



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 29 czerwca 2017 r.

Pozycja 120

POSTANOWIENIE

z dnia 9 stycznia 2017 r.

Sygn. akt Ts 185/16

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Lech Morawski,

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

- 1) art. 274a § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.) z art. 42 ust. 2 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 oraz art. 47 i art. 51 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768, ze zm.) z:
 - a) art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
 - b) art. 64 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 3) art. 15 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768, ze zm.) z:
 - a) art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
 - b) art. 64 ust. 2 w związku z art. 18 oraz art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 18 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
 - c) art. 64 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

1. W sporządzonej przez radcę prawnego i wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 2 września 2016 r. (data nadania) skardze konstytucyjnej M.K.F. (dalej: skarżąca) zarzuciła niezgodność: po pierwsze – art. 274a § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U.2005.8.60, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) z art. 42 ust. 2 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 oraz art. 47 i art. 51 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji; po drugie – art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U.2009.93.768, ze zm.; dalej: upsd) z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 217, a także

z art. 64 ust. 2 Konstytucji; po trzecie – art. 15 ust. 4 upsd z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2, a także z art. 64 ust. 2 w związku z art. 18 oraz art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 18, jak również z art. 64 ust. 2 Konstytucji.

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

2.1. Pismem z września 2012 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w W. (dalej też: organ), po przeprowadzeniu czynności sprawdzających, wezwał skarżącą do przedstawienia wyjaśnień co do źródeł przychodów wykazanych przez nią w zeznaniach podatkowych PIT-37 za lata 2004-2010.

16 października 2012 r. skarżąca złożyła zeznania SD-3 o nabyciu własności rzeczy i praw majątkowych tytułem darowizny w kwocie 134 876,42 zł od jej rodziców na podstawie umowy darowizny zawartej 1 marca 2009 r.

2.2. Decyzją ze stycznia 2013 r. w sprawie organ ustalił od otrzymanej od skarżącej kwoty 134 876,42 zł, przyjmując jako podstawę opodatkowania kwotę 115 602,00 zł, podatek od spadków i darowizn według stawki w kwocie 20% w wysokości 23 120,00 zł.

W uzasadnieniu wskazał, że skarżąca, wbrew ciążącemu na niej obowiązkowi podatkowemu, nie zgłosiła w przepisany termin otrzymania darowizny od swoich rodziców zatem – jak podkreślił – w związku z jej ujawnieniem dopiero w toku czynności sprawdzających nie podlegała ona zwolnieniu z opodatkowania i należało zastosować wobec skarżącej sankcyjną, podwyższoną stawkę podatkową.

2.3. Decyzja ze stycznia 2013 r. została potwierdzona przez Dyrektora Izby Skarbowej w W. w decyzji wydanej kwietnia 2013 r. w sprawie.

2.4. Wojewódzki Sąd Administracyjny w W. wyrokiem z września 2013 r. w sprawie oddalił skargę skarżącej na decyzję z kwietnia 2013 r. Orzeczenie to zostało następnie podtrzymane w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego – Izby Finansowej z kwietnia 2016 r. w sprawie.

3. Zdaniem skarżącej niezgodność art. 274a § 2 ordynacji podatkowej z art. 42 ust. 2 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 oraz art. 47 i art. 51 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji polega na „nieprecyzyjnym uregulowaniu instytucji czynności sprawdzających, tj. instytucji ingerującej w sferę prywatności podatnika, w takim zakresie, że umożliwia organom podatkowym badanie całokształtu sytuacji majątkowej i finansowej podatnika, co stoi w sprzeczności z zasadą domniemania prawidłowości rozliczeń podatnika (art. 42 ust. 2 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP), zasadą, że ciężar dowodzenia, iż wystąpiły nieprawidłowości rozliczeń podatnika spoczywa na organie podatkowym (art. 42 ust. 2 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP), oraz w sprzeczności z prawem do prywatności z uwagi na żądanie od podatnika wyjaśnień dotyczących zdarzeń obojętnych podatkowo, do których składania podatnik nie jest zobowiązany na podstawie obowiązujących ustaw (art. 47 i art. 51 Konstytucji RP), w oparciu o regulację niespełniającą standardu poprawnej legislacji (art. 2 Konstytucji RP)”.

