



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 17 kwietnia 2023 r.

Pozycja 95

POSTANOWIENIE

z dnia 21 czerwca 2018 r.

Sygn. akt Ts 23/17

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Leon Kieres,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej [...] Spółka Akcyjna z siedzibą w K. w sprawie zgodności:

art. 12 ust. 1 w zw. z art. 7 ust. 1 oraz art. 12 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, ze zm.) z art. 64 ust. 1, 2 i 3, art. 22, art. 32 ust. 1 i 2, art. 84 i art. 217 w zw. z art. 2, art. 7 i art. 20 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 6 lutego 2017 r. (data nadania) [...] Spółka Akcyjna (dalej: skarżąca) zarzuciła niezgodność art. 12 ust. 1 w związku z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, ze zm.; dalej: u.p.d.o.p.) oraz art. 12 ust. 1 pkt 1 w zakresie, w jakim przepis ten kwalifikuje jako przychód wartość pieniężną certyfikatów inwestycyjnych emitowanych przez fundusz inwestycyjny zamknięty nabywanych przez osobę prawną w zamian za akcje w związku z art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p. z art. 64 ust. 1, 2 i 3, art. 22, art. 32 ust. 1 i 2, art. 84 i art. 217 w związku z art. 2, art. 7 i art. 20 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą.

Skarżąca wystąpiła do Dyrektora Izby Skarbowej w K. o wydanie interpretacji indywidualnej z zakresu prawa podatkowego w odniesieniu do zdarzenia przyszłego. Skarżąca zamierzała bowiem dokonać operacji gospodarczej, polegającej na objęciu przez nią certyfikatów inwestycyjnych emitowanych przez fundusz inwestycyjny zamknięty w zamian za wniesienie do funduszu posiadanych przez skarżącą akcji spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. W związku z tym skarżąca powzięła wątpliwość, czy wskutek dokonania powyższej operacji gospodarczej powstanie u niej przychód. Zajmując stanowisko w sprawie, skarżąca stwierdziła, że w przypadku objęcia certyfikatów inwestycyjnych w funduszu za wniesienie wpłaty w postaci papierów wartościowych (akcji) nie powstanie u spółki przychód.

W interpretacji indywidualnej z 6 września 2013 r. Dyrektor Izby Skarbowej w K., działając w imieniu Ministra Finansów, uznał stanowisko skarżącej za nieprawidłowe (sprawa: [...]). Po bezskutecznym wezwaniu organu, który wydał interpretację indywidualną, do usunięcia naruszenia prawa, skarżąca wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w K. (dalej: WSA).

Wyrokiem z 27 lutego 2014 r. (sygn. akt [...]) WSA uwzględnił skargę i uchylił zaskarżoną interpretację.

Od powyższego wyroku Dyrektor Izby Skarbowej w K. działający z upoważnienia Ministra Finansów wniósł skargę kasacyjną. Wyrokiem z 15 września 2016 r. (sygn. akt [...]) Naczelny Sąd Administracyjny uchylił zaskarżony wyrok w całości i oddalił skargę.

Orzeczenie to wraz z uzasadnieniem zostało doręczone skarżącej 9 listopada 2016 r.

Zdaniem skarżącej zakwestionowane w skardze przepisy naruszają przysługujące jej prawo do własności (art. 64 ust. 1-3 Konstytucji), prawo do równego traktowania, bez dyskryminacji (art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji), zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasadę nakładania podatków tylko w drodze ustawy (art. 84 i art. 217 w zw. z art. 2 Konstytucji) oraz swobodę działalności gospodarczej (art. 22 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. 12 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2343, ze zm.; dalej: u.p.d.o.p.) określający co jest przychodem podatkowym, w tym „zakresowo” pkt 1 tego przepisu stanowiący o tym, że przychodami są otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe. W związku z art. 12 został zaskarżony także art. 7 ust. 1 wskazujący, że przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów. Przepis ten wskazuje również, że w sytuacjach określonych w odrębnych przepisach przedmiotem opodatkowania jest przychód.

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 konstytucyjnych wolności lub konstytucyjnych praw 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., sygn. Ts 244/12, OTK ZU nr II/B/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 zajęciem stanowiska przez organy podatkowe co do zasadności opinii skarżącego w zakresie dokonania wykładni przepisów prawa podatkowego (zob. postanowienia TK z: 19 kwietnia 2011 r., sygn. 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., sygn. 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, zarówno bowiem przedmiot opodatkowania, jak i zakres obowiązku podatkowego i moment jego powstania oraz stawki podatkowe określane 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 nie kwestionowała zasadności nałożenia na nią podatku na podstawie zaskarżonych przepisów, lecz domagała się jedynie rozpatrzenia wniosku o udzielenie interpretacji przepisów prawa podatkowego, które potencjalnie będą mogły mieć zastosowanie w związku z planowanym nabyciem certyfikatów inwestycyjnych (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.

