



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 18 kwietnia 2023 r.

Pozycja 106

POSTANOWIENIE

z dnia 28 lipca 2016 r.

Sygn. akt Ts 73/16

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Andrzej Rzepliński – przewodniczący i sprawozdawca

Piotr Tuleja

Sławomira Wronkowska-Jaśkiewicz,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej [...] Sp. z o.o. z siedzibą w S. w sprawie zgodności:

art. 17 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 851, ze zm.) w związku z art. 2 ust. 1 w związku z art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2013 r. poz. 1381, ze zm.) z:

- 1) art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 3) art. 2 w związku z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

1. We wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 19 kwietnia 2016 r. (data nadania) skardze konstytucyjnej sporządzonej przez radcę prawnego [...] Sp. z o.o. z siedzibą w S. (dalej: skarżąca) zarzuciła niezgodność art. 17 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U.2014.851, ze zm.; dalej: updop) w związku z art. 2 ust. 1 w związku z art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U.2013.1381, ze zm.; dalej: upr) z art. 2 w związku z art. 84, art. 2 w związku z art. 217 oraz art. 2 w związku z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 Konstytucji.

2. Skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego.

W 2008 r. skarżąca sprzedała należące do niej działki rolne. Decyzją z 1 grudnia 2011 r. (sprawa [...]) Naczelnik Urzędu Skarbowego w S., na podstawie art. 21 § 3, art. 72 § 1 pkt 1 i § 2, art. 73 § 1 pkt 1, art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 4 oraz art. 207 § 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U.2005.8.60, ze zm.; dalej: Ordynacja podatkowa), a także art. 17 ust. 1 pkt 1 i art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. a updop, określił wysokość zobo-

wiązania skarżącej w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r. w kwocie 11 014 667,00 zł oraz odmówił stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r. w kwocie 4 585 890,00 zł i nadpłaty odsetek za zwłokę w uregulowaniu wyżej wymienionego podatku w kwocie 128 851,00 zł. Organ ten ustalił, że deklarowane przez skarżącą działki rolne w istocie były przygotowywane pod budownictwo mieszkaniowe, a zatem z tytułu ich sprzedaży nie przysługiwało zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych.

Od powyższej decyzji skarżąca wniosła odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej w S., który decyzją z 22 października 2012 r. (sprawa [...]) utrzymał zaskarżone rozstrzygnięcie w mocy na podstawie art. 233 § 1 pkt 1, art. 72 § 1 pkt 1 i § 2, art. 73 § 1 pkt 1 i art. 75 § 2 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej oraz art. 17 ust. 1 pkt 1 i art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. a updop.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w S. wyrokiem z 17 kwietnia 2013 r. (sprawa [...]) oddalił skargę wniesioną przez skarżącą na decyzję z 22 października 2012 r. Orzeczenie to zostało podtrzymane przez Naczelny Sąd Administracyjny – Izbę Finansową w wyroku z 8 grudnia 2015 r. (sprawa [...]) oddalającym skargę kasacyjną złożoną przez skarżącą.

3. Zdaniem skarżącej kwestionowane przepisy są niezgodne z zasadami: ochrony zaufania do państwa, ustawowego określania zobowiązań podatkowych oraz sprawiedliwości i równości podatkowej.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 77 ust. 1 w związku z art. 81 ust. 1 *in fine* ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U.2016.293; dalej: ustawa o TK) skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym, podczas którego Trybunał Konstytucyjny bada, czy w sprawie nie zachodzą przesłanki odmowy nadania jej dalszego biegu, o których mowa w art. 77 ust. 3 ustawy o TK.