Zarzut niezgodności art. 6 ust. 4 upsd z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 217 Konstytucji skarżąca uzasadnia tym, że zaskarżony przepis dopuszcza do „ingerencji w prawo własności poprzez określenie momentu powstawania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn z naruszeniem zasady określoności przepisów i standardów poprawnej legislacji oraz nakazu uregulowania w ustawie obowiązków podatkowych”.

Przepisowi art. 15 ust. 4 upsd skarżąca zarzuca naruszenie art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji „polegające na dopuszczeniu do ingerencji w prawo własności poprzez zastosowanie sankcyjnej stawki podatku na podstawie przepisu regulującego przesłanki zastosowania sankcji z naruszeniem zasady określoności przepisów i standardów poprawnej legislacji”. Z kolei niezgodność wskazanej regulacji z art. 64 ust. 2 w związku z art. 18 oraz art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 18 Konstytucji polegać ma na „dopuszczeniu do niewspółmiernej ingerencji w prawo własności poprzez jednolite zastosowanie sankcyjnej stawki podatku do: (1) obdarowanych należących do pierwszej grupy podatkowej, otrzymujących darowiznę w kręgu najbliższej rodziny w okolicznościach niebudzących wątpliwości (wpłata na rachunek bankowy) z uwagi na niedochowanie warunku zwolnienia z art. 4a upsd polegające na niezłożeniu informacji SD-Z2 w wymaganym terminie oraz (2) innych pozostałych obdarowanych, m.in. którzy nie mogli korzystać ze zwolnienia z art. 4 upsd, a tym samym mieli istotny motyw do niezgłaszania darowizny, a ponadto same okoliczności dokonania darowizny mogły budzić wątpliwości”.

Skarżąca zarzuca również art. 6 ust. 4 i art. 15 ust. 4 upsd naruszenie art. 64 ust. 2 Konstytucji „w zakresie, w jakim dotyczy wyłącznie obdarowanego z pominięciem innych podmiotów, które mogłyby nie dokonać zgłoszenia nabycia rzeczy lub praw majątkowych, jak spadkobiercy oraz inni nabywcy rzeczy i praw majątkowych, oraz w zakresie, w jakim nie przewiduje dobrowolnego uregulowania zaległych obowiązków z tytułu podatku w toku czynności sprawdzających, tak jak miało to miejsce w przypadku podatników innych podatków”.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. W dniu 2 stycznia 2017 r. weszła w życie ustawa z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz.U. 2072; dalej: ustawa o TK). Zgodnie zaś z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz.U.2074) do postępowań przed Trybunałem wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy o TK stosuje się przepisy tej ustawy.

2. Stosownie do art. 61 ust. 1 ustawy o TK skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym, podczas którego Trybunał bada, czy odpowiada ona określonym przez prawo wymogom.

3. Przedmiotem zaskarżenia w niniejszej sprawie są art. 274a § 2 ordynacji podatkowej oraz art. 6 ust. 4 i art. 15 ust. 4 upsd. Przepisy te stanowią odpowiednio:

„W razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych” (art. 274a § 2 ordynacji podatkowej);

„Jeżeli nabycie niezgłoszone do opodatkowania stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma; jeżeli pismem takim jest orzeczenie sądu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia. W przypadku gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt nabycia” (art. 6 ust. 4 upsd);

„Nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy podlega opodatkowaniu według stawki 20%, jeżeli obowiązek podatkowy

powstał skutek powołania się podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego na okoliczność dokonania tej darowizny, a należny podatek od tego nabycia nie został zapłacony” (art. 15 ust. 4 upsd).

Jako wzorce kontroli skarżąca powołała: art. 42 ust. 2 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 oraz art. 47 i art. 51 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji – odnośnie do art. 274a § 2 ordynacji podatkowej; art. 64 ust. 2 Konstytucji – odnośnie do art. 6 ust. 4 i art. 15 ust. 4 upsd; art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 217 Konstytucji – odnośnie do art. 6 ust. 4 upsd; art. 64 ust. 1 w związku z art. 2, a także art. 64 ust. 2 w związku z art. 18 oraz art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 18 Konstytucji – odnośnie do art. 15 ust. 4 upsd.

