



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 25 października 2018 r.

Pozycja 146

POSTANOWIENIE z dnia 14 sierpnia 2018 r. Sygn. akt Ts 32/17

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Sławomira Wronkowska-Jaśkiewicz,

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

art. 10 ust. 1 pkt 8 a-c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w wersji obowiązującej od 1 stycznia 2007 r. (Dz. U. z 2006 r. Nr 217, poz. 1588) w zw. z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176) i z art. 7 ust. 1 oraz art. 22 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588) i art. 68 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926) z:

- art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 16 lutego 2017 r. (data nadania), M.D. (dalej: skarżąca) zarzuciła niezgodność art. 10 ust. 1 pkt 8 a-c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w wersji obowiązującej od 1 stycznia 2007 r. (Dz. U. z 2006 r. Nr 217, poz. 1588, ze zm.) w zw. z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.) i z art. 7 ust. 1 oraz art. 22 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588), a także art. 68 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926, ze zm.) z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 oraz z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została sformułowana w związku z następującą sprawą.

Skarżąca wystąpiła do Ministra Finansów o udzielenie interpretacji indywidualnej w sprawie zobowiązania z tytułu odpłatnej sprzedaży nieruchomości nabytej przez skarżącą w wyniku działu spadku.

Wniosek dotyczył następującego stanu faktycznego. W 1999 r. zmarł ojciec skarżącej nie pozostawiając testamentu. Spadek po nim obejmował m.in. udział w lokalu mieszkalnym nabytym na zasadzie współwłasności majątkowej małżeńskiej. W 2012 r. zmarła matka skarżącej, która również nie pozostawiła testamentu. Spadek po matce obejmował należący do niej udział wynoszący $\frac{1}{2}$ części ww. lokalu oraz $\frac{1}{4}$ części, będącej przedmiotem spadku po zmarłym w 1999 r. mężu.

Sąd Rejonowy w B. I Wydział Cywilny 29 października 2012 r. wydał postanowienie stwierdzające nabycie spadku po ojcu i matce skarżącej. Następnie, na skutek przeprowadzonego postępowania sądowego o dział spadku Sąd Rejonowy w B. postanowieniem z 20 marca 2013 r. przyznał na wyłączną własność skarżącej lokal mieszkalny i zasądził na rzecz siostry skarżącej kwotę 23.333,00 zł tytułem spłaty jej części udziału w ww. lokalu. Spadek po zmarłym w 1999 r. ojcu skarżącej został objęty podatkiem od spadków i darowizn na podstawie przepisów obowiązujących w brzmieniu do końca 2006 r. Natomiast spadek po zmarłej w 2012 r. matce skarżącej nie podlegał opodatkowaniu. Skarżąca zamierzała sprzedać lokal mieszkalny nabyty na skutek działu spadku. Sprzedaż miała być dokonana przed upływem 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lokalu.

W związku z powyższym skarżąca złożyła wspomniany wcześniej wniosek do Ministra Finansów o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego aby otrzymać odpowiedź na pytanie, czy powinna zapłacić podatek dochodowy od osób fizycznych od kwoty uzyskanej ze sprzedaży lokalu mieszkalnego w części nabytej w 1999 r. w spadku po zmarłym ojcu, czy też od kwoty uzyskanej z jego sprzedaży, w części nabytej w spadku w 2012 r. po zmarłej matce, tj. $\frac{1}{2}$ części lokalu mieszkalnego będącego jej własnością oraz $\frac{1}{4}$ części nabytej przez matkę w spadku po mężu. Przedstawiając własne stanowisko w sprawie skarżąca stwierdziła, że podatek powinien być naliczony tylko od przychodu (dochodu) uzyskanego ze sprzedaży lokalu mieszkalnego w części odziedziczonej po zmarłej w 2012 r. matce.

W interpretacji indywidualnej z 21 sierpnia 2013 r. działający w imieniu Ministra Finansów Dyrektor Izby Skarbowej w B. uznał stanowisko skarżącej za nieprawidłowe. Po bezskutecznym wezwaniu Ministra Finansów do usunięcia naruszenia prawa poprzez zmianę interpretacji indywidualnej, skarżąca wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w S. (dalej: WSA).

Wyrokiem z 24 kwietnia 2014 r. WSA uwzględnił skargę i uchylił zaskarżoną interpretację.

Od powyższego wyroku Minister Finansów działając przez Dyrektora Izby Skarbowej w B. wniósł skargę kasacyjną. Wyrokiem z 30 października 2016 r. Naczelny Sąd Administracyjny uchylił zaskarżony wyrok w całości i oddalił skargę.

Orzeczenie to wraz z uzasadnieniem zostało doręczone skarżącej 17 listopada 2016 r.

