



KORPUSIŃSKI
I WSPÓŁPRACOWNICY
KANCELARIA PRAWNA

Kraków, 26 kwietnia 2018 r.

Do
Trybunału Konstytucyjnego

Al. Jana Christiana Szucha 12a
00-918 WARSZAWA

Skarżący: M I – działający przez pełnomocnika, radcę prawnego Tomasza Korpusińskiego, nr wpisu KR-1033, „Korpusiński i Współpracownicy” Kancelaria Prawna, ul. Zwierzyniecka 17/5, 31-103 Kraków

Organ: Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, ul. Wiejska 4/6/8, 0 0-902 Warszawa

5 odpisów

SKARGA KONSTYTUCYJNA

W imieniu M I , w oparciu o załączone pełnomocnictwo niniejszym składam skargę konstytucyjną.

I. Przedmiot kontroli

Niniejszą skargą konstytucyjną zaskarżam:

- 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 2004r., 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 2004r., 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 2004r., 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.

Wskazać należy, że zgodnie z art. 4a ust. 1 pkt 1) i 2) ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.- o podatku od spadków i darowizn (Dz.U.z 2004r., Nr 142,poz.1514 ze zm. w brzmieniu obowiązującym od 01.01.2009 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.

Zgodnie z art. 4a ust.4 pkt 2) ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.- o podatku od spadków i darowizn (Dz.U.z 2004r., Nr 142,poz.1514 ze zm. w brzmieniu obowiązującym od 01.01.2009 r.) obowiązek zgłoszenia nie obejmuje przypadków, gdy nabycie następuje na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego.

Zgodnie z art. 4a ust.3 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.- o podatku od spadków i darowizn (Dz.U.z 2004r., Nr 142,poz.1514 ze zm. w brzmieniu obowiązującym od 01.01.2009 r.) w przypadku niespełnienia warunków, o których mowa w ust. 1 i 2, nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych podlega opodatkowaniu na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej.

Zgodnie z art. 6 ust.1 pkt 4) ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.- O podatku od spadków i darowizn (Dz.U.z 2004r., Nr 142,poz.1514 ze zm. w brzmieniu obowiązującym od 23.10.2011 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 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.- o podatku od spadków i darowizn (Dz.U.z 2004r., Nr 142,poz.1514 ze zm. w brzmieniu obowiązującym od 01.01.2007 r.) 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. Zgodnie zaś 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) notariusze, jako płatnicy podatku od darowizny dokonywanej w formie aktu notarialnego albo

zawartej w tej formie umowy nieodpłatnego zniesienia współwłasności lub ugody, określają w treści sporządzanych aktów notarialnych podstawę prawną pobrania podatku i sposób jego obliczenia, a gdy czynność jest zwolniona z podatku - zamieszczają podstawę prawną zwolnienia oraz w przypadku:

- 1) darowizny - określają przedmiot darowizny, jej wartość, grupę podatkową wynikającą z osobistego stosunku łączącego obdarowanego z darczyńcą;
- 2) nieodpłatnego zniesienia współwłasności - określają przedmiot czynności, wartość rzeczy lub prawa majątkowego w części przekraczającej wartość udziału we współwłasności przysługującego nabywcy przed jej zniesieniem, grupę podatkową wynikającą z osobistego stosunku łączącego zbywcę z nabywcą.

Wskazane przepisy art. 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 2004r., 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 2004r., 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 2004r., 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) zostały zastosowane przez Naczelnego Sąd Administracyjny, który w oparciu o te przepisy wyrokiem z dnia grudnia 2017 r., wydanym w sprawie do sygnatury akt: , oddalił skargę kasacyjną M I od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w K z dnia maja 2015 r. wydanego do sygnatury akt: , oddalającego skargę na decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w K z stycznia 2015 r. w sprawach: utrzymujące w mocy decyzje Naczelnika Urzędu Skarbowego K z dnia października 2014 r. ustalające podatek od spadków i darowizn w wysokości:

- 1) zł z tytułu nabycia przez M I w dniu grudnia 2011 r. od A I darowizny w kwocie zł,
- 2) zł z tytułu nabycia przez M I w dniu grudnia 2011 r. od A I darowizny w kwocie zł,
- 3) zł z tytułu nabycia przez M I w dniu grudnia 2011 r. od A I darowizny w kwocie zł.

Wprawdzie wskazane wyżej przepisy we wskazanym brzmieniu już nie obowiązują (aczkolwiek obecnie obowiązujące zmienione przepisy również nie rozwiązują problemu konstytucyjnego istniejącego już na gruncie kwestionowanych przepisów), jednak zgodnie z art. 59 ust.3 w związku z ust.1 pkt 4 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym nie stanowi to przeszkody dla rozpoznania skargi konstytucyjnej, bowiem wydanie orzeczenia o nieobowiązujących przepisach jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw.

II. Wzorce kontroli

Wskazuję, że przepisy art. 4a ust. 1 pkt 1) i pkt 2), 4a ust. 4 pkt 2) i 4a ust. 3, art. 6 ust. 1 pkt 4) oraz art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. - o podatku od spadków i darowizn i § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2006 r. w sprawie pobierania przez płatników podatku od spadków i darowizn wskazane wyżej jako przedmiot kontroli w związku z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z grudnia 2017 r. wydanym w sprawie do sygnatury akt: w zakresie wyżej wskazanym (tj. 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) 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.

Wskazać należy, że art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej są przepisami współkształtującymi treść konstytucyjnych praw i wolności, a mianowicie określającymi warunki, na jakich rozważane prawa i wolności mogą być ograniczane przez przepisy daninowe, i nie powinno budzić żadnych wątpliwości, że stanowią one w tym zakresie - podobnie jak art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji w odniesieniu do innych ograniczeń - samodzielne wzorce kontroli konstytucyjności prawa, w tym również w wypadku kontroli zainicjowanej wniesieniem skargi konstytucyjnej; 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.¹

Wskazać jednak również trzeba, że uzasadnione jest również związkowe przywołanie art. 64 ust. 3 Konstytucji - w wypadku kwestionowania regulacji daninowych w trybie skargi konstytucyjnej. Jak wskazuje się w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przywołanie art. 64 ust. 3 Konstytucji jest uzasadnione, służy bowiem wyeksponowaniu oddziaływania kwestionowanej regulacji prawnej na przysługujące skarżącemu prawo własności. Takie przywołanie art. 64 ust. 3 Konstytucji jest przy tym 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.²

¹ wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r. SK 18/09,

² wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. SK 48/15,

III. Zarzut niezgodności przedmiotu kontroli ze wskazanym wzorcem kontroli.

Zarzucam, iż przepisy art. 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 2004r., 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 2004r., 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 2004r., 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) wskazane wyżej jako przedmiot kontroli w związku z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z grudnia 2017 r. wydanym w sprawie do sygnatury akt:

- 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 - 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.

