



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 11 sierpnia 2016 r.

Pozycja 488

POSTANOWIENIE

z dnia 1 sierpnia 2016 r.

Sygn. akt Ts 100/16

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Andrzej Wróbel – przewodniczący i sprawozdawca
Stanisław Biernat
Piotr Pszczółkowski

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej B.T. w sprawie zgodności:

art. 45 ust. 3b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.) z art. 64 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 1 czerwca 2016 r. (data nadania) B.T. (dalej: skarżący, podatnik) wniósł o zbadanie zgodności art. 45 ust. 3b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U.2000.14.176, ze zm.; dalej: ustawa podatkowa) z art. 64 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji w zakresie, w jakim zaskarżony przepis nakłada na podatnika obowiązek odprowadzenia zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych w sytuacji, gdy podmiot będący płatnikiem nie pobrał zryczałtowanego podatku, o którym mowa w art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy podatkowej.

Skarga konstytucyjna została sformułowana w związku z następującą sprawą. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w K. określił wysokość zobowiązania podatkowego skarżącego w przedmiocie zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych od uzyskanych dochodów (przychodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych za 2006 r. (decyzja z czerwca 2012 r.). Organ wskazał, że podatnik sprzedał S. Sp. z o.o. (dalej: spółka) jej udziały celem umorzenia. Umowę zawarto w dniu 23 marca 2006 r. Wcześniej podpisano umowę bazową do umowy rachunku powierniczego (pomiędzy spółką jako wpłacającym a podatnikiem jako powiernikiem) oraz umowę rachunku powierniczego pomiędzy skarżącym jako powiernikiem a bankiem. Wpłacający oświadczył, że wpłaca na rachunek beneficjenta określoną kwotę tytułem zapłaty za udziały, a także zwrotu kosztów dopłat. Natomiast w umowie rachunku powierniczego podatnik poinformował, że rachunek zostanie do 23 marca 2006 r. uznany tą kwotą. Organ wskazał, że środki pieniężne ze sprzedaży udziałów

celem ich umorzenia zostały pozostawione do dyspozycji skarżącego. Jednakże płatnik nie pobrał zryczałtowanego podatku dochodowego od tej transakcji, wobec czego podatnik winien wykazać ten podatek w zeznaniu PIT-36L (na podstawie art. 45 ust. 3b ustawy podatkowej). Skoro podatnik był świadom, że płatnik nie pobrał podatku od wynagrodzenia za udziały zbyte w celu ich umorzenia (gdyż otrzymał całą należność, niepomniejszoną o ten podatek), to miał obowiązek samodzielnie opodatkować osiągnięty dochód. Niedopełnienie obowiązku przez płatnika nie uchyła bowiem odpowiedzialności podatnika za zobowiązanie podatkowe, które powinien z tego tytułu samodzielnie wykazać w zeznaniu i przekazać na rachunek właściwego urzędu skarbowego.

Po przeprowadzeniu postępowania odwoławczego Dyrektor Izby Skarbowej w K. utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję organu pierwszej instancji (decyzja z października 2012 r.).

W skardze na powyższą decyzję wniesionej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w K. skarżący powołał się na treść umowy odpłatnego zbycia udziałów, zgodnie z którą to spółka jako płatnik miała pobrać należny od tej transakcji podatek. Zdaniem skarżącego, za niepobrany podatek odpowiada zatem płatnik. Wojewódzki Sąd Administracyjny w K. stwierdził, że umowa zbycia udziałów zawiera co prawda zobowiązanie spółki do uiszczenia podatku od „umów związanych ze sprzedażą udziałów”, jednak nie może być to uznane za równoznaczne z potwierdzeniem, że spółka postanowiła zrealizować to zobowiązanie, wypłacając skarżącemu kwotę netto. Trudno także przyjąć, by pojęcie „podatek od umów związanych ze sprzedażą” obejmowało również podatek dochodowy, tym bardziej, że oświadczenia spółki – strony umowy również temu przeczą. Sąd przyjął, że podatek nie został pobrany przez płatnika, zatem zgodnie z art. 45 ust. 3b ustawy podatkowej skarżący miał obowiązek wykazać dochód z tytułu zbycia udziałów w spółce w zeznaniu podatkowym. Biorąc powyższe pod uwagę, Wojewódzki Sąd Administracyjny w K. oddalił skargę podatnika (wyrok z czerwca 2013 r.).

Naczelny Sąd Administracyjny uznał skargę kasacyjną wniesioną przez podatnika za nieuzasadnioną i ją oddalił (wyrok z grudnia 2015 r.).

