



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 2 lutego 2022 r.

Pozycja 42

POSTANOWIENIE

z dnia 28 października 2021 r.

Sygn. akt Ts 135/20

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Michał Warciński,

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

art. 3 ust. 1 w związku z art. 9 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426) w związku z art. 19 ust. 2 Umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Hiszpanii o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisanej w Madrycie dnia 15 listopada 1979 r. (Dz. U. z 1982 r. Nr 17 poz. 127) z art. 2, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 67 ust. 1 i 2 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 21 września 2020 r. (data nadania) J.C. (dalej: skarżący), reprezentowany przez pełnomocnika z wyboru, wystąpił z żądaniem przytoczonym na tle następującego stanu faktycznego.

W marcu 2017 r. skarżący złożył do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: organ) wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie opodatkowania renty inwalidzkiej uzyskiwanej z Hiszpanii przez osobę mającą miejsce zamieszkania w Polsce. Organ wydał 4 maja 2017 r. interpretację indywidualną (nr [...]), w której uznał, że przedstawione we wniosku stanowisko skarżącego jest nieprawidłowe.

Po bezskutecznym wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa skarżący złożył na powyższą interpretację skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W. (dalej: WSA), żądając jej uchylenia. WSA oddalił skargę wyrokiem z 18 października 2017 r. (sygn. akt [...]), w której podzielił stanowisko organu.

Skarżący wystąpił do Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) ze skargą kasacyjną i zaskarżył w całości powyższy wyrok WSA. Skarga została oddalona wyrokiem NSA z 31 stycznia 2020 r. (sygn. akt [...]; dalej: wyrok NSA).

2. Prezes Trybunału Konstytucyjnego zarządzeniem z 19 października 2020 r. wezwał skarżącego do usunięcia braku formalnego skargi konstytucyjnej przez doręczenie trzech kompletnych odpisów skargi z załącznikami, pod rygorem ujemnych skutków procesowych. W piśmie z 3 listopada 2020 r. (data nadania) skarżący ustosunkował się do powyższego wezwania.

Zarządzeniem z 15 kwietnia 2021 r. sędzia Trybunału Konstytucyjnego wezwał skarżącego do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej przez doręczenie jednego egzemplarza skargi z załącznikami oraz określenie, w jaki sposób kwestionowane przepisy naruszają wskazane w skardze wolności lub prawa skarżącego. W piśmie z 30 kwietnia 2021 r. skarżący odniósł się do zobowiązania.

3. Zdaniem skarżącego przez wydanie w jego sprawie wyroku NSA „naruszone zostały (...) art. 2, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 67 ust. 1 i 2 Konstytucji (...) w ten sposób, iż skarżącemu opodatkowano podatkiem dochodowym od osób fizycznych rentę inwalidzką wypłaconą przez Hiszpanię, jako osobie zamieszkałej w Polsce, przy czym gdyby skarżący zamieszkiwał w Hiszpanii, renta ta nie byłaby opodatkowana” (s. 2 skargi). Skarżący, kwestionując istniejący w Polsce obowiązek opodatkowania renty wypłacanej mu przez Hiszpanię, a niepodlegającej tam opodatkowaniu, łączy naruszenie zasady równości oraz zasady sprawiedliwości społecznej z naruszeniem prawa do zabezpieczenia społecznego. Zaskarżone przepisy różnicują, jego zdaniem, sytuację obywateli Polski otrzymujących rentę inwalidzką z Hiszpanii na podstawie nieadekwatnego kryterium (miejsce zamieszkania) i skutkują zmniejszeniem świadczenia (opodatkowaniem renty) pobieranego przez obywateli mieszkających w Polsce. Taki stan rzeczy zmusza skarżącego do wyprowadzenia się z kraju i zamieszkania w Hiszpanii w celu uzyskiwania pełnego świadczenia. Zdaniem skarżącego „polskie instytucje finansowe” nie powinny mieć uprawnienia do odbierania mu dochodu, bowiem nie one przyznały to świadczenie. Zwrócił uwagę, że odszkodowanie w postaci renty otrzymanej na podstawie przepisów prawa cywilnego w razie uszkodzenia ciała lub wywołania rozstroju zdrowia przez poszkodowanego, który utracił całkowicie lub częściowo zdolność do pracy zarobkowej albo jeżeli zwiększyły się jego potrzeby lub zmniejszyły widoki powodzenia na przyszłość, jest wolne od podatku dochodowego. Mając na uwadze, że otrzymywana przez skarżącego renta odpowiada celom oraz zakresowi wspomnianego odszkodowania, powinna – jego zdaniem – korzystać z takiego samego uprzywilejowania w zakresie zwolnienia od podatku.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje.