IV. Wniosek

W związku z powyższym wnoszę o orzeczenie, że:

- przepisy art. 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 2004r., 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 2004r., 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 2004r., 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) wskazane wyżej jako przedmiot kontroli w związku z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z grudnia 2017 r. wydanym w sprawie do sygnatury akt:

- 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 - 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.

Ponadto wnoszę o:

- zasądzenie na rzecz skarżącego od Skarbu Państwa – Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej zwrotu kosztów postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w tym kosztów zastępstwa prawnego według norm prawem przepisanych.

V. Stan faktyczny

Skarżący wskazuje, iż stan faktyczny sprawy, która zakończona została wskazanym wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z grudnia 2017 r. wydanym w sprawie do sygnatury akt: przedstawia się następująco:

W dniu lutego 2012 r., przed notariuszem I C zawarta została umowa darowizny (Rep. Nr), na podstawie której A I darowała M I () kwotę zł, a M I darowiznę tę przyjął, przy czym, zawierający w/w umowę oświadczyli, iż stanowiąca przedmiot darowizny kwota została przelana na rachunek bankowy M I w dniach: .12.2011 r. – zł, .12.2011 – zł i .12.2011 r. – zł. Przed lutego 2012 r. strony nie zawierały umowy darowizny a jedynie doszło do przelania wskazanych wyżej kwot.

Przekazanie środków pieniężnych, stanowiących przedmiot darowizny na rachunek bankowy M I jeszcze przed datą zawarcia notarialnej umowy darowizny wynikało z regulacji zawartej w art. 4a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. - o podatku od spadków i darowizn (Dz.U.z 2004r., Nr 142,poz.1514 ze zm.) oraz z wyjaśnień w przedmiocie stosowania powołanej regulacji prawnej przez notariuszy, przedstawianych w piśmie Ministra Finansów z dnia 26 stycznia 2007 r. (PL-834/85/JB/06/PDJC-345), wystosowanym w odpowiedzi na zgłaszane przez notariuszy wątpliwości w zakresie prawidłowego stosowania w/w regulacji, w kontekście ciężarów na notariuszach, jako płatników, obowiązków.

Art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. stanowi bowiem m. in., iż zwalnia się od podatku nabycie własności praw majątkowych przez zstępnych, jeżeli udokumentują - w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny 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. W związku z pytaniami notariuszy, jakie pojawiły się odnośnie prawidłowego stosowania w/w regulacji, Ministerstwo Finansów, w piśmie z dnia 26 stycznia 2007 r. (PL-834/85/JB/06/PDJC-345), przekazało na ręce Prezesa Krajowej Rady Notarialnej wyjaśnienia, w których jednoznacznie wskazano, iż na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn, zawarcie umowy darowizny w formie aktu notarialnego nie zwalnia z wymogu udokumentowania na moment zawarcia umowy przekazania środków pieniężnych na

rachunek bankowy nabywcy, jego rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo - kredytowej lub przekazem pocztowym:

"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".

M I () znając treść pisma Ministerstwa Finansów z dnia 26 stycznia 2007 r. (PL-834/85/JB/06/PDJC-345), przy zawieraniu umowy darowizny, aby uzyskać zwolnienie podatkowe, postąpił zgodnie z wyjaśnieniami wynikającymi z treści w/w pisma.

Mając mianowicie na względzie, iż w powołanym piśmie wskazano, iż warunkiem skorzystania ze zwolnienia podatkowego, przy zawieraniu umowy darowizny środków pieniężnych w formie aktu notarialnego koniecznym jest udokumentowanie, na datę zawierania umowy, przekazania środków pieniężnych na rachunek bankowy obdarowanego, uzgodnił

(darczyńcą), iż stanowiące przedmiot darowizny środki zostaną przekazane na jego konto jeszcze przed podpisaniem aktu notarialnego, obejmującego samą umowę darowizny. Z tej przyczyny A I przelała na konto M I środki, mające stanowić przedmiot darowizny już w grudniu 2011 r. (.12.2011 r. – zł, .12.2011 – zł i .12.2011 r. – zł).

Ponieważ przekazanie w w/w datach środków pieniężny nie stanowiło jeszcze samo w sobie zawarcia umowy darowizny (zgodnie z pismem Ministerstwa Finansów z dnia 26 stycznia 2007 r. miało być jedynie wymogiem natury technicznej i dowodowej, koniecznym do uzyskania zwolnienia z podatku przy zawieraniu notarialnej umowy darowizny) powyższe uzasadniało przyjęcie przez M I , iż dochował on wszystkich wymogów warunkujących uzyskanie zwolnienia, o jakim mowa w art. 4a ust.1 u.p.s.d..

W 2014 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego wszczął wobec M I trzy postępowania podatkowe, w których przyjął, iż podpisany dnia lutego 2012 r., przed notariuszem I C akt notarialny (Rep. Nr) pomimo tego jak został zatytułowany, nie stanowi umowy darowizny albowiem do zawarcia pomiędzy A I a M I darowizn doszło w datach, w których środki pieniężne stanowiące przedmiot darowizny notarialnej zostały przekazane na rachunek bankowy M I , tj. w dniach .12.2011 r., .12.2011 oraz .12.2011 r. Organ podatkowy w ślad za tym przyjął, iż aby uzyskać zwolnienie podatkowe M I powinien był w terminach 6 miesięcy od daty wpływu środków pieniężnych na jego konto, dokonać zgłoszenia nabycia darowizn właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego (zgodnie z wymogiem art. 4a ust. 1

pkt 1 u.p.s.d.). Brak złożenia przez M I przedmiotowych zgłoszeń Naczelnik Urzędu Skarbowego K uznał tym samym za podstawę wydania w dniu października 2014 r. trzech decyzji, w których ustalono podatek od spadków i darowizn w wysokości:

- 1) zł z tytułu nabycia przez Wzywającego w dniu grudnia 2011 r. od A I darowizny w kwocie zł,
- 2) zł z tytułu nabycia przez Wzywającego w dniu grudnia 2011 r. od A I darowizny w kwocie zł,
- 3) zł z tytułu nabycia przez Wzywającego w dniu grudnia 2011 r. od A I darowizny w kwocie zł.

