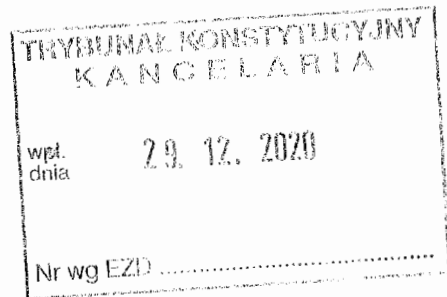




RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW,
FUNDUSZY I POLITYKI REGIONALNEJ
Tadeusz Kościński

Warszawa, dnia 28 grudnia 2020 r.



PS1.8401.5.2020

Sygn. akt SK 130/20

Pani
Julia Przylębska
Prezes
Trybunału Konstytucyjnego
Al. Jana Chrystiana Szucha 12A
00-918 Warszawa

Szanowna Pani Prezes,

działając na podstawie art. 69 ust. 2 w zw. z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), zwanej dalej „ustawą o TK”, w związku z pismem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 grudnia 2020 r., sygn. akt SK 130/20 przedkładam poniższe stanowisko w sprawie skargi konstytucyjnej Pana M I , zwanego dalej „Skarżącym” lub „Obdarowanym”, reprezentowanego przez pełnomocnika radcę prawnego Tomasza Korpusińskiego, wnosząc jednocześnie o umorzenie postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

W przypadku nieuwzględnienia wniosku o umorzenie postępowania, wnoszę o stwierdzenie, że art. 4a ust. 1 pkt 1 i 2, art. 4a ust. 4 pkt 2 i 4a ust. 3 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r. Nr 93 poz. 768, z późn. zm; według Skarżącego Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514, z późn. zm.; obecnie Dz. U. z 2019 r. Nr 1813 i z 2020 r. poz. 1761), zwanej dalej „u.p.s.d.”, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2009 r., oraz art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d., w brzmieniu obowiązującym od 23 października 2011 r., oraz 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 dla skorzystania ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 4a ust. 1 u.p.s.d. w przypadku spełnienia świadczenia tytułem darowizny przez przekazanie środków pieniężnych na rachunek obdarowanego i potwierdzenia tego nabycia w terminie późniejszym w drodze umowy zawartej w formie aktu notarialnego, przepisy te wymagają zgłoszenia przedmiotu tej darowizny naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt 4 tej ustawy - **są zgodne** z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

Skargą konstytucyjną Skarżący zaskarża:

„- przepisy art. 4a ust. 1 pkt 1) i pkt 2), 4a ust. 4 pkt 2) i 4a ust.3 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 01.01.2009 r.), art. 6 ust.1 pkt 4) 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 23.10.2011 r.) oraz art. 18 ust.1 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 01.01.2007 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 powołanym wyżej art. 4a ust. 1 pkt 2), celem spełnienia wymogu udokumentowania przed notariuszem, na potrzeby skorzystania ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w powołanym wyżej art. 4a ust. 1 pkt 1) 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 - zarzucając niezgodność wyżej wymienionych regulacji prawnych w powołanym powyżej zakresie z wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych.”.

W uzupełnieniu skargi (pismo z dnia 24 września 2019 r.), Skarżący wyjaśnił, że przedmiotem zaskarżenia jest każdy z przepisów wskazanych w *petitum* skargi.

II. Stan faktyczny sprawy

Skarga konstytucyjna Pana M I , reprezentowanego przez pełnomocnika, radcę prawnego Tomasza Korpusińskiego, została złożona na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

Jak wynika z załączonych do skargi dokumentów, bezspornym jest stan faktyczny, zgodnie z którym Pani A I (darczyńca) przekazała Skarżącemu M I () na rachunek bankowy środki pieniężne tytułem darowizny w dniach: grudnia 2011 r. zł, grudnia 2011 r. zł i grudnia 2011 r. zł.

W dniu lutego 2012 r. przed notariuszem I C został sporządzony akt notarialny (Rep. Nr) zatytułowany „Umowa darowizny”. Jak stanowi § 1 tego

aktu: „A I daruje ██████████ M I ██████████, ██████████ kwotę (słownie: ██████████) złotych, a M I darowiznę tę przyjmuje, przy czym stawający oświadczają, że kwota ta przelana została przez darującą na rachunek bankowy obdarowanego numer (...) prowadzony przez (.....). w dniach: .12.2011r. - ██████████ złotych, .12.2011 r. - ██████████ złotych i .12.2011r. - ██████████ złotych oraz okazują elektroniczne potwierdzenia otrzymania przelewów tych kwot z dnia .01.2012r.”.

Jak wynika z § 3 tej umowy: „Podatku od tych darowizn nie pobrano zgodnie z przepisem art. 4a - ustawy o podatku od spadków i darowizn z dnia 28.07.1983 r. (Dz. U. Nr 45, poz. 207 z późn.zm.).”.

W toku czynności sprawdzających prowadzonych przez Naczelnika Urzędu Skarbowego K ██████████ organ ten stwierdził brak zgłoszenia powyższych darowizn przez Skarżącego. Z uwagi na fakt, iż ww. umowa zawarta w formie aktu notarialnego, nazwana umową darowizny, potwierdzała jedynie wcześniejsze czynności - darowizny dokonane odpowiednio w dniach ██████████, ██████████ i ██████████ grudnia 2011 r., zdaniem organu podatkowego w celu skorzystania ze zwolnienia od podatku należało w terminie sześciu miesięcy od daty ich otrzymania dokonać zgłoszenia nabycia darowizny (zgłoszenie SD-Z2), zgodnie z art. 4a ust.1 u.p.s.d. Wobec braku dokonania przez Skarżącego zgłoszenia, organ wezwał obdarowanego do przedłożenia zeznania podatkowego oraz dowodu przelewu potwierdzającego ww. darowizny. W toku tych czynności, a także w toku wszczętych przez ten organ podatkowy, postępowań podatkowych w sprawie podatku od spadków i darowizn, Skarżący zajął stanowisko, że spełnił wszystkie przesłanki niezbędne do zastosowania zwolnienia od podatku na podstawie art. 4a ust 1 u.p.s.d. z tytułu nabycia powyższych darowizn. Zdaniem skarżącego nabycie nastąpiło na podstawie umowy darowizny zawartej w dniu ██████████ lutego 2012 r. w formie aktu notarialnego i ze względu na przepis art. 4a ust. 4 pkt 2 tej u.p.s.d., nie był zobowiązany do zgłoszenia darowizn w celu skorzystania ze zwolnienia od podatku. Nie złożył także zeznania podatkowego, do którego składania zobowiązani są podatnicy podatku od spadków i darowizn, którzy nie spełnili warunków uprawniających do skorzystania ze zwolnienia od podatku, m.in. na podstawie art. 4a ust. 1 u.p.s.d.

Stanowiska tego nie podzielił organ podatkowy I instancji i po przeprowadzeniu postępowań podatkowych w sprawie podatku od spadków i darowizn, Naczelnik Urzędu Skarbowego K ██████████ ustalił podatek od spadków i darowizn z tytułu nabycia opisanych wyżej darowizn, decyzjami z dnia ██████████ października 2014 r.:

- znak ██████████ w kwocie ██████████ zł z tytułu nabycia środków pieniężnych w dniu ██████████ grudnia 2011 r. tytułem darowizny w kwocie ██████████ zł,
- znak ██████████ w kwocie ██████████ zł z tytułu nabycia środków pieniężnych w dniu ██████████ grudnia 2011 r. tytułem darowizny w kwocie ██████████ zł,
- znak ██████████ w kwocie ██████████ zł z tytułu nabycia środków pieniężnych w dniu ██████████ grudnia 2011 r. tytułem darowizny w kwocie ██████████ zł.

W uzasadnieniu tych rozstrzygnięć organ podatkowy I instancji wskazał, że obowiązek podatkowy z tytułu powyższych darowizn powstał w dniu ich przekazania na rachunek Skarżącego. Stosownie bowiem do treści art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. 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. Zgodnie z art. 888 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014 r., poz. 121, z późn. zm.), zwanej dalej „K.c.”, przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Stosownie do art. 890 § 1 K.c. oświadczenie darczyńcy powinno być złożone w formie aktu notarialnego; jednakże umowa darowizny zawarta bez zachowania tej formy staje się ważna, jeżeli przyrzczone świadczenie zostało spełnione. Zdaniem organu podatkowego spełnienie świadczenia miało miejsce w dniu przekazania przez darczyńcę środków pieniężnych na rachunek Skarżącego (Obdarowanego). Sporządzony w terminie późniejszym akt notarialny potwierdza jedynie wcześniejszą czynność, ważną umowę darowizny zawartą odpowiednio w dniu grudnia 2011 r., grudnia 2011 r. i grudnia 2011 r. - bez zachowania formy aktu notarialnego, który nie istniał w chwili wykonania tej umowy. Wskutek wykonania zobowiązania przez darczyńcę umowa darowizny stała się ważna. Skutek tej czynności nastąpił więc z chwilą jej wykonania, a w konsekwencji obowiązek podatkowy powstał z chwilą przelewu środków pieniężnych na konto Obdarowanego. W konsekwencji tych przepisów, wobec niespełnienia przez Skarżącego, jako Obdarowanego, warunku zgłoszenia darowizny, nabycie podlega opodatkowaniu na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej, stosownie do art. 4a ust. 3 u.p.s.d.

Dyrektor Izby Skarbowej w K po rozpatrzeniu odwołań Skarżącego od powyższych decyzji, utrzymał w mocy decyzje organu I instancji decyzjami z dnia stycznia 2015 r.:

Uzasadniając swoje rozstrzygnięcie organ odwoławczy podniósł, że istota sprawy sprowadza się do oceny skutków prawnych poszczególnych zdarzeń i ich znaczenia z punktu widzenia prawa podatkowego w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn z tytułu nabycia darowizn środków pieniężnych i w konsekwencji ustalenia zobowiązania podatkowego.

Wymóg formy aktu notarialnego dla oświadczenia darczyńcy oraz konwalidacja braków w zakresie formy przez spełnienie przyrzeczonego świadczenia znajduje swoje odzwierciedlenie w art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d., który moment powstania obowiązku podatkowego przy nabyciu rzeczy lub praw majątkowych w drodze darowizny reguluje dwojako. Zgodnie z przywołanym wyżej przepisem art. 6 ust.1 pkt 4 u.p.s.d. 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. W pierwszej kolejności przepis ten określa, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego, zaś w sytuacji, w której dla oświadczenia darczyńcy nie jest dochowana przewidziana przez K.c. forma aktu notarialnego, wówczas obowiązek podatkowy powstaje

z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia, a zatem w momencie wykonania umowy. Jak stwierdził Dyrektor Izby Skarbowej, zarówno K.c., jak i u.p.s.d., przyjmują jako moment dokonania darowizny, w odniesieniu do której nie zachowano formy aktu notarialnego, datę spełnienia świadczenia. Zwrócił także uwagę na utrwalone w teorii prawa poglądy, zgodnie z którymi do spełnienia świadczenia w świetle art. 890 § 1 zd. 2 K.c. dochodzi już z chwilą podjęcia przez darczyńcę konkretnego działania lub działań. Spełnienie świadczenia uznawane jest za wykonanie istniejącego zobowiązania, a nie za sposób zawarcia umowy. Dlatego, jak wskazał organ II instancji, nie można uznać, że mamy tu do czynienia z alternatywnymi sposobami zawarcia umowy darowizny. Umowa w przedmiotowej sprawie została wcześniej zawarta bez zachowania formy aktu notarialnego, a spełnienie świadczenia stanowi jej konwalidację. W rozpoznawanej sprawie bezspornym jest, że Odwołujący otrzymał (zgodnie z opisem dokonanego przelewu) darowiznę środków pieniężnych. Dyrektor Izby Skarbowej podkreślił także, że w dniu spełnienia świadczenia poprzez dokonanie przelewu, nie zawarto umowy darowizny w formie aktu notarialnego, stąd w przedmiotowej sprawie obowiązek podatkowy powstał stosownie do dyspozycji art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia (wpłaty środków pieniężnych na rachunek bankowy Obdarowanego).

W odniesieniu do argumentacji Obdarowanego, zgodnie z którą darowizna w polskim systemie prawnym skonstruowana została jako umowa, co oznacza konieczność złożenia zgodnych oświadczeń woli obu jej stron, organ odwoławczy wskazał, że decydujące jest zachowanie darczyńcy, a nie jest istotne, czy i kiedy obdarowany złożył oświadczenie o przyjęciu darowizny - wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2216/09. Dyrektor Izby Skarbowej dodatkowo zauważył, że K.c. nie wymaga żadnej szczególnej formy oświadczenia obdarowanego o przyjęciu darowizny. Oświadczenie obdarowanego o przyjęciu darowizny może być złożone w każdej formie, nawet w sposób dorozumiany. Samo przyjęcie (odebranie) przedmiotu darowizny winno być traktowane jako złożenie takiego oświadczenia, stąd należy uznać, że Odwołujący się darowiznę przyjął w sposób dorozumiany, tj. *per facta concludentia* (poprzez niewyrażenie odmowy przyjęcia). Organ podkreślił, że w przedmiotowej sprawie podatnik w złożonym odwołaniu nie podniósł, że przelew środków pieniężnych nastąpił wbrew jego wiedzy i woli.

W konsekwencji organ odwoławczy wskazał, że aby skorzystać z przedmiotowego zwolnienia od podatku Odwołujący się powinien był zgłosić właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego otrzymaną darowiznę w terminie sześciu miesięcy licząc od daty powstania obowiązku podatkowego. Tymczasem podatnik obowiązku zgłoszenia nie dopełnił i nie złożył w terminie zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego.

W świetle powyższego Dyrektor Izby Skarbowej w K. stwierdził, że nie jest uzasadnione skorzystanie przez Odwołującego ze zwolnienia od podatku przewidzianego w art. 4a ust. 1 u.p.s.d.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w K..., zwany dalej „WSA w K...”, wyrokiem z... maja 2015 r. sygn. akt..., oddalił skargi Obdarowanego (sprawy o sygn. akt:..., połączone do wspólnego rozpoznania i rozstrzygnięcia i prowadzone pod sygn. akt...).