Zdaniem skarżącej zakwestionowane w skardze przepisy naruszają zasady poprawnej legislacji, ze względu na brak określoności przepisu podatkowego, zasady ochrony stabilności stosunków prawnych, zasady nie działania prawa wstecz, będące składową zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiedzionej z art. 2 Konstytucji zasady demokratycznego państwa prawnego oraz naruszają prawa ekonomiczne podatników przez pozbawienie ich możliwości powołania się na zarzut przedawnienia zobowiązań podatkowych z upływem okresu, w którym upłynął termin płatności podatku od przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości nabytych w spadku oraz nieuwzględnienia zasady *lex retro non agit* (art. 2 w zw. z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji).

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: u.o.t.p. 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 u.o.t.p. TK.

2. Skarżąca zakwestionowała art. 10 ust. 1 pkt 8 a-c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w wersji obowiązującej od 1 stycznia 2007 r. (Dz. U. z 2018 r. poz. 200, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.), który stanowi, że źródłem przychodu jest odpłatne zbycie (z zastrzeżeniami wskazanymi w ust. 2 tego przepisu): nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości (lit. a), spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej (lit. b) oraz prawa wieczystego użytkowania gruntów (lit. c) – jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a-c – przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy – przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany. Razem z art. 10 ust. 1 pkt 8 a-c u.p.d.o.f. zakwestionowane zostały „związkowo” następujące przepisy: art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. d u.p.d.o.f. (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.), który wskazuje, że wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, w całości – jeżeli ich nabycie nastąpiło w drodze spadku lub darowizny; art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588; dalej: z.u.p.d.o.f.) stanowiący, że do przychodu (dochodu) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c u.p.d.o.f. nabytych lub wybudowanych (oddanych do użytkowania) do 31 grudnia 2006 r., stosuje się zasady określone w u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2007 r.; art. 22 z.u.p.d.o.f. wskazujący, że ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2007 r. oraz art. 68 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800; dalej: Ordynacja podatkowa) w brzmieniu: „zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2, nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy”.

3. 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. Orzeczenie przedstawione przez skarżącego jako ostateczne rozstrzygnięcie w sprawie, która legła u podstaw wniesienia skargi, musi więc bezpośrednio prowadzić do naruszenia konstytucyjnej wolności lub konstytucyjnego prawa wskazanych w skardze jako wzorzec kontroli konstytucyjności zaskarżonej regulacji. Naruszenie to musi

mieć przy tym charakter konkretny i aktualny, a nie jedynie potencjalny (zob. np. postanowienie TK z: 24 września 2013 r., Ts 244/12, OTK ZU nr IIB/SUP./2014, poz. 870).

4. Z dołączonych do akt sprawy dokumentów wynika jednoznacznie, że przedmiotem postępowań toczących się przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi była pisemna interpretacja dotycząca zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie podatnika. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego konsekwentnie przyjmuje się, że interpretacje indywidualne, a także orzeczenia sądów administracyjnych wydane na skutek wniesienia skargi w tym zakresie, nie stanowią ostatecznego orzeczenia o konstytucyjnych wolnościach, prawach lub obowiązkach skarżącego, lecz są jedynie przedstawieniem stanowiska organów podatkowych co do zasadności opinii skarżącego w zakresie dokonania wykładni przepisów prawa podatkowego (zob. postanowienia TK z: 19 kwietnia 2011 r., Ts 190/10 i Ts 191/10, OTK ZU, nr 3/B/2011, poz. 254 i 255).

Zdaniem Trybunału – przedstawionym w 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 dopiero późniejsze autonomiczne decyzje podatnika mogą rodzić określone skutki. Konsekwencją udzielenia informacji podatkowej nie jest w żadnej mierze konkretyzacja przysługującego podatnikowi uprawnienia lub ciążącego na nim obowiązku, bowiem 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.

W postępowaniu przed organami i sądami administracyjnymi skarżąca domagała się rozpatrzenia wniosku o udzielenie interpretacji przepisów prawa podatkowego, które potencjalnie będą mogły mieć zastosowanie w związku ze sprzedażą nieruchomości nabytej w wyniku działu spadku (tj. dokonania przez organy podatkowe wykładni zaskarżonych przepisów ustawy podatkowej). W tym stanie rzeczy ani interpretacja indywidualna, ani orzeczenia sądów w przedmiotowym zakresie nie były ostatecznym – w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji – orzeczeniem o wolnościach, prawach lub obowiązkach skarżącego, lecz przedstawiały stanowisko tychże organów w sprawie zasadności opinii skarżącej na temat dokonanej wykładni regulacji zaskarżonych w skardze konstytucyjnej.

5. Mając powyższe na względzie, Trybunał stwierdza, że rozpatrywana skarga nie spełnia podstawowego warunku wskazanego w art. 79 ust. 1 Konstytucji i art. 53 ust. 1 u.o.t.p. TK.

Okoliczność ta jest – zgodnie z art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p. TK – podstawą odmowy nadania analizowanej skardze dalszego biegu.

Z tych przyczyn Trybunał Konstytucyjny postanowił jak na wstępie.

POUCZENIE

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