Nie zgadzając się z treścią powyższych decyzji oraz kwestionując przesłanki przyjęte za podstawy ich wydania, pozostające w oczywistej sprzeczności ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów, wyrażonym w piśmie z dnia 26 stycznia 2007 r. (PL-834/85/JB/06/PDJC-345), M I złożył od nich odwołania. W wyniku rozpoznania przedmiotowych odwołań, decyzjami zapadłymi w dniu stycznia 2015 r. w sprawach:

, Dyrektor Izby Skarbowej w K , utrzymał jednak w mocy zaskarżone decyzje organu I instancji, przyznając rację stanowisku Naczelnika Urzędu Skarbowego K

W związku z uzyskaniem przez decyzje Naczelnik Urzędu Skarbowego K z dnia października 2014 r. przymiotu ostateczności, M I wpłacił w dniu marca 2015 r. na konto Urzędu Skarbowego kwotę w łącznej wysokości zł, obejmującą sumę podatków od spadków i darowizn, wynikającą z decyzji w/w organu oraz odsetki za zwłokę.

Wyrokiem z maja 2015 r. wydanym do sygnatury akt: Wojewódzki Sąd Administracyjny w K oddalił skargi M I na decyzje wydane w sprawach , w których M I kwestionował stanowisko organów podatkowych, prawomocnym wyrokiem z dnia grudnia 2017 r., wydanym w sprawie sygn. akt: , Naczelny Sąd Administracyjny potwierdził zgodność wydanych w stosunku do M I decyzji wymiarowych z przepisami prawa podatkowego, będącymi przedmiotem kontroli w ramach niniejszej skargi konstytucyjnej.

Dowód:

1. akt notarialny obejmujący umowę darowizny z lutego 2012 r. zawarty przed notariuszem I C (Rep. Nr),
2. pismo Ministerstwa Finansów z dnia 26 stycznia 2007 r. (PL-834/85/JB/06/PDJC-345),
3. 3 decyzje Naczelnika Urzędu Skarbowego K z października 2014 r.,
4. 3 decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w K stycznia 2015 r. w sprawach:
5. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w K z dnia maja 2015 r. wydany do sygnatury akt: wraz z uzasadnieniem,
6. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego grudnia 2017 r. wydany do sygnatury akt: wraz z uzasadnieniem.

Skarżący M I wyczerpał zatem przysługujące mu środki zaskarżenia, jako że od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego nie przysługuje żaden środek zaskarżenia.

Skarżący M I nie wniósł nadzwyczajnego środka zaskarżenia od wskazanego wyżej wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego.

VI. Dochowanie terminu do wniesienia skargi konstytucyjnej

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z grudnia 2017 r. wydany do sygnatury akt: doręczony został skarżącemu M I wraz z uzasadnieniem w dniu 26 stycznia 2018 r., a zatem skarżący zachował termin do wniesienia skargi konstytucyjnej upływający w dniu 26 kwietnia 2018 r.

Dowód:

1. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z grudnia 2017 r. wydany do sygnatury akt: wraz z uzasadnieniem,
2. kopia koperty z numerem przesyłki z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z grudnia 2017 r.
3. wydruk z systemu śledzenia przesyłek Poczty Polskiej,
4. zwrotne potwierdzenie odbioru wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z grudnia 2017 r. wydanego do sygnatury akt: do uzyskania od Naczelnego Sądu Administracyjnego.

VII. Uzasadnienie skargi konstytucyjnej

VII.1. Przedmiot kontroli jako podstawa ostatecznego orzeczenia NSA

Zakwestionowane w niniejszej skardze konstytucyjnej przepisy art. art. 4a ust. 1 pkt 1) i pkt 2), 4a ust.4 pkt 2) oraz 6 ust.1 pkt 4) ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.- o podatku od spadków i darowizn (Dz.U.z 2004r., Nr 142,poz.1514 ze zm.) stanowiły podstawę wydania wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z grudnia 2017 r. wydanego do sygnatury akt:

Na podstawie wskazanych przepisów art. art. 4a ust. 1 pkt 1) i pkt 2), 4a ust.4 pkt 2) oraz 6 ust.1 pkt 4) ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.- o podatku od spadków i darowizn (Dz.U.z 2004r., Nr 142,poz.1514 ze zm.) wyrokiem z grudnia 2017 r. wydanym do sygnatury akt:

Naczelny Sąd Administracyjny orzekł ostatecznie o prawach skarżącego oddalając skargę kasacyjną skarżącego od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w K z dnia maja 2015 r. wydanego do sygnatury akt: , oddalającego skargę na decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w K z stycznia 2015 r. w sprawach:

utrzymujące w mocy decyzje Naczelnika Urzędu Skarbowego K z dnia października 2014 r.

ustalające podatek od spadków i darowizn.

Wskazane przepisy stanowiły przepisy prawa materialnego będące podstawą i uzasadnieniem skargi kasacyjnej, która została rozpoznana przez Naczelny Sąd Administracyjny. W rezultacie, Naczelny Sąd Administracyjny odwołując się do wskazanych regulacji stwierdził, że nie doszło do ich naruszenia. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że wskazane przepisy określają w wystarczający sposób kiedy ma miejsce zwolnienie od podatku, kiedy dla uzyskania zwolnienia wymagane jest zgłoszenie oraz kiedy powstaje obowiązek podatkowy.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał zatem, że wskazane przepisy uniemożliwiają uwzględnienie skargi kasacyjnej a stanowisko skarżącego co do ich naruszenia jest błędne. Jak z powyższego wynika Naczelny Sąd Administracyjny orzekł o prawach i wolnościach skarżącego właśnie na podstawie kwestionowanych przez skarżącego przepisów. Wskazać przy tym należy, że wprawdzie Naczelny Sąd Administracyjny nie odwołał się wprost do regulacji art. 4a ust. 1 pkt 2) powołanej ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.- o podatku od spadków i darowizn, jednak sam fakt niepowołania konkretnego przepisu nie przesądza jeszcze o tym, czy stanowił on podstawę wydanego orzeczenia w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji³, a w postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną możliwa jest kontrola regulacji, która znalazła faktyczne zastosowanie przy orzekaniu⁴. Mając zaś na uwadze przedstawiony powyżej stan faktyczny, który doprowadził do wydania wskazanych wyżej decyzji i orzeczeń oczywistym jest, że również art. 4a ust. 1 pkt 2) powołanej ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.- o podatku od spadków i darowizn miał wpływ na kształt ostatecznego rozstrzygnięcia o konstytucyjnych prawach i wolnościach skarżącego.

Dowód:

1. akt notarialny obejmujący umowę darowizny z lutego 2012 r. zawarty przed notariuszem I C (Rep. Nr),
2. pismo Ministerstwa Finansów z dnia 26 stycznia 2007 r. (PL-834/85/JB/06/PDJC-345),
3. 3 decyzje Naczelnika Urzędu Skarbowego K z października 2014 r.,
4. 3 decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w K stycznia 2015 r. w sprawach:
5. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w K z dnia maja 2015 r. wydany do sygnatury akt: wraz z uzasadnieniem,
6. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego grudnia 2017 r. wydany do sygnatury akt: wraz z uzasadnieniem.