1. Warunkiem skuteczności skargi konstytucyjnej jest spełnienie wymagań wynikających z Konstytucji oraz ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK).

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji przedmiotem skargi konstytucyjnej może być ustawa lub inny akt normatywny, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o prawach lub wolnościach albo obowiązkach określonych w Konstytucji. Innymi słowy przedmiotem zaskarżenia w skardze konstytucyjnej może być tylko taki przepis, który stanowił podstawę ostatecznego orzeczenia sądu lub organu administracji publicznej.

2. W ocenie Trybunału analizowana skarga konstytucyjna nie spełnia przesłanek warunkujących jej merytoryczne rozpoznanie.

Z art. 79 ust. 1 Konstytucji wyraźnie wynika, iż skarga konstytucyjna przysługuje tylko w wypadku, gdy 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, które legło u podstaw wniesienia skargi, musi więc bezpośrednio prowadzić do naruszenia konstytucyjnej wolności lub konstytucyjnego prawa wskazanych w skardze jako wzorzec kontroli zaskarżonej 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 IIB/SUP/2014, poz. 870).

Z dokumentów dołączonych do akt sprawy wynika, że przedmiotem postępowań toczących się przed organem i sądami administracyjnymi była pisemna interpretacja dotycząca zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie podatnika. Rozstrzygnięcia wymaga zatem, czy interpretacja taka, wydana na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, ze zm.), jest orzeczeniem o prawach lub wolnościach albo o obowiązkach skarżącego określonych w Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny przesądził w swoich orzeczeniach, że interpretacja indywidualna jest wykładnią prawa podatkowego. W procesie jej wydawania nie rozstrzyga się sprawy podatkowej, lecz jedynie wskazuje sposób stosowania przepisów prawa podatkowego odpowiednio do stanu faktycznego przedstawionego we wniosku. Jednocześnie czynność organu podatkowego polegająca na udzieleniu interpretacji nie może doprowadzić ani do stworzenia obowiązku podatkowego, ani do jego zniesienia czy też ograniczenia (zob. postanowienie TK z 15 czerwca 2016 r., sygn. Ts 27/16, OTK ZU B/2016, poz. 420 oraz cytowane tam orzecznictwo – postanowienia TK z: 19 kwietnia 2011 r., sygn. Ts 190/10 i Ts 191/10, OTK ZU nr 3/B/2011, poz. 254 i 255; 9 maja 2011 r., sygn. Ts 308/10, OTK ZU nr 5/B/2011, poz. 382; 17 lutego 2012 r., sygn. Ts 177/11, OTK ZU nr 1/B/2013, poz. 60; 9 stycznia 2014 r., sygn. Ts 129/12, OTK ZU nr 1/B/2014, poz. 28; 15 stycznia 2014 r., sygn. Ts 248/12, OTK ZU nr 1/B/2014, poz. 38).

W świetle powyższego stwierdzić należy, że dołączona do skargi konstytucyjnej interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej oraz utrzymujące ją w mocy orzeczenia sądów administracyjnych nie zostały oparte na podstawie kwestionowanych w skardze konstytucyjnej przepisów, lecz dotyczyły ich wykładni. Przepisy te nie miały zastosowania przy rozstrzyganiu indywidualnej sprawy co do *meritum* i z tego względu nie mogą stanowić przedmiotu skargi konstytucyjnej. Ani interpretacja indywidualna, ani orzeczenia sądów nie mogą zostać uznane w rozpatrywanej sprawie za ostateczne – w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji – orzeczenie o wolnościach, prawach lub obowiązkach skarżącego. Przedstawiono w nich bowiem jedynie stanowisko w sprawie prawidłowości dokonanej przez skarżącego wykładni zaskarżonej regulacji.

Mając to na uwadze Trybunał stwierdza, że skarga konstytucyjna nie spełnia ustawowego wymogu w zakresie oznaczenia przedmiotu skargi, a usunięcie braku nie jest możliwe. Uzasadnia to, zgodnie z treścią art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p.TK, odmowę nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu.

W tym stanie rzeczy Trybunał postanowił jak w sentencji.

POUCZENIE

Na podstawie art. 61 ust. 5 u.o.t.p.TK skarżącemu przysługuje prawo wniesienia zażalenia na powyższe postanowienie w terminie 7 dni od daty jego doręczenia.