Punktem wyjścia dla rozważań WSA w K... był art. 890 § 1 K.c. oraz art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d, którego treść określa moment powstania obowiązku podatkowego przy nabyciu darowizny. Sąd pierwszej instancji wskazując zbieżną treść tych przepisów, doszedł do wniosku, że skoro w datach wykonania przelewów tytułem darowizny strony nie zawarły umowy w formie aktu notarialnego, umowa ta stała się ważna wraz z wykonaniem przyrzeczonego świadczenia. Z tych też względów późniejsze potwierdzenie darowizny w formie aktu notarialnego z dnia... lutego 2012 r. nie mogło mieć znaczenia. Tym samym, skoro Skarżący nabył darowiznę w wyniku zawarcia umowy bez zachowania formy aktu notarialnego, warunkiem skorzystania ze zwolnienia przewidzianego w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. było zgłoszenie nabycia darowizny organowi podatkowemu. Obowiązku tego Skarżący nie dochował.

W opinii tego Sądu w ustalonym stanie faktycznym nie do przyjęcia jest stwierdzenie Skarżącego, że cyt. "Z przytoczonego przepisu wynika, że moment powstania obowiązku podatkowego jest uzależniony od tego, czy umowa darowizny została zawarta w wymaganej formie. Jeżeli forma aktu notarialnego została zachowana nie ma znaczenia chwila spełnienia świadczenia". Taki wniosek Skarżącego nie uwzględnia chronologii zdarzeń, albowiem w niniejszych sprawach najpierw nastąpiło wykonanie umowy i tym samym zawarcie umowy, a dopiero później sporządzony został akt notarialny.

Według Sądu zasadne jest stanowisko organów podatkowych, zgodnie z którym wykonanie darowizn miało miejsce w datach realizacji przelewów z konta darczyńcy na konto Skarżącego kwot: zł, zł i zł. Wobec czego w niniejszych sprawach Skarżący nie mógł skorzystać ze zwolnienia podatkowego wynikającego z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., ponieważ nie dokonał w przewidzianym w tym przepisie terminie zgłoszenia nabycia środków pieniężnych w drodze darowizny.

W wyroku z dnia... grudnia 2017 r. sygn. akt..., Naczelny Sąd Administracyjny, zwany dalej jako „NSA”, oddalił skargę kasacyjną Skarżącego od ww. wyroku Sądu pierwszej instancji. Uznał, że ewentualne naruszenie art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. mogło być jedynie efektem uchybienia art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d.. W ocenie Sądu, o tym, czy jedną z przesłanek zastosowania zwolnienia jest zgłoszenie właściwemu urzędowi skarbowemu nabycia darowizny decyduje to, czy została dochowana notarialna forma umowy darowizny. Jeżeli tak, wówczas, zgodnie z art. 4 ust. 4 pkt 2 u.p.s.d., obdarowany nie ma obowiązku zgłoszenia tego faktu. W przeciwnym razie obdarowany, chcąc skorzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. powinien złożyć odpowiednie zgłoszenie. Zdaniem NSA kwestię tego, w jakiej formie została zawarta umowa darowizny reguluje natomiast art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d., który należy odczytywać łącznie z art. 890 § 1 K.c.

Argumentację Skarżącego na poparcie tezy, zgodnie z którą do zawarcia umowy darowizny doszło w formie aktu notarialnego, NSA ocenił jako przedstawiającą znikomą wartość i świadcząca „o problemie w uchwyceniu istoty problemu”. Jak stwierdził NSA: „Przemawia za tym chociażby stwierdzenie pełnomocnika Skarżącego, że art. 890 K.c. „łagodzi wymagania formalne dla umowy darowizny w przypadku, gdy dochodzi do wykonania świadczenia. (...) Wykonanie umowy darowizny oznacza zatem, że strony nie muszą już dokonywać zabiegów formalnych związanych z zawarciem tej umowy, a także redukuje koszty, jakie towarzyszą składaniu oświadczenia w formie aktu notarialnego” (s. 6 wyroku). Z powyższego wynika, że wykonanie świadczenia oznacza wykonanie umowy darowizny – umowy, która musiała zostać zawarta przed wykonaniem samej darowizny. Samo zaś wykonanie darowizny jedynie konwaliduje umowę zawartą bez zachowania przewidzianej formy.

NSA zauważył również, że „przywołany fragment motywów skargi kasacyjnej pochodzi z uzasadnienia wyroku NSA z 20 września 2012 r. (II FSK 329/11) nawiązującego do artykułu A. Szpunara "O konwalidacji wadliwych czynności prawnych" (PiP 2002, z. 7, s. 5), podczas gdy zarówno wyrok, jak i artykuł A. Szpunara przyjmują stanowisko odwrotne od stanowiska zajętego przez stronę skarżącą. Dodać należy, że pogląd ten znajduje również potwierdzenie w innych publikacjach (por. L. Stecki [w:] System prawa prywatnego. Prawo zobowiązań – część szczegółowa, t. 7, red. J. Rajski, Warszawa 2011 r., s. 340; J. Jeziorno [w:] Kodeks cywilny. Komentarz, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, Warszawa 2014 r., s. 1576).”.

NSA wskazał także, że brak przekonania strony o trafności rozstrzygnięcia sprawy, nie oznacza wadliwości uzasadnienia wyroku WSA w K Z powyższych względów uznał, że zarzuty skargi kasacyjnej nie są uzasadnione.

Postanowieniem z dnia 22 kwietnia 2020 r. sygn. akt Ts 71/18, Trybunał Konstytucyjny, zwany dalej „TK”, po wstępnym rozpoznaniu skargi konstytucyjnej z dnia 26 kwietnia 2018 r. odmówił nadania jej dalszego biegu, jako niespełniającej wymogów skargi określonych w art. 53 ust.1 pkt pkt 1, 2 i 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed TK.

Po rozpatrzeniu zażalenia Skarżącego od powyższego rozstrzygnięcia, postanowieniem z dnia 19 listopada 2020 r. sygn. akt Ts 71/18 TK, uwzględnił zażalenie i nadał skardze konstytucyjnej dalszy bieg.

III. Stan prawny

Powołane w skardze konstytucyjnej przepisy ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768, z późn. zm.), w brzmieniu obowiązującym w dniu przekazania środków pieniężnych tytułem darowizny (. i grudnia 2011 r.), jak i zawarcia umowy w formie aktu notarialnego (. lutego 2012 r.) miały następujące brzmienie:

Zgodnie z art. 4a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.s.d, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2009 r. zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, 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.

Stosownie do art. 4a ust. 4 pkt 2 u.p.s.d, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2009 r., obowiązek zgłoszenia nie obejmuje przypadków, gdy nabycie następuje na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego.

Jak stanowi art. 4a ust. 3 u.p.s.d, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2009 r., w przypadku niespełnienia warunków, o których mowa w ust. 1 i 2 (art. 4a) nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych podlega opodatkowaniu na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej.

Na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d, w brzmieniu obowiązującym od 23 października 2011 r., 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.

Zgodnie z art. 18 ust. 1 u.p.s.d, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r.:

„Art. 18. 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.”

Jak wynika z § 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):

„§ 3. 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;”.

IV. Analiza formalna

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji RP, każdy czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo wnieść skargę do TK w sprawie zgodności z Konstytucją RP 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 RP.

Funkcję skargi konstytucyjnej, jako szczególnego środka ochrony praw i wolności obywatelskich oraz jej przedmiot scharakteryzował TK, m.in. w postanowieniu z dnia 22 lutego 2001 r. sygn. akt Ts 193/00, w którym wskazał, że *"Zgodnie z Konstytucją RP, skarga konstytucyjna ma charakter środka ochrony wolności i praw podmiotowych. Owa zasadnicza funkcja określa sposób ukształtowania konstytucyjnych przesłanek, warunkujących dopuszczalność merytorycznego rozpoznania skargi. Przedmiotem skargi konstytucyjnej może być w szczególności wyłącznie ta norma prawna, która stanowiła podstawę wydania przez organ władzy publicznej orzeczenia naruszającego prawa lub wolności konstytucyjne skarżącego. Przesądza to o konieczności istnienia merytorycznego związku pomiędzy treścią zakwestionowanej normy prawnej, a podjętym na jej podstawie rozstrzygnięciem oraz zarzucanym temu rozstrzygnięciu naruszeniu praw lub wolności konstytucyjnych. Regulacja prawna stanowiąca przedmiot skargi konstytucyjnej musi więc w ten sposób determinować w sensie normatywnym treść wydanego orzeczenia, iż prowadzi to do wskazanego w skardze naruszenia praw lub wolności konstytucyjnych przysługujących skarżącemu.".*

Zestawiając powyższe wnioski ze stanem niniejszej sprawy należy stwierdzić, że o ile Skarżącemu przysługuje prawo do złożenia skargi konstytucyjnej, gdyż zaskarżone przepisy były podstawą prawną ostatecznego orzeczenia sądu, którym jest wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2017 r. sygn. akt. będący, w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji RP, orzeczeniem ostatecznie rozstrzygającym o konstytucyjnych wolnościach i prawach Skarżącego, to warunek ten nie jest jednak wystarczającym do merytorycznego rozpoznania skargi.

Sposób, w jaki ujęty został przez Skarżącego przedmiot kontroli, skonfrontowany z przedstawioną argumentacją na rzecz niekonstytucyjności kwestionowanych regulacji, nasuwa zastrzeżenia, co do dopuszczalności ich merytorycznego rozpoznania oraz wydania w sprawie orzeczenia wobec niespełnienia warunków określonych w przepisach art. 53 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o TK. Zgodnie bowiem z tymi przepisami, w skardze konstytucyjnej należy wskazać:

- nie tylko która konstytucyjna wolność lub które prawo skarżącego, zostały naruszone, ale także w jaki sposób zdaniem skarżącego zostały one naruszone oraz
- uzasadnić zarzut niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie.

W świetle Konstytucji RP oraz ustawy o TK merytoryczne rozpoznanie skargi jest dopuszczalne zatem tylko w przypadku spełnienia łącznie warunków określonych w art. 53 ustawy o TK. Ostateczne orzeczenie powinno pociągać za sobą naruszenie wskazanych w skardze konstytucyjnych wolności lub praw przysługujących Skarżącemu, źródłem naruszenia powinna być normatywna treść kwestionowanych przepisów, zaś sposób naruszenia powinien być wskazany przez samego skarżącego w uzasadnieniu skargi, czego Skarżący nie uczynił. W ocenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej, zwanego dalej „Ministrem FFPR”, Skarżący nie wskazał przede wszystkim, z jakiego powodu zaskarżone przepisy są niekonstytucyjne.

Analizowana skarga konstytucyjna została poddana wstępnemu rozpoznaniu, w ramach którego TK badał, czy odpowiada ona warunkom formalnym oraz czy nie jest oczywiście bezzasadna. Po wstępnej kontroli, postanowieniem z 22 kwietnia 2020 r. sygn. akt Ts 71/18 TK odmówił nadania skardze z 26 kwietnia 2018 r. dalszego biegu, jako niespełniającej wymogów skargi określonych w art. 53 ust.1 pkt pkt 1, 2 i 3 ustawy o TK.

Po rozpatrzeniu zażalenia Skarżącego od powyższego rozstrzygnięcia, postanowieniem z 19 listopada 2020 r. sygn. akt Ts 71/18 TK, uwzględnił zażalenie i nadał skardze konstytucyjnej dalszy bieg.

Zakończenie tego etapu formalnej weryfikacji skargi nie przesądza o dopuszczalności merytorycznego rozpatrzenia skargi. Jak wynika bowiem z ugruntowanego orzecznictwa, TK ma obowiązek ustalenia na każdym etapie postępowania dopuszczalności skargi (por. wyrok TK z dnia 9 listopada 2010 r., sygn. akt SK 10/08 i 2 grudnia 2010 r. sygn. akt SK 11/10), a ponadto „ ... skład orzekający Trybunału może w trakcie szczegółowej analizy akt sprawy dostrzec ujemne przesłanki procesowe udaremniające merytoryczne rozpoznanie sprawy” (por. np. postanowienie TK z 21 marca 2000 r., sygn. SK 6/99, OTK ZU nr 2/2000, poz. 66; wyrok TK z 28 czerwca 2016 r., sygn. akt SK 31/14, postanowienia TK z: 30 maja 2007 r., sygn. akt SK 67/06; 14 listopada 2007 r., sygn. akt SK 53/06; 18 listopada 2009 r., sygn. akt SK 12/09; 14 stycznia 2014 r., sygn. akt SK 54/12; 14 listopada 2017 r., sygn. akt SK 4/16; 9 kwietnia 2019 r., sygn. akt SK 7/19).

Należy nadmienić, że składu rozpoznającego sprawę *in merito* nie wiąże stanowisko zajęte w postanowieniu TK z 19 listopada 2020 r. sygn. akt Ts 71/18 o nadaniu dalszego biegu analizowanej skardze konstytucyjnej, wydanym na podstawie art. 61 ust. 2 ustawy o TK (zob. wyrok TK z 21 czerwca 2017 r., sygn. akt SK 35/15 oraz wyrok TK z 22 marca 2017 r., sygn. akt SK 13/14).

Jak wynika z uzasadnienia zarzutów skargi kasacyjnej, Skarżący upatruje zasadność złożenia skargi konstytucyjnej w nieuwzględnieniu przez NSA skargi kasacyjnej. Należy natomiast wskazać, że o ile Skarżącemu przysługuje prawo do skargi konstytucyjnej na podstawie art. 79 Konstytucji RP, to sam fakt ostatecznego rozstrzygnięcia przez sądy administracyjne sprawy podatkowej na niekorzyść Skarżącego, nie uzasadnia złożenia skargi konstytucyjnej.

TK nie ocenia bowiem stosowania prawa i nie ma charakteru „nadzwyczajnej instancji” weryfikującej ostateczne rozstrzygnięcia sądowe lub ostateczne rozstrzygnięcia organów administracji publicznej. TK nie przysługuje także kompetencja do dokonywania powszechnie wiążącej interpretacji prawa.

W części VII.2. skargi „Uzasadnienie zarzutu niezgodności przedmiotu kontroli ze wskazanymi wzorcami kontroli”, Skarżący stwierdza, że zakwestionowane przepisy naruszają art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP i wynikającą z powołanych przepisów zasadę szczególnej określoności regulacji daninowych. W ocenie Ministra FFPR zarzutu wadliwości i nieokreśloności norm prawnych u.p.s.d., wskazanych w skardze, nie można opierać na błędnym rozumieniu stanu faktycznego, co dalej zostanie wykazane.

Przechodząc do dalszej części analizy formalnej należy podkreślić, że ustawa o podatku od spadków i darowizn w zakresie umowy darowizny nie kreuje nowych regulacji, lecz odwołuje się do obowiązujących zasad z dziedziny prawa cywilnego. Dokonując oceny poszczególnych czynności cywilnoprawnych nie można ignorować ich kontekstu cywilistycznego uregulowanego w ustawie Kodeks cywilny.