³ por. wyroki TK z: 17 września 2002 r., sygn. SK 35/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 60; 9 października 2001 r., sygn. SK 8/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 211,

⁴ wyrok TK z 29 kwietnia 2008 r., sygn. SK 11/07, OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 47, oraz postanowienia TK z: 14 grudnia 2004 r., sygn. SK 29/03, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 124; 21 października 2003 r., sygn. SK 41/02, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 89,

VII.2. Uzasadnienie zarzutu niezgodności przedmiotu kontroli ze wskazanymi wzorcami kontroli

Zakwestionowane przepisy naruszają art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i wynikającą z powołanych przepisów zasadę szczególnej określoności regulacji daninowych.

1. Jak już wyżej wskazano, podstawą wyroku z grudnia 2017 r. wydanego do sygnatury akt: , którym Naczelny Sąd Administracyjny orzekł ostatecznie o wolnościach i prawach skarżącego określonych w Konstytucji były przepisy art. 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 2004r., 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 2004r., 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 2004r., 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) , zgodnie z którymi, w kwestionowanym i relewantnym w niniejszej sprawie brzmieniu:

Art. 4a u.p.s.d. ust.1 pkt 1) i 2):

1. 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.***

Art. 4a ust. 4 u.p.s.d.:

Obowiązek zgłoszenia nie obejmuje przypadków, gdy:

1) wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby lub po tej samej osobie w okresie 5 lat, poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych, nie przekracza kwoty określonej w art. 9 ust. 1 pkt 1 lub

*2) **gdy nabycie następuje na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego.***

art. 4a ust.3 u.p.s.d.:

W przypadku niespełnienia warunków, o których mowa w ust. 1 i 2, nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych podlega opodatkowaniu na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej.

Art. 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 przyrzczonego świadczenia; jeżeli ze względu na przedmiot darowizny przepisy wymagają szczególnej formy dla oświadczeń obu stron, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia takich oświadczeń.

Art.18 ust.1 u.p.s.d.:

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.

§ 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):

Notariusze, jako płatnicy podatku od darowizny dokonywanej w formie aktu notarialnego albo zawartej w tej formie umowy nieodpłatnego zniesienia współwłasności lub ugody, określają w treści sporządzanych aktów notarialnych podstawę prawną pobrania podatku i sposób jego obliczenia, a gdy czynność jest zwolniona z podatku - zamieszczają podstawę prawną zwolnienia oraz w przypadku:

- 1) darowizny - określają przedmiot darowizny, jej wartość, grupę podatkową wynikającą z osobistego stosunku łączącego obdarowanego z darczyńcą;*
- 2) nieodpłatnego zniesienia współwłasności - określają przedmiot czynności, wartość rzeczy lub prawa majątkowego w części przekraczającej wartość udziału we współwłasności przysługującego nabywcy przed jej zniesieniem, grupę podatkową wynikającą z osobistego stosunku łączącego zbywcę z nabywcą.*

1.1. Jak wynika to z powołanych powyżej przepisów, gdy tytułem nabycia środków pieniężnych jest darowizna, podstawą całkowitego zwolnienia podatkowego w obrębie najbliższych członków rodziny (w ramach tzw. „0” grupy podatkowej), poza obowiązkiem zgłoszenia nabycia w stosownej formie (gdy wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby skumulowana z okresu ostatnich 5 lat poprzedzających rok nabycia przekroczyła 9.637,00 zł) istnieje także obowiązek załączenia dowodu przekazania środków pieniężnych na rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym.

Jakkolwiek na tle stosowania art. 4a ust.1 pkt 2 u.p.s.d. pojawiały się w początkowym okresie obowiązywania tej regulacji wątpliwości, sprowadzające się do tego, czy obowiązek dokumentowania przekazania środków, w sposób o jakim mowa w w/w przepisie pojawia się również w przypadku, gdy nabycie następuje na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego, wątpliwości te zostały rozstrzygnięte w dotychczasowych wypowiedziach organów administracji, sądów oraz doktryny poprzez jednoznaczne wskazanie, iż **z obowiązku udokumentowania transferu środków pieniężnych nie zwalnia fakt zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego.**

Stanowisko takie zostało wyrażone w szczególności we wskazanym już wyżej piśmie Ministra Finansów z dnia 26 stycznia 2007 r. (PL-834/85/JB/06/PDJC-345). W piśmie tym, odpowiadając na pismo Prezesa Krajowej Rady Notarialnej z dnia 16 grudnia 2006 r. Nr L.dz. 05/197/06 oraz odnosząc się do stanowiska zawartego w piśmie z dnia 17 stycznia 2007 r. Nr L.dz. 05/12/07, w sprawie stosowania znowelizowanych przepisów ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514, z późn. zm.), a także do pytań notariuszy, Minister Finansów wskazał m. in. iż:

*"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**".*

Również w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz w doktrynie przyjęte zostało, iż z obowiązku załączenie dowodu przekazania środków pieniężnych na rachunek bankowy nabywcy, jego rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo - kredytowej lub przekazem pocztowym nie zwalnia fakt zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego. O zwolnienia z obowiązku jest bowiem mowa tylko w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. (zwolnienie dotyczy zatem tylko i wyłącznie obowiązku dokonywania zgłoszenia), a nie w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d., w którym jest mowa o obowiązku dokumentowania w określony sposób przepływu środków pieniężnych.

Właśnie ów układ redakcyjny przepisów u.p.s.d. uznano za okoliczność 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. Zawarcie aktu notarialnego zdejmuje zatem z obdarowanego wyłącznie obowiązek zgłoszenia nabycia darowizny pieniężnej w urzędzie skarbowym, natomiast nadal pozostaje aktualny drugi warunek

zwolnienia, czyli warunek udokumentowania, zgodnie z zapisami ustawy faktu przekazania środków pieniężnych.⁵

Najpełniej wypowiedział się w tym przedmiocie Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia z dnia 27 listopada 2012 r., sygn. akt: II FSK 691/11, w którym przyjęto odpowiedzialność notariusza z tytułu braku pobrania podatku od spadków i darowizn. W orzeczeniu tym wskazano, w szczególności, iż:

