



**PK VIII TK 215.2020**

**(SK 130/20)**

**TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY**

W związku ze skargą konstytucyjną M I. o stwierdzenie, że:  
„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 ([...] 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 ([...] 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”, są niezgodne z art. 84 w związku z art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

– na podstawie art. 42 pkt 7 i art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r., poz. 2393) –

**przedstawiam następujące stanowisko:**

**postępowanie podlega umorzeniu, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r., poz. 2393), wobec niedopuszczalności wydania orzeczenia.**

**UZASADNIENIE**

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą.  
Decyzjami z dnia      października 2014 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego  
(dalej: organ pierwszej instancji) ustalił podatek z tytułu nabycia przez M      I. (dalej: Skarżący) darowizn środków pieniężnych w kwotach:      zł,      zł i      zł dokonanych odpowiednio w dniach:      ,      i      grudnia 2011 r. przez      . W uzasadnieniu tych decyzji organ pierwszej instancji wskazał, że darowizny te nie podlegały zwolnieniu od podatku, gdyż Skarżący nie zgłosił ich w terminie 6 miesięcy od powstania obowiązku podatkowego, przewidzianym w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (aktualny tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r., poz. 1043; dalej: ustawa o podatku od spadków i darowizn lub u.p.s.d.).

W ocenie organu pierwszej instancji, od obowiązku zgłoszenia nabycia własności środków pieniężnych tytułem darowizny nie zwalniało Skarżącego spisanie w dniu lutego 2012 r. aktu notarialnego oznaczonego jako umowa darowizny kwoty zł. Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d., obowiązek podatkowy powstał bowiem wcześniej, z chwilą spełnienia świadczenia czyli przelewu poszczególnych kwot na konto Skarżącego. Zdaniem organu pierwszej instancji, umowy darowizny zostały zawarte bez zachowania wymaganej formy aktu notarialnego, lecz ich wykonanie, które nastąpiło w dniach: , i grudnia 2011 r., spowodowało, że – na mocy art. 890 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r., poz. 1740 ze zm.; dalej: k.c.), umowy te stały się ważne. W związku z tym, sporządzony w terminie późniejszym akt notarialny stanowił jedynie – według organu pierwszej instancji – potwierdzenie umów zawartych wcześniej bez zachowania przewidzianej formy, które w momencie spisywania aktu notarialnego były już wykonane.

Dyrektor Izby Skarbowej w K (dalej: organ drugiej instancji), decyzjami z dnia stycznia 2015 r., utrzymał w mocy decyzje organu pierwszej instancji, od których odwołał się Skarżący.

Wyrokiem z dnia maja 2015 r., sygn. , Wojewódzki Sąd Administracyjny w K oddalił skargi wniesione na powyższe decyzje przez Skarżącego.

Skarżący wywiódł skargę kasacyjną od tego wyroku, wnosząc o jego uchylenie.

Naczelny Sąd Administracyjny, wyrokiem z dnia grudnia 2017 r., sygn. , oddalił skargę kasacyjną.

W dniu 26 kwietnia 2020 r. Skarżący, reprezentowany przez radcę prawnego, wniósł skargę konstytucyjną o stwierdzenie niezgodności kwestionowanych przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2006 r. w sprawie pobierania przez płatników podatku od spadków i darowizn (aktualny tekst jedn.:

Dz. U. z 2013 r., poz. 143; dalej: rozporządzenie z 2006 r.) w opisanym na wstępie zakresie z art. 84 w związku z art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Zdaniem Skarżącego, kwestionowane przepisy naruszają zasadę szczególnej określoności regulacji daninowych wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

W ocenie Skarżącego, z art. 18 ust. 1 u.p.s.d. i § 3 rozporządzenia z 2006 r. w kwestionowanym brzmieniu wynika, że „w sytuacji w której darowizna środków pieniężnych dokonywana jest w formie aktu notarialnego, obdarowany, chcący skorzystać ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 4a 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” (s. 14 skargi konstytucyjnej). W związku z tym, według Skarżącego, „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** [podkr. Skarżącego] 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” (s. 16, *ibidem*).

W przekonaniu Skarżącego, „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” (s. 17, *ibidem*).

Zarządzeniem z dnia 11 września 2019 r. sędzia Trybunału Konstytucyjnego wezwał Skarżącego do usunięcia stwierdzonych braków formalnych skargi konstytucyjnej poprzez m.in. wyjaśnienie, czy przedmiotem zaskarżenia jest każdy z przepisów wskazanych w *petitum* skargi, czy też przepisy te są zaskarżone związkowo, oraz precyzyjne określenie, w jaki sposób zakwestionowane w skardze przepisy naruszają – powołany związkowo jako wzorzec kontroli – art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Nawiązując do tego zarządzenia, pełnomocnik Skarżącego nadesłał pismo z 24 września 2019 r. (dalej: pismo uzupełniające), w którym wyjaśnił, że przedmiotem zaskarżenia jest każdy z przepisów wskazanych w *petitum* skargi, oraz stwierdził, że kwestionowana regulacja skutkuje „brakiem zwolnienia od podatku od takiej darowizny, co dotyka majątku skarżącego i prawa własności w rozumieniu konstytucyjnym” (s. 2 pisma uzupełniającego), i wskazał, że „przywołanie art. 64 ust. 3 Konstytucji jest uzasadnione, służy bowiem wyeksponowaniu oddziaływania kwestionowanej regulacji prawnej na przysługujące skarżącemu prawo własności” (s. 3, *ibidem*).