4. Trybunał stwierdza, że rozpoznanie merytoryczne analizowanej skargi konstytucyjnej jest niedopuszczalne.

5. W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że w swoim dotychczasowym orzecznictwie Trybunał wielokrotnie podkreślał, iż ze względu na charakter skargi konstytucyjnej jako *ultima ratio* w systemie ochrony konstytucyjnych wolności lub praw jednostki warunkiem dopuszczalności merytorycznego rozpoznania tego środka prawnego (wydania orzeczenia w sprawie) jest wykazanie przez skarżącego minimalnej staranności w trosce o zabezpieczenie swoich interesów prawnych przed jego wniesieniem. Skarga konstytucyjna – co wymaga szczególnego zaakcentowania – nie może być wykorzystywana jako instrument służący korygowaniu zaniedbań popełnionych w postępowaniu poprzedzającym jej złożenie (zob. postanowienia TK z: 17 marca 1998 r. w sprawie Ts 27/97, OTK ZU nr 2/1998, poz. 19; 16 października 2002 r. w sprawie SK 43/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 77; 3 lipca 2007 r. w sprawie SK 4/07, OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 165; 13 stycznia 2011 r. w sprawie Ts 301/09, OTK ZU nr 1/B/2011, poz. 65, oraz 22 lipca 2014 r. w sprawie SK 28/12, OTK ZU nr 7A/2014, poz. 87). Brak takiej staranności należy oceniać jako przyczynienie się przez skarżącego do ukształtowania jego sytuacji prawnej, to zaś – w oparciu o przesłankę niedopuszczalności orzekania (art. 59 ust. 1 pkt 2 *in fine* ustawy o TK) – przekłada się na odmowę nadania dalszego biegu skardze (na etapie rozpoznania wstępnego) lub umorzenie postępowania (na etapie rozpoznania merytorycznego).

5.1. Zgodnie z art. 79 Konstytucji, skarga konstytucyjna może dotyczyć wyłącznie aktu prawnego, na podstawie którego wydane zostało orzeczenie naruszające konstytucyjne wolności lub prawa skarżącego. Jak zauważył Trybunał w wyroku z 15 października 2002 r. w sprawie SK 6/02 (OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 65), „[s]karga konstytucyjna wedle Konstytucji nie jest skargą «na rozstrzygnięcie», lecz skargą «na przepis». (...) To kształtuje w szczególny sposób dowodowe powinności skarżącego: nawet bowiem wykazanie istnienia związku koniecznego (typu *conditio sine qua non*) między zarzucanym naruszeniem wolności (praw) konstytucyjnych a rozstrzygnięciem, które ów skutek spowodowało, nie jest tożsame z dowodem, że przyczyną zarzucanego naruszenia jest niekonstytucyjność samego przepisu będącego prawną podstawą rozstrzygnięcia. Niezbędne jest bowiem wykazanie, że związek ten istnieje między brakiem konstytucyjności przepisu a naruszeniem prawa lub wolności”.

Ciężar udowodnienia tego faktu spoczywa przy tym na skarżącym (por. art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK).

5.2. W odniesieniu do rozpoznawanej skargi konstytucyjnej wskazany warunek nie został spełniony. Choć Trybunał Konstytucyjny nie jest uprawniony do badania prawidłowości stosowania prawa przez sądy czy organy administracji (nie może bowiem pełnić

funkcji kolejnego „organu odwoławczego” – zob. np. postanowienie TK z 1 grudnia 2010 r. w sprawie SK 50/07, OTK ZU nr 10/A/2010, poz. 130), to nie może abstrahować od tego, że określenie należnego od skarżącej podatku od spadków i darowizn przy zastosowaniu stawki w wysokości 20% w świetle przytoczonych w skardze okoliczności nie wynika samoistnie z zaskarżonych przepisów (w tym zwłaszcza art. 15 ust. 4 upsd). Pierwotną przyczyną takiego rozstrzygnięcia (wyraźnie zresztą wskazaną w uzasadnieniu decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w W.) jest bowiem to, że skarżąca nie zgłosiła w przepisany terminie faktu otrzymania darowizny od swoich rodziców.

5.3. Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 2 *in principio* upsd podatnikowi od spadków i darowizn podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej tytułem darowizny.