„(...) warunek uzyskania zwolnienia nie został w żaden sposób uzależniony od formy, w jakiej zawarto umowę darowizny, w szczególności od tego, czy została ona zawarta w formie aktu notarialnego. Ta okoliczność ma znaczenie jedynie dla warunku ustanowionego w art. 4a ust. 1 pkt 1 p.s.d., tj. zgłoszenia nabycia, w związku z treścią ust. 4 pkt 2 ww. artykułu; obowiązek zgłoszenia nabycia spoczywa wówczas na płatniku, którym jest notariusz (art. 18 ust. 1-2 p.s.d.). Natomiast brak jest w ustawie przepisu, który wyłączałby wymóg dokumentowania, określony w art. 4a ust. 1 pkt 2 p.s.d., w przypadku dokonania darowizny w formie aktu notarialnego. Innymi słowy, gdyby miało być tak, że dokonanie darowizny w formie aktu notarialnego wyłącza wymóg dokumentowania, określony w art. 4a ust. 1 pkt 2 p.s.d., to prawodawca zawarłby unormowanie o takiej treści w ustawie podatkowej, tak jak uczynił to w odniesieniu do warunku zgłoszenia nabycia środków pieniężnych tytułem darowizny w art. 4a ust. 4 pkt 2 p.s.d.”

oraz że:

*„Jest kwestią dyskusyjną, czy wymóg dokumentowania, określony w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.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, 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*”.*

Podsumowując powyższe, stwierdzić należy, iż w sytuacji w której darowizna środków pieniężnych dokonywana jest w formie aktu notarialnego, obdarowany, chcący skorzystać ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 4 a ust. 1 u.p.s.d. musi na datę zawierania umowy darowizny dysponować już dokumentem potwierdzającym transfer środków pieniężnych oraz przedłożyć taki dokument notariuszowi. Udokumentowanie otrzymania środków dowodem przekazania na rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym stanowi bowiem warunek skorzystania ze zwolnienia podatkowego, na który notariusz (uznając, że czynność prawna jest zwolniona z podatku) musi powołać się w treści aktu notarialnego. Powyższe wynika z art. 18 ust.1 u.p.s.d., zgodnie z którym 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 oraz 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), zgodnie z którym notariusze jako płatnicy podatku od darowizny dokonanej w formie aktu notarialnego określają w treści sporządzonych aktów notarialnych podstawę prawną podatku i sposób jego obliczenia, a gdy czynność jest zwolniona z podatku zamieszczają podstawę prawną zwolnienia.

⁵ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 2 grudnia 2010 r. III SA/Po 479/10, Spadek i darowizna w prawie podatkowym - Stefan Babiarsz, Wydanie 1, wydawnictwo Prawnicze LexisNexis 2008 r

1.2. W świetle orzecznictwa sądów administracyjnych, ustanowiony przepisem art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. wymóg udokumentowania dokonanej darowizny należy jednocześnie traktować jako wymóg natury technicznej, mający na celu potwierdzenie faktycznego, rzeczywistego charakteru dokonanej darowizny.⁶

Wyjaśnić trzeba, że przepis art. 4a został dodany do ustawy o podatku od spadków i darowizn na mocy art. 1 pkt 4 ustawy z dnia 16.11.2006r. zmieniającej w/w ustawę z dniem 1.01.2007r. i jak wynika z uzasadnienia tej zmiany (Druk Sejmowy nr 736), miała ona na celu przede wszystkim zniesienie obciążeń podatkowych dla nabywających nieodpłatnie majątek od osób najbliższych.

W tym zakresie, w powoływanym uzasadnieniu ustawy nowelizującej wskazano, iż „projektowane zmiany (...) mają na celu zapewnienie ochrony interesów majątkowych członków najbliższej rodziny”. Podkreślono, że zniesienie obciążeń podatkowych dla nabywających nieodpłatnie majątek od osób najbliższych ma na względzie „konieczność szczególnej ochrony sytuacji majątkowej rodziny”.

Wprowadzenie w odniesieniu do tego rodzaju darowizn warunku zgłoszenia i niezależnie od tego warunku udokumentowania darowizny miało z kolei na celu zapewnienie szczelności systemu podatkowego oraz uzyskanie pewności prawnopodatkowej odnośnie nabytego majątku. Wprowadzenie powyższej regulacji miało na celu zapobieżenia fikcyjnym umowom darowizny sporządzanym wyłącznie dla zmniejszenia obciążeń podatkowych. Innymi słowy, wynikający z art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d., obowiązek udokumentowania otrzymania darowizny pieniężnej dowodem przekazania na rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo - kredytową lub przekazem bankowym wprowadzono jedynie po to, aby podatnicy nie mogli powoływać się na rzekome (fikcyjne) kwoty uzyskane z darowizn od najbliższych członków rodziny np. w postępowaniach dotyczących tzw. nieujawnionych źródeł przychodów.

Jak wielokrotnie wskazywały na to sądy administracyjne cele, jakim przyświecało podmiotowe zwolnienie podatkowe, przewidziane w art. 4a u.p.s.d. jak, jak również cel jakiemu służyć ma wymóg dokumentowania transferów pieniężnych pomiędzy najbliższymi członkami rodziny (art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d.) powinny być uwzględnione przy wykładni powołanych przepisów prawnych.

Jak jednocześnie wynika z orzecznictwa i praktyki organów i sądów w tym zakresie, wymóg ten mający mieć charakter li tylko techniczny powoduje, iż dochowując ten wymóg na moment zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego podatnik naraża się na ryzyko uznania, iż pomimo zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego zwolnienie zostanie uznane za uzależnione od obowiązku zgłoszenia zgodnie z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. (o czym szerzej poniżej w pkt 1.3.)

⁶ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 12 stycznia 2016 r., I SA/Kr 1571/15, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2015 r., II FSK 619/13, wyroki NSA: z dnia 8 grudnia 2010 r. sygn. akt II FSK 1394/09, z dnia 19 stycznia 2012 r. sygn. akt II FSK 1419/10, z dnia 14 marca 2012 r. sygn. akt II FSK 1534/11,

1.3. Mając na uwadze powyższe podnieść trzeba, iż na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn, 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) ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.- o podatku od spadków i darowizn zwalnia podatnika od obowiązku zgłoszenia takiej darowizny) jest **konieczne** do skorzystania ze zwolnienia podatkowego (przez wzgląd na wymóg udokumentowania transferu środków pieniężnych i wskazane wyżej obowiązki notariusza jako płatnika podatku), a jednocześnie organy podatkowe i sądy (w tym w sprawie skarżącego zakończonej wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z grudnia 2017 r. wydanym do sygnatury akt:) uznają, że takie spełnienie świadczenia już stanowi darowiznę i ich zdaniem powoduje, że już wówczas powstaje obowiązek podatkowy (zgodnie z art. 6 ust.1 pkt 4) powołanej ustawy) a podatnik ma obowiązek dokonania zgłoszenia zgodnie z 4a ust. 1 pkt 1) ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.- o podatku od spadków i darowizn aby nabycie środków pieniężnych wskutek darowizny było zwolnione od podatku od darowizny.

