



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 6 października 2023 r.

Pozycja 265

POSTANOWIENIE

z dnia 29 września 2022 r.

Sygn. akt Ts 120/21

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Piotr Pszczółkowski,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej G.P. o zbadanie zgodności:

art. 5a [pkt] 6, art. 5b ust. 1 i 2, art. 8 ust. 1, art. 9 ust. 1 i 2, art. 10 ust. 1 pkt 3, art. 14 ust. 1 oraz art. 21 ust. 1 pkt 50 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.) w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2007 r. w zakresie, w jakim dopuszczają:

- a) „określenie przychodu wspólnika spółki jawnej z tytułu pozarolniczej działalności gospodarczej w podatku dochodowym od osób fizycznych bez określenia wartości rynkowej otrzymanego przez wspólnika likwidowanej spółki osobowej majątku w formie niepieniężnej”,
- b) „zaliczenie do przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej w podatku dochodowym od osób fizycznych wartości otrzymanego przez wspólnika likwidowanej spółki osobowej majątku w formie niepieniężnej w momencie likwidacji spółki osobowej”,

z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 84 oraz art. 217 oraz art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 22 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 oraz art. 84, a także art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 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 29 kwietnia 2021 r. (data nadania) G.P. (dalej: skarżący), reprezentowany przez pełnomocnika z wyboru, wystąpił z żądaniem przytoczonym w komparycji niniejszego postanowienia na tle następującego stanu faktycznego.

Decyzją z 18 października 2013 r. (znak: [...]) Dyrektor Izby Skarbowej w R. utrzymał w mocy decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w R. z 10 czerwca 2013 r. (znak: [...]), określając skarżącemu zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2007 r. w wysokości 525 669 zł.

Powyższe decyzje zostały uchylone przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w R. (dalej: WSA) wyrokiem z 26 czerwca 2014 r. (sygn. akt [...]). Na to orzeczenie skargę kasacyjną wniósł Dyrektor Izby Skarbowej w R. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) wyrokiem z 17 czerwca 2016 r. (sygn. akt [...]) uwzględnił i uchylił powyższe rozstrzygnięcie WSA i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania przez ten sąd.

WSA uznał, że skarga nie jest zasadna i oddalił ją wyrokiem z 8 listopada 2016 r. (sygn. akt [...]). Następnie rozstrzygnięcie to zostało uchylone przez NSA wyrokiem z 12 lipca 2017 r. (sygn. akt [...]), a sprawę przekazano do ponownego rozpoznania WSA.

Wyrokiem z 24 października 2017 r. (sygn. akt [...]) WSA, rozpoznając po raz kolejny skargę, uchylił decyzje z 18 października i 10 czerwca 2013 r.

Decyzją z 15 stycznia 2019 r. (znak: [...]) Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w R. utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego w P. z 29 czerwca 2018 r. (znak: [...]), określającą skarżącemu zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2007 r. w wysokości 525 669 zł.

Wyrokiem z 17 września 2019 r. (sygn. akt [...]) WSA oddalił skargę złożoną przez skarżącego na decyzję z 15 stycznia 2019 r. Na powyższe orzeczenie WSA złożono skargę kasacyjną, którą NSA wyrokiem z 6 października 2020 r. (sygn. akt [...]) oddalił. W uzasadnieniu podjętego rozstrzygnięcia NSA wskazał, że „[w] momencie wykreślenia spółki osobowej z rejestru [s]karżący uzyskał roszczenie o przeniesienie na jego rzecz udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, które tego dnia stało się wymagalne (...) w tym dniu u [s]karżącego powstał przychód (...). Sama realizacja tego roszczenia nie miała już wpływu na moment powstania przychodu, gdyż przychód ze źródła, jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza, określa się metodą «memoriałową», nie zaś «kasową» (...) choć art. 21 ust. 1 pkt 50 [ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.)] określa zwolnienie podatkowe, to pośrednio rozstrzyga też wątpliwość dotyczącą momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu otrzymania przychodów w związku ze zwrotem wkładów w spółce osobowej. (...) powyższe oznacza, że zwrot udziałów i wkładów ze spółki osobowej rodzi powstanie obowiązku podatkowego” (s. 7 wyroku). Orzeczenie to – doręczone pełnomocnikowi skarżącego 3 lutego 2021 r. – wskazane zostało jako ostateczne rozstrzygnięcie w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji.

