



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 12 grudnia 2017 r.

Pozycja 280

POSTANOWIENIE z dnia 6 września 2017 r. Sygn. akt Ts 176/16

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Henryk Cioch – przewodniczący i sprawozdawca
Grzegorz Jędrejek
Zbigniew Jędrzejewski,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym zażalenia na postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 2017 r. o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej M. K-F.,

p o s t a n a w i a:

nie uwzględnić zażalenia.

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: u.p.s.d.) z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 217 Konstytucji, art. 15 ust. 4 u.p.s.d. 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 u.p.s.d. z art. 64 ust. 2 Konstytucji.

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 u.p.s.d. dopuszczają – w jej ocenie – niezgodną z Konstytucją ingerencję w prawo własności podatnika przez określenie momentu powstania obowiązku podatkowego z naruszeniem standardów poprawnej legislacji, umożliwiają 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.

Postanowieniem z 12 stycznia 2017 r. Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu. W uzasadnieniu postanowienia Trybunał zwrócił uwagę na to, że zarzuty rozpatrywanej skargi konstytucyjnej w rzeczywistości dotyczą wadliwości rozstrzygnięć podjętych w sprawie skarżącej, a w szczególności dokonanej przez organy podatkowe oceny stanu faktycznego. Tym samym – zdaniem Trybunału – skarga konstytucyjna jest w tym zakresie skargą na stosowanie prawa. Trybunał stwierdził także, że skarżąca nie uprawdopodobniła naruszenia przysługujących jej konstytucyjnych wolności i praw, gdyż nie wykazała się choćby minimalną starannością w trosce o zabezpieczenie swoich interesów.

W zażaleniu na to postanowienie skarżąca wskazała, że Trybunał błędnie zrekonstruował zarzuty rozpatrywanej skargi konstytucyjnej. Istota skargi konstytucyjnej nie sprowadzała się bowiem do podważania ustaleń faktycznych i wykładni zaskarżonych przepisów, przyjętych za podstawę orzekania w sprawie skarżącej, lecz do zakwestionowania wysokości zastosowanej stawki podatkowej z zasadą proporcjonalności (naruszenie art. 2, art. 84 i art. 217 w związku z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji). Skarżąca wskazała również na nietrafność uznania, że w swej sprawie nie dochowała choćby minimalnej staranności. W jej ocenie nie dochowała maksymalnej staranności (co skutkowało utratą prawa do zwolnienia podatkowego) oraz należytej staranności (co wyłączyło opodatkowanie darowizny według skali opartej na zasadzie progresji odcinkowej). Jednak wbrew twierdzeniom Trybunału skarżąca podnosi, że dochowała minimalnej staranności w prowadzeniu swych spraw. Jej zdaniem tezę tę potwierdza stanowisko Trybunału wyrażone w dotychczasowym orzecznictwie skargowym, a w szczególności w wyrokach z: 28 czerwca 2016 r., SK 31/14, OTK ZU nr A/2016, poz. 51, 8 października 2013 r., SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97, 18 lipca 2013 r., SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80). Co więcej, zdaniem skarżącej, w jej sprawie organy podatkowe nie musiały zastosować sankcyjnej stawki podatkowej (s. 8 zażalenia). W konsekwencji w zażaleniu ponownie przedstawiono argumenty mające potwierdzać niekonstytucyjność zaskarżonej regulacji i wniesiono o nadanie dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

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: u.o.t.p. TK) stosuje się przepisy tej ustawy. Skoro postępowanie zainicjowane rozpatrywaną skargą nie zostało zakończone przed 3 stycznia 2017 r., tj. dniem wejścia w życie u.o.t.p. TK, to zarówno wstępne, jak i merytoryczne rozpoznanie tej skargi określają przepisy u.o.t.p. TK.