Jak wyżej wskazano problem ten został dostrzeżony w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, gdzie wskazano, iż

„ (...) warunek uzyskania zwolnienia nie został w żaden sposób uzależniony od formy, w jakiej zawarto umowę darowizny, w szczególności od tego, czy została ona zawarta w formie aktu notarialnego. Ta okoliczność ma znaczenie jedynie dla warunku ustanowionego w art. 4a ust. 1 pkt 1 p.s.d., tj. zgłoszenia nabycia, w związku z treścią ust. 4 pkt 2 ww. artykułu; obowiązek zgłoszenia nabycia spoczywa wówczas na płatniku, którym jest notariusz (art. 18 ust. 1-2 p.s.d.). Natomiast brak jest w ustawie przepisu, który wyłączałby wymóg dokumentowania, określony w art. 4a ust. 1 pkt 2 p.s.d., w przypadku dokonania darowizny w formie aktu notarialnego. Innymi słowy, gdyby miało być tak, że dokonanie darowizny w formie aktu notarialnego wyłącza wymóg dokumentowania, określony w art. 4a ust. 1 pkt 2 p.s.d., to prawodawca zawarłby unormowanie o takiej treści w ustawie podatkowej, tak jak uczynił to w odniesieniu do warunku zgłoszenia nabycia środków pieniężnych tytułem darowizny w art. 4a ust. 4 pkt 2 p.s.d.”

oraz że:

*„Jest kwestią dyskusyjną, czy wymóg dokumentowania, określony w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.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, 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*”.*⁷

Problem wskazywany przez skarżącego a dotyczący kwestionowanych przepisów istnieje zatem nie tylko w sprawie skarżącego, ale i w innych sprawach wywołując poważne ryzyko dla podatników.

Uwzględnienie wymogu dokumentowania, określonego w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d., również wówczas, gdy umowa darowizny zawarta zostaje w formie aktu notarialnego (wymagane w związku z koniecznością dostosowania się notariusza jako płatnika do ustawowych wymogów

⁷ wyrok NSA z dnia z dnia 27 listopada 2012 r., sygn. akt: II FSK 691/11,

zwolnienia od podatku) prowadzi bowiem do rozszerzającej wykładni art. 4a ust. 1 pkt 1) u.p.s.d., w myśl której przepis ten znajduje zastosowanie również w sytuacji, gdy po dokonaniu przelewu zawarta została umowa darowizny w formie aktu notarialnego a powodując jednocześnie zawężającą wykładnię art. 4 ust. 4 pkt 2) wyrażającą się w uznaniu, iż w sytuacji, gdy do przelewu doszło przed zawarciem umowy darowizny w formie aktu notarialnego, zwolnienie od obowiązku zgłoszenia przewidziane w tym przepisie nie znajduje zastosowania. Uznać należy, że podobnie jak w sprawie w której orzekł Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 grudnia 2017 r. SK 48/15 taki zabieg stanowi nieakceptowalną na gruncie polskiej kultury prawnej ingerencję w treść definicji legalnej.⁸ Co więcej, tak jak w przywołanej sprawie, w sprawie będącej podstawą wniesienia rozpatrywanej skargi konstytucyjnej skutkowało on funkcjonalną reinterpretacją regulacji podatkowej na niekorzyść skarżącego.

W związku z tym wszystkim, o czym powiedziano powyżej wskazać należy, że w przypadku darowizny dokonywanej w formie aktu notarialnego kwestionowane przepisy tworzą pułapkę na podatnika, który chce zawrzeć umowę w formie prawem wymaganej (w formie aktu notarialnego), albowiem zmuszają podatnika do uprzedniego zrobienia przelewu, który sam w sobie stanowić może (i tak też przyjmują organy i sądy, w tym w niniejszej sprawie) darowiznę bez formy aktu notarialnego, konwalidowaną przez jej następujące w ten sposób wykonanie – co skutkuje, przy braku wymogu zgłoszenia darowizny w formie aktu notarialnego – brakiem zgłoszenia i brakiem zwolnienia od podatku od takiej darowizny.

2. Jak wskazano w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego co do zasady stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, co ma miejsce, jeżeli: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych (w tym wypadku możemy mieć do czynienia nie tylko z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, lecz także zasady podziału władzy, wyrażonej w art. 10 Konstytucji, skoro ostatecznie o treści obowiązujących uregulowań decydują tu nie organy upoważnione do tworzenia prawa, ale organy powołane do jego stosowania) bądź 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii. Nie sposób przy tym *in abstracto* wyznaczyć granicę pomiędzy zwykłą i kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego, tym bardziej że w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii przebiega ona w nieco inny sposób. Ogólnie ujmując, wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim wypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej precyzji ulega podwyższeniu w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości. Dopiero jeżeli dana regulacja

⁸ wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2017 r. SK 48/15, M. Zieliński, Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki, Warszawa 2012, s. 242-243, 344,

prawna okazuje się niejasna w sposób kwalifikowany, uzasadnia to stwierdzenie jej niekonstytucyjności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji, będącej komponentem zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), wzmocnionej - ewentualnie - przez przepisy ustawy zasadniczej ustalające szczególne wymogi co do określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa czy w odniesieniu do niektórych zagadnień (prawo karne, prawo daninowe, ograniczenia praw i wolności gwarantowanych konstytucyjnie). Jak się jednak wskazuje, w wypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. Pierwszy z wymienionych przepisów ustawy zasadniczej formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, natomiast drugi z tych przepisów wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku (podmioty, przedmiot, stawki, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych) rozważany obowiązek ma charakter szczególny. Jak podkreśla się w tym zakresie Trybunał Konstytucyjny również wówczas, gdy przedmiotem postępowania toczącego się przed Trybunałem Konstytucyjnym są przepisy nieprecyzyjne czy niejednoznaczne, kontrola merytoryczna nie dotyczy praktyki stosowania danego uregulowania przez organy władzy publicznej, w tym przez sądy, lecz jego zgodności z normami hierarchicznie wyższymi. Skoro we wskazanym wypadku przedmiotem zastrzeżeń jest jakość budzących wątpliwości interpretacyjne przepisów prawnych, o uznaniu regulacji za zgodną bądź niezgodną z ustawą zasadniczą decyduje to, czy istnieje możliwość odtworzenia na jej podstawie norm prawnych jako wypowiedzi jednoznacznie nakazujących albo zakazujących określonym podmiotom, zwanym ich adresatami, by w pewnych okolicznościach podjęły albo zaniechały jakichś działań. Biorąc pod uwagę, że w rozważanej sytuacji nie istnieje inna metoda ustalenia, czy badane uregulowanie jest konstytucyjne, rozstrzygnięcie kwestii zgodności z ustawą zasadniczą z konieczności wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej interpretacji zaskarżonego unormowania wraz z jego otoczeniem normatywnym, z uwzględnieniem jednak stanowiska wypracowanego w praktyce stosowania prawa, w tym przede wszystkim poglądów judykatury, a w szczególności orzecznictwa Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Działania tego rodzaju nie można w żadnym razie utożsamiać z dokonywaniem przez Trybunał powszechnie wiążącej wykładni aktów normatywnych. Jak wskazuje przy tym Trybunał Konstytucyjny z podobną sytuacją mamy do czynienia wówczas, gdy zarzut niekonstytucyjności kierowany jest wobec 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. Skoro 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. Rozwijając tezy zawarte w wyroku o sygn. P 33/09, w wyroku wydanym w sprawie o sygn. SK 18/09, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że "w świetle Konstytucji wyróżnić trzeba dwa standardy poprawności legislacyjnej: zwykły, który dotyczy wszelkich regulacji prawnych (standard ten gwarantuje zasada poprawnej legislacji), oraz podwyższony, który dotyczy jedynie regulacji stanowionych w określonych obszarach (standard ten gwarantują zasady szczególnej określoności regulacji ograniczających prawa i wolności człowieka i obywatela, regulacji represyjnych czy daninowych)", przy czym kategorycznie wskazał, iż "zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to

zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych⁹

Jak już wyżej wskazano, art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej są przepisami współkształtującymi treść konstytucyjnych praw i wolności, a mianowicie określającymi warunki, na jakich rozważane prawa i wolności mogą być ograniczane przez przepisy daninowe, nie powinno budzić żadnych wątpliwości, że stanowią one w tym zakresie - podobnie jak art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji w odniesieniu do innych ograniczeń - samodzielne wzorce kontroli konstytucyjności prawa, w tym również w wypadku kontroli zainicjonowanej wniesieniem skargi konstytucyjnej; 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 zasadniczej¹⁰

Wskazać jednak również trzeba, że uzasadnione jest również związkowe przywołanie art. 64 ust. 3 Konstytucji - w wypadku kwestionowania regulacji daninowych w trybie skargi konstytucyjnej. Jak wskazuje się w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przywołanie art. 64 ust. 3 Konstytucji jest uzasadnione, służy bowiem wyeksponowaniu oddziaływania kwestionowanej regulacji prawnej na przysługujące skarżącemu prawo własności. Takie przywołanie art. 64 ust. 3 Konstytucji jest przy tym 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.¹¹

Dodać również trzeba, że niezależnie od tego, czy prawodawca sformułował jednoznacznie określone przepisy prawne, czy też - uchybiając zasadom techniki prawodawczej - swój zamysł wyraził w sposób niejasny, w obu sytuacjach możliwe wydaje się wypracowanie stabilnego stanowiska organów i sądów dotyczącego wykładni danego uregulowania; w obu wypadkach jest również możliwe, że takie uregulowanie będzie z różnych względów interpretowane rozbieżnie, chociaż nie ulega wątpliwości, iż w razie zastosowania się przez prawodawcę do kanonu zasad legislacyjnych, ryzyko powstania rozbieżności jest zdecydowanie mniejsze. Zasadność przedstawionego stanowiska została już zresztą jednoznacznie potwierdzona w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego w odniesieniu do zasady poprawnej legislacji, przy czym - co oczywiste - zawarte w nim ustalenia można odnieść tym bardziej do zasady szczególnej określoności regulacji daninowych.¹²

Jak stwierdzono w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. wydanym do sygnatury akt P 33/09, "z naruszeniem zasady poprawnej legislacji możemy mieć wyjątkowo do czynienia w sytuacji odwrotnej, a mianowicie w razie, gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone znaczenie normatywne. Zgodnie z przyjętym przez Trybunał zapatrywaniem przedmiotem

⁹ wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2017 r. SK 48/15

¹⁰ wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r. SK 18/09,

¹¹ wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. SK 48/15,

¹² wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. SK 48/15,

kontroli staje się wówczas norma prawna, którą odtworzono w praktyce orzeczniczej. Może się przy tym zdarzyć, że znaczenie nadane przez organy władzy publicznej pewnej regulacji, niebudzącej zastrzeżeń z punktu widzenia ustawy zasadniczej, okazuje się sprzeczne z Konstytucją, co jest wynikiem zignorowania przez te organy obowiązku dokonywania wykładni wszystkich przepisów prawnych w zgodzie z aktami normatywnymi o wyższej mocy prawnej. Omawiany wypadek niekonstytucyjności wystąpi nie tylko w sytuacji, gdy spośród kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń przepisu prawnego został wybrany wariant interpretacyjny niedający się uzgodnić z Konstytucją, lecz także w sytuacji, gdy w ramach gałęzi prawa, w których obowiązuje szczególnie standard wymaganej określoności regulacji ustawowej (prawo daninowe, prawo karne), pewna regulacja jest stosowana per analogiam bądź w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych. Dochodzi przez to do naruszenia zakazu wykładni przez analogię względnie zakazu wykładni rozszerzającej, które to zakazy mają w tych dziedzinach prawa bezpośrednie uzasadnienie konstytucyjne. W ostatnio wymienionych wypadkach nie byłaby trafna teza o naruszeniu przez prawodawcę przewidzianych w ustawie zasadniczej wymogów treściowych dla stanowionego prawa (odtworzone przez organy władzy publicznej normy prawne nie musiałyby przecież być materialnie niezgodne z normami Konstytucji). Nie powinno jednak budzić wątpliwości, że mielibyśmy wówczas do czynienia z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, skoro prawodawca przez odpowiednie sformułowanie aktu normatywnego nie wykluczył niedopuszczalnego z punktu widzenia ustawy zasadniczej analogicznego bądź rozszerzającego stosowania przepisów prawnych albo - jeśli pomimo zachowania wymaganego standardu legislacyjnego - nie zareagował następczo na niewłaściwą ich interpretację w praktyce orzeczniczej i nie wprowadził do aktu normatywnego koniecznych zmian mających na celu jej wyeliminowanie. Odmiennie stanowisko prowadziłyby w wypadku podniesionych do rangi konstytucyjnej zasad *nullum crimen sine lege* czy *nullum tributum sine lege* (których komponentem jest zakaz wykładni przez analogię oraz zakaz wykładni rozszerzającej na niekorzyść podmiotów obowiązanych) do pozbawienia ich - w istotnym stopniu - praktycznego znaczenia w zakresie związanym z kontrolą konstytucyjności prawa. Nie trzeba przy tym przekonywać, że ustalenie, czy w danej sytuacji mamy do czynienia z omawianym wypadkiem niekonstytucyjności, wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej wykładni zakwestionowanych przepisów i porównania jej wyników ze stanowiskiem wypracowanym przez organy władzy publicznej". W omawianym wyroku podkreślono przy tym, że podjęte rozstrzygnięcie nie skutkuje niedopuszczalnością zbadania konstytucyjności skarżonych regulacji w kontekście tego samego zarzutu, "jeśli w drodze trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni zostanie im ostatecznie nadane znaczenie sprzeczne z ustaleniami poczynionymi przez Trybunał Konstytucyjny, co powodowałoby usankcjonowanie analogicznego bądź rozszerzającego stosowania u.p.o.l. na niekorzyść podatników. W praktyce orzeczniczej Trybunału miała już zresztą miejsce sytuacja, gdy - ze względu na możliwość zinterpretowania określonego przepisu prawnego w sposób odpowiadający standardom wyznaczonym przez ustawę zasadniczą - stwierdzono jego zgodność z Konstytucją, a następnie na skutek przesądzenia w praktyce stosowania prawa konstytucyjnie nieakceptowalnego rozumienia tego przepisu orzeczono, że narusza on ustawę zasadniczą (zob. orzeczenia TK dotyczące art. 4011 kodeksu postępowania cywilnego w dawnym brzmieniu: wyrok z 2 marca 2004 r., sygn. SK 53/03, OTK ZU nr 3/A/2004, poz. 16, oraz wyrok z 27 października 2004 r., sygn. SK 1/04, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 96)".¹³

Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny, jeszcze dobitniej wskazaną wyżej myśl wyrażono w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r. SK 18/09, w którym podkreślono,

¹³ wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. P 33/09, wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. SK 48/15,

że: "w wypadku regulacji niejasnych i nieprecyzyjnych władza prawodawcza nie może pozostawać beczynna, oczekując na wypracowanie określonych rozwiązań w praktyce. Jako odpowiedzialna za obowiązujący stan prawny, ma ona obowiązek monitorowania sposobu stosowania stanowionych przez nią przepisów prawnych oraz eliminowania obciążających je wad, które ujawniają się w toku rozstrzygnięcia określonych spraw. Zagadnienie to ma szczególne znaczenie wówczas, gdy na bazie niejednoznacznych regulacji kwestie sporne są przesądzone na niekorzyść jednostek. W takich sytuacjach nawet ugruntowana i jednolita praktyka orzecznicza nie niweluje zastrzeżeń związanych z naruszeniem zasady demokratycznego państwa prawnego".¹⁴

Podsumowując, 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 2004r., 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 2004r., 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 2004r., 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) wskazane wyżej jako przedmiot kontroli w związku z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z grudnia 2017 r. wydanym w sprawie do sygnatury akt:

w zakresie wyżej wskazanym tj. 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 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.

3. Jak się zatem wydaje problemem konstytucyjnym wymagającym rozwiązania w niniejszej sprawie jest brak precyzji regulacji, względnie pominięcie prawodawcze, a rozwiązaniem tego problemu mogłoby być np. wprowadzenie do ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.- o podatku od spadków i darowizn 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, na co wskazuje uzasadnienie powołanego wyżej wyroku NSA z dnia z dnia 27 listopada 2012 r., sygn. akt: II FSK 691/11, 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 tj. w przypadku, którym mowa w art. 4a ust.4 pkt 2, 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.

¹⁴ wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r. SK 18/09, wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. SK 48/15,

Zauważyć należy, że rozwiązaniem powyższego problemu nie jest niestety sama zasada *in dubio pro tributario*, będącej oczywistą konsekwencją, wyrażonej w art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji, zasady *nullum tributum sine lege*. Jak bowiem zauważył Trybunał Konstytucyjny (i czego potwierdzeniem są decyzji i wyroki wydane w sprawie skarżącego) z niepokojem trzeba odnotować, że rozważana zasada - również po jej wyrażeniu *expressis verbis* w art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, ze zm.; dalej: o.p.): "*Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika*" - nie spełnia w praktyce swojej roli. Trudno bowiem założyć, by zastosowanie wspomnianej zasady, mającej niekwestionowaną podstawę konstytucyjną, zależało od tego, czy osoba dokonująca wykładni regulacji daninowej potrafi właściwie dostrzec i - wtórnie - prawidłowo usunąć wszelkie niejasności tekstu prawnego. Z tego względu konieczne i w pełni uzasadnione wydaje się opowiedzenie za obiektywnym rozumieniem zasady *in dubio pro tributario*, według którego jej aplikacja pozostaje zrelatywizowana do tych wątpliwości, jakie w odniesieniu do danej regulacji daninowej powstają na gruncie przyjętych w kulturze prawnej reguł interpretacji.¹⁵

Jak również zauważył Trybunał Konstytucyjny zasada *in dubio pro tributario*, jako reguła interpretacji jest dyrektywą wykładni funkcjonalnej, która wyklucza w procesie interpretacji regulacji daninowych inne racje odwołujące się do wartości lub celów przypisywanych prawodawcy. Argumentacja zaś funkcjonalna, w tym celowościowa, nie powinna i nie może - w świetle wymogów wynikających z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji - służyć zwiększeniu powinności obarczających jednostki. Władztwo daninowe przysługujące państwu jest bowiem równoważone w aspekcie formalnym co najmniej przez nałożenie na prawodawcę obowiązku jasnego formułowania stanowionych przez niego w tym obszarze przepisów prawnych, co wielokrotnie podkreślano w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego.¹⁶

W związku z powyższym niniejsza skarga konstytucyjna jest konieczna i uzasadniona.

Za skarżącego – pełnomocnik



Tomasz Korpusiński
radca prawny

Załączniki:

1. pełnomocnictwo do wniesienia skargi;
2. akt notarialny obejmujący umowę darowizny z lutego 2012 r. zawarty przed notariuszem I C. (Rep. Nr),
3. pismo Ministerstwa Finansów z dnia 26 stycznia 2007 r. (PL-834/85/JB/06/PDJC-345),

¹⁵ wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. SK 48/15

¹⁶ wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. SK 48/15.

4. 3 decyzje Naczelnika Urzędu Skarbowego K z października 2014 r.,
5. 3 decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w K stycznia 2015 r. w sprawach:
6. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w K z dnia maja 2015 r. wydany do sygnatury akt:
7. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z grudnia 2017 r. wydany do sygnatury akt: wraz z uzasadnieniem.
8. kopia koperty z numerem przesyłki z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z grudnia 2017 r.
9. wydruk z systemu śledzenia przesyłek Poczty Polskiej.