W myśl art. 5 upsd obowiązek podatkowy ciąży na nabywcy własności lub praw majątkowych.

W wypadku nabycia tytułem darowizny obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego, a w razie zawarcia umowy bez zachowania przewidzianej formy – z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia; jeżeli jednak ze względu na przedmiot darowizny przepisy wymagają szczególnej formy dla oświadczeń obu stron, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia takich oświadczeń (art. 6 ust. 1 pkt 4 upsd). W sytuacji, w której nabycie tytułem darowizny następuje w częściach, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą nabycia poszczególnych części (art. 6 ust. 1a upsd).

Stosownie do art. 17a ust. 1 upsd podatnicy podatku od spadków i darowizn są obowiązani – z wyjątkiem sytuacji gdy podatek pobierany jest przez płatnika – złożyć, w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego, właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych według ustalonego wzoru. Do zeznania podatkowego dołącza się dokumenty mające wpływ na określenie podstawy opodatkowania. Opodatkowanie następuje na zasadach określonych w art. 14 (dotyczącym grup podatkowych) oraz art. 15 ust. 1-3 upsd (dotyczącym „zwykłych” skal podatkowych).

W myśl zaś art. 4a upsd zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego powstałego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 2-5, 7 i 8 oraz ust. 2 upsd, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia – w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, z zastrzeżeniem ust. 2 i 4 oraz w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne, a wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych, przekracza kwotę określoną w art. 9 ust. 1 pkt 1 upsd – udokumentują ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy, na jego rachunek, inny niż płatniczy, w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub przekazem pocztowym.

W przypadku gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt nabycia (art. 6 ust. 4 zdanie drugie upsd). Wówczas nabycie w drodze darowizny podlega opodatkowaniu według stawki 20% na podstawie art. 15 ust. 4 upsd.

5.4. W świetle ustaleń co do stanu faktycznego poprzedzającego wniesienie skargi konstytucyjnej skarżąca zawarła 1 marca 2009 r. ze swoimi rodzicami umowę darowizny środków pieniężnych, których przelew nastąpił w dwóch transzach: 4 marca 2009 r. i 15 kwietnia 2009 r. Z uwagi na to, że umowa darowizny nie została sporządzona w formie aktu notarialnego, obowiązek podatkowy w wypadku skarżącej powstał w momencie dokonania wskazanego wyżej przelewu.

Mimo wyraźnych postanowień właściwych przepisów upsd skarżąca nie dopełniła jednak w przepisany termin obowiązków zgłoszenia do urzędu skarbowego otrzymanej darowizny. Nie skorzystała też z przewidzianej prawem możliwości uzyskania zwolnienia otrzymanej darowizny z opodatkowania.

Dopiero w toku prowadzonych w 2012 r. przez organ podatkowy czynności sprawdzających wobec skarżącej – w związku z wątpliwościami co do poprawności wykazywanych przez nią dochodów w zeznaniach podatkowych PIT-37 za lata 2004–2010 – skarżąca poinformowała o otrzymanej darowiznie, składając zeznanie SD-3 16 października 2012 r. W tej sytuacji ustalono podatek od otrzymanej przez nią darowizny przy zastosowaniu stawki w wysokości 20%.

5.5. W tym stanie rzeczy Trybunał stwierdza, że to nie zakwestionowane przepisy *ipso iure* spowodowały ustalenie należnego od skarżącej podatku od spadków i darowizn według sankcyjnej stawki w wysokości 20%, ale wyłącznie niezachowanie przez nią należytej staranności. Przepisy upsd dotyczące powstawania zobowiązania podatkowego od darowizny są na tyle precyzyjne, że niezastosowanie się do nich wynikać może wyłącznie albo z ich nieznamośności, albo ze świadomej chęci uchylenia się od obowiązku podatkowego. Okoliczność, że skarżąca ujawniła otrzymanie darowizny w toku czynności sprawdzających (art. 274a ordynacji podatkowej), a nie postępowania kontrolnego (art. 281 i n. ordynacji podatkowej), jest tu bez znaczenia, gdyż w obu przypadkach ustawodawca wyraźnie upoważnił organy podatkowe do pozyskiwania informacji mających wpływ na ustalenie istnienia albo nieistnienia danego podatkowego stanu faktycznego.