Przedstawienie merytorycznego stanowiska, dotyczącego zarzutów podniesionych przez Skarżącego, musi zostać poprzedzone ustaleniem, czy skarga konstytucyjna spełnia wymagania, od których zależy dopuszczalność jej rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania jest bowiem obowiązany do badania dopuszczalności skargi konstytucyjnej i kontrolowania, czy nie zachodzi ujemna przesłanka wydania orzeczenia, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem postępowania. Dotyczy to wszelkich kwestii wstępnych, jak również przesłanek formalnych, wspólnych dla kontroli inicjowanej w trybie wniosku, skargi konstytucyjnej lub pytania prawnego. Z uwagi na to, że przepisy nie określają terminu wyłączającego możliwość badania dopuszczalności skargi konstytucyjnej, wymóg badania ujemnych przesłanek wydania orzeczenia, pociągających za sobą obligatoryjne umorzenie postępowania, jest aktualny przez cały czas rozpoznawania skargi. Badanie przez Trybunał Konstytucyjny, czy skarga konstytucyjna spełnia konstytucyjne i ustawowe wymogi niezbędne do jej rozpoznania, następuje więc także po zakończeniu etapu wstępnego rozpoznania i skierowaniu tejże skargi do merytorycznego rozpoznania. Skład wyznaczony do merytorycznego rozpoznania skargi nie jest związany wynikiem wstępnej weryfikacji dopuszczalności skargi konstytucyjnej (*vide* – wydany w pełnym składzie Trybunału Konstytucyjnego – wyrok z dnia 25 września 2019 r., sygn. SK 31/16, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 53, a także postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 6 lipca 2004 r., sygn. SK 47/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 74; 14 grudnia 2011 r., sygn. SK 29/09, OTK ZU nr 10/A/2011, poz. 130; 9 maja 2017 r., sygn. SK 18/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 37; 20 lutego 2019 r., sygn. SK 30/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 8 oraz 22 lipca 2021 r., sygn. SK 24/20, OTK ZU z 2021 r., seria A, poz. 43).

Trybunał Konstytucyjny wskazywał też, że „[d]opuszczalność merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej (także wniosku czy pytania prawnego) zależy od stwierdzenia braku ujemnych przesłanek procesowych. Pozostają one wspólne dla wszystkich sposobów inicjowania postępowania przed Trybunałem (...). Zaliczają się do nich m.in.:

- zakaz ponownego orzekania w sprawie prawomocnie osądzonej (...), będący następstwem prawomocności orzeczeń Trybunału (...),
- niedopuszczalność kwestionowania przed Trybunałem stosowania prawa i rozstrzygania sporów o wykładnię, gdyż to nie należy do konstytucyjnej kognicji Trybunału,
- niespełnienie wymagań formalnych pisma inicjującego postępowanie.

Wystąpienie którejkolwiek z wyżej wymienionych ujemnych przesłanek procesowych rodzi obowiązek umorzenia postępowania przez Trybunał” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 lutego 2018 r., sygn. SK 20/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 7; *vide* też – powołane tam orzecznictwo).

Odnosząc się do kwestii dopuszczalności merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie, trzeba na wstępie zauważyć, że Skarżący zakwestionował art. 4a ust. 1 pkt 1 i 2, art. 4a ust. 3 i art. 4a ust. 4 pkt 2 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2009 r., art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym od dnia 23 października 2011 r. oraz art. 18 ust. 1 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., a także § 3 rozporządzenia z 2006 r., oraz stwierdził, że przepisy te „we wskazanym brzmieniu już nie obowiązują (...), 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” (s. 3 skargi konstytucyjnej).

W związku z tym konieczne jest rozważenie, czy wskazane przez Skarżącego wersje kwestionowanych przepisów utraciły moc obowiązującą, a więc czy nie występuje określona w art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r., poz. 2393; dalej: ustawa otpTK) przesłanka, powodująca konieczność umorzenia postępowania. Zgodnie z art. 59 ust. 3 ustawy otpTK, Trybunał Konstytucyjny nie umarza postępowania ze względu na utratę mocy obowiązującej aktu normatywnego w kwestionowanym zakresie, jeżeli wydanie orzeczenia w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw. W pierwszej kolejności należy jednak ustalić, czy rzeczywiście doszło do utraty mocy obowiązującej zakwestionowanych unormowań.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, przesłanka ta występuje wówczas, gdy kwestionowany przepis nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej. Przepis obowiązuje zatem, jeżeli na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 31 stycznia 2001 r., sygn. P. 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5; 7 września 2010 r., sygn. P 94/08, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80 i 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 100).

W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. nie był nowelizowany i od czasu wejścia w życie ustawy o podatku od spadków i darowizn obowiązuje w tym samym brzmieniu. Nie istniała zatem wskazana przez Skarżącego wersja tego przepisu, która miałaby obowiązywać od 23 października 2011 r., ani też żadna wersja późniejsza. Brak jest tym samym podstaw do prowadzenia rozważań dotyczących utraty mocy obowiązującej jakiegokolwiek wersji tego przepisu.



Pozostałe kwestionowane w skardze konstytucyjnej przepisy w brzmieniu obowiązującym w okresie, za który wymierzono podatek od nabytych przez Skarżącego darowizn środków pieniężnych, zostały wprawdzie uchylone przez kolejne ustawy nowelizujące ustawę o podatku od spadków i darowizn oraz przez rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie pobierania przez płatników podatku od spadków i darowizn (Dz. U., poz. 2004), jednak nadal mogą być stosowane. W przypadku podatku od spadków i darowizn, tak jak w wypadku każdego innego podatku, zasadą jest bowiem stosowanie materialnego prawa podatkowego obowiązującego w momencie powstania obowiązku podatkowego, chyba że ustawa podatkowa stanowi inaczej (*vide m.in.* – wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 sierpnia 2009 r., sygn. II FSK 34/09, LEX nr 529334). Ponadto, zgodnie z ogólną regułą prawa międzyczasowego, określaną jako zasada *tempus regit actum*, sądy administracyjne mają obowiązek – stosownie do art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm.) – orzekania na podstawie akt sprawy, a więc w oparciu o stan faktyczny i prawny istniejący w dniu wydania kontrolowanej decyzji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83).

Nie doszło zatem do utraty mocy obowiązującej powyższych przepisów w brzmieniu obowiązującym w okresie, za który wymierzono Skarżącemu podatek od spadków i darowizn.

