



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 12 lutego 2021 r.

Pozycja 24

POSTANOWIENIE z dnia 22 kwietnia 2020 r. Sygn. akt Ts 71/18

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Stanisław Piotrowicz,

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

art. 4a ust. 1 pkt 1 i 2, art. 4a ust. 3, art. 4a ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514, ze zm.) w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2009 r., art. 6 ust. 1 pkt 4 tej ustawy w brzmieniu obowiązującym od 23 października 2011 r., art. 18 ust. 1 tej ustawy w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. i § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2006 r. w sprawie pobierania przez płatników podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 243, poz. 1763) w zakresie, w jakim przepisy te „umożliwiają uznanie, iż przekazanie przez darczyńcę na rzecz obdarowanego środków pieniężnych w sposób przewidziany w (...) art. 4a ust. 1 pkt 2 [powołanej ustawy], celem spełnienia wymogu udokumentowania przed notariuszem, na potrzeby skorzystania ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w (...) art. 4a ust. 1 pkt 1 [powołanej ustawy] na moment zawarcia notarialnej umowy darowizny, faktycznego przekazania tychże środków pieniężnych, powoduje, iż pomimo zawarcia notarialnej umowy darowizny, obdarowany (podatnik) może skorzystać ze zwolnienia podatkowego, tylko jeśli w terminie 6 miesięcy od daty przekazania środków darowizny na jego konto, zgłosi nabycie przedmiotu darowizny właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego” z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 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 26 kwietnia 2018 r. (data nadania) M.I. (dalej: skarżący), wystąpił z żądaniem przytoczonym na tle następującego stanu faktycznego.

Decyzjami z 31 października 2014 r. (znak: [...]) Naczelnik Urzędu Skarbowego K.; dalej: organ podatkowy), ustalił skarżącemu wysokość podatku od spadków i darowizn z tytułu darowizn z 15 grudnia 2011 r., 19 grudnia 2011 r. i 21 grudnia 2011 r. dokonanych przez A.I. (matkę skarżącego). W motywach decyzji organ podatkowy wyjaśnił, że obowiązek podatkowy powstał w dniach wykonania darowizny, czyli w powołanych datach, a nie 24 lutego 2012 r., tj. w dacie zawarcia w formie aktu notarialnego umowy darowizny. Tym samym, skoro skarżący nie złożył zawiadomienia, o którym jest mowa w art. 4a ust. 1 ustawy z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768, ze zm.; dalej: u.p.s.d.), to nie mógł skorzystać ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie.

Decyzjami z 14 stycznia 2015 r. (znak: [...]) Dyrektor Izby Skarbowej w K. utrzymał w mocy rozstrzygnięcia organu podatkowego.

Wyrokiem z 26 maja 2015 r. (sygn. akt [...]) Wojewódzki Sąd Administracyjny w K. oddalił skargi na decyzje Dyrektora Izby Skarbowej, natomiast skarga kasacyjna została oddalona wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 7 grudnia 2017 r. (sygn. akt [...]).

Orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, wskazane przez skarżącego jako ostateczne w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, zostało mu doręczone 26 stycznia 2018 r.

Zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 11 września 2019 r. skarżący został wezwany do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej przez: podanie adresu skarżącego; doręczenie pełnomocnictwa szczególnego do sporządzenia i wniesienia skargi oraz reprezentowania skarżącego w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym wraz z czterema kopiami tego dokumentu; doręczenie oryginału albo kopii poświadczonej przez pełnomocnika za zgodność z oryginałem: decyzji organu podatkowego z 31 października 2014 r.; decyzji Dyrektora Izby Skarbowej z 14 stycznia 2015 r.; wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z 26 maja 2015 r. z uzasadnieniem (oraz czterema kopiami); wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 7 grudnia 2017 r. z uzasadnieniem oraz dokumentu potwierdzającego datę jego doręczenia. Skarżący został także zobowiązany do wyjaśnienia, czy przedmiotem zaskarżenia jest każdy z przepisów wskazanych w *petitum* skargi czy też przepisy te są zaskarżone związkowo, a także do precyzyjnego wyjaśnienia sposobu naruszenia art. 64 ust. 3 Konstytucji.

W piśmie procesowym złożonym w Trybunale 24 września 2019 r. (data nadania) skarżący odniósł się do zarządzenia.

Skarżący twierdzi, że zakwestionowane w skardze przepisy naruszają, wynikającą z art. 84 w związku z art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji, zasadę szczególnej określoności regulacji daninowych. Ingerują także w prawo osób, o których mowa w art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. – o podatku od spadków i darowizn (obecnie: Dz. U. z 2019 r. poz. 1813, ze zm.; dalej: u.p.s.d.), do dysponowania przez nie ich środkami pieniężnymi. Zdaniem skarżącego zakwestionowane przepisy tworzą na nie „pułapkę” legislacyjną. Polega ona na tym, że w sytuacji przekazania im środków pieniężnych na podstawie umowy darowizny zawartej w formie aktu notarialnego, wymuszają udokumentowanie ich wpływu na rachunek bankowy nabywcy. Jednocześnie pozwalają przyjąć organom podatkowym, że wpływ środków pieniężnych na rachunek obdarowanego jest zdarzeniem, które powoduje powstanie obowiązku podatkowego. W związku z tym jeśli obdarowany (który w świetle art. 4a ust. 4 pkt 2 u.p.s.d. nie ma obowiązku zgłoszenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego nabycia środków pieniężnych na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego), nie dokona tej czynności w terminie określonym w ustawie, to nabycie tych środków zostanie opodatkowane na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; 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 rozstrzygania. Trybunał wydaje postanowienie o odmowie nadania skardze dalszego biegu, gdy nie spełnia ona określonych przez prawo wymagań, braki formalne nie zostały usunięte w terminie lub gdy jest oczywiście bezzasadna.

Skarga konstytucyjna jest sformalizowanym środkiem prawnym. W myśl art. 79 ust. 1 Konstytucji może ją wnieść każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone. Jej przedmiotem jest przepis ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach, prawach bądź obowiązkach skarżącego określonych w Konstytucji. W związku z tym art. 53 ust. 1 u.o.t.p. TK stanowi, że skarga konstytucyjna zawiera m.in.: określenie kwestionowanego przepisu (tj. przepisu spełniającego warunki, o których mowa w art. 79 ust. 1 ustawy zasadniczej); wskazanie, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego, i w jaki sposób – jego zdaniem – zostały naruszone, a także uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie.

Kontroli Trybunału poddane zostały: art. 4a ust. 1 pkt 1 i 2, art. 4a ust. 3, art. 4a ust. 4 pkt 2, art. 6 ust. 1 pkt 4 i art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (obecnie: Dz. U. z 2019 r. poz. 1813, ze zm.; dalej: u.p.s.d.). Przepisy te, w brzmieniu określonym w *petitum* skargi, stanowią:

– art. 4a ust. 1: „Zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierbą, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli: 1) 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 2-8 i ust. 2, 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 2) udokumentują – 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 – ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym”;

– art. 4a ust. 3: „W przypadku niespełnienia warunków, o których mowa w ust. 1 i 2, nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych podlega opodatkowaniu na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej”;

– art. 4a ust. 4 pkt 2: „Obowiązek zgłoszenia nie obejmuje przypadków, gdy: nabycie następuje na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego”;

– art. 6 ust. 1 pkt 4: „Obowiązek podatkowy powstaje: przy nabyciu w drodze darowizny – 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 ze względu na przedmiot darowizny przepisy wymagają szczególnej formy dla oświadczeń obu stron, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia takich oświadczeń”;

– art. 18 ust. 1: „Notariusze są płatnikami podatku od darowizny dokonanej w formie aktu notarialnego albo zawartej w tej formie umowy nieodpłatnego zniesienia współwłasności lub ugody w tym przedmiocie”.

Skarżący zakwestionował także § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2006 r. w sprawie pobierania przez płatników podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 243 poz. 1763; dalej: rozporządzenie), który stanowi: „Notariusze, jako płatnicy podatku od darowizny dokonywanej w formie aktu notarialnego albo zawartej w tej formie umowy nieodpłatnego zniesienia współwłasności lub ugody, określają w treści sporządzanych aktów notarialnych podstawę prawną pobrania podatku i sposób jego obliczenia, a gdy czynność jest zwolniona z podatku – zamieszczają podstawę prawną zwolnienia oraz w przypadku: 1) darowizny – określają przedmiot darowizny, jej wartość, grupę podatkową wynikającą z osobistego stosunku łączącego obdarowanego z darczyńcą; 2) nieodpłatnego zniesienia współwłasności – określają przedmiot czynności, wartość rzeczy lub prawa majątkowego w części przekraczającej wartość udziału we współwłasności przysługującego nabywcy przed jej zniesieniem, grupę podatkową wynikającą z osobistego stosunku łączącego zbywcę z nabywcą”.

Skarżący twierdzi, że powyższe przepisy są niezgodne z Konstytucją, ponieważ stanowią „pułapkę” dla podatnika, który nabywa środki pieniężne od darczyńcy na podstawie umowy darowizny. Przepisy te „zmuszają podatnika do uprzedniego zrobienia przelewu”, który – co obrazuje sprawa, w związku z którą została wniesiona skarga konstytucyjna – jest „darowizn[ą] bez formy aktu notarialnego, konwalidowaną przez jej (...) wykonanie – co skutkuje, przy braku wymogu zgłoszenia darowizny w formie aktu notarialnego – brakiem zgłoszenia i brakiem zwolnienia od podatku od takiej darowizny, co dotyka majątku skarżącego i prawa własności w rozumieniu konstytucyjnym”.

Odnosnie powyższego należy zauważyć, że żaden z zakwestionowanych w niej przepisów nie „zmusza” skarżącego do tego, aby przed zawarciem umowy w formie aktu notarialnego udokumentował transfer środków pieniężnych na rachunek bankowy. Wprawdzie nabywca środków pieniężnych jest – na mocy art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. – zobowiązany do udokumentowania ich otrzymania, jednak ani z tego przepisu, ani z żadnego innego zakwestionowanego w skardze nie wynika, że czynność ta ma być wykonana we wskazanym przez skarżącego terminie.

W sprawie, w związku z którą została wniesiona skarga konstytucyjna, umowa darowizny została wykonana przez dokonanie przelewu środków pieniężnych na rachunek bankowy skarżącego, natomiast akt notarialny jedynie potwierdził ważność tej czynności. Jak zauważył Wojewódzki Sąd Administracyjny w wyroku z 26 maja 2015 r., „(...) dla skuteczności powyższych darowizn (...), zawarcie aktu notarialnego nie było już konieczne, lecz wręcz zbędne”. Powyższe twierdzenie sąd oparł przede wszystkim na regulacjach ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2019 r. poz. 1145, ze zm.; dalej: k.c.). Zgodnie bowiem z art. 890 § 1 zdanie drugie k.c. umowa darowizny zawarta bez zachowania formy aktu notarialnego dla oświadczenia darczyńcy staje się ważna, jeżeli przyrzeczone świadczenie zostało spełnione (zob. R. Dmowski, *Komentarz do art. 890 k.c.*, Lex Polonica). Dopiero te regulacje – jak zauważył Wojewódzki Sąd Administracyjny – skonfrontowane z przepisami podatkowymi, pozwalają ustalić, czy skarżący był uprawniony do zwolnienia z podatku na podstawie art. 4a u.p.s.d.

Jeśli więc skarżący naruszenie swych praw łączy z możliwością uznania, że przelew wykonany przed zawarciem umowy w formie aktu notarialnego „sam w sobie” jest darowizną, to powinien zakwestionować art. 890 k.c. w powiązaniu z odpowiednimi regulacjami u.p.s.d. Skarżący tego nie uczynił, a zatem nie uprawdopodobnił naruszenia swych praw określonych w art. 84 w związku z art. 217 i w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji. Zaskarżone przez niego przepisy nie naruszają więc tych przepisów ustawy zasadniczej w taki spo-

sób, w jaki wskazuje on w skardze konstytucyjnej. Złożony środek prawny nie spełnia więc przesłanki określonej w art. 53 ust. 1 pkt 2 i 3 u.o.t.p. TK.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza także, że art. 18 ust. 1 u.p.s.d. i § 3 rozporządzenia nie były podstawą prawną decyzji organów podatkowych ustalających podatek od darowizn, a w konsekwencji orzeczeń sądów administracyjnych potwierdzających ich zgodność z prawem. Regulacje te określają obowiązki notariuszy, nie kształtowały więc sytuacji prawnej skarżącego. W tym zakresie analizowana skarga konstytucyjna nie spełnia podstawowej przesłanki określonej w art. 79 ust. 1 Konstytucji, a doprecyzowanej w art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p. TK.

Mając powyższe na względzie, Trybunał Konstytucyjny – na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p. TK – postanowił jak w sentencji.

POUCZENIE

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