5.6. Powyższa okoliczność przemawia za odmową nadania dalszego biegu skardze na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 *in fine* w związku z art. 61 ust. 4 pkt 1 ustawy o TK.

6. W dalszej kolejności Trybunał wskazuje również na inne uchybienia skargi konstytucyjnej.

6.1. Należy zauważyć, że każdorazowa ocena dopuszczalności wskazania danych przepisów konstytucyjnych powoływanych „samodzielnie” czy też „związkowo” w sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną wymaga uprzedniego zbadania, czy da się z nich wyprowadzić – choćby pośrednio – treści odnoszące się do konstytucyjnych praw, wolności lub obowiązków jednostki (zob. np. postanowienie TK z 19 października 2010 r. w sprawie Ts 257/08, OTK ZU nr 5/B/2010, poz. 336), a także czy zarzuty sformułowane w oparciu o te przepisy nie są oczywiście bezzasadne. Jednocześnie, aby skarga konstytucyjna została uznana za prawidłową, musi występować ścisła relacja (związek) pomiędzy treścią orzeczenia, w związku z którym została złożona, zaskarżonym przepisem aktu normatywnego a postawionym zarzutem niezgodności tego przepisu z określoną normą konstytucyjną (zob. np. postanowienie TK z 10 lipca 2014 r. w sprawie Ts 224/12, OTK ZU nr 5/B/2014, poz. 386).

6.2. Artykuł 18 Konstytucji jest przepisem o charakterze programowym, adresowanym do ustawodawcy oraz władz publicznych. Nie statuuje on samodzielnie praw podmiotowych, których ochrony można byłoby dochodzić w trybie skargi konstytucyjnej. Z uwagi zaś na określone w nim dobra (małżeństwo jako związek kobiety i mężczyzny, rodzina, macierzyństwo, rodzicielstwo) – w kontekście stanu faktycznego niniejszej sprawy i przedmiotu zaskarżenia (art. 274a § 2 ordynacji podatkowej, art. 15 ust. 4 upsd) – nie stanowiłby on również adekwatnego wzorca kontroli zakwestionowanych w skardze przepisów.

Powyższe przemawiało za odmową nadania dalszego biegu analizowanej skardze w zakresie badania zgodności art. 274a § 2 ordynacji podatkowej oraz art. 15 ust. 4 upsd z art. 18 Konstytucji na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 1 ustawy o TK.

6.3. W odniesieniu do art. 42 ust. 2 i 3 Konstytucji Trybunał stwierdza, że przepis ten nie stanowi adekwatnego wzorca kontroli konstytucyjności art. 274a § 2 ordynacji podatkowej. Powołana przez skarżącą norma konstytucyjna dotyczy wprost reguł gwarancyjnych w postępowaniu karnym (prawo do obrony, domniemanie niewinności), natomiast przeciwstawiony jej przepis ordynacji podatkowej reguluje postępowanie organu podatkowego podejmowane w ramach czynności sprawdzających (określa formę wezwania podatnika do złożenia wyjaśnień w razie wątpliwości co do prawidłowości danych zawartych w jego deklaracji podatkowej).

W tym stanie rzeczy należało odmówić nadania dalszego biegu przedmiotowej skardze w zakresie badania zgodności art. 274a § 2 ordynacji podatkowej z art. 42 ust. 2 i 3 Konstytucji na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 1 ustawy o TK.

6.4. Zarzut naruszenia art. 47 Konstytucji przez art. 274a § 2 ordynacji podatkowej należy uznać za oczywiście bezzasadny. Skarżąca w żaden sposób nie wyjaśniła bowiem, jak wezwanie organu podatkowego skierowane do niej jako podatnika w przedmiocie złożenia wyjaśnień co do danych zawartych w deklaracji podatkowej naruszać by miało prawo jednostki do ochrony prawnej życia prywatnego, rodzinnego, czci i dobrego imienia oraz decydowania o swoim życiu osobistym.

Powyższa okoliczność czyniła zasadną odmowę nadania dalszego biegu analizowanej skardze w zakresie badania zgodności art. 274a § 2 ordynacji podatkowej z art. 47 Konstytucji na podstawie art. 61 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK.