W tej sytuacji, nie wdając się w rozważania dotyczące skutków wskazania jako przedmiotu kontroli określonych wersji kwestionowanych przepisów, należy w tym miejscu jedynie na marginesie zauważyć, że nie istniały wskazane przez Skarżącego wersje art. 4a ust. 1 pkt 2, art. 4a ust. 3 i art. 4a ust. 4 pkt 2 u.p.s.d. obowiązujące od 1 stycznia 2009 r. Przepisy te zostały dodane do ustawy o podatku od spadków i darowizn przez art. 1 pkt 4 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku

od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629 ze zm.) i w okresie, za który wymierzono Skarżącemu podatek od spadków i darowizn, obowiązywały w pierwotnym brzmieniu. Przepis art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. został po raz pierwszy znowelizowany dopiero z dniem 7 października 2013 r., przez art. 2 ustawy z dnia 12 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o usługach płatniczych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U., poz. 1036), a przepisy art. 4a ust. 3 i art. 4a ust. 4 pkt 2 u.p.s.d. przez – odpowiednio – art. 4 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 24 lipca 2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego, ustawy – Prawo o notariacie oraz niektórych innych ustaw (Dz. U., poz. 1137), z dniem 17 sierpnia 2015 r., oraz art. 4 pkt 3 lit. b ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U., poz. 1045 ze zm.), z dniem 1 stycznia 2016 r.

Powyższe ustalenie, że nie doszło do utraty mocy obowiązującej żadnego z kwestionowanych przepisów w brzmieniu obowiązującym w okresie powstania obowiązku podatkowego, nie przesądza jednak o dopuszczalności merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej, mimo że dezaktualizuje się problem oceny, czy zachodzi sytuacja określona w art. 59 ust. 3 ustawy otpTK.

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Przepis ten „ustanawia trzy podstawowe przesłanki dopuszczalności skargi konstytucyjnej. Pierwszą jest naruszenie określonych w Konstytucji wolności lub praw, których podmiotem jest skarżący. Zgodnie z drugą przesłanką wymagane jest uzyskanie ostatecznego orzeczenia sądu lub organu administracji publicznej rozstrzygającego o tych wolnościach lub prawach. Zgodnie z trzecią przesłanką konieczne jest wykazanie, że ustawa lub inny akt normatywny, na podstawie których wydano orzeczenie

w sprawie skarżącej, stanowią źródło naruszenia jej wolności lub praw” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 lutego 2017 r., sygn. SK 38/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 2). Mając na względzie te przesłanki, Trybunał Konstytucyjny wskazywał, iż „[f]ormułując zarzut niezgodności z Konstytucją, skarżący ma obowiązek wykazać, że jest podmiotem konkretnych konstytucyjnych wolności lub praw. Cięży na nim ciężar uprawdopodobnienia, że ta wolność lub prawo zostały naruszone, a naruszenie to wynika z treści zakwestionowanych przepisów, na podstawie których sąd lub organ administracji publicznej ostatecznie ukształtował sytuację prawną skarżącego” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 czerwca 2016 r., sygn. SK 26/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 48).

„Specyfikę skargi konstytucyjnej wśród innych pism inicjujących postępowanie przed TK wyznaczają jej przedmiot i wzorce kontroli. Skarga może dotyczyć aktu normatywnego lub jego części. Może być jednak wniesiona jedynie na taki akt, na podstawie którego organ ostatecznie rozstrzygnął o wolnościach, prawach lub obowiązkach skarżącego” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 czerwca 2019 r., sygn. SK 19/19, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 31). Skarga konstytucyjna jest środkiem uruchamiania tzw. kontroli konkretnej. Skarżący może uczynić przedmiotem zaskarżenia wyłącznie przepisy zastosowane w jego sprawie, które legły u podstaw ostatecznego jej rozstrzygnięcia przez sąd lub organ administracji publicznej. Warunek ten spełniony jest wówczas, gdy kwestionowany w skardze akt normatywny determinuje, w sensie normatywnym, treść orzeczenia przyjętego za podstawę skargi w tym jego aspekcie, w którym skarżący upatruje naruszenia przysługujących mu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 kwietnia 2003 r., sygn. Ts 193/02, OTK ZU nr 2/B/2003, poz. 145; 13 listopada 2007 r., sygn. SK 40/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 137; 14 marca 2017 r., sygn. SK 42/14, OTK ZU z 2017 r.,

seria A, poz. 15; 17 maja 2017 r., sygn. SK 38/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 39).

Trybunał Konstytucyjny, analizując kwestię podstawy normatywnej orzeczenia o wolnościach lub prawach skarżącego, wielokrotnie zwracał uwagę, że podstawa ta nierzadko wynika z wielu unormowań, których uwzględnienie jest konieczne dla zdefiniowania całokształtu sytuacji normatywnej skarżącego (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 22 lipca 2009 r., sygn. Ts 131/08, OTK ZU nr 4/B/2009, poz. 286 oraz z dnia 22 lutego 2010 r., sygn. Ts 103/09, OTK ZU nr 6/B/2010, poz. 438; *vide* też – powołane tam orzecznictwo). W wydanym w pełnym składzie Trybunału Konstytucyjnego wyroku z dnia 24 października 2007 r., sygn. SK 7/06, stwierdzono, że „[p]odstawa rozstrzygnięcia obejmuje całokształt przepisów prawa (norm) stosowanych przez organ władzy publicznej w celu wydania aktu stosowania prawa. Na tak rozumianą podstawę składają się nie tylko przepisy prawa materialnego, ale również regulacje dotyczące procedury, a jednocześnie także podstawowe przepisy ustrojowe, które tworzą dany organ władzy publicznej i wyposażają go w odpowiednie kompetencje, w ramach których wydane zostaje ostateczne rozstrzygnięcie dotyczące skarżącego (przepisy ustrojowe)” (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 108).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego konsekwentnie wskazywano również, że „przedmiotem skargi konstytucyjnej może być unormowanie spełniające dwa warunki. Po pierwsze, musi ono stanowić podstawę prawną ostatecznego orzeczenia, z wydaniem którego skarżący wiąże zarzut naruszenia przysługujących mu konstytucyjnych praw lub wolności. Po drugie, w normatywnej treści uregulowań kwestionowanych w skardze konstytucyjnej powinna tkwić bezpośrednia przyczyna ingerencji organów stosujących prawo w sferę konstytucyjnie gwarantowanych praw podmiotowych skarżącego” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 kwietnia 2014 r., sygn. SK 13/13,

