/1998, poz. 20; zob. także postanowienie TK z 16 października 2002 r., SK 41/03, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 77). Z uwagi na powyższe Trybunał uznał, że skarżące nie wykazały, by to z powodu treści zaskarżonych przepisów doszło do naruszenia ich praw podmiotowych.

4. Wziąwszy pod uwagę powyższe okoliczności, Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.