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.

5. Mając na uwadze powyższe, Trybunał jedynie na marginesie wskazuje także na inne uchybienia skargi, które nie pozwalają na poddanie jej kontroli merytorycznej.

6. Skarżąca zarzuciła zakwestionowanym przepisom naruszenie zasady równości (art. 32 Konstytucji). Według skarżącej opodatkowane zostają niektóre podmioty (w tym skarżąca), „zaś inne otrzymują interpretacje podatkowe, że w analogicznym stanie faktycznym, przy uczestnictwie nawet w tym samym funduszu inwestycyjnym, brak jest obowiązku podatkowego, a zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania opodatkowanie ma dotyczyć wszystkich podmiotów znajdujących się w takiej samej sytuacji”.

Po pierwsze, należy wskazać, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału art. 32 Konstytucji nie może być samodzielnym wzorcem kontroli w postępowaniu skargo-

wym, ponieważ nie wyraża on praw lub wolności o charakterze podmiotowym. W odniesieniu do tego przepisu Trybunał stwierdził, że wynikające z tego przepisu prawo do równego traktowania ma „charakter niejako prawa »drugiego stopnia« (»metaprawa«), tzn. przysługuje ono w związku z konkretnymi normami prawnymi, lub innymi działaniami organów władzy publicznej, a nie w oderwaniu od nich – niejako »samoistnie«. Jeżeli te normy lub działania nie mają odniesienia do konkretnych określonych w Konstytucji wolności i praw, prawo do równego traktowania nie ma w pełni charakteru prawa konstytucyjnego, a to sprawia, że nie może ono być chronione za pomocą skargi konstytucyjnej” (postanowienie TK z 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001 poz. 225). Art. 32 Konstytucji można więc wskazać jako wzorzec kontroli w postępowaniu skargowym tylko wówczas, gdy odniesie się go do treści innych norm konstytucyjnych chroniących poszczególne wolności i prawa naruszone regulacją kwestionowaną w skardze konstytucyjnej (zob. np. postanowienie TK z 13 marca 2002 r., sygn. Ts 108/01, OTK ZU nr 2/B/2002, poz. 138).

Po drugie, argumentacja skarżącej odnosząca się do tego wzorca kontroli wskazuje, że podniesione przez nią zarzuty odnoszą się do sposobu w jaki zaskarżone przepisy zostały zastosowane przez orzekające w sprawie organy administracyjne i sądy. Zdaniem skarżącej rzeczywiste przyczyny jej opodatkowania to „braki w budżecie państwa oraz to, że Skarżący jest wystarczająco bogatym podmiotem, by ponieść koszty podatku”. 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 (zob. postanowienie TK z 23 maja 2016 r., sygn. Ts 324/15, OTK ZU B/2016, poz. 399).

7. Wśród zarzutów podniesionych przez skarżącą przeciwko zakwestionowanym przepisom znalazł się również ten, dotyczący nieproporcjonalnego naruszenia swobody działalności gospodarczej (art. 20 w zw. z art. 31 ust. 3 oraz art. 22 Konstytucji), a także naruszenia istoty prawa własności (art. 64 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 3 oraz w zw. z art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji). Zdaniem skarżącej na podstawie zakwestionowanych unormowań opodatkowaniu podlegać będzie „samo objęcie certyfikatów w zamian za akcje (brak realnego przysporzenia w majątku spółki), ale również przychód na drugim etapie inwestycji, tj. w momencie umorzenia lub zbycia certyfikatów”. Będzie to skutkowało – zdaniem skarżącej – podwójnym opodatkowaniem tego samego dochodu oraz obciążeniem tego dochodu w sposób uniemożliwiający racjonalne korzystanie z niego.

Trybunał przypomina, że skarga konstytucyjna jest szczególnym środkiem ochrony konstytucyjnych praw lub wolności. Jednym z jej wymogów jest to, aby skarżący uprawdopodobnił naruszenie przysługujących mu konstytucyjnych praw lub wolności. Naruszenie to musi dotyczyć praw skarżącego, mieć indywidualny i aktualny charakter. Tymczasem zarzuty sformułowane przez skarżącą mają charakter jedynie potencjalnych. Skarżąca wskazuje bowiem ewentualne przyszłe naruszenie swych praw, które wystąpi dopiero „w momencie umorzenia certyfikatów, zbycia ich na rzecz osoby trzeciej lub wyjątkowo w następstwie wypłaty dochodów funduszu bez umarzania certyfikatów”.

Powyższe okoliczności uzasadniają odmowę nadania skardze konstytucyjnej 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.