OTK ZU nr 5/A/2014, poz. 54; *vide* też – powołane tam orzecznictwo). „Doprecyzowując tę przesłankę, Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że może to być tylko przepis, który w taki sposób zdeterminował treść opartego na jego podstawie rozstrzygnięcia, że doprowadziło ono do naruszenia wskazanych w skardze praw lub wolności. Uznanie zaskarżonego przepisu za niekonstytucyjny – wskutek orzeczenia Trybunału – ma bowiem prowadzić do jego wyeliminowania z systemu prawa, a przez ponowne rozpoznanie przez odpowiednie organy sprawy, w związku z którą wniesiono skargę, do usunięcia istniejącego naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. SK 59/13, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 162; *vide* również – powołane tam orzecznictwo).

W niniejszej sprawie w *petitum* skargi konstytucyjnej zarzut niekonstytucyjności został podniesiony wobec grupy przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz § 3 rozporządzenia z 2006 r. Taki sposób określenia przedmiotu kontroli oraz zawarte w piśmie uzupełniającym stwierdzenie, że przedmiotem zaskarżenia jest „każdy” z przepisów wskazanych w *petitum* (*vide* – s. 2 pisma uzupełniającego) sugeruje, że podniesione w skardze konstytucyjnej zastrzeżenia co do zgodności z powołanymi wzorcami kontroli odnoszą się do szeregu odrębnych regulacji wynikających z poszczególnych, rozpatrywanych indywidualnie, przepisów wymienionych w *petitum*. Kompleksowa analiza skargi konstytucyjnej wskazuje jednak, że Skarżący nie sformułował odrębnych zarzutów wobec konkretnych jednostek redakcyjnych ustawy o podatku od spadków i darowizn lub rozporządzenia z 2006 r., lecz kwestionuje normę, zgodnie z którą „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” (s. 17 skargi konstytucyjnej).

W przekonaniu Skarżącego, „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, (...), 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, o 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.” (s. 21, *ibidem*).

Podstawą podniesionego w skardze konstytucyjnej zarzutu naruszenia zasady szczególnej określoności regulacji daninowej jest zatem teza o niespójności pomiędzy przewidzianym w art. 4a ust. 4 pkt 2 u.p.s.d. wyjątkiem od obowiązku zgłoszenia nabycia własności właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, gdy nabycie nastąpiło na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego, a wymogiem udokumentowania otrzymania będących przedmiotem darowizny środków pieniężnych dowodem przekazania na rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym, określonym w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. Według Skarżącego, spełnienie wymogu udokumentowania otrzymania środków pieniężnych będących przedmiotem darowizny wyklucza bowiem skorzystanie ze zwolnienia z obowiązku zgłoszenia nabycia własności właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, co w konsekwencji skutkuje brakiem zwolnienia od podatku.

Analiza opisanych wcześniej decyzji podatkowych oraz wyroków sądów administracyjnych poprzedzających wystąpienie ze skargą konstytucyjną nie potwierdza jednak, aby kwestionowana norma była podstawą orzeczeń w sprawie Skarżącego.

Ani z treści wyroku NSA z dnia     grudnia 2017 r., sygn.     , z którym Skarżący łączy naruszenie swych konstytucyjnych praw, ani z treści pozostałych orzeczeń poprzedzających wystąpienie ze skargą konstytucyjną, nie wynika, aby rozważano zastosowanie takiej interpretacji obowiązku udokumentowania darowizny w przypadku zawarcia umowy w formie aktu notarialnego, jaką przedstawił Skarżący.

Przyczyną stwierdzenia, że nabycie przez Skarżącego własności środków pieniężnych nie korzystało ze zwolnienia od podatku, było bowiem wyłącznie uznanie, że nabycie podlegało zgłoszeniu właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, którego to warunku Skarżący nie spełnił, a nie wskazana w skardze konstytucyjnej interpretacja przepisu stanowiącego o obowiązku udokumentowania otrzymania darowizny środków pieniężnych w przypadku zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego. W toku postępowania o ustalenie podatku z tytułu nabycia darowizn środków pieniężnych przez Skarżącego nie tylko nie sformułowano przedstawionego w skardze konstytucyjnej poglądu o konieczności „uprzedniego zrobienia przelewu” (s. 17, *ibidem*) w przypadku zawarcia umowy darowizny środków pieniężnych w formie aktu notarialnego, ale – wobec uznania, że umowy darowizny zostały zawarte bez zachowania formy aktu notarialnego – w ogóle nie rozpatrywano kwestii udokumentowania otrzymania środków pieniężnych przez obdarowanego przy zawarciu umowy darowizny w formie aktu notarialnego.

W związku z powyższym należy uznać, że kwestionowana w skardze konstytucyjnej norma, wywodzona ze wskazanych w *petitum* przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz rozporządzenia z 2006 r., nie była podstawą ostatecznego orzeczenia o prawach Skarżącego.

Chociaż znaczna część wskazanych w *petitum* skargi konstytucyjnej przepisów została zastosowana w sprawie Skarżącego, to jednak nie wywiedziono z nich normy, do której odnosi się sformułowany przez Skarżącego zarzut. Skarga konstytucyjna nie spełnia zatem przesłanki wynikającej bezpośrednio z art. 79 ust. 1 ustawy zasadniczej i nie odpowiada warunkom określonym w art. 53 ust. 1 pkt 1 ustawy otpTK, co samodzielnie przesądza o niedopuszczalności jej merytorycznego rozpoznania.