Zarządzeniem z 18 czerwca 2021 r. (doręczonym 28 czerwca 2021 r.) Prezes Trybunału Konstytucyjnego wezwał skarżącego do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej przez: 1) doręczenie prawidłowego pełnomocnictwa szczególnego uprawniającego do sporządzenia i wniesienia skargi konstytucyjnej oraz reprezentowania skarżącego przed Trybunałem Konstytucyjnym w odniesieniu do sprawy, w związku z którą złożona została skarga konstytucyjna (wraz z czterema kopiami); 2) udokumentowanie daty doręczenia skarżącemu orzeczenia wskazanego jako ostateczne; 3) doręczenie odpisów poświadczonych za zgodność z oryginałem: a) wyroków WSA z: – 8 listopada 2016 r. (sygn. akt [...]), – 24 października 2017 r. (sygn. akt [...]), – 17 września 2019 r. (sygn. akt [...]), b) decyzji Dyrektora (wraz z czterema kopiami): – Izby Skarbowej w R. z 18 października 2013 r., – Urzędu Kontroli Skarbowej w R. z 10 czerwca 2013 r. Skarżący odniósł się do zarządzenia w piśmie z 1 lipca 2021 r. (data nadania).

Sędzia Trybunału Konstytucyjnego zarządzeniem z 21 września 2021 r. (doręczonym pełnomocnikowi skarżącego 27 września 2021 r.) wezwał skarżącego do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej przez: 1) sprecyzowanie i uzasadnienie, w jaki sposób art. 5a pkt 6, art. 5b ust. 1 i 2, art. 8 ust. 1, art. 9 ust. 1 i 2, art. 10 ust. 1 pkt 3, art. 14 ust. 1 oraz art. 21 ust. 1 pkt 50 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14 poz. 176, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2007 r. w zakresie wskazanym w skardze konstytucyjnej, naruszają art. 64 ust. 1 i 3

w związku z art. 2 i art. 84 oraz art. 217 oraz art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 22 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 oraz art. 84, a także art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji; 2) wskazanie i uzasadnienie, jakie prawa i wolności skarżącego zostały naruszone przez zaskarżone przepisy. Pismem z 4 października 2021 r. (data nadania) skarżący ustosunkował się do powyższego wezwania. Sprecyzował przedmiot zaskarżenia wskazując, że „kluczowe jest – w niniejszej sprawie zbadanie przez Trybunał Konstytucyjny art. 14 ust. 1 ustawy o PIT oraz art. 21 ust. 1 pkt 50 ustawy o PIT (...) w zakresie, w jakim uznają za przychód wspólnika spółki jawnej z tytułu pozarolniczej działalności gospodarczej w podatku dochodowym od osób fizycznych w momencie likwidacji spółki osobowej wartość otrzymanego przez wspólnika likwidowanej spółki majątku w formie niepieniężnej niezależnie od jego wartości rynkowej” (s. 2 i 7 pisma).

Zarządzeniem z 22 marca 2022 r. sędzia Trybunału Konstytucyjnego wystąpił do WSA o przesłanie do akt Trybunału Konstytucyjnego odpisu lub kopii poświadczonej za zgodność z oryginałem wyroku WSA z 26 czerwca 2014 r. oraz wyroku NSA z 17 czerwca 2016 r. wraz z uzasadnieniem. Pismem z 30 marca 2022 r. (data nadania) WSA przesłał powyższe orzeczenia.