2. Przedmiotem zaskarżenia w niniejszej sprawie jest art. 17 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 4 updop w związku z art. 2 ust. 1 w związku z art. 1 upr. Przepisy te stanowią odpowiednio:

„Wolne od podatku są: (...) dochody z tytułu sprzedaży całości lub części nieruchomości wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego; zwolnienie nie dotyczy dochodu uzyskanego ze sprzedaży, jeżeli sprzedaż ta następuje przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie całości lub części zbywanej nieruchomości” (art. 17 ust. 1 pkt 1 updop);

„Ilekczo w ustawie jest mowa o gospodarstwie rolnym, oznacza to gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym” (art. 2 ust. 4 updop);

„Za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów, o których mowa w art. 1 [upr], o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej” (art. 2 ust. 1 upr);

„Opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza” (art. 1 upr).

Jako wzorce kontroli kwestionowanych przepisów skarżąca wskazała art. 2 w związku z art. 84, art. 2 w związku z art. 217 oraz art. 2 w związku z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 Konstytucji.

3. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji podstawową przesłanką dopuszczalności merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej jest wskazanie w niej konstytucyjnego prawa

bądź konstytucyjnej wolności przysługujących skarżącemu. Formalnym spełnieniem tej przesłanki jest oznaczenie przez skarżącego tej wolności lub tego prawa, które zostały naruszone w wyniku wydania rozstrzygnięcia opartego na zaskarżonym przepisie (art. 65 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK; poprzednio: art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, Dz.U. 102.643, ze zm.). W postępowaniu zainicjowanym wniesieniem skargi konstytucyjnej wzorcem badania konstytucyjności kwestionowanej w niej regulacji może być wyłącznie przepis Konstytucji wyrażający w swej treści wolność lub prawo o charakterze podmiotowym. Wymaga bowiem podkreślenia, że dla uznania za dopuszczalną skargę konstytucyjną nie wystarczy sformułowanie zarzutu, iż doszło do naruszenia przepisu Konstytucji; trzeba też wykazać, że chodzi o przepis wyrażający prawo podmiotowe skarżącego. Samo powołanie się na przepisy ustawy zasadniczej zawierające zasady ogólne lub konstytucyjne obowiązki w zakresie ponoszenia danin publicznych bez wskazania praw lub wolności przyjmujących normatywną postać praw podmiotowych skarżącego nie wyczerpuje dyspozycji art. 79 ust. 1 Konstytucji, zgodnie z którą prawo do wystąpienia ze skargą konstytucyjną przysługuje „każdemu, czyje konstytucyjne prawa lub wolności zostały naruszone”.

3.1. Skarga konstytucyjna została oparta na zarzutach naruszenia art. 2 w związku z art. 84, art. 2 w związku z art. 217 oraz art. 2 w związku z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 Konstytucji. Przepisy te nie wyrażają jednak w swej treści żadnych praw lub wolności konstytucyjnych.

3.2. Trybunał przypomina, że art. 2 Konstytucji – co do zasady – nie może stanowić samoistnej podstawy kontroli w sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną. Jak wielokrotnie podnoszono w orzecnictwie Trybunału Konstytucyjnego, przepis ten wyznacza jedynie standard kreowania przez ustawodawcę wolności i praw, nie wprowadzając jednocześnie konkretnej wolności czy konkretnego prawa (zob. np. postanowienie pełnego składu TK z 23 stycznia 2002 r. w sprawie Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60) a także wyroki TK z 30 maja 2007 r. w sprawie SK 68/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 53 oraz 10 lipca 2007 r. w sprawie SK 50/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 75). Trybunał podkreśla w związku z tym, że o dopuszczalności powołania art. 2 ustawy zasadniczej jako wzorca indywidualnej kontroli konstytucyjności prawa nie może przesądzać okoliczność, że przepis ten może być samodzielnią podstawą jego orzeczenia wydawanego w ramach kontroli generalnej (abstrakcyjnej). W tym ostatnim przypadku bowiem ocena konstytucyjności nie jest uwarunkowana istnieniem praw podmiotowych konkretnego podmiotu, naruszonych zastosowaniem przez organ władzy publicznej niekonstytucyjnego przepisu (zob. np. postanowienie TK z 25 marca 2009 r. w sprawie Ts 75/08, OTK ZU nr 2/B/2009, poz. 126).

