



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 12 stycznia 2023 r.

Pozycja 9

POSTANOWIENIE z dnia 15 grudnia 2022 r. Sygn. akt SK 130/20

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Wojciech Sych – przewodniczący
Julia Przyłębska
Jakub Stelina
Michał Warciński – sprawozdawca
Rafał Wojciechowski,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 15 grudnia 2022 r., skargi konstytucyjnej M.I. o zbadanie 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 „umożliwiają uznanie, iż przekazanie przez darczyńcę na rzecz obdarowanego środków pieniężnych w sposób przewidziany w (...) art. 4a ust. 1 pkt 2 [tej ustawy], celem spełnienia wymogu udokumentowania przed notariuszem, na potrzeby skorzystania ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w (...) art. 4a ust. 1 pkt 1 [tej 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:

umorzyć postępowanie.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

UZASADNIENIE

I

1. M.I. (dalej: skarżący) wniósł 26 kwietnia 2018 r. (data nadania) skargę konstytucyjną o stwierdzenie niezgodności 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.; dalej: u.p.s.d.) w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2009 r., art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym od 23 października 2011 r., art. 18 ust. 1 u.p.s.d. 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 „umożliwiają uznanie, iż przekazanie przez darczyńcę na rzecz obdarowanego środków pieniężnych w sposób przewidziany w (...) art. 4a ust. 1 pkt 2 [u.p.s.d.], celem spełnienia wymogu udokumentowania przed notariuszem, na potrzeby skorzystania ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w (...) art. 4a ust. 1 pkt 1 [u.p.s.d.] 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.

1.1. Skarga konstytucyjna została złożona na tle następującego stanu faktycznego:

Naczelnik Urzędu Skarbowego (dalej: organ podatkowy), decyzjami z października 2014 r. ustalił skarżącemu wysokość podatku od darowizn dokonanych przez jego rodzica.

Z uzasadnienia powyższych decyzji wynika, że w grudniu 2011 r. rodzic skarżącego dokonał na rachunek bankowy skarżącego przelewu trzech kwot tytułem darowizny. Następnie w lutym 2012 r. została sporządzona umowa darowizny w formie aktu notarialnego. W odniesieniu do tak ustalonego stanu faktycznego organ podatkowy wyjaśnił, że obowiązek podatkowy powstał w dniach wykonania powyższych darowizn, tj. w grudniu 2011 r., a nie – jak wskazuje skarżący – w dacie zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego. Tym samym – zdaniem organu podatkowego – skoro skarżący nie złożył zawiadomienia, o którym jest mowa w art. 4a ust. 1 u.p.s.d., to nie mógł skorzystać ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w tym przepisie.

Decyzjami ze stycznia 2015 r. Dyrektor Izby Skarbowej utrzymał w mocy rozstrzygnięcia organu podatkowego.

Wyrokiem z 26 maja 2015 r. (sygn. akt [...]) Wojewódzki Sąd Administracyjny w K. (dalej: WSA) oddalił skargi na decyzje Dyrektora Izby Skarbowej. WSA, odwołując się do art. 890 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014 r. poz. 121, ze zm.; dalej: k.c.), wyjaśnił, że umowa darowizny zawarta bez zachowania formy aktu notarialnego jest nieważna. Umowa taka może jednak stać się ważna wskutek spełnienia przyrzeczonego świadczenia. WSA wskazał także, że w momencie dokonywania przez rodzica skarżącego przelewów na rachunek bankowy skarżącego oraz uznania ich na tym rachunku nie istniał akt notarialny dla oświadczenia woli darczyńcy. Niemniej spełnienie przyrzeczonych świadczeń (dokonanie przelewu) skutkowało tym, że umowa darowizny stała się ważna. Na tej podstawie WSA uznał, że zawarcie aktu notarialnego w lutym 2012 r. było zbędne. Nie powodowało to żadnej zmiany w zakresie skutków prawnych darowizn już wcześniej wykonanych. WSA następnie odwołał się do art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. Wskazał, że przepis ten jest skorelowany z art. 890 § 1 k.c., ponieważ uzależnia datę powstania obowiązku podatkowego od wykonania umowy, co następuje albo z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia

w formie aktu notarialnego, albo, w przypadku niezachowania tej formy, z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia. W konsekwencji WSA uznał, że do skarżącego nie ma zastosowania art. 4a ust. 4 pkt 2 u.p.s.d. przewidujący zwolnienie z obowiązku zgłoszenia darowizny w celu uzyskania zwolnienia z podatku, gdy nabycie nastąpiło na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego albo w tej formie zostało złożone oświadczenie woli jednej ze stron. W ocenie WSA skarżący chcąc korzystać ze zwolnienia od podatku powinien zgłosić nabycie darowizny właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego.

Skarga kasacyjna od powyższego wyroku została oddalona wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 7 grudnia 2017 r. (sygn. akt [...]).

1.2. Skarżący wskazuje, że – na podstawie zakwestionowanych przepisów – obdarowany, w przypadku przekazania mu środków pieniężnych na podstawie umowy darowizny, zawartej w formie aktu notarialnego, chcąc skorzystać ze zwolnienia podatkowego, musi udokumentować ich wpływ na rachunek bankowy. Jednocześnie przepisy te pozwalają przyjmując organom podatkowym, że wpływ środków pieniężnych na rachunek obdarowanego jest zdarzeniem, które powoduje powstanie obowiązku podatkowego. W konsekwencji – zdaniem skarżącego – przepisy te tworzą swego rodzaju „pułapkę” legislacyjną. 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, jeżeli 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.

2. Pismem z 21 grudnia 2020 r. Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował, że nie zgłasza udziału w postępowaniu.

3. Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej (dalej: Minister Finansów) w piśmie z 28 grudnia 2020 r. wniósł o umorzenie postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. W przypadku natomiast nieuwzględnienia powyższego wniosku, wniósł o stwierdzenie zgodności zakwestionowanych przepisów, w zakresie wskazanym przez skarżącego, z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji. Uzasadniając pierwszy z wniosków Minister Finansów wskazuje, że skarżący dokonał błędnej oceny prawnej stanu faktycznego sprawy. W ocenie Ministra Finansów, wbrew pogładowi skarżącego, zawarcie umowy darowizny w formie aktu notarialnego jedynie potwierdziło zawarcie umowy darowizny, do której ważnie doszło z chwilą spełnienia świadczenia przewidzianego w tej umowie. Podkreśla on, że kwestia udokumentowania darowizny pieniędzy w przypadku zawarcia umowy w formie aktu notarialnego nie była przedmiotem sporu. Nie może to zatem stanowić argumentu dla twierdzenia, że zakwestionowane przepisy tworzą „pułapkę na podatnika”. Na tej podstawie Minister Finansów stwierdził, że we wniesionej skardze konstytucyjnej skarżący nie wskazał w jaki sposób zaskarżone przepisy naruszyły jego konstytucyjne wolności lub prawa.

4. Prokurator Generalny w piśmie z 29 września 2021 r. wniósł o umorzenie postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. W ocenie Prokuratora Generalnego skarżący interpretuje z zakwestionowanych przepisów normę prawną, która nie była podstawą orzeczeń wydanych w jego sprawie. Prokurator Generalny wskazuje, że wyłączną przyczyną uznania przez organy orzekające w sprawie skarżącego, iż nie korzysta on ze zwolnienia podatkowego, było niezgłoszenie przez niego nabycia przedmiotu darowizny właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego. Zdaniem Prokuratora Generalnego, organy te w ogóle nie

rozważały kwestii udokumentowania otrzymania środków pieniężnych z tytułu darowizny w przypadku zawarcia tej umowy w formie aktu notarialnego, ponieważ stwierdziły, że umowa darowizny została zawarta bez zachowania tej formy. W konsekwencji – w ocenie Prokuratora Generalnego – wniesiona skarga nie spełnia przesłanki wskazanej w art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz nie odpowiada warunkom określonym w art. 53 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393). Niezależnie od powyższego Prokurator Generalny wskazuje, że skarżący nie wykazał, iż kwestionowana przez niego wykładnia jest powszechnie przyjmowana przez sądy lub znalazła potwierdzenie w orzecznictwie Sądu Najwyższego albo Naczelnego Sądu Administracyjnego.