Uzasadniając naruszenie art. 14 ust. 1 i art. 21 ust. 1 pkt 50 u.p.d.o.f. skarżący wskazał, że:

a) „regulacja dotycząca określenia przychodu wspólnika spółki osobowej z tytułu nabycia niepieniężnego majątku polikwidacyjnego jest nieprecyzyjna, niejasna i (...) nie spełnia wymogu wyłączności ustawy daninowej, wynikającego z art. 84 Konstytucji RP, (...) nie spełnia wymogu szczególnej określoności ustawy podatkowej, wynikającego z art. 217 Konstytucji oraz (...) narusza zasadę określoności przepisów prawa, zasadę przyzwoitej legislacji oraz zasadę sprawiedliwości podatkowej, wynikające z art. 2 Konstytucji RP” (s. 3 pisma),

b) „zaskarżona regulacja o PIT nie spełnia testu proporcjonalności. (...) opodatkowanie przysporzenia majątkowego wskutek nabycia niepieniężnego majątku polikwidacyjnego – było możliwe w inny sposób, tj. poprzez opodatkowanie wartości rynkowej wskutek zbycia nabytego przez wspólnika majątku polikwidacyjnego, tj. realnego przysporzenia, co nastąpiło wskutek korekty ustawy o PIT przez ustawodawcę w drodze Noweli” (s. 5 pisma),

c) „zaskarżona regulacja narusza również zasadę równości (...) w aspekcie różnicowania sytuacji podatników zależnie od rodzaju nabytego majątku polikwidacyjnego (...) opodatkowaniu podlega realne przysporzenie wyrażone w pieniądzu, a w przypadku niepieniężnego majątku polikwidacyjnego opodatkowaniu podlega «hipotetyczne przysporzenie» wyrażone w wartości nominalnej majątku w oderwaniu od wartości rynkowej” (s. 6 pisma).

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. z 2019 r. poz. 2393, ze zm.; dalej: u.o.t.p.TK) skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym, podczas którego Trybunał bada, czy odpowiada ona określonym przez prawo wymogom. Trybunał wydaje postanowienie o odmowie nadania skardze dalszego biegu, gdy nie spełnia ona określonych przez prawo wymagań lub jest oczywiście bezzasadna.

2. W myśl 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 wolnościach lub prawach skarżącego albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Art. 53 ust. 1 u.o.t.p.TK zobowiązuje skarżącego do określenia kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach skarżącego okre-

ślonych w Konstytucji, wskazania, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego, i w jaki sposób – jego zdaniem – zostały naruszone oraz do uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie.

Analizowana skarga konstytucyjna nie spełnia wymogów nadania jej dalszego biegu, wynikających z art. 79 Konstytucji oraz u.o.t.p.TK.

Trybunał zauważa, iż z treści pisma z 4 października 2021 r., stanowiącego odpowiedź na zarządzenie sędziego TK wzywające do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej jasno wynika, że intencją skarżącego było zbadanie zgodności z Konstytucją jedynie art. 14 ust. 1 oraz art. 21 ust. 1 pkt 50 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.) w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2007 r. „w zakresie, w jakim uznają za przychód wspólnika spółki jawnej z tytułu pozarolniczej działalności gospodarczej w podatku dochodowym od osób fizycznych w momencie likwidacji spółki osobowej wartość otrzymanego przez wspólnika likwidowanej spółki majątku w formie niepieniężnej niezależnie od jego wartości rynkowej”. Bezpodstawnym tym samym byłoby uczynienie przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie pozostałych przepisów wskazanych w *petitum* skargi.

3. Po analizie skargi konstytucyjnej i powołanego wyżej pisma skarżącego Trybunał doszedł do wniosku, że skarżący nie wskazał (ani nie uzasadnił), w jaki sposób wskazane przez niego prawa lub wolności konstytucyjne zostały naruszone przez zakwestionowane w skardze przepisy (art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK). Nie uczynił tego nawet pomimo stosownego wezwania w tym zakresie.