Trybunał Konstytucyjny od wejścia w życie obowiązującej Konstytucji wielokrotnie podkreślał, że szeroki katalog praw i wolności wymienionych w rozdziale II Konstytucji obejmuje pojęcie „konstytucyjnych wolności lub praw”, o których mowa w art. 79 ust. 1 ustawy zasadniczej i że zasadniczo wyczerpuje on znaczenie tego pojęcia. W interpretacji przepisów zawartych w tym rozdziale mogą być pomocne klauzule generalne, takie jak klauzula demokratycznego państwa prawnego, ale nie powinno się ich powoływać jako wzorców kontroli w skardze konstytucyjnej. Wzorców takich należy szukać w konkretnych postanowieniach Konstytucji statuujących określone prawo lub określoną wolność. Artykuł 2 Konstytucji (tak jak inne przepisy wyrażające zasady ogólne) może natomiast nadal stanowić podstawę do wywodzenia, niewyrażonych w Konstytucji *explicite*, konstytucyjnych zasad działania organów władzy publicznej. Zasady te nie mają jednak charakteru samoistnych praw lub wolności konstytucyjnych o charakterze podmiotowym (zob. np. wyroki TK z: 23 listopada 1998 r. w sprawie SK 7/98, OTK ZU nr 7/1998, poz. 114; 10 lipca 2000 r. w sprawie SK 21/99, OTK ZU nr 5/2000, poz. 144 oraz 10 lipca 2007 r. w sprawie SK 50/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 75).

3.3. Odnosnie do art. 32 ust. 1 Konstytucji Trybunał zauważa, że zgodnie z poglądem przedstawionym w postanowieniu pełnego składu TK z 24 października 2001 r. w sprawie SK 10/01 (OTK ZU nr 7/2001, poz. 225), przepis ten nie może stanowić samodzielnej podstawy kontroli dokonywanej w trybie skargi konstytucyjnej. W przywołanym postanowieniu Trybunał zajął stanowisko, że art. 32 Konstytucji wyraża przede wszystkim zasadę ogólną i dlatego może być oznaczony jako podstawa skargi konstytucyjnej tylko wraz z innymi przywołanymi konkretnymi prawami konstytucyjnymi lub wolnościami konstytucyjnymi. Jak wskazał Trybunał: „Mamy tu do czynienia z sytuacją »współstosowania« dwóch przepisów Konstytucji, a więc nie tylko z prawem do równego traktowania, ale ze skonkretyzowanym prawem do równej realizacji określonych wolności i praw konstytucyjnych. W skardze konstytucyjnej należy powołać oba przepisy Konstytucji, dopiero one wyznaczają bowiem konstytucyjny status jednostki, który przez regulację ustawową lub podstawową został naruszony”.

3.4. W niniejszej sprawie skarżąca wskazała jako wzorce kontroli m.in. art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji, nie przywołała natomiast wraz z nimi żadnego przepisu będącego źródłem praw lub wolności, których ochronę zapewniać ma instytucja skargi konstytucyjnej (zob. pkt 3.5 niniejszego uzasadnienia dotyczący art. 84 i art. 217 Konstytucji). Brak ponadto w skardze wyjaśnienia, na czym w sprawie skarżącej miałyby polegać naruszenie konstytucyjnych zasad sprawiedliwości oraz równości wyrażonych odpowiednio w art. 2 i art. 32 ust. 1 ustawy zasadniczej. Dla poparcia zarzutu naruszenia zasad sprawiedliwości oraz równości nie wystarczy przedstawić pogląd, że podmioty pod jakimś względem podobne zostały potraktowane przez ustawodawcę odmiennie. Obowiązkiem skarżącego jest wykazanie, że zróżnicowanie sytuacji prawnej takich podmiotów nosi znamiona dyskryminacji i nie znajduje racjonalnego uzasadnienia.

3.4. Co do art. 84 Konstytucji (przywołanego w powiązaniu z art. 2 i art. 32 ust. 1 ustawy zasadniczej) oraz art. 217 Konstytucji (przywołanego w powiązaniu z art. 2 ustawy zasadniczej) to Trybunał przypomina, że w wydanym w pełnym składzie postanowieniu z 16 lutego 2009 r. w sprawie Ts 202/06 (OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23) stwierdził:

„Konstytucja gwarantuje każdemu równość w zakresie obciążeń podatkowych. Wynika stąd nakaz równego traktowania obywateli przy stosowaniu ulg podatkowych. Konstytucja nie wyraża jednak publicznego prawa podmiotowego do sprawiedliwego obciążania obowiązkiem podatkowym rozumianego jako prawo do korzystania z ulg podatkowych. Wyrażona w art. 2 Konstytucji zasada sprawiedliwości stanowi dyrektywę dla ustawodawcy, w oparciu o którą powinien on kształtować normatywną treść obowiązków podatkowych nakładanych na obywateli. Z przepisu tego nie wynika jednak prawo jednostki do żądania sprawiedliwego opodatkowania rodzące po stronie ustawodawcy obowiązek nakładania podatków o określonej wysokości lub determinujące zakres wprowadzanych ulg podatkowych. Należy natomiast zgodzić się (...), że Konstytucja gwarantuje każdemu równość w zakresie obciążeń podatkowych i w tym zakresie ustawodawca jest związany dyrektywami płynącymi z konstytucyjnej zasady równości w związku z zasadą sprawiedliwości. Naruszenie tych dyrektyw może też być przedmiotem kontroli przed Trybunałem Konstytucyjnym. Jednakże w przypadku skargi konstytucyjnej wszczęcie takiej kontroli obwarowane jest dodatkowym wymogiem wskazania naruszonych wolności lub praw konstytucyjnych skarżącego. Wynika to wprost z art. 79 ust. 1 Konstytucji. Konstytucyjna zasada równości nie może jednak stanowić samodzielnej podstawy skargi konstytucyjnej. Skarżący, podnosząc zarzut naruszenia prawa do równego traktowania, powinni wskazać, w zakresie jakiej wolności lub prawa konstytucyjnego to nierówne traktowanie występuje. Wymóg powyższy nie jest spełniony, gdy skarżący zarzut naruszenia zasady równości łączy z zasadą sprawiedliwości, gdyż z obu tych za-

sąd nie wynika publiczne prawo podmiotowe w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji. Prawo takie nie wynika również z powiązania wskazanych wyżej zasad z zasadą powszechności opodatkowania wyrażoną w art. 84 Konstytucji. Ta zasada stanowi podstawę nakładania obowiązków na obywateli, a nie do wywodzenia z Konstytucji wolności lub praw. Za nietrafny należy w związku z tym uznać pogląd (...), w myśl którego związek zasady równości, sprawiedliwości i powszechności opodatkowania daje podstawę do wyinterpretowania z Konstytucji publicznego prawa podmiotowego w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji. Uznanie dopuszczalności skargi konstytucyjnej wyłącznie w oparciu o związek występujący między art. 32 ust. 1, art. 84 i art. 217 prowadziłoby do obejścia wymogu, o którym mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji”.

3.5. Trybunał Konstytucyjny w obecnym składzie podziela przyjęte w postanowieniach w sprawach Ts 105/00, SK 10/01 oraz Ts 202/06 stanowiska.

3.6. W związku z powyższym Trybunał stwierdza, że merytoryczne rozpoznanie analizowanej skargi konstytucyjnej w zakresie badania zgodności zaskarżonych w niej przepisów z przywołanymi wzorcami kontroli byłoby niedopuszczalne.