Przedmiotowa skarga konstytucyjna opiera się na niewłaściwym rozumieniu przez Skarżącego przepisów prawa cywilnego. Skarżący dokonał błędnej oceny prawnej bezsprzecznego stanu faktycznego sprawy, w odniesieniu do art. 890 § 1 K.c. zdanie drugie. Zdaniem Skarżącego umowa darowizny została zawarta w formie aktu notarialnego (lutego 2012 r.), podczas gdy w świetle art. 890 § 1 K.c. zdanie drugie, umowa ta jedynie potwierdziła dokonanie darowizn, które miały miejsce i stały się ważne z chwilą spełnienia świadczenia będącego przedmiotem darowizny (przekazania środków pieniężnych na rachunek bankowy Skarżącego odpowiednio w dniach: , i grudnia 2011 r.).

Skutki prawnopodatkowe w podatku od spadków i darowizn są spójne z przepisami prawa cywilnego (art. 888 i 890 § 1 K.c.). Skutki te i obowiązki wynikające z ustawy podatkowej (art. 4 ust. 1 pkt 1 albo art. 4 ust. 4 pkt 2 u.p.s.d oraz art. 6 ust. 1 pkt 4 tej ustawy) są odmienne wyłącznie w zależności od oceny ważności umowy dokonanej na gruncie przepisów K.c. i formy jej sporządzenia, a mianowicie na gruncie norm:

- 1) art. 890 § 1 K.c. zdanie pierwsze - „Oświadczenie darczyńcy powinno być złożone w formie aktu notarialnego.” oraz ,
- 2) art. 890 § 1 K.c. zdanie drugie - „Jednakże umowa darowizny zawarta bez zachowania tej formy staje się ważna, jeżeli przyrzeczone świadczenie zostało spełnione.”.

W konsekwencji tych przepisów K.c., w zależności od stanu faktycznego - czy umowa darowizny została zawarta w formie aktu notarialnego, czy bez tej kwalifikowanej formy - ustawodawca kreuje odmiennie w art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. zarówno moment powstania obowiązku podatkowego, jak i w art. 4a u.p.s.d. warunki do skorzystania ze zwolnienia od podatku na podstawie odpowiednio art. 4a ust. 1 pkt 1 i 2 albo art. 4a ust. 1 pkt 1 i 2 w związku z art. 4a ust. 4 pkt 2 u.p.s.d.

Zgodnie z art. 6 ust. 4 pkt 1 u.p.s.d. obowiązek podatkowy przy nabyciu w drodze darowizny został określony przez ustawodawcę w sposób spójny z wymienionymi wyżej normami prawa cywilnego:

- 1) z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego,
- 2) 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.

W efekcie tych regulacji, ustawodawca określił także odmiennie warunki umożliwiające skorzystanie ze zwolnienia od podatku przez osoby najbliższe, przy czym:

- 1) obowiązek zgłoszenia nabytych rzeczy lub praw majątkowych określony w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., w tym przy nabyciu tytułem darowizny, nie obejmuje przypadku, gdy umowa jest zawarta w formie aktu notarialnego (art. 4a ust. 4 pkt 2 u.p.s.d), niemniej
- 2) obowiązek zgłoszenia (art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.), w tym tytułem umowy darowizny, jest konieczny, gdy umowa nie została zawarta w formie aktu notarialnego, co ustawodawca uczynił dla szczelności systemu podatkowego (nie wprowadzając limitu kwotowego zwolnienia).

Trudno zatem mówić o zaskarżonych przepisach u.p.s.d., jako dwóch odmiennych normach prawnych, wykazujących podwójną kwalifikację. Przepisy prawa cywilnego i podatkowego są kompletne i zapewniają hierarchiczną spójność systemu prawnego. Zarówno w prawie cywilnym, jak i podążającą za nim ustawą podatkową, ustawodawca reguluje wyraźnie odrębne skutki dla umowy darowizny zawartej w formie aktu notarialnego oraz inne, gdy świadczenie tytułem darowizny zostało spełnione bez dochowania wymogu formy aktu notarialnego dla czynności prawnej.

W świetle orzecznictwa konstytucyjnego stwierdzenie niekonstytucyjności przepisów z zasadą poprawnej legislacji, może nastąpić jedynie w sytuacji wyjątkowej, gdy nieokreśloności przepisu nie da się usunąć przy poprawnym zastosowaniu reguł wykładni. Tymczasem przyjęta przez Skarżącego błędna interpretacja stanu faktycznego, nie odzwierciedla treści przepisu prawa cywilnego (art. 890 § 1 K.c.) oraz opiera się na błędnym stosowaniu reguł wykładni.

Odmienne rozumienie przez Skarżącego przepisów prawa cywilnego kreującego skutki prawne darowizny bez formy aktu notarialnego, tj. w przypadku spełnienia świadczenia (art. 890 § 1

K.c. zdanie drugie) i spójnych z nimi przepisów ustawy podatkowej (art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. w zakresie, w jakim określają obowiązek podatkowy chwilą spełnienia świadczenia, tj. ważności czynności) - nie może stanowić uzasadnionego argumentu dla twierdzenia Skarżącego jakoby zaskarżone przepisy tworzyły „pułapki na podatnika”.

Zdaniem skarżącego zakwestionowane przepisy tworzą „pułapkę” legislacyjną dla podatników z tego powodu, 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. Zdaniem Skarżącego, 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 (zgłoszenia ich nabycia) w terminie określonym w ustawie, to nabycie tych środków zostanie opodatkowane na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej.

Nie ma racji Skarżący twierdząc, że w przypadku zawarcia umowy w formie aktu notarialnego, dla skorzystania ze zwolnienia należy dodatkowo zgłosić nabycie rzeczy organowi podatkowemu. W takim bowiem przypadku ma zastosowanie przepis art. 4a ust. 4 pkt 2 u.p.s.d., który wyłącza taki obowiązek (zgłoszenia) dla skorzystania ze zwolnienia od podatku.

Skarżący dokonał błędnej interpretacji stanu faktycznego na gruncie przepisu art. 890 § 1 K.c., w konsekwencji czego kwestionuje zaskarżone regulacje u.p.s.d. Żaden z powołanych w skardze przepisów tej ustawy nie tworzy swoistej pułapki normatywnej. Ustawodawca reguluje wyraźnie zarówno obowiązek podatkowy, jak i obowiązki podatników, a także to, w jakim przypadku wyłącza wobec nich obowiązek zgłoszenia nabytych rzeczy (art. 4a ust. 4 u.p.s.d). Przesłanka, na podstawie której oparta jest skarga konstytucyjna jest na samym wstępie błędna. Skarga jest skonstruowana w oparciu o błędnie rozumiany przez Skarżącego stan faktyczny, co doprowadziło do błędnej oceny stanu prawnopodatkowego, co powinno prowadzić do umorzenia postępowania w sprawie.

Odnosząc się do podniesionego przez Skarżącego warunku określonego w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. dotyczącego dokumentowania darowizny środków pieniężnych, należy wskazać, że wbrew twierdzeniom Skarżącego kwestia ta nie była przedmiotem sporu, w tym w wyrokach WSA i wyroku NSA dotyczących tej sprawy. Obowiązek dokumentowania przekazania środków pieniężnych w sposób wskazany w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. nie został wyłączony w przypadku umowy zawartej w formie aktu notarialnego, i kwestia ta nie była także przedmiotem wątpliwości organów administracji, sądów oraz doktryny.

Biorąc powyższe pod uwagę, w skardze kasacyjnej nie wskazano przede wszystkim, w jaki sposób zdaniem Skarżącego zaskarżone przepisy naruszyły zasady konstytucyjne. Jak wynika z uzasadnienia skargi, Skarżący upatruje naruszenia wskazanych w skardze praw konstytucyjnych, w praktyce stosowania prawa, tj. w sposobie przyjętej i zastosowanej w tej

sprawie wykładni kwestionowanych regulacji. Złożona skarga jest zatem w swej istocie, skargą na stosowanie prawa. „*Skarga konstytucyjna jest "zawsze »skargą na przepis«, a nie na jego konkretne, wadliwe zastosowanie, nawet jeśli to prowadziło do niekonstytucyjnego skutku. Kontrola stosowania prawa przez sądy - choćby nawet błędnego - pozostaje poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego*” (postanowienie TK z 2 grudnia 2010 r., sygn. SK 11/10, OTK ZU nr 10/A/2010, poz. 131).

Nie leży natomiast w kompetencji TK kontrola prawidłowości ustaleń sądów (organów administracji publicznej) ani sprawowanie kontroli co do sposobu wykładni obowiązujących przepisów, ich stosowania lub niestosowania przez sądy (organy administracji publicznej) orzekające w indywidualnych sprawach (zob. postanowienie TK z 30 czerwca 2008 r., sygn. SK

Należy przypomnieć, że TK związany jest zarzutami sformułowanymi w piśmie procesowym, w tym w skardze konstytucyjnej, a zarzuty mogą podlegać rozpatrzeniu tylko wtedy, jeżeli zostały należycie uzasadnione. Z powołanego wyżej przepisu art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK wynika jednoznaczny obowiązek uzasadnienia skargi. Tymczasem przykładowo cała część 2 uzasadnienia: „*2. Jak wskazano w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego co do zasady stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą naruszają prawa i wolności konstytucyjne skarżącej wynikające z wyrażonej w Konstytucji zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonej z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*”, przedstawia wyłącznie ogólną teorię prawa konstytucyjnego w oderwaniu od zaskarżonych przepisów, zakończoną powtórzeniem petitum skargi kasacyjnej. W żadnym zdaniu tej części uzasadnienia nie odniesiono się do przedmiotu kontroli, naruszenia praw i wolności Skarżącego.

Nie można stwierdzić, że Skarżący uprawdopodobnił, że ustawodawca przez uchwalenie u.p.s.d. lub minister właściwy do spraw finansów publicznych przez wydanie wspomnianego w petitum skargi aktu wykonawczego do tej ustawy w sposób nieusprawiedliwiony wkroczył w sferę przysługujących osobom fizycznym, danemu podmiotowi praw lub wolności konstytucyjnych albo tym wolnościom lub prawom odmówił ochrony bądź też ich urzeczywistnienia. O ile ustawodawca skierował u.p.s.d. zarówno do podatników, jak i płatników podatku od spadków i darowizn, to akt wykonawczy skierował do notariuszy, jako płatników tego podatku, o czym stanowi sam tytuł tego aktu wykonawczego „*rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie pobierania przez płatników podatku od spadków i darowizn*”, a nie do podatników, a w takiej roli występuje Skarżący w niniejszej sprawie.

Należy także mieć na względzie, że TK zagwarantował autorowi skargi kasacyjnej możliwość jej uzupełnienia, a mimo tego autor skargi kasacyjnej, profesjonalny pełnomocnik, koncentruje uzasadnienie skargi na ogólnych konstytucyjnych wzorcach kontroli, a nie na przytoczeniu argumentów uzasadniających w jaki sposób wskazane konstytucyjne prawa i wolność Skarżącego zostały naruszone.

Na podmiocie kwestionującym zgodność ustawy lub innego aktu normatywnego z Konstytucją RP ciąży obowiązek wykazania tej niezgodności za pomocą konkretnych i przekonujących

argumentów prawnych. Zarzuty niezgodności kwestionowanych przepisów ze wskazanym w petitum skargi wzorcem konstytucyjnym sprowadzają się jedynie do ogólnikowego omówienia rozumienia konstytucyjnych wzorców kontroli.

Przepisy ustawy o TK nakładają na podmioty składające skargę konstytucyjną szereg obowiązków, w tym uzasadnienia postawionego zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem Skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie (art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK). W swoim orzecznictwie TK podkreślał, że: *"[...] uzasadnienie zarzutów powinno opierać się na przedstawieniu we wniosku takiej argumentacji, która uprawdopodobni ewentualną niekonstytucyjność kwestionowanych przepisów. W szczególności argumentacja taka nie może opierać się jedynie na odczuciach czy wyobrażeniach wnioskodawcy, ale powinna być poparta merytorycznym uzasadnieniem, mogącą uwzględniać, m.in. wcześniejsze orzecznictwo TK, praktykę stosowania prawa czy dorobek doktryny"* (postanowienie TK z dnia 6 listopada 2007 r., sygn. akt Tw 41/05). Samo wskazanie, że kwestionowany przepis jest sprzeczny z innym przepisem Konstytucji RP nie może zostać uznane za uzasadnienie zarzutu w sensie procesowym. Zgodnie z przyjętym przez TK stanowiskiem *„ciężar dowodu spoczywa na podmiocie kwestionującym zgodność ustawy z Konstytucją i dopóki nie powoła on konkretnych i przekonujących argumentów prawnych na rzecz swojej tezy, dopóty TK uznawać będzie kontrolowane przepisy za konstytucyjne. W przeciwnym razie naruszeniu uległaby zasada kontradyktoryjności postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, a Trybunał przekształciłby się w organ orzekający z inicjatywy własnej"* (orzeczenie TK z dnia 24 lutego 1997 r., sygn. K. 19/96). Brak odpowiedniego uzasadnienia zarzutu niezgodności danego przepisu z przywołanymi wzorcami kontroli stanowi o uchybieniu przez Skarżącego ustawowej powinności określonej w art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK.

Jak wskazał TK w postanowieniu z dnia 17 lipca 2019 r. sygn. akt SK 29/17 (OTK-A 2019/46) skarga konstytucyjna jest w pierwszej kolejności środkiem ochrony konstytucyjnych wolności i praw, a jej wniesienie musi spełniać ściśle określone wymogi konstytucyjne, które są bardziej rygorystyczne niż inicjowanie postępowania przed TK za pomocą wniosków podmiotów, o których mowa w art. 191 ust. 1 Konstytucji. Istotę skargi wyznacza treść art. 79 ust. 1 Konstytucji RP, a zagadnienia proceduralne są rozwinięte w ustawie z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji TK. Przede wszystkim skargę konstytucyjną charakteryzuje określone ujęcie przedmiotu i wzorca kontroli. Wąski model skargi, który został przyjęty przez ustrojodawcę, przesądza o tym, że może być ona wniesiona na akt normatywny lub jego część, na podstawie których właściwy organ ostatecznie orzekł o wolnościach, prawach lub obowiązkach skarżącego. To znaczy, że skarga konstytucyjna nie może dotyczyć zastosowania prawa, nawet jeśli wiązałyby się to z rażącym naruszeniem Konstytucji.