Zarządzeniem z 21 września 2021 r. sędzia Trybunału Konstytucyjnego wezwał bowiem skarżącego do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej przez: 1) sprecyzowanie i uzasadnienie, w jaki sposób art. 5a pkt 6, art. 5b ust. 1 i 2, art. 8 ust. 1, art. 9 ust. 1 i 2, art. 10 ust. 1 pkt 3, art. 14 ust. 1 oraz art. 21 ust. 1 pkt 50 u.p.d.o.f. naruszają art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 84 oraz art. 217 oraz art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 22 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 oraz art. 84, a także art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji; 2) wskazanie i uzasadnienie, jakie prawa i wolności skarżącego zostały naruszone przez zakwestionowane przepisy.

W piśmie procesowym z 4 października 2021 r., stanowiącym odpowiedź na powyższe wezwanie, skarżący ograniczył się jedynie do wyrażenia przekonania o niezgodności art. 14 ust. 1 oraz art. 21 ust. 1 pkt 50 u.p.d.o.f. z Konstytucją. Nie wyjaśnił na czym owa niezgodność – jego zdaniem – polega.

Uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie, jest jednym z obowiązkowych elementów konstrukcyjnych skargi konstytucyjnej, odrębnym od obowiązku określenia przedmiotu i wzorców kontroli (por. art. 53 ust. 1 pkt 2 i 3 u.o.t.p.TK). Jak wyjaśniał Trybunał, wymogu tego nie realizuje „wyrażenie przekonania o niezgodności kwestionowanego przepisu z Konstytucją bądź wskazania istniejących w tej kwestii wątpliwości” (por. np. postanowienie z 18 stycznia 2017 r., sygn. Ts 206/16, OTK ZU B/2017, poz. 42).

Brak uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanych przepisów ze wskazanymi przez skarżącego wzorcami konstytucyjnymi oraz brak powołania argumentów lub dowodów na ich poparcie – mimo stosownego wezwania w tym zakresie – prowadzi Trybunał do ustalenia, że skarżący dąży jedynie do uzyskania korzystnego ze swojego punktu widzenia rozstrzygnięcia, a nie do ochrony przysługujących mu praw i wolności konstytucyjnych.

W konsekwencji Trybunał stwierdza, że nieusunięcie braków formalnych skargi stanowi – na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 2 u.o.t.p.TK – przesłankę odmowy nadania skardze dalszego biegu.

4. Niezależnie od powyższego Trybunał stwierdza, że analizowanej skardze konstytucyjnej nie można nadać dalszego biegu także z tego powodu, że zarzuty skarżącego dotyczą sfery stosowania prawa. Świadczy o tym zarówno uzasadnienie skargi konstytucyjnej, jak i pisma skarżącego z 4 października 2021 r. Rozpoznanie tego rodzaju zarzutów w ramach postępowania zainicjowanego skargą konstytucyjną nie jest dopuszczalne. Trybunał Konstytucyjny jest „sądem prawa”, uprawnionym do oceny konstytucyjności przepisów będących podstawą ostatecznego orzeczenia o konstytucyjnych prawach lub wolnościach skarżącego. Nie jest natomiast „sądem faktów” czy „trzecią instancją”, uprawnioną do kontroli ustaleń faktycznych sądów powszechnych w sprawach indywidualnych (por. np. postanowienie TK z 15 grudnia 2020 r., sygn. SK 80/19, OTK ZU A/2020, poz. 72 oraz wyrok z 22 lipca 2021 r., sygn. SK 60/19, OTK ZU A/2021, poz. 44). W świetle art. 79 ust. 1 Konstytucji skarga konstytucyjna jest zawsze „skargą na przepis”, a nie na jego konkretne, wadliwe zastosowanie – nawet jeśli to prowadziło do niekonstytucyjnego skutku (zob. postanowienie pełnego składu TK z 19 czerwca 2012 r., sygn. SK 37/08, OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 69; podobnie np. postanowienie z 22 lipca 2021 r., sygn. SK 24/20, OTK ZU A/2021, poz. 43).