6.5. Także zarzut naruszenia art. 51 ust. 1 Konstytucji przez art. 274a § 2 ordynacji podatkowej należy uznać za oczywiście bezzasadny. Powołany wzorzec kontroli tego przepisu stanowi bowiem, że nikt nie może być obowiązany inaczej niż na podstawie ustawy do ujawniania informacji dotyczących jego osoby. Zaskarżony przepis tymczasem stanowi właśnie ustawową podstawę do ujawnienia organowi podatkowemu informacji, ale wyłącznie tych, które dotyczą istnienia albo nieistnienia danego podatkowego stanu faktycznego, czyli wiążą się ściśle z art. 84 oraz art. 217 Konstytucji.

Powyższa okoliczność przemawiała za odmową nadania dalszego biegu analizowanej skardze w zakresie badania zgodności art. 274a § 2 ordynacji podatkowej z art. 51 ust. 1 Konstytucji na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 3 ustawy o TK.

6.6. Odnośnie do art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji należy zwrócić uwagę na to, że w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalone jest stanowisko, iż samo zobowiązanie podmiotu do ponoszenia określonych ciężarów finansowych na cele publiczne nie stanowi niedopuszczalnej ingerencji w jego sferę majątkową, w szczególności w konstytucyjnie chronione prawo własności (zob. np. wyroki TK z: 30 stycznia 2001 r. w sprawie K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4; 22 maja 2002 r. w sprawie K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33

oraz 29 listopada 2006 r. w sprawie SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156).

Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, ma charakter powszechny i został uregulowany na poziomie konstytucyjnym w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X ustawy zasadniczej. Wynika stąd, że prawo daninowe ma swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, co upoważnia do stanowienia regulacji ustawowych konkretyzujących to prawo (zob. wyrok TK z 22 maja 2002 r. w sprawie K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33). Obowiązek uiszczania danin publicznych oznacza zatem ustawowo określoną formę ingerencji w prawo dysponowania środkami pieniężnymi stanowiącymi majątek osoby nim obciążonej. Prowadzi ona zawsze do umniejszenia substancji tego majątku. Realizacja obowiązków daninowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe (por. wyrok TK z 5 listopada 2008 r. w sprawie SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153). Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego można traktować jako funkcjonujące równolegle w stosunku do konstytucyjnych przepisów o wolnościach i prawach człowieka i obywatela i bez związku z nimi, całkowicie niezależnie od ich treści (zob. wyrok TK w sprawie K 6/02).

Zakres i treść tych obowiązków mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją. Dotyczy to w szczególności zachowania właściwej formy nakładania obowiązków daninowych, w tym przestrzegania reguł uchwalania ustaw wprowadzających obciążenia publiczne (podatki i inne daniny), zapewnienia precyzji norm (przepisów) daninowych oraz respektowania odpowiedniej *vacatio legis*. Zarzut naruszenia przez ustawodawstwo daninowe art. 64 Konstytucji może zatem dotyczyć nie samej okoliczności ustanowienia daniny, ale formy i sposobu nakładania powinności podatkowych (zob. wyrok TK w sprawie SK 79/06). W orzecznictwie Trybunału wielokrotnie podkreślano również, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych nie mogą kształtować obowiązku daninowego w taki sposób, który czyniłby z nich instrument konfiskaty mienia (zob. np. wyroki TK z: 25 listopada 1997 r. w sprawie K 26/97, OTK ZU nr 5 i 6/1997, poz. 64; 5 stycznia 1999 r. w sprawie K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1 oraz 7 czerwca 1999 r. w sprawie K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95).

Ponadto, oceniając legislację daninową, Trybunał zwracał uwagę na względną swobodę ustawodawcy w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa. Zaznaczał jednocześnie, że swoboda kształtowania materialnych treści prawa podatkowego jest jednak w swoisty sposób równoważona istnieniem obowiązku szanowania przez ustawodawcę proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności zasad poprawnej legislacji (zob. wyrok TK z 14 września 2001 r. w sprawie SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166).