Przedmiotem kontroli w toku postępowania inicjowanego skargą konstytucyjną (jak i pytaniem prawnym lub wnioskiem) jest bowiem, jak już wcześniej wskazano, akt normatywny, a więc poszczególne normy prawne, które zostały prawidłowo wyprowadzone z przepisów prawa przy użyciu uznanych metod wykładni (*vide* m.in. – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 października 2008 r., sygn. SK 51/04, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 140). W związku z tym w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że „[c]elem inicjowania każdego postępowania przed Trybunałem jest wyeliminowanie określonej instytucji lub rozwiązania występującego w obowiązującym porządku prawnym, ze względu na jego sprzeczność z zasadami i wartościami wyrażonymi w Konstytucji. Przepis prawa, a więc określona jednostka zdaniowa czy redakcyjna aktu normatywnego, jest formalnym sposobem wyrażenia w prawie pozytywnym normy prawnej. W konsekwencji to właśnie norma prawna zawarta w przepisie określa przedmiot postępowania skierowanego na kontrolę konstytucyjności” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 września 2007 r., sygn. P 43/06, OTK ZU nr 8/A/2007, poz. 95; *vide* też – wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 20 grudnia 2007 r., sygn. P 39/06, OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 161 i z dnia 10 listopada 2009 r., sygn. P 88/08, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 146).

Ponadto zauważyć też należy, że podniesiony w skardze konstytucyjnej zarzut dotyczy określonej wykładni kwestionowanych przepisów, której – według Skarżącego – dokonał NSA w jego indywidualnej sprawie.



Tymczasem, jak już wcześniej wskazano, „[z] brzmienia art. 79 Konstytucji RP wynika, że przedmiotem kontroli TK może być wyłącznie akt normatywny – norma prawna” (L. Bosek, M. Wild, [w:] *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz. Art. 1-86*, red. M. Safjan, L. Bosek, wyd. C. H. Beck 2016 r., s.1833). Trybunał Konstytucyjny nie jest bowiem w aktualnym stanie prawnym uprawniony do dokonywania wiążącej wykładni ustaw.

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ukształtował się pogląd, że „Trybunał może dokonywać kontroli konstytucyjności takiej treści przepisu, którą uzyskał on w wyniku jednolitej, powszechnej i stałej wykładni sądowej (...). Jeżeli zatem utrwalona i konsekwentna praktyka stosowania prawa w sposób bezsporny ustaliła wykładnię danego przepisu, to przedmiotem kontroli konstytucyjności jest norma prawna dekodowana z danego przepisu zgodnie z ustaloną praktyką (...). Stałość i powszechność praktyki wynikającej z odczytywania przepisów w sposób niekonstytucyjny powoduje nadanie samym przepisom trwałego, niekonstytucyjnego znaczenia. Ujawnienie zależności między sferą stosowania i stanowienia prawa wymaga jednakże każdorazowego stwierdzenia, czy w istocie rzeczy mamy do czynienia z taką właśnie powtarzalną i powszechną metodą wykładni określonego przepisu. Brak takiego stwierdzenia nie pozwala natomiast przyjąć, że zaskarżone przepisy mogą zostać poddane kontroli w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 października 2010 r., sygn. SK 8/09, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 94; *vide* także – powołane tam orzecznictwo). W związku z tym Trybunał Konstytucyjny podkreślał, że „[o] dopuszczalności kontroli przed Trybunałem decyduje spełnienie przesłanek stałości, powszechności i powtarzalności przyjmowanej wykładni” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 marca 2011 r., sygn. P 3/09, OTK ZU nr 2/A/2011, poz. 13). Trybunał Konstytucyjny stwierdzał też, że „[a]by w ogóle dopuścić możliwość oceny konstytucyjności treści normatywnych nadanych przepisowi prawa w drodze wykładni sądowej, określony sposób

rozumienia przepisu powinien utrwalić się w sposób oczywisty, a także znaleźć jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie SN albo NSA” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2014 r., sygn. P 28/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 84), oraz wskazywał, że „warunkiem poddania kontroli konstytucyjności przepisów prawa, którym określona treść normatywna została nadana w orzecznictwie, jest jego jednolitość. Jest to jednak warunek konieczny, ale niewystarczający, ponieważ owo jednolite orzecznictwo musi znaleźć akceptację w literaturze przedmiotu” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 października 2018 r., sygn. P 7/17, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 59).

W niniejszej sprawie Skarżący, poprzestając w tym względzie na przedstawieniu własnej interpretacji pisma Ministerstwa Finansów Nr PL-834/85/JB/06/PDJC-345/06/39/07 z dnia 26 stycznia 2007 r. (*vide* – s. 7 i 13 skargi konstytucyjnej), nie powołał dowodów wskazujących na to, że podana w skardze konstytucyjnej wykładnia kwestionowanych przepisów – w zakresie, w jakim udokumentowanie otrzymania przez obdarowanego środków pieniężnych będących przedmiotem darowizny przy zawarciu umowy darowizny w formie aktu notarialnego należy rozumieć w ten sposób, że „obdarowany (...) musi na datę zawierania umowy darowizny dysponować już dokumentem potwierdzającym transfer środków pieniężnych oraz przedłożyć taki dokument notariuszowi” (s. 14, *ibidem*) i że przepisy te „zmuszają podatnika do uprzedniego [tj. poprzedzającego przystąpienie do aktu notarialnego – przyp. wł.] zrobienia przelewu” (s. 17, *ibidem*) – jest powszechnie przyjmowana przez sądy lub znalazła potwierdzenie w orzecznictwie Sądu Najwyższego albo Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Tymczasem analiza opublikowanych dotychczas orzeczeń dotyczących art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. nie potwierdza, by interpretacja, zgodnie z którą obdarowany, przystępując do zawarcia umowy darowizny środków pieniężnych

w formie aktu notarialnego, musiał już dysponować dokumentem potwierdzającym dokonany wcześniej transfer tych środków dokonany przelewem lub przekazem, była powszechnie przyjmowana przez sądy lub znalazła potwierdzenie w orzecznictwie Sądu Najwyższego albo Naczelnego Sądu Administracyjnego.