Jak zauważył Trybunał w orzeczeniu z 1 czerwca 2022 r., sygn. SK 124/20 (OTK ZU A/2022, poz. 32) „ażeby ochrona konstytucyjna, której podmioty mogą dochodzić w trybie skargi konstytucyjnej (...), była realna i efektywna, skarżący muszą mieć możliwość zakwestionowania nie tylko norm prawnych ustalonych na podstawie samego literalnego brzmienia przepisów, ale także norm prawnych, które zostały z tych przepisów wywiedzione w drodze wykładni i stosowania prawa przez sądy. Jednakże, jak wynika z konsekwentnego orzecznictwa Trybunału, kontrola w tym drugim wypadku jest dopuszczalna dopiero wówczas, gdy w drodze orzecznictwa sądowego, zwłaszcza popartego wypowiedziami orzeczniczymi Sądu Najwyższego lub Naczelnego Sądu Administracyjnego, dojdzie do utrwalenia się jednolitej wykładni treści normatywnej określonego przepisu. Innymi słowy, «kontrola prawidłowości wykładni zaskarżonego przepisu przez sąd mogłaby jednak wyjątkowo być przeprowadzona [przez Trybunał], gdyby zaskarżoną interpretację można było uznać za utrwaloną i jednolitą, akceptowaną także przez doktrynę, i w związku z tym określającą treść norm rzeczywiście stosowanych na podstawie danego przepisu» (...). Wykazanie utrwalenia się w orzecznictwie sądów takiej jednolitej wykładni jest – w świetle art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK – obowiązkiem skarżącego”.

W świetle powyższego obowiązkiem skarżącego było zatem wykazanie, że w orzecznictwie sądów doszło do utrwalenia się jednolitej wykładni kwestionowanych przepisów, czego jednak skarżący nie uczynił. W tej kwestii ograniczył się jedynie do stwierdzenia, że „[w]ykładnia art. 14 ust. 1 ustawy o PIT oraz art. 21 ust. 1 pkt 50 ustawy o PIT ma potwierdzenie w wykładni doktrynalnej i orzecznictwie sądowym, na co wskazuje się m.in. w uzasadnieniu do projektu Noweli” (s. 7 pisma), podczas gdy w uzasadnieniu do projektu nowelizacji wskazuje się jedynie na trzy orzeczenia (z czego tylko jeden stanowi wyrok NSA). Przedstawiona w skardze argumentacja skupia się przede wszystkim na polemice z ustaleniami Naczelnego Sądu Administracyjnego w kontekście nowelizacji kwestionowanych przepisów, obowiązującymi od 1 stycznia 2011 r., a sformułowane przez skarżącego zarzuty opierają się na wskazaniu, że kwestionowana regulacja prawna (sposób jej rozumienia) nie zawiera konkretnej treści zadowalającej skarżącego. Jak podniósł w piśmie z 4 października 2021 r. „[g]dyby (...) wiedział, że opodatkowaniu będzie podlegać wartość majątku polikwidacyjnego w postaci udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością w kwocie nominalnej, a nie rynkowej, nie podjąłby decyzji o likwidacji spółki osobowej lub odroczyłby ją w czasie

(np. umarzając udziały spółki kapitałowej), aby móc uiścić należny wtedy podatek) (...) opodatkowanie przysporzenia majątkowego wskutek nabycia niepieniężnego majątku polikwidacyjnego – było możliwe w inny sposób, tj. poprzez opodatkowanie wartości rynkowej wskutek zbycia nabytego przez wspólnika majątku polikwidacyjnego, tj. realnego przysporzenia, co nastąpiło wskutek korekty ustawy o PIT przez ustawodawcę w drodze Noweli (...) gdyby doszło do likwidacji spółki osobowej po Noweli [s]karżącemu nie można byłoby przypisać przychodu z tytułu nabycia niepieniężnego majątku polikwidacyjnego” (s. 3, 5 i 6 pisma).

Trybunał zauważa również, że podnoszone przez skarżącego uwagi stanowią w zasadzie postulaty *de lege ferenda* pod adresem ustawodawcy. Ich realizacja pozostaje jednak poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego (zob. np. wyrok TK z 12 lipca 2012 r., sygn. SK 31/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 80 oraz postanowienie TK z 13 stycznia 2015 r., sygn. SK 14/13, OTK ZU nr 1/A/2015).

Mając powyższe na względzie, Trybunał Konstytucyjny 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.