Opierając się na dotychczasowym stanowisku TK (postanowienie TK z dnia 18 listopada 2008 r. sygn. akt SK 23/06) należy wskazać, że *„wzorcem kontroli w postępowaniu dotyczącym skargi konstytucyjnej może być tylko taki przepis Konstytucji, który wykazuje określone cechy, a mianowicie: po pierwsze, adresatem takiego przepisu musi być obywatel (inny podmiot*

prawa), po drugie, przepis taki winien kształtować sytuację prawną tego podmiotu (np. przyznawać mu uprawnienia) i wreszcie po trzecie, adresat wyrażonej w nim normy ma możliwość wyboru zachowania (zob. J. Trzeciński, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 1999; Z. Czeszejko-Sochacki, L. Garlicki, J. Trzeciński, *Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym*, Warszawa 1999, s. 159).” Z art. 84 Konstytucji RP wynika powszechny obowiązek ponoszenia przez każdego ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Nie formułuje on prawa ani wolności konstytucyjnej, z których możliwe jest wywiedzenia prawa podmiotowego. Natomiast art. 217 Konstytucji RP adresowany jest przede wszystkim do podmiotów tworzących prawo, formułuje zasadę wyłączności ustawowej w dziedzinie nakładania podatków i innych danin publicznych. W związku z powyższym, z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, wskazanych przez Skarżącego jako wzorce kontroli konstytucyjności, nie wynikają wolności bądź prawa podmiotowe, które mogły zostać naruszone przez zastosowanie zaskarżonych przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz wydanego do niej rozporządzenia wykonawczego jako podstawy prawnej ostatecznego wyroku. Art. 84 i art. 217 Konstytucji RP mogą być wzorcem kontroli konstytucyjności tylko pomocniczo, w powiązaniu ze naruszonym konstytucyjnym prawem podmiotowym wskazanym przez Skarżącego (wyrok TK z dnia 5 listopada 2008 r. sygn. akt SK 79/06). Z przedstawionego przez Skarżącego wywodu wynika, że w niniejszej sprawie jest to prawo do własności, którym mowa w art. 64 Konstytucji RP.

Odnosząc się do stanowiska Skarżącego w zakresie art. 64 ust. 3 Konstytucji RP należy przywołać znajdujący uzasadnienie również w niniejszej sprawie pogląd TK prezentowany, m. in. w wyrok z dnia 14 września 2001 r. sygn. akt SK 11/00, zgodnie z którym „*pobieranie danin i opłat o charakterze publicznym nie może być uznane za ingerencję w sferę prawa własności w rozumieniu art. 64 ust. 3 Konstytucji.*” W tym samym wyroku TK przywołał fragment uzasadnienia do wyroku z dnia 30 stycznia 2001 r., sygn. K. 17/00, w którym stwierdził: „*Nie jest ingerowaniem w sferę prawa własności (nie jest ograniczeniem prawa własności w rozumieniu art. 64 ust. 3 Konstytucji) zobowiązanie odpowiednich podmiotów do ponoszenia określonych ciężarów finansowych (danin) na cele publiczne.*” Skarżący na stronie 2 pisma z dnia 24 września 2019 r. (uzupełnienie skargi konstytucyjnej), wskazuje, że w jego ocenie „każda danina publiczna stanowi formę ingerencji w sferę własności lub innych praw majątkowych i łączy się nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe jednostki.” Zaakceptowanie takiego twierdzenia prowadziłoby do błędnego wniosku, że każda zmiana w sferze prawa niekorzystna dla sytuacji majątkowej jest ograniczeniem prawa własności. Takie rozumowanie może prowadzić do zatarcia granicy pomiędzy tym co jest ciężarem wynikającym z obowiązków a ograniczeniem prawa własności (zob. wyrok TK z dnia 14 września 2001 r. sygn. akt SK 11/00). W ocenie Ministra FFPR utożsamianie naruszenia art. 64 ust. 3 Konstytucji RP z obowiązkiem uiszczenia podatku i doznany w ten sposób uszczerbkiem jest błędne. Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych jest obowiązkiem konstytucyjnym, którego realizacja łączy się nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe i prawo własności. W tym miejscu warto podkreślić, że zarzuty skargi konstytucyjnej odnoszą się do przepisów dotyczących zwolnienia podatkowego, będącego wyjątkiem od zasady powszechności

opodatkowania wynikającej z art. 84 Konstytucji RP. Znając tę zasadę obywatel powinien mieć świadomość konieczności i nieuchronności ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Taka świadomość musiała towarzyszyć Skarżącemu, który wykonuje zawód [REDAKCYJNE]

[REDAKCYJNE] Zaskarżone przepisy nie nakładają wprost obowiązku podatkowego, lecz precyzyjnie określają warunki, których łączne spełnienie uprawnia do skorzystania ze zwolnienia od podatku.

Kontynuując powyższe rozważania, w ocenie Ministra FFPR zobowiązanie do ponoszenia określonych podatków i danin publicznych nie stanowi niedopuszczalnej ingerencji w sferę majątkową obywateli, w tym w prawo własności. Ponadto, Skarżący nie uprawdopodobnił, aby zaskarżone przepisy ustawy i rozporządzenia kształtowały możliwość skorzystania ze zwolnienia podatkowego w taki sposób, iż prowadzi to do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania z Jego majątku (por. wyrok TK z 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06).

W zakresie przepisów art. 64 ust. 3 Konstytucji RP, odwołać należy się w tym miejscu do stanowiska TK, zgodnie z którym „zarzut niezgodności z konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych pozostaje zasadny wówczas, gdy przepisy prawa daninowego powodujące uszczuplenie majątkowe były dotknięte wadliwością w postaci uchybień w sposobie nakładania podatku (por. wyroki z: 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06). Występuje wtedy bowiem naruszenie innej, oprócz prawa własności, wartości konstytucyjnej, jaką jest przestrzeganie hierarchii źródeł prawa”. W sprawie Skarżącego hierarchia źródeł prawa, w świetle art. 217 Konstytucji, nie została naruszona.

Poza tym nie wydaje się, by skarżone przepisy mogły zostać zakwalifikowane do przepisów prawa daninowego powodujących uszczuplenie majątkowe, prowadzące do konfiskaty mienia, a tym samym godzące w konstytucyjne prawo własności. Przepis art. 4a ust. 1 u.p.s.d. stwarzał możliwość (a nie przymus) skorzystania ze zwolnienia od podatku, przewidzianego dla określonej grupy podmiotów, która znalazła się w określonej sytuacji faktycznej.

W ocenie Ministra FFPR z powyższych przepisów Konstytucji RP nie wynikają wolności lub prawa podmiotowe, które mogłyby zostać naruszone przez zastosowanie zaskarżonych przepisów u.p.s.d oraz wydanego na jej podstawie rozporządzenia wykonawczego, jako podstawy prawnej ostatecznego orzeczenia.

Z powyższych względów należy uznać, że taki stan rzeczy pozostaje w sprzeczności z modelem skargi konstytucyjnej, która powinna być skierowana wyłącznie przeciwko ustawie lub innemu aktowi normatywnemu, naruszającemu wolności i prawa konstytucyjne, co powoduje konieczność umorzenia niniejszego postępowania przez TK.

V. Zarzuty Skarżącego

Skarżący, w skardze konstytucyjnej z dnia 26 kwietnia 2018 r., w uzupełnieniu skargi z dnia 24 września 2019 r. oraz w zażaleniu z dnia 5 maja 2020 r. na postanowienie TK z dnia 22 kwietnia 2020 r. o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej wskazuje, że powołane w petitum skargi kasacyjnej przepisy u.p.s.d. i aktu wykonawczego, jako przedmiot kontroli w związku z wyrokiem NSA z grudnia 2017 r. sygn. akt. , naruszają prawa i wolności konstytucyjne Skarżącego wynikające z wyrażonej w Konstytucji RP zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonej z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP.

W powyższych pismach procesowych, Skarżący ogólnikowo argumentuje, w jaki sposób w jego ocenie zakwestionowane regulacje u.p.s.d. naruszyły Jego konstytucyjne prawa i wolności.

Skarżący podnosi zarzut niekonstytucyjności przepisów art. 4a ust. 1 pkt 1 i pkt 2, art. 4a ust.4 pkt 2 i art. 4a ust. 3, art. 6 ust.1 pkt 4 u.p.s.d. oraz art. 18 ust. 1 u.p.s.d (w brzmieniu jak w petitum) 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 miały te przepisy wpływ na stosowanie zwolnienia od podatku w przypadku umowy darowizny zawartej według Skarżącego w formie aktu notarialnego.

Skarżący argumentuje zarzuty niekonstytucyjności powyższych norm w sposób następujący:

- zakwestionowane przepisy tworzą na podatników nabywających środki pieniężne tytułem darowizny „pułapkę” legislacyjną, która 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,
- przepisy w przypadku darowizny w formie aktu notarialnego „zmuszały podatnika do uprzedniego zrobienia przelewu”,
- pozwalały przyjąć, że sam przelew stanowić mógł (i tak też przyjęły organy i sądy, w tym w niniejszej sprawie) darowiznę bez formy aktu notarialnego, konwalidowaną przez jej wykonanie, co przy braku wymogu zgłoszenia tej darowizny ze względu na zawartą w formie aktu notarialnego (zdaniem Skarżącego) - skutkowało brakiem zwolnienia od podatku takiej darowizny,
- pomimo zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego, obdarowany (podatnik) może skorzystać ze zwolnienia podatkowego na podstawie art. 4a ust. 1, tylko wówczas, jeśli w terminie 6 miesięcy od daty przekazania środków pieniężnych będących przedmiotem darowizny na jego rachunek, zgłosi nabycie przedmiotu darowizny właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego,

- na wydanie niekorzystnego rozstrzygnięcia przez NSA miał także znaczenie przepis art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. nakładający obowiązek udokumentowania sposobu środków pieniężnych na rzecz Obdarowanego w chwili zawarcia aktu notarialnego,
- układ redakcyjny przepisów u.p.s.d. jest okolicznością przesądzającą o tym, iż udokumentowane przekazania środków pieniężnych na rachunek obdarowanego zawsze stanowi warunek skorzystania ze zwolnienia podatkowego, a od formy czynności cywilnoprawnej zależy wyłącznie to, na kim spoczywa wymóg zgłoszenia nabycia praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego,
- przy ocenie konstytucyjności przepisów, jakim przyświecało opisywane zwolnienie podatkowe, przewidziane w art. 4a u.p.s.d., powinien być uwzględniony cel jakemu służyć ma wymóg dokumentowania transferów pieniężnych pomiędzy najbliższymi członkami rodziny (art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d.),
- spełnienie świadczenia pieniężnego stanowiącego przedmiot darowizny jeszcze przed zawarciem umowy darowizny w formie aktu notarialnego (która to forma, zgodnie z 4a ust. 4 pkt 2 u.p.s.d. zwalnia podatnika od obowiązku zgłoszenia takiej darowizny) jest konieczne do skorzystania ze zwolnienia podatkowego (przez wzgląd na wymóg udokumentowania transferu środków pieniężnych i obowiązki notariusza jako płatnika podatku); jednocześnie organy podatkowe i sądy (w tym w sprawie skarżącego zakończonej powyższym wyrokiem NSA z grudnia 2017 r.) uznają, że takie spełnienie świadczenia już stanowi darowiznę i skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 4 powołanej ustawy, co po stronie podatnika czyni obowiązek dokonania zgłoszenia (zgodnie z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.) w celu skorzystania ze zwolnienia nabytych środków pieniężnych tytułem darowizny,
- Skarżący kwestionuje także przepisy dotyczące obowiązków notariuszy: art. 18 ust. 1 u.p.s.d. 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), niemniej nie określa precyzyjnie na czym te zarzuty polegały i nie uzasadnia jak przepisy te naruszają jego konstytucyjne wolności i prawa.

Problemem konstytucyjnym wymagającym rozwiązania w niniejszej sprawie, w ocenie Skarżącego, jest brak precyzji regulacji, względnie pominięcie prawodawcze, a rozwiązaniem tego problemu mogłoby być np. wprowadzenie do u.p.s.d. przepisu, który wyłączałby wymóg dokumentowania, określony w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d., w przypadku dokonania darowizny w formie aktu notarialnego, względnie wyraźne wskazanie, iż w przypadku, gdy nabycie następuje na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego albo w tej formie zostało złożone oświadczenie woli jednej ze stron, obowiązek udokumentowania określony w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. istnieje, ale nie powoduje obowiązku zgłoszenia, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. Skarżący zauważa jednocześnie, że rozwiązaniem powyższego problemu nie jest niestety sama zasada *in dubio pro tributario*, będąca oczywistą konsekwencją, wyrażonej w art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji RP, zasady *nullum tributum sine lege*.

W ocenie Skarżącego, z powyższych względów, w wyniku wydania przez NSA powyższego wyroku z grudnia 2017 r., naruszono prawo do własności Skarżącego.

VI. Konstytucyjne wzorce kontroli

Jako wzorce kontroli zaskarżonych przepisów, Skarżący w petitum skargi konstytucyjnej wskazał art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP. Zdaniem Skarżącego zaskarżone przepisy ustawy podatkowej i aktu wykonawczego naruszają jego prawa i wolności konstytucyjne wynikające z wyrażonej w Konstytucji RP zasady szczególnej określoności regulacji daninowych.

W odniesieniu do wskazanego wzorca kontroli należy podnieść, że zasada określoności prawa jest jedną z dyrektyw prawidłowej (przyzwoitej) legislacji. Odnosi się ona do wszelkich regulacji pośrednio czy bezpośrednio kształtujących pozycję prawną obywatela. W orzecznictwie konstytucyjnym utrwalił się pogląd, że dla oceny zgodności sformułowania danego przepisu z wymaganiami poprawnej legislacji znaczenie mają trzy kryteria: precyzyjność regulacji prawnej, jasność przepisu oraz jego legislacyjna poprawność. Zakwestionowane przez Skarżącego przepisy u.p.s.d. oraz przepisy rozporządzenia wykonawczego, spełniają powyższe kryteria. Są jednoznaczne i przejrzyste, a w zakresie rodzajem datę powstania obowiązku podatkowego (art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d.) spójne z normami prawa cywilnego (art. 890 § 1 K.c.). Nie sposób im zarzucić braku precyzyjności bądź jasności, a także legislacyjnej poprawności.