4. Niezależnie od powyższego Trybunał Konstytucyjny zauważa, że skarżąca nie wskazała praw i wolności, które zostały naruszone w wyniku wydania w jej sprawie ostatecznego rozstrzygnięcia opartego na kwestionowanych przepisach, ani też nie określiła sposobu ich naruszenia. Wymogów tych nie spełnia ani odwołanie się wyłącznie do postanowień art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84 czy art. 217 Konstytucji (o czym była mowa w punktach 3.2-3.4 niniejszego uzasadnienia), ani samoistne konstatacje, że zaskarżone regulacje są nieprecyzyjne, co skutkuje rozbieżnościami w rozstrzygnięciach sądów administracyjnych (s. 10 uzasadnienia skargi), ani przytoczenie wybranych, ogólnych tez z orzecznictwa sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego (s. 7, 9-12 uzasadnienia skargi) czy z opracowań przedstawicieli doktryny (s. 10 i 12 uzasadnienia skargi).

W związku z powyższym należy stwierdzić, że ogólne przywołanie art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, bez określenia, do których podmiotowych gwarancji konstytucyjnych odnoszą się zarzuty skarżącej, nie spełnia wymogów stawianych skarżce konstytucyjnej przez art. 65 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK.

Trybunał przypomina przy tym, że spełnienie wymogu określenia sposobu naruszenia konstytucyjnie chronionych wolności i praw nie sprowadza się jedynie do przytoczenia treści naruszonego w przekonaniu skarżącego przepisu Konstytucji (abstrahując od ustaleń poczynionych w punktach 3.2-3.4. niniejszego uzasadnienia) i sformułowania ogólnych konkluzji na poparcie postawionych w skardze zarzutów. Spoczywający na skarżącym obowiązek odpowiedniego uzasadnienia zarzutu niekonstytucyjności kwestionowanych w skardze przepisów jest konsekwencją nałożenia na niego przez ustawodawcę ciężaru przeprowadzenia dowodu. Przedstawiona w skardze argumentacja powinna zatem doprowadzić do obalenia przyjętego w systemie prawnym domniemania konstytucyjności i legalności zaskarżonego przepisu prawa (zob. postanowienie TK z 27 listopada 2006 r. w sprawie SK 13/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 164).

5. Dodatkowo Trybunał zwraca uwagę na to, że każdorazowa ocena prawidłowości skargi konstytucyjnej (tzn. sformułowanych w niej zarzutów) nie może być oderwana od konkretnego stanu faktycznego. Naruszenie konstytucyjnych wolności lub praw (pomijając już ustalenia poczynione w punktach 3.2-3.4. niniejszego uzasadnienia) musi mieć bowiem charakter obiektywny, tzn. nie może być wywołane (sprowokowane) przez zachowanie skarżącego.

Trybunał podkreśla, że zachowanie skarżącej poprzedzające wniesienie analizowanej skargi przyczyniło się do wydania wobec niej niekorzystnej decyzji podatkowej. Należące do niej działki były oznaczone w ewidencji gruntów jako działki rolne, niemniej jednak skarżąca jak ustaliły organy podatkowe obu instancji w swoich księgach rachunkowych usunęła je ze środków trwałych i ujęła jako „inwestycje w nieruchomości”, a następnie sprzedała na cele budownictwa lokalowego, co świadczy o tym, że działała ona wyraźnie w celu obejścia obowiązku podatkowego.

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny przypomina, że instytucja skargi konstytucyjnej nie może służyć do korekty negatywnego położenia prawnego skarżącej (określenie wobec niej zobowiązania podatkowego wraz z odmową stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r.), w sytuacji gdy ona sama do tego doprowadziła próbując uniknąć opodatkowania (por. np. postanowienie TK z 15 listopada 2013 r. w sprawie Ts 193/12, OTK ZU nr 1/B/2015, poz. 9).

Z przedstawionych wyżej powodów Trybunał – na podstawie art. 77 ust. 3 pkt 4 *in fine* ustawy o TK – postanowił jak w sentencji.