Zgodnie z art. 61 ust. 5 u.o.t.p. TK skarżącemu przysługuje prawo wniesienia zażalenia na postanowienie Trybunału Konstytucyjnego o odmowie nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu. Trybunał, w składzie trzech sędziów, rozpatruje zażalenie na posiedzeniu niejawnym (art. 37 ust. 1 pkt 3 lit. c w związku z art. 61 ust. 5-8 u.o.t.p. TK). Trybunał bada w szczególności, czy w wydanym postanowieniu prawidłowo stwierdził istnienie przesłanek odmowy nadania skardze dalszego biegu.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że postanowienie o odmowie nadania rozpatrywanej skardze konstytucyjnej dalszego biegu jest prawidłowe, a zarzuty podniesione w zażaleniu nie zasługują na uwzględnienie.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, sformułowane w zażaleniu zarzuty nie podważają ustaleń dokonanych w zakwestionowanym postanowieniu, a sposób, forma i treść przedstawionych przez skarżącą racji nie zasługują na ich uwzględnienie. Zażalenie nie wnosi do rozpatrywanej sprawy żadnych nowych merytorycznych argumentów, w znacznej mierze stanowi jedynie polemikę z ustaleniami zawartymi w zaskarżonym postanowieniu Trybunału Konstytucyjnego lub powtórzenie argumentacji ze skargi.

Jak wynika z treści zażalenia zarzuty niekonstytucyjności skarżąca formułuje przede wszystkim wobec przepisów u.p.s.d. przewidujących 20%, sankcyjną stawkę podatku od spadków i darowizn. Natomiast sformułowane w treści zażalenia żądania nie dotyczą zakwestionowanego w skardze konstytucyjnej przepisu ordynacji podatkowej.

W orzecznictwie i doktrynie prawa podatkowego nie ma wątpliwości, co do tego, że możliwość zastosowania 20% stawki podatkowej uwarunkowana jest powołaniem się na okoliczność otrzymania darowizny przez określony podmiot we wskazanych w art. 15 ust. 4 u.p.s.d. okolicznościach. Należy przy tym podkreślić, że sankcyjna stawka podatku jest stosowana jedynie w wypadku, gdy na fakt nabycia darowizny powołuje się sam podatnik, co wyklucza opodatkowanie darowizny stawką 20% w przypadku powołania się na nią przez świadka bądź inny podmiot, który nie jest podatnikiem. Jednocześnie istotne znaczenie ma również wskazanie przez ustawodawcę okoliczności, w jakich powołanie się podatnika na daną darowiznę wywołuje skutki określone w art. 15 ust. 4 u.p.s.d. – oświadczenie podatnika powinno być dokonane przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku: czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego. Przepis ustanawiający karną, 20% stawkę podatku został bowiem wprowadzony jako konsekwencja powoływania się przez podatników na darowiznę w celu uniknięcia 75% stawki podatku mającej zastosowanie do opodatkowania dochodów z tytułu nieujawnionych źródeł przychodów (zob. np. wyrok NSA z 21 sierpnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2211/12 oraz W. Nykiel, *Komentarz do art.15 ustawy o podatku od spadków i darowizn* [w:] S. Babiarczyk Stefan, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, ABC 2010). Co istotne, w stanie faktycznym, który legł u podstaw sprawy skarżącej organy stosujące prawo podatkowe – wbrew twierdzeniom sformułowanym w zażaleniu – nie mają możliwości wyboru spośród trzech sposobów opodatkowania takiej darowizny (tj. zastosowania zwolnienia podatkowego, opodatkowania według skali opartej na zasadzie progresji odcinkowej albo zastosowania 20-procentowej stawki sankcyjnej). Wobec jasnej i precyzyjnej dyspozycji omawianego przepisu nie budzi bowiem wątpliwości to, że jednoczesne spełnienie dwóch omówionych wyżej przesłanek *ex lege* nakazuje opodatkowanie ujawnionej darowizny stawką 20%.

Podobne rozwiązanie przewidują przepisy ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 223, ze zm.; dalej: u.p.c.c.). Zgodnie z art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. stawka podatku od czynności cywilnoprawnych wynosi 20%, jeżeli przed organem podatkowym w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej podatnik powołuje się na fakt zawarcia umowy pożyczki, depozytu nieprawidłowego lub ustanowienia użytkowania nieprawidłowego albo ich zmiany, a należny podatek od tych czynności nie został zapłacony.