Wskazując zasadę przyzwoitej legislacji uznaje się, że dotyczy ona szczególnie kwestii prawa podatkowego w kontekście art. 84 oraz art. 217 Konstytucji RP. Jednocześnie należy mieć na względzie, iż przepisy ustaw powinny być redagowane zwięźle i syntetycznie, bez nadmiernej szczegółowości, a zarazem tak, jak opisuje się typowe sytuacje występujące w dziedzinie spraw regulowanych tymi ustawami. Ta dyrektywa oznacza nakaz wystrzegania się kazuistyki, czyli ujmowania stanów faktycznych ze zbyt licznymi cechami indywidualizującymi, gdyż to grozi zbyt dużym rozbudowaniem tekstu prawnego (prowadzi do rozrostu przepisów), a poza tym potęguje ryzyko wystąpienia wątpliwości interpretacyjnych. Wymóg redagowania przepisów prawnych w sposób zwięzły i syntetyczny oznacza, że należy budować przepisy uogólniające, czyli szeroko i łącznie obejmujące elementy norm prawnych (wyrok TK z dnia 22 lipca 2008 r., sygn. akt K 24/07).

TK, m.in. w postanowieniu z 9 marca 2016 r. sygn. akt Ts 231/15, z dnia 4 grudnia 2015 r. sygn. akt. Ts 118/15, z marca 2016 r. sygn. akt Ts 222/15, wskazuje na wyrok TK z 29 marca 2010 r., K 8/08 (OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 23), zgodnie z którym *„Jednocześnie, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, niejasność lub nieprecyzyjność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, tylko jeśli jest tak daleko posunięta, że wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa.”* Jak wynika z innego wyroku TK: *„Należy przy tym zastrzec, że z podobną sytuacją mamy do czynienia wówczas, gdy zarzut*

niekonstytucyjności kierowany jest w odniesieniu do niejasnej regulacji prawnej nie ze względu na niezachowanie określonych przez Konstytucję standardów legislacyjnych, lecz z powodu naruszenia wyznaczonych przez nią wymogów co do treści prawa. We wskazanej sytuacji zastrzeżenia odnoszą się do merytorycznej zawartości budzących wątpliwości interpretacyjne przepisów prawnych, o ich zgodności bądź niezgodności z ustawą zasadniczą nie decyduje jednak okoliczność, czy w ogóle daje się z nich wyinterpretować normy prawne; istotne jest bowiem to, czy na podstawie omawianych przepisów można odtworzyć normy niepozostające w kolizji z Konstytucją” (wyrok TK z 13 września 2011 r., P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71).

TK w wyroku z dnia 14 maja 2008 r., sygn. akt K 21/08, wskazuje także, iż nie w każdym wypadku nieprecyzyjne brzmienie lub niejednoznaczna treść przepisu prowadzą do niekonstytucyjności i uzasadniają konieczność jego wyeliminowania z systemu prawnego w wyniku orzeczenia TK.

Jak podniósł TK w wyroku z 3 grudnia 2002 r., sygn. akt P 13/02, oraz w wyroku z 3 listopada 2004 r., sygn. akt K 18/03 niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją RP, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające.

Powyższe prowadzi do wniosku, że w przypadku gdy jest możliwe dokonanie wykładni przepisów prawa (w zgodzie z Konstytucją RP) nie orzeka się o niezgodności z Konstytucją RP.

Skarżący podniósł, że art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej są przepisami współkształtującymi treść konstytucyjnych praw i wolności, określającymi warunki, na jakich rozważane prawa i wolności mogą być ograniczane przez przepisy daninowe, i stanowią one w tym zakresie - podobnie jak art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji RP w odniesieniu do innych ograniczeń - samodzielne wzorce kontroli konstytucyjności prawa, w tym również w przypadku kontroli zainicjonowanej wniesieniem skargi konstytucyjnej. Wskazuje także, że podmioty wnoszące taką skargę są uprawnione skonstruować zarzuty naruszenia ich praw lub wolności przez regulację daninową przez odwołanie się do zasady wyłączności ustawy w prawie daninowym lub zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonych z art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej.

Art. 84 Konstytucji RP statuuje powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych i niejako zwalnia ustawodawcę z obowiązku usprawiedliwiania wprowadzenia daniny publicznej - formułuje zasadę władztwa podatkowego.

Przepis ten, stanowiąc o powszechności podatków i nakazie regulacji ustawowej w tej materii znajduje swoje rozwinięcie w art. 217 Konstytucji RP. Oba przywołane przepisy wzmacniają

funkcjonowanie zasady poprawnej legislacji przez to, że: *Art. 84 Konstytucji zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie, tak aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań (...). Jak wynika z orzecznictwa TK, analizowana zasada wymaga w szczególności, aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku* (wyrok TK z dnia 2 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 19/06).

Zdaniem Ministra FFPR zaskarżone przepisy u.p.s.d. nie są sprzeczne z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, które stanowią podstawę zasady określoności przepisów prawa. Przepisy u.p.s.d. spełniają te wymagania, w szczególności, aby podatnik mógł w sposób zrozumiały i precyzyjny ustalić treść ciążących na nim obowiązków w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku.

A jednocześnie z Konstytucji RP nie wynika obowiązek przyjmowania przez ustawodawcę, w dziedzinie ciężarów i świadczeń publicznych, wyłącznie rozwiązań korzystnych dla podatników. Nie wynika też z niej obowiązek, by ustawodawca - rozstrzygając wątpliwości związane ze stosowaniem niejasnych przepisów - musiał działać zawsze na korzyść podatników. Ustawodawca waży bowiem potrzeby państwa i społeczeństwa oraz obowiązki, nakładane na organy państwa Konstytucją RP i ustawami i stosownie do skali owych potrzeb, zgodnie z wolą polityczną, zadbać musi o środki na ich sfinansowanie. W zasadzie każdy podatek jest - w pewnym sensie - niekorzystny dla podatnika, pomniejsza bowiem jego majątek, w zamian za rzeczywiste, zakładane albo deklarowane korzyści ze sprawnego funkcjonowania państwa i jego organów. Jeżeli jednak regulacje podatkowe nie godzą w konstytucyjne wymogi dotyczące przyzwoitej legislacji, ani nie łamią innych postanowień ustawy zasadniczej, to z samego faktu niekorzystności regulacji dla jej adresatów nie sposób wysnuwać wniosku o niekonstytucyjności regulacji (wyrok TK z dnia 19 lipca 2007 r., sygn. akt K 11/06).

Za uzasadnione Skarżący uważa także związkowe przywołanie art. 64 ust. 3 Konstytucji RP w przypadku kwestionowania regulacji daninowych w trybie skargi konstytucyjnej, gdyż służy to wyeksponowaniu oddziaływania kwestionowanej regulacji prawnej na przysługujące Skarżącemu prawo własności. Przy czym zasadność tego powołania uważa za uzasadnione zarówno wówczas, gdy zarzut naruszenia ustawy zasadniczej dotyczy niezgodności takiej regulacji z zasadą poprawnej legislacji (por. wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, oraz postanowienie TK z 15 lipca 2015 r., sygn. SK 69/13), jak i wówczas, gdy rozważany zarzut odnosi się do zasady szczególnej określoności regulacji daninowych. Postanowienia art. 64 Konstytucji RP nie mogą stanowić adekwatnego wzorca kontroli dla zakwestionowanych przepisów u.p.s.d.

Skarżący w złożonej skardze podnosi w sposób ogólny, że w świetle powołanych przepisów konstytucyjnych podatnikowi przysługuje konstytucyjnie chronione prawo do tego, by nie był pozbawiany własności mienia na podstawie regulacji podatkowej wyrażającej normę prawną w sposób niezrozumiały. Zdaniem Skarżącego zastosowanie się do przepisów prawa podatkowego prowadziło *de facto* do uszczuplenia praw majątkowych podatnika, podczas gdy

zakwestionowane przepisy pozwalają na skorzystanie ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn (bez limitu kwoty), przy spełnieniu warunków określonych przez ustawodawcę. Nie sposób zarzucić przepisom u.p.s.d. zarzutu niezgodności z przepisami Konstytucji RP tylko z tego powodu, że Skarżący błędnie zinterpretował swój stan faktyczny na gruncie art. 890 § 1 K.c., tj. moment i formę zawarcia umowy darowizny. W konsekwencji nie dopełnił warunków zwolnienia określonego w art. 4a ust. 1 u.p.s.d., co przełożyło się na uszczuplenie majątku Skarżącego z powodu konieczności zapłaty podatku.

Minister FFPR nie może zgodzić się z przedstawionymi zarzutami naruszenia powyższych zasad konstytucyjnych. Przyjęta konstrukcja zwolnienia w u.p.s.d. nie ma charakteru uznaniowości i uzależnia całkowite zwolnienia od podatku wyłącznie od tego, czy podatnik dopełni enumeratywnie wymienionych i jednoznacznych warunków dających podstawę prawną do skorzystania z tego zwolnienia. W sprawie, w której złożono skargę konstytucyjną Skarżący dokonał błędnej oceny stanu faktycznego, a nie prawnego sprawy (momentu, w którym umowa darowizny stała się ważna i tym samym w jakiej formie została ona zawarta). Jakkolwiek wpływa na sytuację materialną osób fizycznych skutek niedotrzymania warunków zwolnienia od podatku określonego w art. 4a ust. 1 u.p.s.d., to nie można zgodzić się z poglądem, że w sprawie Skarżącego źródłem tej sytuacji jest utrata własności z powodu kwestionowanych norm u.p.s.d. Skarżący na podstawie tych regulacji został obciążony koniecznością zapłaty podatku, z którego mógł być zwolniony (w przypadku zgłoszenia organowi podatkowemu nabytych w drodze darowizny środków pieniężnych w terminie 6 miesięcy od dnia ich otrzymania, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.).

W związku z powyższym, Minister FFPR podziela stanowisko TK przedstawione w uzasadnieniu postanowienia z dnia 22 kwietnia 2020 r. (sygn. akt Ts 71/18), zgodnie z którym *„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 sposób, 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.”*

Kwestionowane przez Skarżącego przepisy nie naruszyły w ocenie Ministra FFPR także art. 64 ust. 3 Konstytucji RP, zgodnie z którym własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności. Nie ingerowały bowiem w sytuację majątkową podatnika w takim stopniu, aby można je było ocenić jako ograniczające w niedopuszczalny sposób konstytucyjne prawo własności, zwłaszcza że podatnikowi pozostawiony został wybór. Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem TK, wpływ na sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku (por. wyrok z dnia 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153). Nie każda więc niekorzystna zmiana sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego prawa własności i innych praw majątkowych

(por. wyrok z dnia 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17 /OO, OTK ZU nr 112001, poz. 4 i powołane tam orzecznictwo). TK wielokrotnie podkreślał, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być jednak zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych. Zarzut niezgodności z konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych pozostaje jednak zasadny wówczas, gdy przepisy prawa daninowego powodujące uszczuplenie majątkowe były dotknięte wadliwością w postaci uchybień w sposobie nakładania podatku (por. wyroki: z dnia 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; z dnia 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06). W sprawie dotyczącej Skarżącego taka sytuacja nie zaistniała.

Ponadto, przepis art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 1 Konstytucji RP, gdy chodzi o opodatkowanie, należy rozpatrywać łącznie z przepisem art. 84 Konstytucji RP, zgodnie z którym każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Artykuł 84 normuje przede wszystkim powszechność opodatkowania, która uznawana jest, obok równości opodatkowania, za podstawowy element zasady sprawiedliwości podatkowej. Powszechność opodatkowania wyraża się w tym, że podatek, jako nieekwiwalentne świadczenie pieniężne powinien spoczywać na wszystkich - wszyscy muszą się przyczyniać do pokrywania wspólnych potrzeb. Równość opodatkowania oznacza zaś właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego (L. Garlicki, Wolność i prawa jednostki w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 r., w: Pięć lat Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2002 str. 67.).

Zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

Minister FFPR nie zgadza się z zarzutem, iż zakwestionowany przepis art. 4a ust. 1 ustanawia ingerencję w wolności i prawa Skarżącego, gdyż przyjęta konstrukcja w kwestionowanych przepisach, w zakresie warunków korzystania ze zwolnienia podatkowego, nie wkracza w sposób nieproporcjonalny w prawo własności lub ograniczenie innych praw przez obciążenie podatnika majątkowymi konsekwencjami niedochowania staranności wymaganej przez prawo dla skorzystania ze zwolnienia od podatku. Tym samym nie narusza wzorców z art. 64 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Analiza treści art. 84 Konstytucji RP wskazuje, iż wyraża on także zasadę konieczności podatku. Skoro bowiem ustawodawca przyjął generalną normę, zgodnie z którą każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, bezspornie oznacza to, że w ciężarach i świadczeniach publicznych mieszczą się również podatki, a każdy, kto jest w sytuacji opisanej w ustawie, ma obowiązek nieekwiwalentnego świadczenia na rzecz władzy publicznej. Zasady powszechności opodatkowania oraz jego konieczności nie mogą jednak prowadzić do naruszania istoty wolności i praw jednostki, o której mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, w szczególności zaś nie mogą naruszać istoty

prawa własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji). W art. 84 została poza tym zasygnalizowana wyłączność ustawowa w prawie podatkowym, uregulowana w art. 217 Konstytucji RP, i to w sposób specyficzny, właściwy tylko dla prawa podatkowego.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady wyłączności ustawy w prawie podatkowym, jak wskazał TK w postanowieniu z 4 grudnia 2015 r. sygn. akt Ts 118/15, TK zwraca uwagę, że wielokrotnie wskazywał, iż wyliczenie zawarte w art. 217 Konstytucji należy rozumieć jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, do których zaliczają się przede wszystkim: określenie podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku (wyroki TK z: 16 czerwca 1998 r., U 9/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 51; 6 marca 2002 r., P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13; 9 września 2004 r., K 2/03, OTK ZU nr 8/A/2004, poz. 83 i 9 października 2007 r., SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103). W praktyce bowiem, co podkreślał TK w swoim orzecznictwie, nie jest możliwe regulowanie w ustawach podatkowych wszystkich zagadnień związanych z prawem podatkowym.

W ocenie Ministra FFPR, zakwestionowane normy, uwzględniając zasady wynikające z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, mieszczą się w granicach swobody regulacyjnej ustawodawcy i znajdują uzasadnienie ze względu na przypisane mu funkcje. Stanowią wynik wyważonego kompromisu między dążeniem do zagwarantowania powszechności opodatkowania, a ochroną jednostek przed restrykcyjnym podatkiem od dochodów nieujawnionych.

Żadna z konstytucyjnych zasad nie powinna służyć za podstawę ochrony interesu wynikającego z uchylania się od obowiązku ponoszenia danin publicznych mającego swoje umocowanie w Konstytucji, a takim jest niewątpliwie interes finansowy podatnika w sytuacji określonej w zakwestionowanych przepisach. Przemawia za tym inny konstytucyjnie chroniony interes publiczny, np. zachowanie równowagi budżetowej, od której zależy zdolność państwa do działania i wypełniania jego zadań.