II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiot i wzorce kontroli.

1.1. Przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie są 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., obecnie: Dz. U. z 2021 r. poz. 1043, ze zm.; dalej: u.p.s.d.) w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2009 r., art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym od 23 października 2011 r., art. 18 ust. 1 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. oraz § 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 [u.p.s.d.], celem spełnienia wymogu udokumentowania przed notariuszem, na potrzeby skorzystania ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w (...) art. 4a ust. 1 pkt 1 [u.p.s.d.] 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”.

1.2. Skarżący jako wzorce kontroli wskazał art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

2. Ocena dopuszczalności merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej.

2.1. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, badanie dopuszczalności rozpoznania skargi nie kończy się w fazie rozpoznania wstępnego, lecz jest dokonywane przez cały czas jej rozpoznania (zob. postanowienia TK z: 21 października 2003 r., sygn. SK 41/02, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 89; 6 lipca 2004 r., sygn. SK 47/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 74; 9 maja 2017 r., sygn. SK 18/16, OTK ZU A/2017, poz. 37 i cytowane tam orzecznictwo). Na każdym etapie postępowania niezbędna jest kontrola, czy nie zachodzi jedna z ujemnych przesłanek wydania wyroku, nakazująca umorzenie postępowania (zob. zamiast wielu wyrok z 30 września 2014 r., sygn. SK 22/13, OTK ZU nr 8/A/2014, poz. 96 i powołane tam orzecznictwo). Skarga konstytucyjna musi spełniać wymagania wynikające zarówno z art. 79 ust. 1 Konstytucji, jak i z ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie

postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK).

2.2. Według art. 79 ust. 1 Konstytucji, „[k]ażdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji”. Z przepisu tego oraz art. 53 u.o.t.p.TK wynikają przesłanki, których spełnienie jest wymagane do merytorycznego rozpoznania skargi przez Trybunał.

Po pierwsze, przedmiotem zaskarżenia skargą konstytucyjną może być wyłącznie przepis ustawy lub innego aktu normatywnego. Przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego nie są zatem akty stosowania prawa, a więc orzeczenia albo ostateczne decyzje, zapadłe w indywidualnych sprawach skarżących, lecz akty normatywne, na podstawie których rozstrzygnięcia te zostały wydane (por. postanowienia i wyroki TK z: 1 lipca 2008 r., sygn. SK 40/07, OTK ZU nr 6/A/2008, poz. 101; 13 października 2008 r., sygn. SK 20/08, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 146; 2 czerwca 2009 r., sygn. SK 31/08, OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 83; 17 listopada 2009 r., sygn. SK 64/08, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 148; 29 listopada 2010 r., sygn. SK 8/10, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 117; 2 lutego 2012 r., sygn. SK 14/09, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 17; 28 lutego 2012 r., sygn. SK 27/09, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 20; 7 maja 2013 r., sygn. SK 31/12, OTK ZU nr 4/A/2013, poz. 46; 9 maja 2017 r., sygn. SK 18/16; 28 lutego 2018 r., sygn. SK 45/15, OTK ZU A/2018, poz. 12).

Po drugie, choć przedmiotem skargi jest przepis prawa, nie można w niej jednak kwestionować zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego w oderwaniu od aktów stosowania prawa w indywidualnej sprawie. Skarga konstytucyjna nie jest bowiem środkiem abstrakcyjnej kontroli zgodności z Konstytucją. Aby skarżący mógł skutecznie zakwestionować tę zgodność, najpierw sąd lub organ administracji publicznej musi wydać ostateczne orzeczenie w jego sprawie i to z zastosowaniem kwestionowanej regulacji. Warunkiem koniecznym merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej jest więc określenie zaskarżonego przepisu, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o konstytucyjnych wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego (art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK). Przyjęty w Konstytucji model skargi konstytucyjnej został bowiem oparty na zasadzie konkretności i subsydiarności. Skarżący nie może zatem zakwestionować zgodności z Konstytucją aktu normatywnego w oderwaniu od indywidualnej sprawy, w której na mocy konkretnego aktu stosowania prawa doszło do naruszenia jego wolności lub praw albo obowiązków określonych w Konstytucji.

