



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 31 maja 2016 r.

Pozycja 399

POSTANOWIENIE

z dnia 23 maja 2016 r.

Sygn. akt Ts 324/15

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Piotr Pszczółkowski – przewodniczący i sprawozdawca
Leon Kieres
Zbigniew Jędrzejewski,

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

art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 30e ust. 1 i art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy z dnia 16 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 80, poz. 350, ze zm.) z:

- 1) art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 2 i art. 32 ust 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) art. 75 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 3 października 2015 r. J.K. (dalej: skarżący, podatnik) zakwestionował zgodność art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 30e ust. 1 i art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy z dnia 16 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U.80.350, ze zm.; dalej: ustawa podatkowa) z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 2 i art. 32 ust 1 Konstytucji oraz art. 75 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji.

Rozpatrywana skarga konstytucyjna została sformułowana w związku z następującą sprawą. We wniosku o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej skarżący wskazał, że jego dziadkowie i rodzice zawarli wspólnie 19 listopada 2003 r. umowę o budowę lokalu mieszkalnego i miejsca postojowego. W dniu 23 września 2009 r., została zawarta umowa darowizny, na mocy której rodzice i dziadkowie podatnika darowali mu ekspektatywę odrębnej własności lokalu mieszkalnego oraz udział w ekspektatywie odrębnej własności lokalu niemieszkalnego (garażu). Skuteczność nabycia tych praw zależała od przyjęcia obdarowanego w poczet członków spółdzielni. W dniu 25 listopada 2009 r. uchwałą zarządu spółdzielni skarżący został przyjęty w poczet członków spółdzielni. Pismem z 12 stycznia 2010 r. spółdzielnia poinformowała o ostatecznym rozliczeniu budowy. W związku z wyodrębnieniem

własności lokali i powstaniem tzw. nieruchomości wspólnych wnioskodawca został poinformowany o wysokości opłat na rok 2010.

Dnia 31 marca 2010 r. została zawarta przedwstępna umowa sprzedaży ekspektatywy odrębnej własności lokalu mieszkalnego oraz ekspektatywy udziału we współwłasności lokalu niemieszkalnego stanowiącego garaż wielostanowiskowy wraz z prawem wyłącznego korzystania z miejsca postojowego. Spółdzielnia wskazała też decyzję z 4 sierpnia 2009 r., z której wynikało, że udzielono pozwolenia na użytkowanie budynku mieszkalnego wielorodzinnego wraz z częścią usługową i garażem wielostanowiskowym, że inwestycja została rozliczona i zakończona oraz że wnioskodawca wszedł już w posiadanie lokalu mieszkalnego i miejsca postojowego. W decyzji tej zawarto także pouczenie, iż zgodnie z art. 21 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (Dz.U.2003.119.1116 ze zm.; dalej: ustawa o spółdzielniach), spółdzielnia ustanawia na rzecz członka odrębną własność lokalu najpóźniej w terminie trzech miesięcy od jego wybudowania lub uzyskania pozwolenia na jego użytkowanie. Następnie w drodze aktu notarialnego zawarto umowę sprzedaży ekspektatywy. Pozyskane ze sprzedaży środki zostały przeznaczone na nabycie domu mieszkalnego. W związku z powyższym stanem faktycznym skarżący złożył wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, aby otrzymać odpowiedź na pytanie, czy kwota uzyskana ze sprzedaży ekspektatywy jest wolna od opodatkowania. Przedstawiając własne stanowisko w sprawie podatnik stwierdził, że w przypadku przeznaczenia środków ze sprzedaży ekspektatywy lokalu mieszkalnego i miejsca postojowego na cele mieszkaniowe, tj. zakup domu, przychód będzie wolny od opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy podatkowej.

W interpretacji indywidualnej z 27 marca 2012 r. działający w imieniu Ministra Finansów Dyrektor Izby Skarbowej w B. uznał stanowisko skarżącego za nieprawidłowe. Po bezskutecznym wezwaniu Ministra Finansów do usunięcia naruszenia prawa skarżący wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G. (dalej: WSA).

Oddalając skargę, sąd I instancji podzielił stanowisko organu, że zbycie ekspektatywy prawa do odrębnej własności nie jest równoznaczne ze zbyciem własności nieruchomości (odrębnej własności lokalu mieszkalnego). Sąd powołał się na art. 19 ust. 1 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych, z którego wynika, że z chwilą zawarcia ze spółdzielnią umowy o budowę lokalu powstaje roszczenie o ustanowienie odrębnej własności lokalu, zwane „ekspektatywą odrębnej własności lokalu”. Ekspektatywa tego prawa jest zbywalna, wraz z wkładem budowlanym albo jego wniesioną częścią, przechodzi na spadkobierców i podlega egzekucji. Wskazał jednak przy tym, że taka ekspektatywa nie stanowi jeszcze prawa odrębnej własności lokalu, lecz jest jedynie koniecznym, pierwszym warunkiem uzyskania tego prawa. Podkreślił, że prawo odrębnej własności lokalu, czyli prawo do nieruchomości lokalowej określone w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy podatkowej, powstaje dopiero w terminie określonym w art. 21 ustawy o spółdzielniach, w trybie i na zasadach wynikających m.in. z art. 7 i następnych ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz.U.2000.80.903, ze zm.). Na tle tych rozważań WSA zauważył, że w sprawie skarżącego, przedmiotem sprzedaży była ekspektatywa prawa własności nieruchomości, a nie prawo własności nieruchomości lub inne prawo wymienione w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy podatkowej (wyrok z października 2012 r.).

Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną podatnika (wyrok z maja 2015 r.).

W przekonaniu skarżącego kwestionowane unormowanie rozumiane w taki sposób, że nie ma zastosowania do sprzedaży ekspektatywy odrębnej własności lokalu i wydatkowania przychodu uzyskanego ze sprzedaży tego prawa na własne cele mieszkaniowe, narusza prawo do równej ochrony praw majątkowych i równego traktowania przez władze publiczne, w tym prawo do jednakowego traktowania podatników tej samej kategorii (art. 64 ust. 1 i 2

w związku z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji) oraz prawo do wsparcia przez państwo działań obywateli zmierzających do uzyskania własnego mieszkania, m.in. przez właściwą interpretację norm prawnych (art. 75 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji).

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji warunkiem merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej jest wykazanie przez skarżącego, że w związku z wydaniem przez organ władzy publicznej ostatecznego orzeczenia na podstawie zakwestionowanego w skardze aktu normatywnego doszło do naruszenia przysługujących skarżącemu wolności lub praw o charakterze konstytucyjnym. Uprawdopodobnienie tego naruszenia jest zatem przesłanką konieczną dopuszczalności skargi konstytucyjnej. W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny obowiązany jest zbadać, czy w rozpatrywanej sprawie doszło istotnie do naruszenia praw konstytucyjnych wskazanych przez skarżącą.

Z dołączonych do akt sprawy dokumentów wynika jednoznacznie, że przedmiotem postępowań toczących się przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi była pisemna interpretacja co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie podatnika. Należy zatem rozważyć, czy interpretacja indywidualna wydawana przez organy podatkowe może być uznana za orzeczenie o prawach lub wolnościach albo obowiązkach skarżącego określonych w Konstytucji.

W ocenie Trybunału – przedstawionej w mającym znaczenie dla rozpatrywanej skargi konstytucyjnej wyroku z 26 kwietnia 2005 r., SK 36/03 (OTK ZU nr 4/A/2005, poz. 40) – interpretacje indywidualne prawa podatkowego nie kształtują same przez się w sposób władczy praw ani obowiązków podatnika i nie determinują jego sytuacji prawnej. Stanowią one jedynie swoisty „drogowskaz” czy też „deklarację poglądów” aparatu fiskalnego na przedstawione zagadnienie prawne i nie wywołują żadnych skutków, to dopiero późniejsze autonomiczne decyzje podatnika (płatnika, inkasenta) mogą je rodzić. Konsekwencją udzielenia informacji podatkowej nie jest w żadnej mierze konkretyzacja przysługującego podatnikowi uprawnienia lub ciążącego na nim obowiązku, bo zarówno przedmiot opodatkowania, jak i zakres obowiązku podatkowego i moment jego powstania oraz stawki podatkowe określone są ustawami podatkowymi. Tym samym czynności organów podatkowych, polegające na informowaniu „o zakresie stosowania prawa”, nie mogą prowadzić ani do wykreowania bądź skonkretyzowania obowiązku, ani też do jego zniesienia bądź ograniczenia.

Również w doktrynie prawa podatkowego zwraca się uwagę na to, że wydanie interpretacji prawa podatkowego nie stanowi, nie zmienia ani nie uzupełnia obowiązującego prawa, nie może doprowadzić ani do wykreowania bądź skonkretyzowania obowiązku podatkowego, ani do jego zniesienia lub ograniczenia (zob. J. Brolik, *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 86-87). Tym samym nie tworzy ona materialnego stosunku prawnopodatkowego ani nie jest przejawem stosowaniem prawa (zob. H. Dzwonkowski, *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, red. W. Miemiec, Wrocław 2009, s. 144). Z tych przyczyn przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U.2015.613, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) nie nakładają ani na organy podatkowe, ani na adresatów interpretacji indywidualnych prawnego obowiązku zachowania się zgodnego z ich treścią. Podatnik może swobodnie i autonomicznie zdecydować, czy postąpi zgodnie z tą interpretacją, czy też w sposób z nią sprzeczny (zob. J. Brolik, *op.cit.*, s. 87). Indywidualna interpretacja jest bowiem jedynie niewiążącym dla adresata i organów podatkowych wzorcem wykładni prawa, przedstawianym na indywidualny wniosek zainteresowanego, zawierającym reguły wykładni i rozumienia pojęć i zwrotów obowiązującego prawa w sytuacji faktycznej istniejącej lub mo-

gącej zaistnieć w przyszłości (zob. H. Dzwonkowski, *op.cit.*, s. 143). Wzorzec ten wydawany jest przez organy podatkowe w celu wsparcia podatników i organów podatkowych w stosowaniu prawa oraz ochrony przed skutkami posłużenia się tym wzorcem w sytuacji, gdyby został on zmieniony albo nie został uznany przez organy podatkowe (uwzględniony w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej) albo sąd za prawidłowy (zob. *ibidem*). Wzorzec ten zatem wyznacza pole bezpieczeństwa prawnego w zakresie prawa podatkowego i karnego skarbowego dla podmiotu, który uzyskał interpretację, oraz podmiotu, który się na nią powołuje (zob. *ibidem*, s. 143 i 144).

Wnoszący skargę konstytucyjną w postępowaniu przed organami i sądami administracyjnymi domagał się jedynie rozpatrzenia wniosku o udzielenie interpretacji (tj. dokonania przez organy podatkowe wykładni przepisów ustawy podatkowej). W tym stanie rzeczy ani interpretacja indywidualna, ani orzeczenia sądów w tym zakresie nie stanowiły ostatecznego orzeczenia o wolnościach, prawach lub obowiązkach skarżącego, lecz były jedynie formą wyrażenia stanowiska tychże organów co do zasadności opinii skarżącego odnośnie do wykładni zaskarżonych w skardze konstytucyjnej regulacji (zob. wyrok TK z 25 września 2014 r., K 49/12, OTK ZU nr 8A/2014, poz. 94).

Okoliczność ta – w myśl art. 79 ust. 1 Konstytucji – wyklucza możliwość kontroli zgodności z Konstytucją zakwestionowanych regulacji ustawy podatkowej w trybie wniesionej skargi konstytucyjnej (por. postanowienia TK z: 19 kwietnia 2011 r., Ts 190/10 i Ts 191/10, OTK ZU nr 3/B/2011, poz. 254 i 255; 9 maja 2011 r., Ts 308/10, OTK ZU nr 5/B/2011, poz. 382; 17 lutego 2012 r., Ts 177/11, OTK ZU nr 1/B/2013, poz. 60; 9 stycznia 2014 r., Ts 129/12, OTK ZU nr 1/B/2014, poz. 28, 15 stycznia 2014 r., Ts 248/12, OTK ZU nr 1/B/2014, poz. 38, 8 października 2014 r., Ts 163/14, OTK ZU nr 5/B/2014, poz. 514).

Ponadto Trybunał zwraca uwagę na to, że skarżący upatruje niekonstytucyjność zaskarżonych przepisów w ich błędnym zastosowaniu przez organy orzekające w sprawie. Wadliwość stosowania tych regulacji wynika – zdaniem podatnika – z przyjęcia niekorzystnej interpretacji zaskarżonych przepisów, tj. uznania przez organy podatkowe i sądy administracyjne orzekające w jego sprawie, że w świetle prawa podatkowego nabycie ekspektatywy w założeniu swym zmierzające do uzyskania prawa własności lokalu, nie jest z jego uzyskaniem równoznaczne. W konsekwencji uznały one, że brak jest podstaw prawnych do zastosowania w sprawie podatnika art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy podatkowej. Zawarty bowiem w tych przepisach katalog jest katalogiem zamkniętym, a ustawodawca nie zaliczył do jego treści roszczeń i praw z tytułu nabycia ekspektatywy odrębnej własności lokalu, następnie odsprzedanej. Roszczenie takie jest zaliczane do kategorii praw majątkowych, do których ma zastosowanie art. 10 ust. 1 pkt 7 ustawy podatkowej.

Wątpliwości Trybunału nie budzi zatem to, że zarzuty sformułowane w skardze konstytucyjnej dotyczą w istocie wadliwości decyzji podjętych w sprawie skarżącego. W jego ocenie w tym zakresie rozpatrywana skarga jest skargą na stosowanie prawa.

Zgodnie z konstrukcją skargi konstytucyjnej przyjętą w polskim prawie przedmiotem skargi mogą być tylko akty normatywne będące podstawą rozstrzygnięcia, z którego wydaniem skarżący wiąże naruszenie przysługujących mu praw i wolności konstytucyjnych, nie zaś celowość i słuszność wydania takiego rozstrzygnięcia. Zadaniem Trybunału Konstytucyjnego jest orzekanie w sprawach zgodności aktów normatywnych z Konstytucją w celu wyeliminowania z systemu prawnego przepisów prawa niezgodnych z ustawą zasadniczą. Do kompetencji Trybunału Konstytucyjnego nie należy natomiast ocena prawidłowości ustaleń dokonanych w toku rozpoznania konkretnej sprawy ani kontrola sposobu stosowania lub nie stosowania przepisów przez orzekające w sprawie organy (zob. np. postanowienia TK z: 20 lipca 2011 r., Ts 303/10, OTK ZU nr 6/B/2011, poz. 454; 27 grudnia 2011 r., Ts 108/10,

OTK ZU nr 2/B/2012, poz. 189 oraz 7 lutego 2012 r., Ts 309/11, OTK ZU nr 2/B/2013, poz. 191).

Trybunał stwierdza także, że w rozpatrywanej skardze konstytucyjnej skarżący w istocie domaga się przyznania zwolnienia podatkowego. W tej sferze, jak w swoim dotychczasowym orzecznictwie Trybunał wielokrotnie podkreślał, ustawodawca ma daleko idącą swobodę w kształtowaniu polityki podatkowej. Zaznaczał przy tym, że pojęcie „wolności”, a szczególnie pojęcie „prawa obywatelskie”, nie zawierają swoistego prawa do ulgi podatkowej, które nie jest w żaden sposób konstytucyjnie umocowane (zob. postanowienie TK z 23 października 2006 r., SK 64/05, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 138 i wskazane tam orzecznictwo). Zwolnienia podatkowe są wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, a samo ich wprowadzenie przez ustawodawcę na ogół nie jest jednoznaczne z powstaniem prawa do osiągnięcia dochodów w sposób niepodlegający opodatkowaniu, swoistego „prawa do zwolnienia podatkowego”, skoro zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie (zob. np. wyrok TK z 27 lutego 2002 r., K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6).

Okoliczności powyższe przesądzają o oczywistej bezzasadności zarzutów sformułowanych w analizowanej skardze konstytucyjnej, co zgodnie z art. 77 ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U.2016.293) jest podstawą odmowy nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.