Jak wynika z orzecznictwa TK - ramy konstytucyjnego pojmowania własności są kształtowane przez obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych i danin publicznych. Przepisy prawa podatkowego mają własną, odrębną podstawę konstytucyjną, wyraźnie upoważniającą do stanowienia przepisów ustawowych konkretyzujących obowiązek podatkowy, co ma miejsce w niniejszej w zakwestionowanych przepisach.

Zdaniem Ministra FFPR, Skarżący kwestionuje normy u.p.s.d. i aktu wykonawczego w sposób nieuprawniony. Intencją Skarżącego jest kwestionowanie stanu faktycznego ustalonego przez organy podatkowe na gruncie przepisów art. 890 § 1 K.c. i uwypuklenie problemu subsumcji stanu faktycznego pod przepis ustawy podatkowej.

VII. Analiza prawna zarzutów

W ocenie Skarżącego zakwestionowane przepisy u.p.s.d. i aktu wykonawczego, w wyniku wyroku NSA z grudnia 2017 r. sygn. akt. , naruszają prawa i wolności konstytucyjne Skarżącego wynikające z wyrażonej w Konstytucji RP w szczególności zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonej z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP.

Podatek od spadków i darowizn należy do typowych podatków majątkowych, wymierzonych od przyrostu substancji majątkowej, nabytej w sposób nieodpłatny. Przedmiot opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn stanowią zdarzenia prawne określone w K.c. bądź w innych ustawach, których skutkiem jest nieodpłatne nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych. Obowiązek podatkowy, odnosi się do nieodpłatnego nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych tytułem określonym w u.p.s.d.

Zaskarżone przepisy u.p.s.d., nie zawierają w swej treści definicji normatywnych dotyczących zdarzeń podlegających opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn, m.in. darowizny. Każdy z tytułów nabycia jest prawnie zdefiniowany w odrębnych przepisach (głównie w K.c.). Zgodnie z art. 888 § 1 K.c. przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku.

Oświadczenie woli darczyńcy powinno być pod rygorem nieważności złożone w formie aktu notarialnego. Jednakże umowa darowizny zawarta bez zachowania tej formy staje się ważna, jeżeli przyrzeczone świadczenie zostało spełnione (art. 890 § 1 K.c.).

Zarzuty zawarte w skardze konstytucyjnej (także w skargach w sprawie Skarżącego przed WSA i NSA) oparte na stwierdzeniu, że Skarżący zawarł umowę darowizny w formie aktu notarialnego, pomijają przede wszystkim obowiązujące normy art. 890 § 1 K.c.

Potwierdza powyższe, m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z 6 czerwca 2017 r. sygn. akt I SA/Po 1687/16: „*Należy podkreślić, że przepisy ustawy o podatku od spadków i darowizn, nie definiują pojęcia "darowizny", zatem zasadne jest odwołanie się do definicji tej umowy zawartej w art. 888 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm. dalej: k.c). Stosownie do tego przepisu, przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Natomiast, zgodnie z art. 890 § 1 k.c., oświadczenie darczyńcy powinno być złożone w formie aktu notarialnego. Jednakże umowa darowizny zawarta bez zachowania tej formy staje się ważna, jeżeli przyrzeczone świadczenie zostało spełnione.*”.

Z tego względu merytoryczna ocena zarzutów dotyczących konstytucyjności przepisów powołanych w skardze konstytucyjnej i jej uzupełnieniu powinna być dokonywana w szerszym kontekście normatywnym - skutków czynności w prawie cywilnym, jak i momentu dokonania ważnej czynności (zawarcia umowy), a w konsekwencji wpływu na powstanie obowiązku podatkowego. Istota sprawy podatkowej rozstrzygniętej ostatecznie przez NSA powyższym wyrokiem sprowadza się zatem do uprzedniej oceny skutków prawnych poszczególnych zdarzeń

na podstawie prawa cywilnego, oraz ich znaczenia z punktu widzenia prawa podatkowego w zakresie, w jakim miały wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego na podstawie zakwestionowanych przepisów u.p.s.d.

Przede wszystkim należy wskazać, że powyższe zarzuty zostały oparte na odmiennym rozumieniu przez Skarżącego przepisów prawa cywilnego. Skarżący źle zinterpretował stan faktyczny, który zgodnie z przepisem art. 890 § 1 K.c. zdanie drugie był bezsprzeczny. Zdaniem Skarżącego umowa darowizny została zawarta w formie aktu notarialnego (lutego 2012 r.), podczas gdy w świetle art. 890 § 1 K.c. zdanie drugie, umowa ta jedynie potwierdziła ważność darowizn, które miały miejsce i stały się ważne z chwilą spełnienia świadczenia będącego przedmiotem darowizny (przekazania środków pieniężnych na rachunek bankowy Skarżącego odpowiednio w dniach: , i grudnia 2011 r.). Prawidłowej oceny prawnej w sprawie dokonały zarówno organy podatkowe, jak i Sądy. Wobec przekazania środków pieniężnych na rachunek bankowy Skarżącego, umowa darowizny została wykonana. Umowa z dnia lutego 2012 r. sporządzona w formie aktu notarialnego (nazwana „umową darowizny”) jedynie potwierdziła wcześniejsze nabycie i była indyferentna z punktu widzenia obowiązku podatkowego.

Z tych względów nie można zgodzić się z poglądem Skarżącego, że zakwestionowane przepisy tworzą dla podatników nabywających środki pieniężne tytułem darowizny „pułapkę” legislacyjną. Zdaniem Skarżącego w sytuacji przekazania tych środków na podstawie umowy darowizny zawartej w formie aktu notarialnego, przepisy wymuszają udokumentowanie ich wpływu na rachunek bankowy nabywcy, a także, że przepisy te w przypadku darowizny w formie aktu notarialnego „zmuszały podatnika do uprzedniego zrobienia przelewu”. Skarżący dokonał błędnej oceny stanu faktycznego, jak również błędnej wykładni prawa (art. 890 § 1 K.c. zdanie drugie) poprzez przyjęcie, że zawarł umowę darowizny w formie aktu notarialnego w dniu lutego 2012 r. Konsekwencją tego stanu rzeczy jest błędna subsumcja stanu faktycznego do ww. normy prawnej określonej w art. 890 § 1 K.c. zdanie drugie, a następnie przepisów u.p.s.d. W konsekwencji darowizna bez formy aktu notarialnego została przez Skarżącego poddana przepisom u.p.s.d. w taki sposób, jakby była otrzymana na podstawie umowy sporządzonej w formie aktu notarialnego. Inne natomiast warunki muszą spełnić podatnicy w przypadku zawarcia umowy bez tej kwalifikowanej formy (tj. dokonać zgłoszenia nabytych rzeczy lub praw majątkowych).

Jednocześnie należy stwierdzić, że obowiązek podatkowy powstał zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. z chwilą spełnienia świadczenia będącego przedmiotem darowizny (odpowiednio w dniach , i grudnia 2011 r.), a nie z chwilą sporządzenia aktu notarialnego. Przepis ten jest spójny z przepisem art. 890 K. c. (określającym moment ważności umowy darowizny ze względu na formę aktu notarialnego lub przez spełnienie świadczenia). W konsekwencji, niezbędnym warunkiem skorzystania ze zwolnienia przewidzianego w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. było zgodnie z tym przepisem zgłoszenie nabytej darowizny organowi podatkowemu w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego (spełnienia świadczenia). Wobec

niespełnienia tego warunku, stosownie do art. 4a ust. 3 u.p.s.d. organy podatkowe opodatkowały to nabycie na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej.

Jak podniósł w sprawie Skarżącego WSA w K w wyroku z dnia maja 2015 r. sygn. akt , „(...) dla skuteczności powyższych darowizn (...), zawarcie aktu notarialnego - nie było już konieczne, lecz wręcz zbędne". Ze względu na niezasadność zarzutów podniesionych w skardze kasacyjnej, NSA oddalił skargę Skarżącego wyrokiem z dnia grudnia 2017 r. sygn. akt.

Należy także przytoczyć w tej sprawie wyciąg z uzasadnienia wyroku Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z 19 grudnia 2012 roku sygn. akt I ACa 626/12 odnoszący się do ważności umowy darowizny zawartej bez formy aktu notarialnego (w tym gdy jej przedmiotem są środki pieniężne), który Minister FRPR podziela w pełni: „Umowa darowizny nie jest umową wzajemną, ma charakter obligacyjny, a to sprawia, że i ona rodzi obowiązek wypełnienia świadczenia na rzecz kontrahenta (obdarowanego). Rezultatem umowy darowizny ma być przeniesienie określonych praw z darczyńcy na obdarowanego - chodzi tu o zbycie określonego prawa majątkowego. Celem społeczno-gospodarczym umowy darowizny jest przeniesienie własności rzeczy i wydanie jej nabywcy. Te dwa elementy składają się na wykonanie darowizny. Poza ogólną funkcją związaną z wygasaniem zobowiązania wykonanie darowizny zostało przypisane jeszcze inne istotne znaczenie jurydyczne. Jeżeli bowiem następuje ono równocześnie z zawarciem umowy darowizny, to eliminuje obowiązek złożenia przez darczyńcę swego oświadczenia woli w formie aktu notarialnego. Z wykonaniem umowy ustawa wiąże nadto moc sanowania umowy darowizny nieważnej ze względu na brak przepisanej formy aktu notarialnego. To późniejsze wykonanie świadczenia może być w dodatku traktowane jako wykonanie darowizny poprzednio zawartej. Przyjmuje się bowiem w takim wypadku, że umowa darowizny doszła do skutku nie w chwili wykonania świadczenia, ale w momencie faktycznego porozumienia się stron co do statuowania takiego stosunku zobowiązaniowego. Przepis art. 890 § 1 k.c. stanowi wszak o tym, że umowa darowizny staje się ważna jeżeli świadczenie zostaje spełnione, mówi się wprost o odzyskaniu ważności przez tę umowę. Oznacza to, że późniejsze wykonanie umowy darowizny nie będzie stanowiło świadczenia nienależnego lecz normalne wykonanie zobowiązania wynikającego z umowy nieodpłatnej. W czynnościach prawnych i faktycznych związanych z samym wykonaniem darowizny uczestniczą dwie osoby; darczyńca i obdarowany. Pierwsza z nich podejmuje wszystkie czynności prowadzące do całkowitego wykonania darowizny. Druga zaś ma prawo domagania się uczynienia zadość przez darczyńcę zawartej umowie darowizny, przedsięwzięcie też zespół czynności, które są niezbędne do prawidłowego przyjęcia przedmiotu darowizny. Wykonanie darowizny może zbiegać się z samym zawarciem umowy lub przypadać na chwilę późniejszą. O wykonaniu darowizny możemy mówić gdy doszło nie tylko do przeniesienia własności rzeczy lecz również do jej wydania obdarowanemu. Gdy przedmiotem darowizny jest określona suma pieniężna to darowizna zostaje wykonana w momencie wręczenia przez darczyńcę osobie obdarowanej przyrzeczonej sumy pieniężnej, w razie korzystania z pośrednictwa poczty darowiznę należy uznać za wykonaną z chwilą doręczenia obdarowanemu przesłanej kwoty pieniężnej. W obrocie bezgotówkowym chwilą ta będzie z reguły dopiero uznanie przez instytucję bankową rachunku

osoby obdarowanej. Istnieje też wiele przypadków, w których wykonanie umowy darowizny będzie się zbiegać nie tylko z samym zawarciem umowy darowizny, ale stanowić wraz z nim jeden akt prawny – tak będzie w wypadku nieodpłatnego zwolnienia z długu, przelewu wiarygodności, przejęcia długu czy też zrzeczenia się określonego prawa majątkowego.”.

Orzecznictwo sądów administracyjnych w takim stanie faktycznym jest również jednolite (por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 lutego 2019 sygn. akt I SA/Wr 963/18, WSA w Gdańsku z 25 kwietnia 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 248/17, WSA w Krakowie z 4 grudnia 2013 r. sygn. akt I SA/Kr 1233/13 oraz wyroki NSA z 13 grudnia 2015 r. sygn. akt II FSK 3286/15, z 22 stycznia 2015 sygn. akt II FSK 2898/12 oraz z 29 kwietnia 2011 r. sygn. akt II FSK 2216/09).

W wyroku z dnia 25 kwietnia 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 248/17, WSA w Gdańsku także potwierdził powyższe stanowisko: *„Cytowana ustawa nie definiuje pojęcia darowizny, dlatego też dla wyjaśnienia jej istoty należy odnieść się do przepisów regulujących wskazaną czynność cywilnoprawną. W myśl art. 888 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2014 r. poz. 121 ze zm.) - dalej w skrócie zwana k.c., przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swojego majątku. Istota darowizny polega więc na pomniejszeniu majątku jednej osoby na rzecz drugiej, bez jakiegokolwiek ekwiwalentnego świadczenia w zamian. Stosownie do art. 890 § 1 k.c. oświadczenie darczyńcy powinno być złożone w formie aktu notarialnego. Jednakże umowa darowizny zawarta bez zachowania tej formy staje się ważna, jeżeli przyrzeczone świadczenie zostało spełnione. (...)*

Zatem wykonana darowizna skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego. Nie można przy tym zaaprobować poglądu strony skarżącej, że do uznania umowy darowizny za zawartą, konieczne było udokumentowanie faktu złożenia oświadczenia przez darczyńcę w formie pisemnej. Po pierwsze należy podkreślić, że wymóg zachowania formy szczególnej w postaci aktu notarialnego zostaje zniesiony, jeśli darowizna została wykonana. Żaden inny przepis nie przewiduje natomiast obowiązku zachowania formy pisemnej, jako właściwej dla składania oświadczeń woli zarówno przez obdarowanego jak i przez darczyńcę.”.