Po trzecie, do merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej niezbędne jest określenie, jakie konstytucyjne wolności lub prawa przysługujące skarżącemu i w jaki sposób zostały naruszone przez ostateczne orzeczenie sądu lub organu administracji publicznej, wydane na podstawie zaskarżonego przepisu czy przepisów aktu normatywnego (art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK).

Po czwarte, skarga konstytucyjna powinna zawierać uzasadnienie zarzutu niezgodności z Konstytucją kwestionowanych przepisów z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK).

2.3. Skarżący zażądał uznania za niezgodne z Konstytucją także przepisów, które utraciły moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał. Niemniej uzasadnione było w tym przypadku zastosowanie art. 59 ust. 3 u.o.t.p.TK, zgodnie z którym przepisy takie objęte są kognicją Trybunału, jeżeli jest to konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw.

2.4. W niniejszej sprawie nie spełniono jednak przesłanki, zgodnie z którą przedmiotem kontroli w postępowaniu wszczętym skargą konstytucyjną może być tylko przepis, który był podstawą ostatecznego orzeczenia albo decyzji, o których stanowi art. 79 ust. 1 Konstytucji.

W rozpoznawanej sprawie przedmiot kontroli został określony zakresowo. Skarżący wywodzi z zaskarżonych przepisów normę prawną, zgodnie z którą zwolnienie obdarowanego z obowiązku zapłaty podatku od darowizny dokonanej w sposób przewidziany w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. możliwe jest tylko wtedy, gdy w terminie 6 miesięcy od dnia uznania przelewu kwoty pieniężnej z tytułu darowizny na jego rachunku bankowym, zgłosi nabycie przedmiotu darowizny właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, choćby zawarł po uznaniu przelewu, w celu udokumentowania tej darowizny, umowę w formie aktu notarialnego.

Norma ta nie miała jednak zastosowania w sprawie skarżącego. Organy orzekające w niej trafnie uznały, na co zwrócili również uwagę Prokurator Generalny oraz Minister Finansów, że skarżący nabył oznaczoną sumę pieniężną z tytułu darowizny bez zachowania formy aktu notarialnego dla oświadczenia woli darczyńcy. Co prawda w myśl art. 890 § 1 zdanie pierwsze ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2020 r. poz. 1360; dalej: k.c.) oświadczenie woli darczyńcy powinno być złożone w formie aktu notarialnego (pod rygorem nieważności czynności prawnej – art. 73 § 2 zdanie pierwsze k.c.), jednakże zgodnie z art. 890 § 1 zdanie drugie k.c. umowa darowizny zawarta bez zachowania tej formy staje się jednak ważna, gdy przyrzeczone świadczenie zostało spełnione. W przypadku dotyczącym skarżącego umowa darowizny stała się ważna w chwili uznania przelewu darczyńcy na rachunku bankowym obdarowanego. W konsekwencji późniejsze potwierdzenie darowizny w formie aktu notarialnego nie miało waloru umowy (czynności prawnej). Wobec skarżącego nie mógł mieć zatem zastosowania art. 4a ust. 4 pkt 2 u.p.s.d., który przewidywał zwolnienie z obowiązku zgłoszenia darowizny w celu uzyskania zwolnienia z podatku, gdy nabycie nastąpiło na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego (brzmienie przepisu obowiązującego do 1 stycznia 2016 r. – dnia wejścia w życie art. 4 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2015 r. poz. 1045, zmieniającego art. 4a ust. 4 pkt 2 u.p.s.d.). Skarżący, w celu uzyskania zwolnienia od podatku od darowizny, na podstawie art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., powinien był zgłosić nabycie przedmiotu darowizny właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w ciągu 6 miesięcy od dnia dokonania darowizny (tzw. rękodajnej), o której stanowi art. 890 § 1 zdanie drugie k.c.

Biorąc powyższe pod uwagę, wydanie wyroku w sprawie było niedopuszczalne, dlatego postępowanie należało umorzyć (art. 53 ust. 1 pkt 1, art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK).