



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 4 maja 2023 r.

Pozycja 141

POSTANOWIENIE

z dnia 4 lipca 2017 r.

Sygn. akt Ts 84/17

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Sławomira Wronkowska-Jaśkiewicz,

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

art. 26 ust. 6d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2032, ze zm.) z art. 25 ust. 3 i 4 oraz art. 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, sporządzonej przez radcę prawnego i wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 19 kwietnia 2017 r. (data nadania), D.W. (dalej: skarżąca) zarzuciła niezgodność art. 26 ust. 6d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2032, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.) z art. 25 ust. 3 i 4 oraz art. 2 Konstytucji.

2. Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym.

W dniu 30 kwietnia 2010 r. do Urzędu Skarbowego W. wpłynęło zeznanie o wysokości osiągniętego przez skarżącą dochodu (poniesionej straty) PIT-37 za 2009 r., w którym zadeklarowała ona dochód w łącznej wysokości 242 176,14 zł. Po odliczeniu od dochodu składek na ubezpieczenie społeczne w wysokości 25 270,33 zł oraz darowizn wynikających z odrębnych ustaw w łącznej wysokości 25 000,00 zł, podstawę obliczenia podatku stanowił dochód w wysokości 191 906,00 zł, od którego obliczony podatek według obowiązującej skali podatkowej wyniósł 48 879,98 zł. Po odliczeniu od podatku składek na ubezpieczenie zdrowotne w wysokości 18 618,93 zł, należny podatek wyniósł 30 261,00 zł oraz powstała kwota do zapłaty w wysokości 8 162,00 zł, którą skarżąca wpłaciła do urzędu skarbowego 28 kwietnia 2010 r.

W trakcie dokonywania czynności sprawdzających Naczelnik Urzędu Skarbowego W. (dalej: organ) pismem z dnia 28 grudnia 2011 r. wezwał skarżącą do okazania dokumentów potwierdzających odliczenie darowizny, tj. dowodu wpłaty na rachunek bankowy obdarowa-

nego oraz sprawozdania o przeznaczeniu darowizny. Skarżącą wezwano również do okazania informacji od płatników o uzyskanych dochodach oraz dokumentów potwierdzających wysokość wydatków odliczonych w zeznaniu podatkowym PIT-37 za 2009 r.

W dniu 14 lutego 2012 r. skarżąca stawiała się w urzędzie skarbowym i okazała następujące dokumenty: umowę darowizny zawartą 25 października 2009 r. pomiędzy skarżącą a Parafią Rzymskokatolicką pw. [...] w B. na kwotę 25 000,00 zł z przeznaczeniem jej na cele charytatywno-opiekuńcze, informację z dnia 9 stycznia 2011 r. wystawioną przez obdarowaną parafię o przeznaczeniu darowizny na cele charytatywno-opiekuńcze.

Postanowieniem z dnia 10 grudnia 2012 r. organ wszczął z urzędu postępowanie podatkowe w sprawie określenia skarżącej wysokości zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2009 r.

W toku prowadzonego postępowania podatkowego organ pismem z dnia 10 stycznia 2013 r. wezwał skarżącą w terminie 7 dni od daty jego otrzymania do dostarczenia dowodu wpłaty darowizny w wysokości 25 000,00 zł na rachunek bankowy obdarowanej Parafii. W odpowiedzi na to wezwanie skarżąca nadesłała pokwitowanie odbioru darowizny w wysokości 25 000,00 zł z listopada 2009 r., wystawione przez obdarowaną parafię.

Pismem z dnia 28 stycznia 2013 r. skarżąca wystąpiła o wyjaśnienie, na jakiej podstawie organ żąda od niej dowodu wpłaty darowizny na rachunek bankowy obdarowanego. Skarżąca podniosła, że wskazane przez organ przepisy, na które powołano się w wezwaniu, nie nakładają obowiązku posiadania takiego dowodu.

W piśmie z dnia 13 lutego 2013 r. stanowiącym odpowiedź na powyższe pismo skarżącej, organ wyjaśnił podstawę prawną żądania dowodu wpłaty darowizny na rachunek bankowy obdarowanego.

W dniu 14 lutego 2013 r. organ ponownie wezwał skarżącą do dostarczenia dowodu wpłaty darowizny na rachunek bankowy obdarowanej parafii. W wyznaczonym terminie skarżąca nie dostarczyła żadanego dokumentu.

Pismem z dnia 4 marca 2013 r. skarżąca wystąpiła do organu o umorzenie postępowania podatkowego w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2009 r. na podstawie art. 208 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.; dalej: o.p.) z uwagi na jego bezprzedmiotowość.