Powyższe stanowisko WSA w Gdańsku podzielił NSA w wyroku z dnia 27 czerwca 2019 r. sygn. akt II FSK 2515/17. Oddalając skargę kasacyjną podatnika NSA wskazał: *„Ustaleń tych nie podważa fakt, że strony darowizny nie sporządziły pisemnej umowy. Jak wyjaśnił sąd pierwszej instancji, oświadczenie darczyńcy powinno być - co do zasady - złożone w formie aktu notarialnego. Jednakże umowa darowizny zawarta bez zachowania tej formy staje się ważna, jeżeli przyrzeczone świadczenie zostało spełnione (art. 890 § 1 k.c.).*

W wyroku z dnia 13 grudnia 2015 r. sygn. akt II FSK 3286/15 NSA wskazał: *„w analizowanej sprawie, z uwagi na niezachowanie formy szczególnej umowy, kluczowe znaczenie ma więc nie fakt i data podpisania umowy, lecz moment spełnienia świadczenia. Z uwagi na szczególne okoliczności, tj. fakt działania przez skarżącego w charakterze pełnomocnika rodziców przy sprzedaży nieruchomości i dokonaniu przez kupujących przelewu środków na konto skarżącego*

(choć na rzecz rodziców skarżącego), ustalenie tego momentu może nastroczać pewne trudności, jednakże nie może być dokonane w sposób sprzeczny z obowiązującymi przepisami prawa i wbrew okolicznościom faktycznym sprawy. O ile dopuszczalna jest teza, zgodnie z którą darowizna może dotyczyć przedmiotu/środków pieniężnych znajdujących się już w posiadaniu obdarowanego, o tyle nie do zaakceptowania jest pogląd, zgodnie z którym darowizna może dotyczyć przedmiotu/środków pieniężnych, którymi obdarowany już wcześniej zadysponował (tu wydał środki pieniężne na spłatę swoich zobowiązań). Stanowisko zaprezentowane w tej sprawie przez skarżącego i sąd pierwszej instancji abstrahuje bowiem od treści art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. i prowadzi do sytuacji, w której umowę darowizny można by podpisać w każdym czasie bez względu na to, kiedy nastąpiło przekazanie środków na rzecz obdarowanego i pomimo tego, że obdarowany przekazane pieniądze już wydał, nawet wiele czasu przed podpisaniem umowy. Wiązanie darowizny wyłącznie z momentem podpisania umowy jest również nieprawidłowe z punktu widzenia omówionych wcześniej przepisów kodeksu cywilnego.

WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 7 lutego 2019 sygn. akt I SA/Wr 963/18 zwraca uwagę na utrwalone w teorii prawa poglądy. *„Zgodnie z nimi do spełnienia świadczenia w świetle (art. 890 § 1 zd. 2 k.c.) dochodzi już z chwilą podjęcia przez darczyńcę konkretnego działania lub działań, do których podjęcia darczyńca jest zobowiązany zgodnie z treścią zobowiązania, nawet jeśli do powstania skutku, jaki darczyńca chciał osiągnąć dokonując darowizny, konieczne są ponadto działania innych osób (A. Józefiak Prawo Spółek 2007/5/70 "Wykonanie nieformalnej umowy darowizny". Teza 4). Spełnienie świadczenia uznawane jest za wykonanie istniejącego zobowiązania, a nie za sposób zawarcia umowy. Dlatego niepodobna uznać, że mamy tu do czynienia z alternatywnymi sposobami zawarcia umowy darowizny. Umowa została wcześniej zawarta bez zachowania formy aktu notarialnego, a spełnienie świadczenia stanowi jej konwalidację (A. Szpunar Państwo i Prawo 2002/7/5 "O konwalidacji wadliwych czynności prawnych." Teza 3).”*

Potwierdzenie to znajduje poparcie innych autorów. *„Niezachowanie przez darczyńcę formy aktu notarialnego powoduje nieważność czynności prawnej (art. 58 § 1 KC). W dziedzinie darowizny mamy jednakże do czynienia z przypadkiem, w którym czynność ta staje się ważna w rezultacie późniejszego zdarzenia, jakim jest wykonanie przyrzeczonego świadczenia[65]. Jest to stanowisko dominujące w literaturze i orzecznictwie. Występująca wówczas konwalidacja ex lege darowej czynności prawnej działa ex tunc (art. 890 § 1 zd. 2 KC)[66]. W literaturze przyjmuje się także możliwość wystąpienia tzw. konwalidacji częściowej nieformalnej darowizny, gdy podzielne świadczenie darczyńcy zostało spełnione tylko w części” (SPP T. 7, red. Rajski/Bącznyk, Stecki, Prawo zobowiązań – część szczegółowa 2018, wyd. 4, Rozdział VI. Darowizna).*

W świetle powołanego przepisu art. 890 § 1 K.c., nietrafny jest także zarzut Skarżącego, zgodnie z którym w przypadku umowy darowizny zawartej w formie aktu notarialnego przepisy u.p.s.d. *„zmuszały podatnika do uprzedniego zrobienia przelewu”*.

Po pierwsze, w przypadku umowy darowizny środków pieniężnych dla skorzystania ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 4a ust. 1 u.p.s.d nie ma obowiązku zawierania umowy w formie aktu notarialnego, gdyż:

- 1) jak wynika jednoznacznie z art. 890 § 1 K.c. zdanie drugie umowa darowizny jest ważna z chwilą spełnienia świadczenia, co bezsprzecznie potwierdzają sądy administracyjne oraz poglądy doktryny,
- 2) zwolnienie nie zostało ograniczone do umowy darowizny zawartej w formie aktu notarialnego (na marginesie należy zauważyć, że taka forma umowa w przypadku darowizny środków pieniężnych występuje incydentalnie).

Zgodnie bowiem z tym przepisem, w brzmieniu mającym zastosowanie w tej sprawie (w dniu powstania obowiązku podatkowego) warunkiem skorzystania ze zwolnienia było:

- 1) zgłoszenie nabycia 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, z zastrzeżeniem art. 4a ust. 2 i 4, oraz
- 2) udokumentowanie - 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.

Po drugie, zawarcie skutecznej umowy darowizny w formie aktu notarialnego zwalnia podatnika jedynie z obowiązku zgłoszenia tego nabycia naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie określonym w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., stosownie do art. 4a ust. 4 pkt 2 u.p.s.d., a jeżeli przedmiotem darowizny (polecenia darczyńcy) są środki pieniężne, nie zwalnia z obowiązku udokumentowania tej darowizny w sposób określony w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d .

Zakwestionowane przepisy ustawy podatkowej (u.p.s.d.), nie mogą być uznane za niekonstytucyjne z tego powodu, że jak twierdzi Skarżący, „zmuszały podatnika do uprzedniego zrobienia przelewu”. Żaden z zaskarżonych przepisów nie nakłada takiego obowiązku, ani obowiązek ten nie wynika z konstrukcji łącznej tych przepisów. Pismo Ministerstwa Finansów dnia 26 stycznia 2007 r. (PL-834/85/JB/06/PDJC-345), na które powołuje się Skarżący, skierowane było informacyjnie do notariuszy, jako płatników podatku, a nie do podatników. Jak wynika z tego pisma: *„W przypadku zawarcia w formie aktu notarialnego umowy darowizny środków pieniężnych, zwolnionej na podstawie art. 4a PSpDarU, płatnik ma prawo stosować zwolnienie, zarówno wtedy, gdy obdarowany udokumentuje na moment zawarcia umowy otrzymanie środków pieniężnych dowodem przekazania ich na rachunek bankowy lub prowadzony w SKOK albo przelewem pocztowym, jak również w przypadku, gdy złoży oświadczenie do aktu notarialnego, iż spełni warunki do skorzystania ze zwolnienia. (...) Jeżeli przedmiotem umowy darowizny (polecenia darczyńcy)*

sporządzonej w formie aktu notarialnego są środki pieniężne (powyżej kwoty wolnej od podatku z uwzględnieniem zasady kumulacji majątku), jedynym warunkiem zwolnienia, określonego w art 4a PSpDarU, jest udokumentowanie ich otrzymania dowodem przekazania na rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym, gdyż w przypadku sporządzenia umowy w formie aktu notarialnego, nie występuje obowiązek złożenia naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych".

Skarżący nie może powoływać się (██████████), że przy zawieraniu umowy darowizny, aby uzyskać zwolnienie podatkowe, postąpił zgodnie z wyjaśnieniami wynikającymi z treści w/w pisma. Po pierwsze pismo nie jest prawem powszechnie obowiązującym (miało charakter informacyjny), a po drugie, **nie wynika z niego konieczność uprzedniego dokonania przelewu**. Udokumentowanie powinno nastąpić na moment zawarcia umowy w formie aktu notarialnego. W obecnej dobie rozwiniętej bankowości elektronicznej, istnieje możliwość dokonania przelewu środków pieniężnych w kancelarii notarialnej w chwili sporządzenia aktu notarialnego celem spełnienia warunku art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. (udokumentowania sposobu przekazania środków pieniężnych w sposób określony w tym przepisie) lub dokonana tej czynności po zawarciu umowy w tej formie, co wskazano w piśmie (w przypadku złożenia oświadczenie do aktu notarialnego spełniony zostanie warunek określony w tym przepisie). Skarżący wywodzi z pisma błędne wnioski. Z pisma wynika przeciwny wniosek, zgodnie z którym zwolnienie będzie miało zastosowanie również w przypadku, gdy obdarowany złoży oświadczenie do aktu notarialnego (spełni warunki do skorzystania ze zwolnienia).

Nie znajduje zatem uzasadnienia zarzut, że wskazane przepisy u.p.s.d. stanowią pułapkę legislacyjną dla podatnika. Nietrafny jest także zarzut, że w przypadku umowy zawartej w formie aktu notarialnego wymagane było dokonanie zgłoszenia darowizny przez podatnika. Jak jednoznacznie wynika z art. 4a ust. 4 pkt 2 u.p.s.d, obowiązek zgłoszenia nie obejmuje przypadków, gdy nabycie następuje na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego. W niniejszym stanie faktycznym sprawy nabycie nie nastąpiło na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego. W konsekwencji błędnego rozumienia przepisów art. 890 § 1 K.c., Skarżący nie może dochodzić orzeczenia niekonstytucyjności przepisów u.p.s.d. wskazanych w skardze konstytucyjnej, a wszystkie zarzuty opierają się na tej błędnej subsumcji. Sam stan faktyczny nie budzi wątpliwości, a jedynie błędnie ocenia go Skarżący i do tak błędnie rozumianego stanu faktycznego przyjmuje błędną subsumcję kwalifikacji prawnej z art. 890 § 1 K.c., przenosząc te błędy na przepisy ustawy podatkowej (u.p.s.d.).

O tej błędnej subsumcji świadczą także kolejne zarzuty, zgodnie z którymi przepisy u.p.s.d. pozwalały przyjąć, że sam przelew stanowić mógł (i tak też przyjmują organy i sądy, w tym w niniejszej sprawie) darowiznę bez formy aktu notarialnego, konwalidowaną przez jej wykonanie. To nie przepisy u.p.s.d. zakwestionowane w skardze kasacyjnej, a przepisy art. 890 § 1 K.c. stanowią o tej kwalifikacji. W konsekwencji skutecznego nabycia w ten sposób własności środków pieniężnych (bez zachowania dla umowy darowizny formy aktu notarialnego) przepisy u.p.s.d. przewidują określone skutki prawnopodatkowe w postaci

obowiązku ich zgłoszenia (środków pieniężnych) w celu skorzystania ze zwolnienia. Stąd kolejny nietrafny zarzut odnośnie do art. 4a ust. 1 pkt 1 i art. 4a ust. 4 pkt 2 u.p.s.d., zgodnie z którym brak wymogu zgłoszenia tej darowizny ze względu na zawartą umowę darowizny w formie aktu notarialnego (zdaniem Skarżącego) - skutkowało brakiem zwolnienia od podatku takiej darowizny.

Minister FRPR nie może zgodzić się także z zarzutem Skarżącego, zgodnie z którym na wydanie niekorzystnego rozstrzygnięcia przez NSA miał także wpływ przepis art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. nakładający obowiązek udokumentowania sposobu środków pieniężnych na rzecz Obdarowanego w chwili zwarcia aktu notarialnego. Osadzając ten przepis na gruncie podniesionego przez Skarżącego naruszenia praw i wolności konstytucyjnych Skarżącego wynikających z wyrażonej w Konstytucji RP zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonej z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP, należy stwierdzić, że wspomniany obowiązek mieści się w granicach norm konstytucyjnych określonych w tych przepisach.

Jak podkreśla NSA w wyroku z dnia 27 listopada 2012 r. sygn. akt II FSK 691/11, w odniesieniu do obowiązku dokumentowania otrzymania pieniędzy w sposób określony w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d.: *„Biorąc powyższe pod uwagę stwierdzić należy, że ww. krytyczne uwagi strony skarżącej można odczytywać co najwyżej w kontekście postulatów de lege ferenda. Jest bowiem kwestią dyskusyjną, czy wymóg dokumentowania, określony w art. 4a ust. 1 pkt 2 p.s.d., jest konieczny dla realizacji celów, które stanowiły ratio ustanowienia tego przepisu również wówczas, gdy umowa darowizny zawarta zostaje w formie aktu notarialnego. Uznanie jednak z tych przyczyn, tj. z uwzględnieniem argumentów funkcjonalnych powołanych w środku odwoławczym, że warunek ten nie wiąże podatników otrzymujących darowiznę na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego, gdy takiego zastrzeżenia brak jest w ustawie, prowadziłoby w omawianym stanie prawnym do wykładni contra legem. Trudno podzielić pogląd skarżącej, że jej stanowisko wynika z "gramatycznej", czy też "logicznej" wykładni przepisów ustawy podatkowej (s. 5-6 skargi kasacyjnej), a nawet systemowej. Przeciwnie, w takiej argumentacji stanowisko forsowane w środku odwoławczym oparcia właśnie nie znajduje. Racje strony mają w przeważającej mierze charakter celowościowy i jako takie nie mogą podważać rezultatów innych typów wykładni, w tym przede wszystkim językowej; Naczelny Sąd Administracyjny wielokrotnie wskazywał na pierwszeństwo tego typu interpretacji przed innymi metodami wykładni w prawie podatkowym (por. np. wyrok NSA z dnia 24 lipca 2002 r., I SA/Gd 1879/99, POP 2003, nr 2, poz. 43).”*

Art. 84 i art. 217 Konstytucji RP łącznie statuują zasadę władztwa daninowego, zgodnie z którym państwo – poprzez decyzje ustawodawcze – ma prawo obciążać obywateli i inne podmioty prawne w celu sfinansowania zadań publicznych. Władztwo podatkowe wiąże się ściśle z władztwem państwa w sferze finansowej, a więc z odpowiedzialnością państwa za kształtowanie dochodów służących realizacji zadań publicznych. Władztwo podatkowe, czy też szerzej władztwo daninowe, to władza stanowienia i pobierania danin publicznych, w szczególności podatków.

