



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 6 marca 2017 r.

Pozycja 45

POSTANOWIENIE z dnia 17 stycznia 2017 r. Sygn. akt Ts 202/16

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Małgorzata Pyziak-Szafnicka,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej D.M. w sprawie zgodności:

art. 18 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 80, poz. 350, ze zm.) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 21 ust. 1 oraz 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 26 września 2016 r., D.M. (dalej: skarżący, podatnik) zakwestionował zgodność art. 18 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 80, poz. 350, ze zm.; dalej: ustawa podatkowa) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 21 ust. 1 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Rozpatrywana skarga konstytucyjna została sformułowana w związku z następującą sprawą. Postanowieniem z października 2011 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. wszczął wobec skarżącego postępowanie kontrolne w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczenia i wpłacenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2008 r. Organ pierwszej instancji ustalił, że skarżący był współnikiem spółki jawnej i że 15 października 2008 r. wspólnicy owej spółki podjęli uchwałę o zakończeniu jej działalności bez likwidacji na podstawie art. 67 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. nr 94, poz. 1037, ze zm.; dalej: ksh). W przedmiotowej uchwale wskazano, że majątek spółki jawnej w postaci udziałów, które spółka ta miała w sp. z o.o. (umowa spółki zawarta została 24 listopada 2004 r.), przejęty zostanie przez tę sp. z o.o. wraz z obowiązkiem przekazania udziałów spółki sp. z o.o. wspólnikom rozwiązanej spółki jawnej, tj. m.in. skarżącemu. Jednocześnie nadzwyczajne zgromadzenie wspólników sp. z o.o. podjęło uchwałę stanowiącą, że w związku z rozwiązaniem spółki jawnej jej udziały obejmują dotychczasowi wspólnicy sp. z o.o.

Organ skarbowy podniósł, że postanowienia uchwały o zakończeniu działalności spółki jawnej bez likwidacji naruszają art. 82 § 2 ksh, zgodnie z którym w przypadku rozwiązania

spółki jawnej bez likwidacji i po spłaceniu zobowiązań spółki jej majątek dzieli się stosownie między jej wspólników. Wskazał, że są one niezgodne z art. 200 § 1 ksh stanowiącym, że spółka nie może obejmować ani nabywać własnych udziałów, a także że są sprzeczne z istotą spółki kapitałowej.

W konsekwencji organ ten na podstawie art. 199a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.) wywiódł skutki podatkowe nie z faktycznej, lecz ukrytej czynności prawnej, tj. z czynności nabycia części majątku rozwiązywanej spółki jawnej w postaci udziałów w sp. z o.o.

W konsekwencji Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. określił zobowiązanie podatkowe skarżącego w podatku dochodowym od osób fizycznych (decyzja ze stycznia 2013 r.). Uznał on, że skarżący, nabywając udziały w sp. z o.o. na podstawie art. 82 § 2 ksh, uzyskał – zgodnie z art. 18 ustawy podatkowej – przychód z tytułu praw majątkowych. Podkreślił przy tym, że przychód ten był zwolniony z opodatkowania – zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 50 ustawy podatkowej – tylko do wysokości wniesionych wkładów do spółki jawnej, natomiast jako wniesione wkłady należy traktować zarówno wkłady wniesione z chwilą zawiązania spółki, jak i opodatkowane dochody, które pozostawiono w spółce.

Dyrektor Izby Skarbowej w R. – po rozpoznaniu odwołania złożonego przez skarżącego – utrzymał w mocy zaskarżone rozstrzygnięcie (decyzja z maja 2014 r.).

Wyrokiem z września 2014 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w R. (dalej: WSA w R.) oddalił skargę podatnika.

Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) oddalił skargę kasacyjną wniesioną przez skarżącego (wyrok z marca 2016 r.).

Skarżący twierdzi, że art. 18 ustawy podatkowej narusza Konstytucję (art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 21 ust. 1 oraz art. 31 ust. 3), gdyż umożliwia podwójne opodatkowanie przychodu z tytułu nabycia udziałów w sp. z o.o. Podnosi przy tym, że spółka jawna nie jest podatnikiem podatku dochodowego, a ewentualne skutki podatkowe jej działalności obciążają wspólników tej spółki, albowiem to oni są *de facto* podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych. W konsekwencji, jak utrzymuje, w przypadku nabycia udziałów w spółce z o.o. przez spółkę jawną podatek od przychodu z tego tytułu obciąża jej wspólników. Jak podkreśla podatek fakt, że wartość tych udziałów jest wolna od podatku (na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 109 ustawy podatkowej), nie ma znaczenia. Jednocześnie w następstwie rozwiązania spółki jawnej i przejęcia własności udziałów w sp. z o.o. bezpośrednio przez byłych wspólników spółki jawnej ponownie są oni zobowiązani do zapłacenia od tego przychodu podatku. Powyższe rozwiązanie zdaniem skarżącego godzi w jego prawo podmiotowe jakim jest prawo własności, wbrew zasadzie proporcjonalności, zasadzie przyzwoitej legislacji i zasadzie sprawiedliwości społecznej.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Na podstawie art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U. poz. 2074) do postępowań przed Trybunałem wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: ustawa o TK) stosuje się przepisy tej ustawy. Skoro postępowanie zainicjowane analizowaną skargą konstytucyjną nie zostało zakończone do 3 stycznia 2017 r., tzn. dnia wejścia w życie ustawy o TK, to zarówno wstępne, jak i merytoryczne rozpoznanie tej skargi określają przepisy ustawy o TK.

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji warunkiem merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej jest wykazanie przez skarżącego, że w związku z wydaniem przez organ wła-

dzy 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 skarżącego praw konstytucyjnych.

Trybunał podkreśla, że teza o podwójnym opodatkowaniu przychodów podatnika nie znajduje potwierdzenia w aktach sprawy dołączonych do analizowanej skargi konstytucyjnej. Sam skarżący przyznał to w treści rozpatrywanej skargi konstytucyjnej (s. 10), podkreślając, że przychód z tytułu objęcia udziałów w sp. z o.o. przez spółkę jawną był zwolniony z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 109 ustawy podatkowej. Podobnie w sprawie skarżącego orzekły sądy administracyjne nie podziеляjąc jego stanowiska w tym zakresie (por. wyrok WSA w R., s. 17; wyrok NSA, s. 9). Zarzuty naruszenia Konstytucji sformułowane w skardze mają zatem charakter potencjalny.

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 skarżącego 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 powołanych 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 z 24 września 2013 r., Ts 244/12, OTK ZU nr II/B/2014, poz. 870 i 12 listopada 2015 r., Ts 139/15, OTK ZU nr 6/B/2015 poz. 707).

Trybunał stwierdza, że w rozpatrywanej sprawie brak jest bezpośredniego związku między wskazanym przez skarżącego jako ostateczne orzeczeniem a zarzucanym przez niego naruszeniem wolności i praw, które w świetle przedstawionego stanu faktycznego ma jedynie potencjalny charakter.

Okoliczność ta – na podstawie art. 50 w związku z art. 37 ust. 3 i art. 48 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK – uzasadnia odmowę nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu.

W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.