Choć w przedmiotowej skardze konstytucyjnej została spełniona powinność wskazania wzorca kontroli przewidującego konstytucyjne prawa podmiotowe (ust. 2 art. 64 Konstytucji w ujęciu „samodzielnym” oraz ust. 1 i 2 tego przepisu powiązane w różnych ujęciach z art. 2, art. 18, art. 31 ust. 3 oraz art. 217 Konstytucji), to nie można już mówić o zrealizowaniu w niej obowiązku wyjaśnienia sposobu naruszenia tych praw. Nie można uznać za takie wyjaśnienie wskazania przez skarżącą, że nałożenie na nią obowiązku zapłaty podatku od otrzymanej darowizny przy zastosowaniu sankcyjnej stawki w wysokości 20% (w sytuacji gdy zaniechała ona powiadomienia urzędu skarbowego w przepisany terminie o otrzymaniu darowizny) prowadzi do naruszenia istoty prawa własności. Tym bardziej, że ustawodawca w upsd nie dokonał żadnego rozróżnienia podmiotowego lub przedmiotowego w zakresie sankcyjnej stawki podatku od spadków i darowizn, które mogłoby przełożyć się w sposób dyskryminujący na pozycję skarżącej w stosunku do innych podmiotów objętych regulacją art. 15 ust. 4 upsd. Należy w tym miejscu przypomnieć też, że Konstytucja nie wyraża publicznego prawa podmiotowego ani do sprawiedliwego obciążania

obowiązkiem podatkowym rozumianego jako prawo do korzystania z ulg i zwolnień podatkowych (por. postanowienie TK z 29 stycznia 2014 r. w sprawie SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8), ani tym bardziej do unikania sankcji finansowych z tytułu niewywiązywania się z obowiązków podatkowych (por. wyrok TK z 18 lipca 2013 r. w sprawie SK 18/09, OTK ZU nr 6A/2013, poz. 80). Trybunał bierze przy tym pod uwagę to, że swoboda władzy ustawodawczej jest ograniczona zasadami i przepisami konstytucyjnymi. Jednak istnieje domniemanie zgodności rozstrzygnięć ustawowych z Konstytucją, a jego obalenie wymaga bezspornego wykazania sprzeczności zachodzącej między ustawą a Konstytucją (zob. np. orzeczenie TK z 24 maja 1994 r. w sprawie K 1/94, OTK w 1994 r., cz. I, poz. 10).

Skarżąca nie uzasadniła zarzutu niezgodności zakwestionowanych przepisów z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji (ujmowanego samodzielnie, jak i w powiązaniu z pozostałymi „wzorcami związkowymi” powołanymi w skardze). Istnieje możliwość optymalizacji obciążeń daninowych (rozumianej jako nieuszczipianie substancji majątkowej jednostki w związku z realizacją obowiązku daninowego), ale nie jest to prawo konstytucyjne o charakterze podmiotowym, którego ewentualne naruszenie legitymuje do wniesienia skargi konstytucyjnej. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalił się pogląd, zgodnie z którym skoro płacenie podatków jest obowiązkiem powszechnym, wynikającym wprost z art. 84 Konstytucji, związanych z tym nieuniknionych uszczupień w majątku podatników nie można co do zasady rozpatrywać w kategoriach skutków niedozwolonej ingerencji w prawo własności chronione na podstawie art. 64 Konstytucji, lecz należy je traktować jako konieczne „dopełnienie” prawa własności (por. wyroki TK z: 14 września 2001 r. w sprawie SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166; 16 kwietnia 2002 r. w sprawie SK 23/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26; 22 maja 2002 r. w sprawie K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 20 listopada 2002 r. w sprawie K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83 oraz 13 października 2008 r. w sprawie K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136, a także postanowienia TK z 18 listopada 2008 r. w sprawie SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166 oraz 25 listopada 2009 r. w sprawie SK 30/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 159).

W tym stanie rzeczy należało odmówić nadania dalszego biegu analizowanej skardze w zakresie badania zgodności art. 6 ust. 4 upsd z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 217, a także z art. 64 ust. 2 Konstytucji, jak również badania zgodności art. 15 ust. 4 upsd z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2, art. 64 ust. 2 w związku z art. 18 oraz art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 18, a także art. 64 ust. 2 Konstytucji z powodu oczywistej bezzasadności (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 skarżącej przysługuje prawo wniesienia zażalenia na powyższe postanowienie w terminie 7 dni od daty doręczenia tego postanowienia.