TK wielokrotnie w swym orzecznictwie wskazywał, że nie jest, co do zasady, uprawniony do formułowania ocen celowości przyjmowanych przez ustawodawcę rozwiązań w sprawach podatkowych. Ustawodawca ma bowiem dużą swobodę w wyborze różnych konstrukcji zobowiązań podatkowych, przez które system podatkowy ma zapewnić gromadzenie dochodów państwa, umożliwiającą realizację wydatków publicznych, wpływając na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania podatników. Swoboda przysługująca ustawodawcy jest jeszcze większa, gdy kształtuje on system ulg i zwolnień podatkowych (zob. np. wyrok z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97 oraz z 16 lutego 2009 r. Ts 202/06,).

W szczególności ustawodawca może określać kategorie podmiotów zwolnionych od podatku lub kategorie podmiotów, którym przysługują określone ulgi podatkowe, o ile realizuje w ten sposób wartości konstytucyjnie chronione (wyrok z 25 listopada 1997 r., K. 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64). Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych jest powszechnym obowiązkiem konstytucyjnym wyrażonym w art. 84 Konstytucji RP. Swoboda ustawodawcy w kształtowaniu treści ustaw określających obowiązki podatkowe znajduje potwierdzenie w rozdziale X "Finanse publiczne" Konstytucji RP. Ten szeroki zakres swobody koresponduje z rozbudowanym katalogiem konstytucyjnych wymogów o charakterze formalnym, które musi respektować ustawodawca, określając treść obowiązków podatkowych. Podstawą tych wymogów jest przede wszystkim art. 217 Konstytucji RP. Z przepisu tego wynika, że w odniesieniu do ustaw określających obowiązek podatkowy Konstytucja RP ustanawia wyższe wymagania, co do stopnia określoności i zakresu przedmiotowego niż wymogi stosowane w tzw. przyzwoitej legislacji (wyrok z 9 listopada 1999 r., K. 28/98, OTK ZU nr 7/1999, poz. 156). Daleko idąca swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest w swoisty sposób równoważona koniecznością respektowania przez ustawodawcę proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego (wyrok TK z 14 września 2001 r., SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166).

Odpowiadając na podnoszony przez Skarżącego zarzut, że przy ocenie konstytucyjności opisywanych przepisów, powinien być uwzględniony cel jakiemu służyć ma wymóg dokumentowania transferów pieniężnych pomiędzy najbliższymi członkami rodziny (art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d.), należy stwierdzić, że taki cel był wyważony przez ustawodawcę. Z jednej strony, jak wynika z uzasadnienia rządowego *projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych* (V kadencja Sejmu RP., druk nr 726) „Projektowane zmiany w ustawie z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514, z późn. zm.) **mają na celu zapewnienie ochrony interesów majątkowych członków najbliższej rodziny.** (...) Jednocześnie proponuje się, aby wprowadzenie całkowitego zwolnienia od podatku następowało pod warunkiem zgłoszenia faktu nabycia majątku organowi podatkowemu, a dodatkowo w przypadku gdy wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby w okresie 5 lat, poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, przekracza kwotę wolną od podatku dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej (9 637 zł), a przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne, udokumentowania ich otrzymania dowodem przekazania na rachunek bankowy obdarowanego albo jego rachunek prowadzony przez

*spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym (art. 1 pkt 4 projektu).
Wprowadzenie tych warunków ma na celu zapewnienie szczelności systemu podatkowego.*

Jak wskazano dalej w uzasadnieniu powołanego projektu: „*Obowiązek zgłaszania organowi podatkowemu majątku nabytego pod tytułem darmym przez nabywców zwolnionych od podatku, który zastąpi składanie przez te osoby zeznań podatkowych o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych, ma na celu uzyskanie pewności prawnopodatkowej odnośnie nabytego majątku.*”.

Jak wynika z powyższego uzasadnienia, ustawodawca uwzględnił w sposób wyważony wskazany w ustawie zasadniczej zarówno interes podatników (ochronę własności majątku), jak i interes beneficjentów wpływów z podatku od spadków i darowizn (gmin).

Ustawodawca zwolnił jednocześnie z obowiązku dokonania zgłoszenia podatników, którzy zawarli umowy w formie aktu notarialnego, co oznacza, że nie nakłada nadmiernych obowiązków na podatników w tych sytuacjach, w których ten obowiązek informacyjny spełniają notariusze, jako płatnicy podatku.

Zadaniem TK nie jest orzekanie o celowości i zasadności przyjętych przez parlament rozwiązań prawnych. Wybór wartości determinujących określone rozwiązanie legislacyjne należy do ustawodawcy i zasadniczo TK opowiada się za swobodą tego podmiotu w określeniu hierarchii celów i w preferowaniu danych wartości czy środków służących ich realizacji. Granice swobody tego wyboru określają zasady i przepisy konstytucyjne, TK może zaś badać, czy w procesie stanowienia prawa ustawodawca przestrzegał tych zasad i przepisów (zob. wyrok pełnego składu TK z 20 lutego 2002 r., K 39/00, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 4 i postanowienia TK z 4 grudnia 2015 r. Ts 118/15).

Poza wyżej wskazanymi przepisami u.p.s.d. Skarżący niezasadnie kwestionuje także przepisy dotyczące obowiązków notariuszy, tj. art. 18 ust. 1 u.p.s.d. 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)*.

Zdaniem Ministra FFPR, Skarżący kwestionuje te przepisy w sposób nieuprawniony. Intencją Skarżącego jest kwestionowanie stanu faktycznego ustalonego przez organy podatkowe na gruncie przepisów art. 890 § 1 K.c. i uwypuklenie problemu subsumcji stanu faktycznego pod przepis ustawy podatkowej, a nie prawa cywilnego.

Zarzut dotyczący art.18 ust.1 u.p.s.d został uzasadniony przez Skarżącego dopiero w zażaleniu z 5 maja 2020 r. (strona 3) na postanowienie z 22 kwietnia 2020 r. sygn. Ts 71/18. W ocenie Skarżącego przepis ten kształtował jego sytuację prawną, „*bowiem zawarcie umowy darowizny w formie aktu notarialnego było jednym ze sposobów zgłoszenia nabycia w drodze darowizny do urzędu skarbowego przez stronę obdarowaną i jednocześnie zwalniało obdarowanego od zgłaszania darowizny i składania deklaracji, bowiem zawarcie umowy w formie aktu notarialnego znosi taki obowiązek i na tej zasadzie skarżący właśnie deklaracji nie złożył, co zakwestionowały organy wzywając skarżącego do ich złożenia; ponadto skarżący sam jest notariuszem, regulacje te określające obowiązki notariuszy dotyczą więc również skarżącego*

w ten sposób”. Odnosząc się do tak uzasadnionego zarzutu należy wskazać, że art. 18 ust. 1 u.p.s.d jest adresowany do notariuszy i określa ich obowiązki. Skarżący nie uzasadnił jak przepis ten narusza na jego konstytucyjne wolności i prawa. Skarżący występuje w roli podatnika podatku, w związku z czym wskazanie, że „skarżący sam jest notariuszem, regulacje te określające obowiązki notariuszy dotyczą więc również skarżącego w ten sposób” nie uzasadnia niezgodności określonego przepisu u.p.s.d z Konstytucją RP. Notariusze są płatnikami podatku od darowizny dokonanej w formie aktu notarialnego. Jak zostało wywiedzione i uargumentowane w powyższych częściach stanowiska Ministra FFPR, w niniejszej sprawie umowy darowizny nie zostały zawarte w formie aktu notarialnego. W świetle art. 890 § 1 K.c. zdanie drugie, akt notarialny jedynie potwierdził ważność darowizn, które miały miejsce i stały się ważne z chwilą spełnienia świadczenia będącego przedmiotem darowizny (przekazania środków pieniężnych na rachunek bankowy Skarżącego odpowiednio w dniach: , i grudnia 2011 r.). W stanie faktycznym niniejszej sprawy akt notarialny był indyferentny z punktu widzenia obowiązku podatkowego, a zatem także z punktu widzenia obowiązków informacyjnych . W związku z czym Skarżący błędnie przyjął, że obowiązek określony w art. 4a ust.1 pkt 1 u.p.s.d go nie dotyczy. Odrębną kwestią pozostaje postawa notariusza sporządzającego przedmiotowy akt notarialny, który powinien dokonać oceny prawnej darowizn w oparciu o przepisy K.c. i ustawy podatkowej.

Minister FFPR w zakresie omawianego zarzutu podziela stanowisko TK wyrażone w postanowieniu z 22 kwietnia 2020 r. sygn. Ts 71/18, zgodnie z którym regulacje te określają obowiązki notariuszy, nie kształtowały więc sytuacji prawnej skarżącego.

W odniesieniu do podniesionej konstytucyjnej zasady wyłączności, ustawodawca musi podporządkować się wymaganiom co do formy stanowienia prawa, zarówno gdy chodzi o dochowanie nakazów prawidłowej (przyzwoitej) legislacji, jak i przestrzeganie podziału regulowanej materii pomiędzy ustawę a rozporządzenie. Nałożenie obowiązków podatkowych znajduje bezpośrednią podstawę w art. 84 i art. 217 Konstytucji RP i nie może być rozpatrywane w kategoriach ograniczania praw jednostki, lecz zdolności ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych przez obywateli, ocenianej z perspektywy zachowania zasady równości opodatkowania (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP) i zasady sprawiedliwości podatkowej (art. 2 Konstytucji RP). Konstytucja RP gwarantuje bowiem każdemu równość w zakresie ponoszenia obciążeń podatkowych i w tym zakresie ustawodawca jest związany dyrektywami płynącymi z konstytucyjnej zasady równości w związku z zasadą sprawiedliwości (wyrok TK z 6 marca 2012 r., sygn. K 15/08).

W myśl art. 92 ust. 1 Konstytucji RP rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji RP, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie to powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu.

Art. 92 ust. 1 Konstytucji RP określa warunki, jakim powinno odpowiadać upoważnienie ustawowe, a jednocześnie pozwala ustalić przesłanki legalności aktu wykonawczego.

Rozporządzenie jest legalne, jeśli: zostało wydane przez organ upoważniony, służy realizacji ustawy i mieści się w zakresie spraw przekazanych przez nią do uregulowania, odpowiada merytorycznej treści dyrektywnej, której wykonaniu przepisy rozporządzenia mają służyć.

Z art. 92 Konstytucji RP wynika, że ustrojodawca miał wolę pełnego, podmiotowego i przedmiotowego określenia zakresu prawodawstwa podstawkowego i w tym celu nałożony został na ustawodawcę zwykłego obowiązek precyzyjnego i szczegółowego sformułowania zakresu delegacji, a przez to także obowiązek organów upoważnionych do ścisłego jej wykonania. Akt wykonawczy jest tym samym ściśle związany z wolą ustawodawcy, wyrażoną w ustawowej delegacji (wyroki TK z: 16 września 2008 r., U 5/08, 31 marca 2009 r., K 28/08).

Z zestawienia wskazanych przez Skarżącego wzorców kontroli wynika, że ocena konstytucyjności kwestionowanych przez przepisów winna być uczyniona po wcześniejszym ustaleniu relacji pomiędzy przepisem aktu ustawowego oraz aktu wykonawczego, tak aby można było ocenić, że przepis rangi ustawowej (tu: treść delegacji/upoważnienia dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych) koresponduje z konkretnym przepisem aktu wykonawczego i jak te przepisy w łącznym zestawieniu wpłynęły na konstytucyjne prawa i wolności Skarżącego. W niniejszej sprawie zestawienie, jakiego dokonał Skarżący nie może być uznane za prawidłowe, przede wszystkim z tych względów, że zostało oparte na błędnych założeniach.

Ponadto, problemem konstytucyjnym wymagającym rozwiązania w niniejszej sprawie, w ocenie Skarżącego, jest brak precyzji regulacji, względnie pominięcie prawodawcze, a rozwiązaniem tego problemu mogłoby być np. wprowadzenie do u.p.s.d. przepisu, który wyłączałby wymóg dokumentowania, określony w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d., w przypadku dokonania darowizny w formie aktu notarialnego, względnie wyraźne wskazanie, iż w przypadku, gdy nabycie następuje na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego albo w tej formie zostało złożone oświadczenie woli jednej ze stron, obowiązek udokumentowania określony w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. istnieje, ale nie powoduje obowiązku zgłoszenia, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.

Taki postulat *de lege ferenda*, braku obowiązku dokumentowania darowizn w celu skorzystania ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn jest nieuzasadniony i prowadziłyby do rozszczelnienia systemu podatkowego przez zawieranie fikcyjnych darowizn przed notariuszem przez osoby, które nie mają pokrycia wydatków w zwolnionych lub opodatkowanych źródłach dochodów lub majątku. Zwolnienia podatkowe nie stanowią standardu prawnego, lecz są wyjątkiem od powszechności i równości obowiązków podatkowych.

Jednocześnie Minister FFPR dodaje, że ewentualne podważenie podstawy prawnej pobierania podatku od spadków i darowizn w zakresie opisanym w skardze konstytucyjnej, skutek orzeczenia TK w zawisłej sprawie, może mieć wpływ na sytuację finansową gmin. Nie jest możliwe określenie wysokości przewidywanych skutków finansowych. Z zebranych danych z organów podatkowych wynika, że w skali kraju w roku 2011 wydano 3 decyzje ustalające

podatek od spadków i darowizn z tytułu darowizn środków pieniężnych między osobami najbliższymi, jak w niniejszym stanie faktycznym (bez zachowania formy aktu notarialnego, a następnie potwierdzono zawarcie umowy darowizny w tej formie i podatnik nie spełnił warunku zgłoszenia dla skorzystania ze zwolnienia) i żadnej decyzji w 2012 r., przy ogólnej liczbie ponad 172 tys. zgłoszeń o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych (SD-Z2) złożonych w 2011 r. i ponad 189 tys. zgłoszeń złożonych w 2012 r., w celu skorzystania ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 4a u.p.s.d. z tytułu nabycia darowizny.

Ta nieliczna liczba przypadków w skali kraju także potwierdza, że zaskarżone przepisy są jednoznaczne i zrozumiałe dla ogółu, a tym samym nie stanowią „pułapki dla podatnika” i nie naruszają konstytucyjnej zasady szczególnej określoności regulacji daninowych.

Mając powyższe na uwadze, w ocenie Ministra FFPR, skarga konstytucyjna Skarżącego nie spełnia wymagań pisma wynikających z Konstytucji RP i ustawy o TK, a zarzuty w niej sformułowane są bezzasadne. Zakwestionowane w niej rozwiązania prawne są zgodne ze wskazanymi w skardze kasacyjnej przepisami ustawy zasadniczej.

MINISTER FINANSÓW, FUNDUSZY
I POLITYKI REGIONALNEJ

Tadeusz Kościński

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/