Pismem z dnia 20 marca 2013 r. organ poinformował skarżącą, że kończąc postępowanie podatkowe w sprawie określenia wysokości zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2009 r., wyda decyzję, w której określi, jakie prawnopodatkowe skutki rodzi ustalony przezeń stan faktyczny w sprawie będącej przedmiotem postępowania oraz wyjaśni podstawę prawną decyzji wraz z przytoczeniem przepisów prawa podatkowego. Przedmiotowa decyzja będzie zawierać ustosunkowanie się organu do złożonego wniosku z dnia 4 marca 2013 r. o umorzenie postępowania podatkowego w sprawie określenia wysokości zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2009 r.

Decyzją z dnia 26 kwietnia 2013 r. (nr [...]) organ określił wobec skarżącej zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2009 r. w kwocie 38 261,00 zł. W uzasadnieniu tego rozstrzygnięcia wskazano, że warunkiem zwolnienia darowizny na rzecz działalności charytatywno-opiekuńczej Kościoła katolickiego od podstawy opodatkowania osoby fizycznej jest legitymowanie się przez darczyńcę dowodem wpłaty darowizny na rachunek bankowy obdarowanego. Tymczasem skarżąca nie przedłożyła wskazanego dokumentu, co spowodowało, że w sprawie nie zachodziła przesłanka bezprzedmiotowości postępowania.

Pismem z dnia 24 maja 2013 r. skarżąca złożyła odwołanie od powyższej decyzji, wnosząc o jej uchylenie w całości i umorzenie postępowania podatkowego stosownie do art. 233 § 1 pkt 2 lit. a o.p.

Decyzją z dnia 4 września 2013 r. (nr [...]) Dyrektor Izby Skarbowej w W. (dalej: organ odwoławczy) utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję z dnia 26 kwietnia 2013 r., dzieląc ustalenia faktyczne i ocenę prawną organu pierwszej instancji.

Skarga skarżącej na decyzję organu odwoławczego została oddalona przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w W. wyrokiem z dnia 17 kwietnia 2014 r. (sygn. akt [...]), podtrzymanym przez Naczelny Sąd Administracyjny – Izbę Finansową w wyroku z dnia 8 listopada 2016 r. (sygn. akt [...]).

3. Zdaniem skarżącej art. 26 ust. 6d u.p.d.o.f. „w zakresie, w jakim nakazuje odpowiednie stosowanie warunków odliczenia podatkowego określonych w art. 26 ust. 7 [u.p.d.o.f.] (...) do darowizn przeznaczonych na działalność charytatywno-opiekuńczą Kościoła [Katolickiego]” jest niezgodny: po pierwsze – z art. 25 ust. 3 i 4 Konstytucji, „ponieważ doprowadza do pominięcia zastosowania art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2013 r. poz. 1169, ze zm. [dalej: ustawa z 1989 r.]), podczas gdy wskazane przepisy Konstytucji RP (art. 25 ust. 3 i ust. 4) jednoznacznie wskazują, że: (...) stosunki między państwem a Kościołem Katolickim określają przepisy umowy międzynarodowej zawartej ze Stolicą Apostolską oraz ustawy – i taką ustawą jest ustawa z dnia 17 maja 1989 r. (...); stosunki pomiędzy państwem a Kościołem Katolickim mają być kształtowane na zasadach: poszanowania autonomii, niezależności, współdziałania dla dobra człowieka i dobra wspólnego”; po drugie – z art. 2 Konstytucji, „ponieważ narusza zasadę zaufania obywateli do państwa oraz zasadę poprawnej legislacji”.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: ustawa o TK) skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym. Służy ono wyeliminowaniu – już w początkowej fazie postępowania – spraw, które nie mogą być przedmiotem merytorycznego rozstrzygnięcia. Trybunał wydaje postanowienie o odmowie nadania skardze dalszego biegu, gdy nie spełnia ona określonych przez prawo wymagań, jest oczywiście bezzasadna, a także gdy zachodzą okoliczności, o których mowa w art. 59 ust. 1 pkt 2-4 ustawy o TK.

2. W niniejszej sprawie skarżąca zakwestionowała art. 26 ust. 6d u.p.d.f., zaś jako wzorce kontroli wskazała art. 25 ust. 3 i 4 oraz art. 2 Konstytucji (oba powołane jako „wzorce samodzielne”).

3. Trybunał stwierdza, że merytoryczne rozpoznanie zarzutów sformułowanych w rozpoznawanej skardze konstytucyjnej jest niedopuszczalne.

Wskazany przez skarżącą jako pierwszy wzorzec kontroli art. 25 ust. 3 i 4 Konstytucji jest przepisem o charakterze ustrojowym i dotyczy odpowiednio: ogólnych ram relacji pomiędzy państwem a kościołami i innymi związkami religijnymi w Rzeczypospolitej Polskiej (*verba legis*: „Stosunki między państwem a kościołami i innymi związkami wyznaniowymi są kształtowane na zasadach poszanowania ich autonomii oraz wzajemnej niezależności każdego w swoim zakresie, jak również współdziałania dla dobra człowieka i dobra wspólnego”) oraz regulacji prawnych określających pozycję prawną Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (*verba legis*: „Stosunki między Rzeczpospolitą Polską a Kościołem Katolickim określają umowa międzynarodowa zawarta ze Stolicą Apostolską i ustawy”). Z powołanych unormowań nie wynikają żadne konstytucyjne wolności lub prawa

jednostki; przepisy te są adresowane do wskazanych w nich podmiotów prawa (państwa – władz publicznych, kościołów i innych związków wyznaniowych, Kościoła Katolickiego), nie zaś do obywateli (podatników), nie mogą zatem stanowić podstawy skarg konstytucyjnych wnoszonych przez tych ostatnich (por. np. postanowienia TK z dnia 14 lipca 2009 r. i 26 maja 2010 r., Ts 174/07, OTK ZU 3/B.2010, poz. 147 i 148).

Z kolei art. 2 Konstytucji zasadniczo nie może stanowić samoistnej podstawy kontroli w trybie skargowym (zob. postanowienie pełnego składu TK z dnia 23 stycznia 2002 r., Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60). Jak wielokrotnie podkreślano w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, art. 2 ustawy zasadniczej wyznacza jedynie standard kreowania przez ustawodawcę wolności i praw, nie wprowadzając jednocześnie konkretnej wolności czy konkretnego prawa (zob. np. wyroki TK z dnia: 30 maja 2007 r., SK 68/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 53; 10 lipca 2007 r., SK 50/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 75). Trybunał zwraca uwagę na to, że o dopuszczalności stosowania art. 2 Konstytucji jako samoistnej podstawy indywidualnej kontroli konstytucyjności prawa nie może przesądzać okoliczność, iż przepis ten może być samodzielną podstawą orzeczenia wydawanego w ramach kontroli generalnej (abstrakcyjnej). W tym ostatnim przypadku ocena ta nie jest bowiem uwarunkowana istnieniem praw podmiotowych konkretnego podmiotu, naruszonych zastosowaniem przez organ władzy publicznej niekonstytucyjnego przepisu (zob. np. postanowienie TK z dnia 25 marca 2009 r., Ts 75/08, OTK ZU nr 2/B/2009, poz. 126).

Powyższe skutkowało odmową nadania dalszego biegu skardze na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 61 ust. 4 pkt 1 ustawy o TK.

4. Niezależnie od stwierdzonej wyżej samoistnej podstawy odmowy Trybunał wskazuje również, że zarzut niekonstytucyjności art. 26 ust. 6d u.p.d.o.f. jest oczywiście bezzasadny w rozumieniu art. 64 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b u.p.d.o.f. podstawę obliczenia podatku stanowi dochód po odliczeniu kwot darowizn przekazanych na cele kultu religijnego, w wysokości dokonanej darowizny, nie więcej jednak, niż kwoty stanowiącej 6% dochodu, przy czym zgodnie z art. 26 ust. 7 pkt 1 i 2 u.p.d.o.f. odliczenie kwoty darowizny od podstawy opodatkowania stosuje się, jeżeli darowizna jest udokumentowana dowodem wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego, a w przypadku darowizny innej, niż pieniężna – dokumentem, z którego wynika wartość tej darowizny oraz oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu. Natomiast art. 26 ust. 7 u.p.d.o.f. – zgodnie z obowiązującym od dnia 1 stycznia 2006 r. art. 26 ust. 6d u.p.d.o.f. – stosuje się odpowiednio do darowizn odliczanych na podstawie innych ustaw. Taką ustawą w rozumieniu powyższego przepisu jest właśnie ustawa z 1989 r. Jak wynika z uchwały pełnego składu Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 marca 2005 r. w sprawie FPS 5/04 (ONSAiWSA 2005, nr 3, poz. 49), darowizna na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą podlega wyłączeniu z podstawy opodatkowania darczyńcy podatkiem dochodowym od osób fizycznych na podstawie art. 55 ust. 7 ustawy z 1989 r., a więc na podstawie odrębnej, aniżeli wynikająca z przepisów u.p.d.o.f. Do 31 grudnia 2005 r. art. 27 ust. 7 u.p.d.o.f. nie stanowił podstawy wymagania od darczyńcy świadczącego na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą, o której mowa w ustawie z 1989 r., udokumentowania wpłaty darowizny pieniężnej na rachunek bankowy obdarowanego, ponieważ przepis ten stanowi o kwotach darowizn odliczanych od podstawy opodatkowania na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.