„Darowizna jest tradycyjnie przyporządkowywana do kategorii umów obligacyjnych o przeniesienie praw majątkowych. (...) Darowizna jest także umową konsensualną (...), ponieważ skuteczność zobowiązania nie zależy od wydania rzeczy (czym innym jest natomiast np. konieczność wydania rzeczy w ramach wykonania umowy darowizny)” (R. Trzaskowski, Komentarz do art. 888 i 889, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom V. Zobowiązania. Część szczegółowa*, wyd. II, red. J. Gudowski, Warszawa 2017). W związku z tym, uwzględniając konsensualny charakter umowy darowizny, w indywidualnych interpretacjach, wydawanych na podstawie art. 13 § 2a i art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.), przyjmuje się, że umowa darowizny środków pieniężnych zawarta w formie aktu notarialnego podlega zwolnieniu od podatku zarówno wtedy, gdy przelew zostanie dokonany elektronicznie w czasie sporządzania aktu notarialnego, a więc jego udokumentowanie nastąpi na moment zawarcia umowy, jak i wtedy, gdy w treści aktu notarialnego umowy darowizny zawarte będzie oświadczenie obdarowanego, iż spełni warunki do skorzystania ze zwolnienia przewidzianego w art. 4a u.p.s.d, tj. udokumentuje otrzymanie środków pieniężnych dowodem przekazania na rachunek płatniczy w banku (vide – pismo z dnia 27 sierpnia 2021 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-2.4015.68.2021.1.DR, Zwolnienie z PSD darowizny od ojca, <http://sip.mf.gov.pl>; vide także – powołane tam wcześniejsze interpretacje). Nie można zatem stwierdzić, aby występowała ustalona, jednolita i utrwalona praktyka stosowania prawa, która nadała zaskarżonym przepisom określony sposób rozumienia, naruszający – zdaniem Skarżącego – powołane wzorce kontroli.

Zarzut sformułowany w skardze konstytucyjnej nie dotyczy więc ani treści normatywnej zaskarżonych przepisów, ani ich utrwalonej wykładni. Zatem również z tego względu merytoryczne rozpatrzenie skargi konstytucyjnej należy uznać za niedopuszczalne.

Dalsza analiza wskazuje, że skarga konstytucyjna nie odpowiada ponadto ustawowym wymogom formalnym warunkującym jej merytoryczne rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny.

Zasady wnoszenia skarg konstytucyjnych określa powołana wcześniej ustawa z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Stosownie do art. 53 ust. 1 ustawy otpTK, skarga konstytucyjna zawiera:

- 1) określenie kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją;
- 2) wskazanie, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego, i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone;
- 3) uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie;
- 4) przedstawienie stanu faktycznego;
- 5) udokumentowanie daty doręczenia wyroku, decyzji lub innego rozstrzygnięcia, o których mowa w art. 77 ust. 1;
- 6) informację, czy od wyroku, decyzji lub innego rozstrzygnięcia, o których mowa w art. 77 ust. 1, został wniesiony nadzwyczajny środek zaskarżenia.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wielokrotnie wyjaśniano, że prawidłowe wykonanie obowiązku przedstawienia, jakie konstytucyjne wolności lub prawa i w jaki sposób zostały naruszone przez przepisy stanowiące przedmiot

wnoszonej skargi konstytucyjnej, polega nie tylko na oznaczeniu (numerycznym) w *petitum* skargi postanowień Konstytucji, z którymi – zdaniem skarżącego – niezgodne są kwestionowane przepisy, lecz także na precyzyjnym przedstawieniu treści wolności lub praw wywodzonych z tych postanowień, a naruszonych przez ustawodawcę (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 marca 2016 r., sygn. Ts 380/15, OTK ZU z 2016 r., seria B, poz. 280). „Skarżący musi zatem wskazać, jakie z powołanego przez niego wzorca kontroli wynikają uprawnienia, i wyjaśnić, na czym polega korespondujący z nimi obowiązek prawodawcy” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68). „Zarzuty sformułowane w skardze muszą uprawdopodobniać niekonstytucyjność kwestionowanej regulacji, co oznacza konieczność wywiedzenia z zaskarżonych przepisów określonej normy, wskazanie właściwych wzorców konstytucyjnych wyrażających prawa podmiotowe przysługujące osobom fizycznym bądź prawnym i – przez porównanie treści wynikających z obu regulacji – wykazanie ich wzajemnej niezgodności. Innymi słowy obowiązkiem skarżącego jest nie tylko wskazanie określonego rodzaju naruszonego prawa lub wolności, ale również sformułowanie argumentów, które mogłyby uprawdopodobnić postawiony zarzut niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 września 2017 r., sygn. Ts 136/17, OTK ZU z 2017 r., seria B, poz. 32).

W postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym sformułowanie zarzutu oznacza sprecyzowanie przez skarżącego krytyki, nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest niezgodna z normą wyższego rzędu. Istotę zarzutu stanowi zindywidualizowanie relacji między poddanym kontroli aktem normatywnym a wzorcem wskazanym przez skarżącego. Indywidualizacja ta polega na uzasadnieniu twierdzenia, że konkretny akt normatywny jest niezgodny z tym wzorcem. Uzasadnienie zarzutu musi polegać na sformułowaniu takich argumentów, które przemawiają na rzecz

niezgodności zachodzącej pomiędzy normami wynikającymi z kwestionowanych przepisów a normami zawartymi we wzorcach kontroli. Wymóg uzasadnienia należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli. W procedurze kontroli norm ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa – co do zasady – na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym. Obowiązkiem tegoż podmiotu jest wykazanie bezpośredniego i konkretnego naruszenia wzorców kontroli, przy czym nie może się to sprowadzać do przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, *op. cit.*; 28 lipca 2014 r., sygn. Ts 73/11, OTK ZU nr 4/B/2014, poz. 293; 1 lutego 2017 r., sygn. SK 38/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 2).

„Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące (...), lecz zawsze muszą być argumentami «nadającymi» się do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78). Przedstawiona przez skarżącego argumentacja powinna doprowadzić do obalenia przyjętego w systemie prawnym domniemania konstytucyjności i legalności przepisów prawa (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, *op. cit.* i 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, *op. cit.* oraz 20 września 2017 r., sygn. Ts 136/17, *op. cit.*).

Trybunał Konstytucyjny podkreślał też, że z obowiązku odpowiedniego przedstawienia naruszonych praw konstytucyjnych oraz sposobu tego naruszenia i przedstawienia adekwatnej argumentacji uprawdopodobniającej stawiane zarzuty „nie może zwolnić skarżącego, działający niejako z własnej inicjatywy, Trybunał Konstytucyjny, który orzekając – zgodnie z art. 67 ust. 1 u.o.t.p. TK –

jest związany granicami skargi konstytucyjnej (...). W konsekwencji poprzestanie przez skarżącego na lakonicznym lub zdawkowym uzasadnieniu zarzutu albo na całkowitym nieuzasadnieniu sformułowanych zarzutów stanowi niewykonanie dyspozycji ustawowej (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p. TK), co skutkuje odmową nadania dalszego biegu skardze na etapie wstępnego rozpoznania albo umorzeniem postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku przy rozpoznaniu merytorycznym. Niedopuszczalne jest bowiem samodzielne precyzowanie przez Trybunał, a tym bardziej uzasadnianie, jedynie ogólnikowo sformułowanych zarzutów niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 grudnia 2018 r., sygn. Ts 173/17, OTK ZU z 2019 r., seria B, poz. 59, *vide* też – powołane tam orzecznictwo).

W niniejszej sprawie Skarżący nie wyjaśnił należycie sposobu naruszenia przysługujących mu praw podmiotowych wynikających z powołanych wzorców kontroli ani nie powołał adekwatnych argumentów mogących uprawdopodobnić niezgodność zaskarżonej regulacji z tymi wzorcami.

Nie można uznać za spełnienie wymogu wyjaśnienia sposobu naruszenia przysługujących Skarżącemu praw podmiotowych zamieszczonych w uzasadnieniu skargi obszernych cytatów z uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 2 (*vide* – s. 17-21 skargi konstytucyjnej oraz pkt III.3.2. i III.4.1. uzasadnienia wyroku SK 48/15) zakończonych stwierdzeniem o niezgodności zaskarżonych przepisów w kwestionowanym zakresie z powołanymi wzorcami kontroli (*vide* – s. 21, *ibidem*), stanowiącym powtórzenie *petitum* skargi konstytucyjnej.

Kwestionowana norma, wywodzona przez Skarżącego z kwestionowanych przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz rozporządzenia z 2016 r., dotyczy zwolnienia od podatku, a więc stanowi regulację z zakresu prawa daninowego.

Przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazywano, że zakres i treść obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją, w szczególności pod kątem zachowania właściwej formy nakładania obowiązków podatkowych, w tym przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, zachowania precyzji przepisów podatkowych oraz respektowania odpowiedniej *vacatio legis* (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127). Zarzut naruszenia przez przepisy prawa podatkowego art. 64 Konstytucji może dotyczyć nie samej okoliczności nałożenia podatku, ale formy i sposobu nakładania powinności podatkowych. Zarzut taki pozostawałby zasadny wówczas, gdyby podustawowe przepisy prawa podatkowego, powodujące uszczuplenie majątkowe, były dotknięte wadliwością w postaci uchybień w sposobie nakładania podatku polegającą na tym, że ich wydanie nastąpiło z wyraźnym (niekwestionowanym) przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 października 2004 r, sygn. SK 33/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94; 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110 oraz 5 listopada 2008 r, sygn. SK 79/06, *op. cit.*). Występuje wtedy bowiem naruszenie innej, oprócz prawa własności, wartości konstytucyjnej, jaką jest przestrzeganie hierarchii źródeł prawa. Niezgodne z Konstytucją naruszenie legislacyjnych reguł stanowienia podatków może zatem stanowić niezgodną z Konstytucją ingerencję w prawo własności podatnika, gwarantowane przez art. 64 Konstytucji. Przepis art. 64 Konstytucji może być też adekwatnym wzorcem kontroli w odniesieniu do zagadnień normowanych przepisami prawa daninowego związanych ze zwrotem podatku (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136 i 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, *op. cit.*). W postanowieniu z dnia 12 lipca 2016 r., sygn. SK 5/15,



Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „[k]westia adekwatności art. 64 Konstytucji jako wzorca kontroli przepisów daninowych, regulacji z zakresu ubezpieczeń społecznych, zależy od przedmiotu regulacji poddanej kontroli i problemu konstytucyjnego” (OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 58).

Uwzględniając, że ingerencja w sferę prawa własności należy do zasadniczej treści danin publicznych, Trybunał Konstytucyjny wskazywał, że „[d]opuszczalność zastosowania art. 64 Konstytucji jako wzorca kontroli w sprawach daninowych (podatkowych) zależy jednak od przedstawienia przez skarżących odpowiednich argumentów” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 85). W sprawie SK 57/13 Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że wprowadzie „nie wyklucza możliwości powołania w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną przepisów wynikających z art. 64 Konstytucji jako wzorców kontroli konstytucyjności tego rodzaju regulacji daninowych, jednak taki zarzut musi zostać właściwie skonstruowany i uzasadniony” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2015 r., OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 173).

W niniejszej sprawie Skarżący nie wykazał związku między ustanowionym w ustawie o podatku od spadków i darowizn mechanizmem zwolnienia od podatku a dopuszczalnością ograniczenia prawa własności, o którym stanowi wzorzec kontroli z art. 64 ust. 3 Konstytucji. Nie można uznać za takie wyjaśnienie stwierdzenia, że „w wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe” (s. 2-3 pisma uzupełniającego). Jak bowiem wielokrotnie wskazywał Trybunał Konstytucyjny, „Konstytucja nie wyraża publicznego prawa podmiotowego (...) do sprawiedliwego obciążania obowiązkiem podatkowym rozumianego jako prawo do korzystania z ulg i zwolnień podatkowych” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia

9 stycznia 2017 r., sygn. Ts 185/16, OTK ZU z 2017 r., seria B, poz. 120; *vide* również – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 czerwca 2017 r., sygn. Ts 49/17, OTK ZU z 2017 r., seria B, poz. 138 oraz powołane tam orzecznictwo).

