



# ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 12 grudnia 2017 r.

Pozycja 279

## POSTANOWIENIE z dnia 12 stycznia 2017 r. Sygn. akt Ts 176/16

### Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Piotr Pszczółkowski,

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 2012 r. poz. 749, ze zm.) z art. 42 ust. 2 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 47 i art. 51 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2016 r. poz. 205, ze zm.) z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 3) art. 15 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2016 r. poz. 205, ze zm.) z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 oraz art. 64 ust. 2 w związku z art. 18 i art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 18 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 4) art. 6 ust. 4 i art. 15 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2016 r. poz. 205, ze zm.) z art. 64 ust. 2 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 24 sierpnia 2016 r. (data nadania) M.K-F. (dalej: skarżąca) zakwestionowała zgodność art. 274a § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) z art. 42 ust. 2 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 47 i art. 51 ust. 1 Konstytucji, a także art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2016 r. poz. 205, ze zm.; dalej: upsd) z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 217 Konstytucji, art. 15 ust. 4 upsd z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 oraz art. 64 ust. 2 w związku z art. 18 i art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 18 Konstytucji, a ponadto art. 6 ust. 4 i art. 15 ust. 4 upsd z art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Rozpatrywana skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. Naczelnik Urzędu Skarbowego w W. (dalej: Naczelnik US) podjął czynności sprawdzają-

ce celem wyjaśnienia rozliczeń skarżącej w podatku dochodowym od osób fizycznych w latach 2004-2010 oraz ustalenia pochodzenia środków na poniesiony w 2010 r. wydatek na nabywanie lokalu mieszkalnego (w kwocie 369 752,83 zł). W odpowiedzi na wezwanie organu skarżąca wyjaśniła, że środki na zakup lokalu mieszkalnego pochodziły z darowizn od rodziców (w łącznej kwocie 269 752,83 zł, po połowie od każdego z nich) oraz kredytu hipotecznego (100 000 zł). 16 października 2012 r. zadeklarowała ona do opodatkowania darowiznę otrzymaną od mamy w kwocie 134 876, 42 zł. Do zeznania dołączyła oświadczenie o wydatkowaniu ww. kwoty w całości na zakup lokalu mieszkalnego oraz zamiarze skorzystania z ulgi podatkowej przewidzianej w art. 4 ust. 1 pkt 5 upsd. Przedłożyła także ww. umowę darowizny zawartą 1 marca 2009 r. (zgodnie z jej postanowieniami darowizna miała być przekazana bezpośrednio na rachunek dewelopera na poczet ceny za nabywany lokal mieszkalny) oraz kopię przelewu ww. kwoty na rachunek dewelopera. 17 października 2012 r. do organu podatkowego wpłynęło pismo skarżącej wyjaśniające, że była to pierwsza darowizna, jaką otrzymała od rodziców, ponadto wyraziła ona w nim żal w związku z niezgłoszeniem darowizny w ustawowym terminie, zapewniając, że nie zamierzała ukrywać faktu jej otrzymania.

Decyzją ze stycznia 2013 r. Naczelnik US ustalił wysokość zobowiązania podatkowego skarżącej w podatku od spadków i darowizn. Za podstawę opodatkowania przyjął kwotę wynikającą z umowy darowizny i zastosował 20-procentową stawkę podatku, wynikającą z art. 15 ust. 4 upsd, po uwzględnieniu kwoty wolnej od opodatkowania przewidzianej w art. 9 oraz zwolnienia ustanowionego w art. 4 ust. 1 pkt 5 ww. ustawy (decyzja ze stycznia 2013 r.).

Dyrektor Izby Skarbowej w W. decyzją z kwietnia 2013 r. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. W uzasadnieniu, argumentując zastosowanie art. 15 ust. 4 upsd w sprawie skarżącej, podniósł, że w jego opinii, skarżąca niespornie otrzymała darowiznę pieniężną i w ustawowym terminie nie zgłosiła jej w celu opodatkowania lub w celu skorzystania ze zwolnienia (decyzja z kwietnia 2013 r.).