W przekonaniu skarżącego zakwestionowane unormowanie przerzucając na podatnika obowiązek odprowadzenia zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych z powodu nierzetelności płatnika, ma charakter sankcyjny i nadmiernie ingeruje w jego prawo własności i inne prawa majątkowe. Wskazuje on, że zaskarżona regulacja ustanawia obowiązek podatkowy, uchybiając zasadzie proporcjonalności oraz zasadzie poprawnej legislacji, będącej częścią składową zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego. Powyższe argumenty uzasadniają w ocenie skarżącego niezgodność zaskarżonego przepisu z art. 64 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Do skargi konstytucyjnej dołączono wniosek o wstrzymanie wykonania decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w K. z października 2012 r.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

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.2016.293; 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 sąd lub organ władzy publicznej ostatecznego orzeczenia na podstawie zakwestionowanego w skardze aktu normatywnego doszło do naruszenia przysługujących mu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym. Uprawdopodobnienie przez skarżącego naruszenia jego praw lub wolności jest zatem przesłanką konieczną uznania za dopuszczalną skargi konstytucyjnej. Ponadto zarzuty sformułowane w skardze nie mogą być oczywiście bezzasadne. Trybunał Konstytucyjny obowiązany jest zatem na etapie wstępnej kontroli skargi konstytucyjnej zbadać, czy istotnie w niniejszej sprawie doszło do naruszenia wskazanych przez skarżącego praw konstytucyjnych.

W ocenie Trybunału analizowana skarga konstytucyjna nie spełnia przesłanek warunkujących jej merytoryczne rozpoznanie, gdyż zarzuty w niej sformułowane – dotyczące zasad opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych – nie uwzględniają reguł funkcjonowania polskiego systemu podatkowego w przedmiotowym zakresie, i dlatego są oczywiście bezzasadne.

W pierwszej kolejności Trybunał przypomina, że podatek dochodowy od osób fizycznych jest podatkiem osobistym, a zatem podatnikiem tego podatku jest każda osoba fizyczna osiągająca dochód (przychód). Na osobach fizycznych mających miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ciąży nieograniczony obowiązek podatkowy. Oznacza to, że osoby te podlegają obowiązkowi podatkowemu w Polsce od całości uzyskanych dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów.

Z uwagi na przyjętą w podatku dochodowym metodę samoobliczenia podatku podatnik jest obowiązany do samodzielnego, prawidłowego wyliczenia podstawy opodatkowania, a następnie podatku.

Natomiast płatnik jest swego rodzaju pośrednikiem między organem podatkowym a podatnikiem jako podmiotami stosunków zobowiązaniowych, a jego rola sprowadza się głównie do ustalenia i odprowadzenia na rzecz wierzyciela podatkowego należności podatkowych obciążających podatnika, a więc bez uszczuplenia własnego majątku (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 25 listopada 2010 r., sprawa I SA/Gl 717/10, Lex nr 653792).

Aby dany podmiot mógł być uznany za płatnika, musi zostać na podstawie odrębnych przepisów prawa podatkowego obowiązany do wykonywania czynności określonych w art. 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U.2012.749, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa). Funkcji płatnika nie można bowiem powierzyć w drodze umowy cywilnej a jedynie w drodze ustawy (zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 16 kwietnia 2009 r., sprawa I SA/Gd 60/09, LEX nr 505738).

Odpowiedzialność płatnika dotyczy obliczenia i pobrania od podatnika podatku oraz wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Zobowiązanie płatnika nie jest oderwane od zobowiązania podatnika, a jego odpowiedzialność ma jedynie charakter odszkodowawczy i gwarancyjny. Obciążony podatkiem jest podatnik, a rola płatnika polega na dopełnieniu czynności wskazanych w art. 8 ordynacji podatkowej (zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 marca 2009 r., sprawa II FSK 850/08, Lex nr 575389). W tym zakresie nie ma przy tym znaczenia, czy podatek jest pobierany „u źródła”, czy też wykazywany przez podatnika przy zastosowaniu metody samoobliczenia. Podmiotem ponoszącym ciężar ekonomiczny podatku dochodowego jest bowiem zawsze podatnik.

W związku z powyższym trudno zgodzić się z argumentacją skarżącego, że konieczność odprowadzenia przez podatnika zryczałtowanego podatku dochodowego (w sytuacji gdy tego podatku nie pobrał płatnik, choć był do tego zobowiązany) ma charakter sankcyjny i stanowi nieproporcjonalną ingerencję w jego prawo własności. Biorąc pod uwagę wskazane wyżej

argumenty Trybunał uznał zarzuty sformułowane w rozpatrywanej skardze konstytucyjnej za oczywiście bezzasadne.

Nawet gdyby bowiem uznano, że treść umowy zbycia udziałów przesądzała o tym, iż podmiotem obowiązany do poniesienia kosztów zryczałtowanego podatku dochodowego związanego z przeprowadzaną transakcją jest spółka, to nie miałyby to znaczenia dla kwestii ustalenia odpowiedzialności podatkowej skarżącego w tym zakresie. Mogłoby to jedynie umożliwić mu dochodzenie odpowiednich roszczeń na drodze postępowania cywilnego w związku z nienależytym wykonaniem umowy przez spółkę.

Okoliczności te zdaniem Trybunału stanowią o oczywistej bezzasadności zarzutów sformułowanych w analizowanej skardze konstytucyjnej. W myśl art. 79 ust. 1 Konstytucji w związku z art. 77 ust. 3 pkt 3 ustawy o TK, przesądza to o konieczności odmowy nadania dalszego biegu rozpatrywanej skardze konstytucyjnej.

W związku z powyższym wniosek o wstrzymanie wykonania decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w K. z października 2012 r. należało pozostawić bez rozpoznania.

W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.