Sytuacja prawna uległa zmianie 1 stycznia 2006 r., kiedy to na mocy dodanego art. 26 ust. 6d u.p.d.o.f. obowiązek dokumentowania dokonania darowizny w sposób określony w art. 27 ust. 7 pkt 1 i 2 tej ustawy rozciągnięty został na darowizny odliczane na podstawie odrębnych ustaw. Dlatego też w przypadku darowizny przekazanej na cele wskazane w art. 26

ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. (w tym darowizny na cele wymienione w art. 55 ust. 7 ustawy z 1989 r.), odliczenie kwoty darowizny od podstawy opodatkowania możliwe jest tylko wtedy, gdy darowizna udokumentowana jest dowodem wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego. Przepis art. 26 ust. 6d u.p.d.o.f. nie deroguje odrębnej regulacji i podstawy do zwolnienia przewidzianej w art. 55 ust. 7 ustawy z 1989 r., jednak od 1 stycznia 2006 r. możliwość skorzystania z przewidzianej w nim ulgi jest uzależniona, z mocy jednoznacznie brzmiącego przepisu materialnego prawa podatkowego, od przedstawienia przez podatnika konkretnego dowodu (bankowy dowód wpłaty na rachunek obdarowanego) świadczącego o tym, że darowizna faktycznie miała miejsce w deklarowanej wysokości. W relacji do art. 55 ust. 7 ustawy z 1989 r. jest to jedynie wymóg nowy i dodatkowy. Od 1 stycznia 2006 r. prawnopodatkowa skuteczność darowizny pieniężnej na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą uzależniona jest zatem od pokwitowania przez obdarowanego odbioru darowizny, przedstawienia darczyńcy przez obdarowanego sprawozdania z przeznaczenia przez obdarowanego darowizny na wskazaną wyżej działalność oraz przedstawienia przez darczyńcę dowodu wpłaty darowizny na rachunek bankowy obdarowanego (por. wyrok NSA z dnia 28 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 1624/11, CBOSA).

Nie ulega zatem wątpliwości, że zaskarżony w niniejszej sprawie przepis (poprzez nakaz odpowiedniego stosowania art. 26 ust. 7 u.p.d.o.f. do darowizn odliczanych na podstawie odrębnych ustaw, czyli także ustawy z 1989 r.) dotyczy prawa wyłączenia z podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą pod warunkiem równoczesnego spełnienia przesłanek określonych we właściwej, odrębnej ustawie (*in casu* art. 55 ust. 7 ustawy z 1989 r.) oraz ogólnej ustawie materialnego prawa podatkowego (*in casu* art. 27 ust. 7 pkt 1 u.p.d.o.f.).

W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że to nie zakwestionowany przepis uniemożliwił odliczenie od podstawy opodatkowania skarżącej darowizny dokonanej przez nią na rzecz parafii Kościoła Katolickiego, ale wyłącznie niezachowanie należytej staranności przez samą skarżącą (brak dowodu potwierdzającego przelew darowizny na rachunek bankowy obdarowanego).

Ponadto Trybunał zwraca w tym miejscu uwagę na to, że prawo do zwolnienia (odliczenia) podatkowego nie jest prawem konstytucyjnym o charakterze podmiotowym, którego naruszenie uprawnia do wniesienia skargi konstytucyjnej. Zwolnienia podatkowe są odstępstwem od zasady powszechności i równości opodatkowania, mają zatem charakter wyjątkowy, a o ich wprowadzeniu i zakresie decyduje ustawodawca, kierując się przesłankami ekonomicznymi i społecznymi (zob. m.in.: orzeczenie TK z dnia 29 maja 1996 r., K 22/95, OTK ZU nr 3/1996, poz. 21; wyroki TK z dnia: 7 czerwca 1999 r., K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 25 kwietnia 2001 r., K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81). Wprowadzenie przez ustawodawcę zwolnienia podatkowego zasadniczo nie jest jednoznaczne z powstaniem prawa do osiągania dochodów w sposób niepodlegający opodatkowaniu (swoistego „prawa do zwolnienia podatkowego”), skoro w myśl art. 84 Konstytucji każdy obywatel obowiązany jest do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Z tych względów niezasadne jest traktowanie prawa do zwolnienia podatkowego jako prawa słusznie (niewadliwie) nabytego, którego ochronę gwarantuje zasada demokratycznego państwa prawnego (zob. wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 r., K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6, a także postanowienie TK z dnia 14 lipca 2004 r., Ts 21/04, OTK ZU nr 1/B/2005, poz. 19).

Powyższe okoliczności przemawiają za odmową nadania dalszego biegu skardze na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 3 ustawy o TK.

Z przedstawionych wyżej powodów Trybunał postanowił jak w sentencji.

POUCZENIE

Na podstawie art. 61 ust. 5 ustawy o TK skarżące przysługuje prawo wniesienia zażalenia na powyższe postanowienie w terminie 7 dni od daty doręczenia tego postanowienia.