Zgodność z Konstytucją takiej konstrukcji prawnej była przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego w wyroku z 19 czerwca 2012 r. (P 41/10, OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65), a wątpliwości dotyczyły kwestii tzw. odnowienia zobowiązania podatkowego mimo upływu terminu przedawnienia. Trybunał Konstytucyjny w szczególności uznał, że badane regulacje nie stanowią nieproporcjonalnego ograniczenia praw majątkowych.

Podobny zarzut w swej skardze konstytucyjnej formułuje skarżąca, choć w jej sprawie nie doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn.

Wobec powyższego zasadne wydaje się odwołanie do dwóch stwierdzeń, jakie zawarł Trybunał Konstytucyjny w powołanym wyżej wyroku.

Po pierwsze, podkreślił, że złożenie deklaracji przez podatnika, jeśli taki obowiązek wynika z przepisów prawa, stanowi pewne minimum lojalności jednostki wobec państwa. Niezależnie od rozmaitych teoretycznych konstrukcji powstawania zobowiązań podatkowych czy znaczenia deklaracji jako elementu konstytuującego zobowiązanie, Trybunał wskazał, że powoływanie się przez jednostkę na zasadę lojalności państwa względem niej wymaga, aby jednostka sama postąpiła lojalnie wobec państwa, a zatem – w tym wypadku – złożyła deklarację.

Po drugie, Trybunał wyjaśnił, że konstytucyjne ramy własności są współkształtowane przez obowiązek ponoszenia podatków, który ma swoją samodzielną podstawę konstytucyjną w art. 84 Konstytucji. Skutki nałożenia określonych podatków nie mogą być więc postrzegane jako ograniczenie prawa własności przynajmniej tak długo, jak długo nie stanowią instrumentu konfiskaty mienia (zob. wyrok TK z 25 listopada 1997 r., K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64). Władza ustawodawcza ma równocześnie w dziedzinie nakładania podatków duże możliwości wyboru różnych konstrukcji zobowiązań podatkowych, realizujących politykę gospodarczą państwa (zob. wyrok TK z 24 maja 1994 r., K 1/94, OTK w 1994 r., poz. 10). Z konstytucyjnej zasady władztwa daninowego wynika możliwość decydowania, jaki stan faktyczny prowadzi do powstania obowiązku i zobowiązania podatkowego. W przywoływanym orzeczeniu Trybunał podkreślił, że powstanie obowiązku w odniesieniu do podatku od czynności cywilnoprawnych z momentem powołania się podatnika na dokonanie czynności, od której nie uścił w ustawowym terminie należnego podatku, nie rodzi konstytucyjnych zastrzeżeń. Powstanie obowiązku następuje bowiem na skutek określonego działania podatnika, służąc zarazem usprawiedliwionym celom konstytucyjnym. Ingerencja w majątek podatnika nie ma charakteru ograniczenia jego konstytucyjnego prawa, lecz jest ustanowieniem obowiązku publicznoprawnego w postaci konieczności zapłaty podatku. Tak nakładany podatek, chociaż współkształtuje ramy własności (majątku) podatnika, nie może być postrzegany przez pryzmat ograniczenia czy też pozbawienia własności. Tym samym Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że zakwestionowane przepisy u.p.c.c. nie były niezgodne z art. 64 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał Konstytucyjny w niniejszym składzie podziela stanowisko wyrażone w zaskarżonym postanowieniu z 12 stycznia 2017 r. i uznaje, że zarzuty sformułowane przez skarżącą w zażaleniu nie znajdują potwierdzenia zarówno w przepisach kwestionowanej ustawy (brak możliwości wyboru stawki opodatkowania darowizny przez organy stosujące prawo), jak też w dotychczasowym orzecznictwie trybunalskim (20% stawka podatku nie stanowi nadmiernej ingerencji w prawo własności podatnika), a zatem nie mogą zostać uwzględnione.

Tym samym na podstawie art. 37 ust. 1 pkt 3 lit. c w związku z art. 61 ust. 7 i 8 u.o.t.p. Trybunał, postanowił jak w sentencji.