W skardze wniesionej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W. skarżąca zarzuciła organom podatkowym naruszenie art. 15 ust. 4 upsd przez przyjęcie, że ich działania podjęte zostały w trybie czynności sprawdzających, choć w wezwaniu z 27 września 2012 r. doszło do przekroczenia ich dopuszczalnego zakresu opisanego w szczególności w art. 272 i art. 274a ordynacji podatkowej. Wystąpiła w niej w związku z tym o uchylenie decyzji organów obu instancji. 3 września 2013 r. w piśmie procesowym skarżąca podtrzymała dotychczasowe zarzuty, dodatkowo wskazując, że weryfikacja zeznań podatkowych winna być dokonywana wyłącznie w trybie postępowania lub kontroli podatkowej, zatem organ podatkowy nie mógł domagać się od niej wyjaśnień dotyczących prawidłowości zadeklarowanych dochodów w ramach czynności sprawdzających. Ponadto skarżąca podkreśliła, że wezwanie strony do złożenia wyjaśnień narusza art. 122 ordynacji podatkowej, przerzucając ciężar ustalenia faktów na stronę.

Wojewódzki Sąd Administracyjny, oddalając skargę, zwrócił uwagę, że w sprawie nie jest sporny sam fakt dokonania darowizny na rzecz skarżącej przez jej rodzica (rodziców) 1 marca 2009 r. Nie została zakwestionowana również wysokość tej darowizny. Przypomniał, że nie jest przedmiotem sporu to, że nie toczyło się w niniejszej sprawie postępowanie podatkowe ani kontrola podatkowa. Organ podatkowy (organ kontroli podatkowej) nie wszczął żadnej z ww. procedur, podczas których skarżąca ujawniłaby fakt otrzymania darowizny. Nie jest sporne ponadto, jak zaznaczył, że podatek nie został opłacony przed wydaniem zaskarżonej decyzji przez organ podatkowy. Spór między stronami dotyczył natomiast kwestii tego, czy można przyjąć, iż darowizna, jaką skarżąca otrzymała od rodzica, została ujawniona w toku trwających czynności sprawdzających (wyrok z września 2013 r.).

Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną skarżącej jako niezasługującą na uwzględnienie (wyrok z kwietnia 2016 r.).

W przekonaniu skarżącej zaskarżony przepis ordynacji podatkowej narusza art. 42 ust. 2 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 47 i art. 51 ust. 1 Konstytucji, gdyż nieprecyzyjnie reguluje instytucję czynności sprawdzających, pozwalając na ingerowanie w sferę prywatności podatnika i umożliwiając organom podatkowym badanie całokształtu jego sytuacji majątkowej, co pozostaje w sprzeczności z zasadą domniemania prawidłowości rozliczeń podatkowych, zasadą, że ciężar dowodzenia, iż wystąpiły nieprawidłowości, spoczywa na organie podatkowym, oraz narusza prawo do prywatności, umożliwiając organom podatkowym żądanie od podatnika wyjaśnień dotyczących zdarzeń obojętnych podatkowo. Z kolei zaskarżone przepisy upsd dopuszczają w jej ocenie niezgodną z Konstytucją ingerencję w prawo własności podatnika przez określenie momentu powstania obowiązku podatkowego z naruszeniem standardów poprawnej legislacji, umożliwiając zastosowanie stawki sankcyjnej z naruszeniem zasady określoności przepisów, a także stanowią niewspółmierną ingerencję w prawo własności przez jednolite stosowanie stawki sankcyjnej do obdarowanych należących do różnych grup podatkowych.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Na podstawie 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. poz. 2074) do postępowań przed Trybunałem wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: ustawa o TK) stosuje się przepisy tej ustawy. Skoro postępowanie zainicjowane analizowaną skargą konstytucyjną nie zostało zakończone do dnia 3 stycznia 2017 r., tzn. dnia wejścia w życie ustawy o TK, to zarówno wstępne, jak i merytoryczne rozpoznanie tej skargi określają przepisy ustawy o TK.

W swym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie stwierdzał, że skarga konstytucyjna ma charakter subsydiarnego środka ochrony podstawowych praw i wolności zagwarantowanych w Konstytucji, a zatem przy jej rozpatrywaniu skargi konstytucyjnej szczególną uwagę należy zwrócić na zabezpieczenie interesów prawnych skarżącego. Możliwe jest to jednak dopiero wtedy, gdy wykaże on choćby minimalną staranność w trosce o zabezpieczenie tychże interesów. Poziom tej staranności został wyznaczony przez określenie warunków dopuszczalności wniesienia skargi konstytucyjnej.

Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że w trybie art. 274a ordynacji podatkowej organy podatkowe mogą wyjaśniać wątpliwości, jakie powstały po złożeniu przez podatnika deklaracji podatkowej, oraz nałożyć na podatnika obowiązek przedstawienia wyjaśnień także co do tych deklaracji, które nie zostały złożone w ogóle. Są one jednak obowiązane wskazać powody, dla których podał w wątpliwość rzetelność danych zawartych w deklaracji. Uprawnienia te mają charakter fakultatywny (zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 lipca 2008 r., sygn. akt I SA/Po 500/08, LEX nr 521288), czynności sprawdzające nie służą bowiem do rozstrzygnięcia kwestii spornych w relacjach pomiędzy podmiotem składającym deklarację a organem podatkowym.

Z przepisów upsd wynika, że obowiązek podatkowy ciąży na nabywcy własności rzeczy i praw majątkowych, a przy nabyciu w drodze darowizny obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego. Natomiast w razie zawarcia umowy bez zachowania przewidzianej formy – z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia; jeżeli ze względu na przedmiot darowizny przepisy wymagają szcze-

gólnej formy dla oświadczeń obu stron, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia takich oświadczeń.

Zgodnie natomiast z art. 15 ust. 4 upsd nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy podlega opodatkowaniu według stawki w wysokości 20%, jeżeli obowiązek podatkowy powstał wskutek 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.

Jak wynika z rozstrzygnięć zapadłych w sprawie skarżącej, w toku toczącego się w 2012 r. postępowania służącego wyjaśnieniu wątpliwości dotyczących rozliczeń w podatku dochodowym od osób fizycznych w latach 2004-2010 skarżąca ujawniła organom podatkowym fakt otrzymania darowizny pieniężnej w 2009 r. Następnie bezspornie ustalono, że mimo otrzymania tej darowizny – wbrew ustawowym obowiązkom – skarżąca nie zgłosiła jej do właściwego urzędu skarbowego w celu ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. W konsekwencji, na skutek informacji udzielonych przez skarżącą w toku czynności sprawdzających, organ podatkowy wydał decyzję ustalającą wysokość należnego podatku od spadków i darowizn.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że istotą zarzutów sformułowanych w rozpatrywanej skardze jest próba wykazania, iż ujawnienie otrzymania darowizny w ramach czynności sprawdzających rozliczenia skarżącej z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych nie może mieć znaczenia dla określenia skutków podatkowych tego zdarzenia prawnego w podatku od spadków i darowizn.

Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał Konstytucyjny podkreśla zatem, że do utraty prawa do zwolnienia podatkowego w podatku od spadków i darowizn, a w konsekwencji do ustalenia zobowiązania skarżącej w tym podatku w oparciu o 20-procentową stawkę sankcyjną, doszło na skutek niedołożenia przez nią należytej staranności w trosce o swój interes (w szczególności zaś na skutek niezgłoszenia do właściwego urzędu skarbowego otrzymania darowizny w ustawowym terminie).

Trybunał wielokrotnie podkreślał, że skarga konstytucyjna nie może być wykorzystywana jako instrument służący korygowaniu zaniedbań, które powstały w postępowaniu poprzedzającym jej wniesienie (zob. postanowienie TK z 16 października 2002 r., SK 43/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 77). Poza oceną Trybunału pozostają zatem sytuacje, w których utrata prawa do rozpoznania skargi konstytucyjnej następuje w wyniku zaniedbań, do których doprowadzili skarżący na wcześniejszych etapach postępowania (zob. postanowienie TK z 3 lipca 2007 r., SK 4/07, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 83). W związku z powyższym Trybunał stwierdza, że skarżąca nie uprawdopodobniła naruszenia swoich praw i wolności konstytucyjnych przez zakwestionowane regulacje, co oznacza, że nie została spełniona przesłanka dopuszczalności skargi konstytucyjnej wynikająca z art. 48 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK.

Powyższa okoliczność stanowi samodzielną podstawę odmowy nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu, co skutkuje brakiem konieczności odnoszenia się przez Trybunał do tego, czy spełnia ona inne określone przez prawo wymagania.

W tym stanie rzeczy Trybunał postanowił jak w sentencji.