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny odmawiał nadania biegu skargom konstytucyjnym dotyczącym regulacji daninowych, w których nie wykazano sposobu naruszenia wzorca z art. 64 Konstytucji (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 31 marca 2009 r., sygn. Ts 182/06, OTK ZU nr 4/B/2009, poz. 222; 25 maja 2009 r., sygn. Ts 121/07, OTK ZU nr 4/B/2009, poz. 231; 6 sierpnia 2009 r., sygn. Ts 121/07, OTK ZU nr 4/B/2009, poz. 232; 10 czerwca 2015 r., sygn. Ts 139/13, OTK ZU nr 3/B/2015, poz. 226; 9 marca 2016 r., sygn. sygn. Ts 126/15, OTK ZU z 2016 r., seria B, poz. 209; 19 lipca 2016 r., sygn. Ts 40/16, OTK ZU z 2016 r., seria B, poz. 457 czy 28 sierpnia 2017 r., sygn. Ts 227/16, OTK ZU z 2017 r., seria B, poz. 202) lub umarzał postępowanie z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166; 24 listopada 2009 r., sygn. SK 30/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 159; 9 lipca 2012 r., sygn. SK 19/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, *op. cit.*; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8 oraz 24 listopada 2015 r., sygn. SK 57/13, *op. cit.*).

Skarżący nie powołał też adekwatnych argumentów na poparcie zarzutu naruszenia zasady szczególnej określoności prawa podatkowego.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wielokrotnie wskazywano, że „kryterium pozwalającym stwierdzić, czy dany przepis jest niejasny, jest powodowanie trudności w jego interpretacji i stosowaniu, a podstawowym wyznacznikiem jest tu zróżnicowanie indywidualnych rozstrzygnięć, opartych na tym samym przepisie. (...) Poprawne uzasadnienie zarzutu niedookreśloności przepisów musi zatem prowadzić do wykazania, że w podobnych stanach

faktycznych zapadły różne rozstrzygnięcia sądów administracyjnych, a rozbieżności w orzecznictwie są konsekwencją trudności w uzyskaniu jednolitej interpretacji i stosowaniu kwestionowanego przepisu” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 kwietnia 2021 r., sygn. SK 54/19, OTK ZU z 2021 r., seria A, poz. 18; *vide* też – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 czerwca 2021 r., sygn. SK 55/20, OTK ZU z 2021 r., seria A, poz. 34 i z dnia 29 czerwca 2021 r., sygn. SK 56/20, OTK ZU z 2021 r., seria A, poz. 36 oraz powołane tam orzecznictwo).

W niniejszej sprawie Skarżący nie tylko nie powołał orzeczeń sądów administracyjnych wskazujących na rozbieżności w orzecznictwie, które mogłyby świadczyć o trudnościach w ustaleniu jednolitej wykładni zaskarżonych przepisów w kwestionowanym zakresie, ale nawet nie wyjaśnił, na czym miałyby polegać ewentualne wątpliwości interpretacyjne w tym względzie. Z kolei formułując tezę o „pułapce na podatnika”, jaka ma wynikać z niespójności pomiędzy przewidzianym w art. 4a ust. 4 pkt 2 u.p.s.d. wyjątkiem od obowiązku zgłoszenia nabycia własności właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, gdy nabycie nastąpiło na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego, a wymogiem udokumentowania otrzymania będących przedmiotem darowizny środków pieniężnych dowodem przekazania na rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym, określonym w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d., Skarżący, jak już wcześniej wskazano, nie powołał dowodów potwierdzających przedstawioną wykładnię kwestionowanych przepisów – w zakresie, w jakim udokumentowanie otrzymania przez obdarowanego środków pieniężnych będących przedmiotem darowizny przy zawarciu umowy darowizny w formie aktu notarialnego należy rozumieć w ten sposób, że „obdarowany (...) musi na datę zawierania umowy darowizny dysponować już dokumentem potwierdzającym transfer środków pieniężnych oraz przedłożyć taki dokument notariuszowi” (s. 14, skargi konstytucyjnej) i że przepisy te „zmuszają podatnika

do uprzedniego [tj. poprzedzającego przystąpienie do aktu notarialnego – przyp. wł.] zrobienia przelewu” (s. 17, *ibidem*) – jako wykładnię powszechnie przyjmowaną przez sądy lub taką, która znalazła potwierdzenie w orzecznictwie Sądu Najwyższego albo Naczelnego Sądu Administracyjnego. Skarżący nie podjął też próby podważenia stanowiska Trybunału Konstytucyjnego, który, badając przesłanki dopuszczalności rozpoznania podobnych zarzutów podnoszonych w skargach konstytucyjnych wobec przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn, wskazywał, że „[p]rzepisy u.p.s.d. dotyczące powstawania zobowiązania podatkowego od darowizny są na tyle precyzyjne, że niezastosowanie się do nich wynikać może wyłącznie albo z ich niezajomości, albo ze świadomej chęci uniknięcia obowiązku podatkowego” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 czerwca 2017 r., sygn. Ts 49/17, *op. cit.*) oraz stwierdzał, że „nie stanowią one swoistej <pułapki>” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 czerwca 2017 r., sygn. Ts 185/16, OTK ZU z 2017 r., seria B, poz. 121).

Zatem również z tego powodu należy stwierdzić, że merytoryczne rozpoznanie podniesionych przez Skarżącego zarzutów byłoby niedopuszczalne, gdyż skarga konstytucyjna nie spełnia wymogów określonych w art. 53 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy otpTK.

Z tych wszystkich względów wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia  
Prokuratora Generalnego  
Robert Hübner  
Zastępca Prokuratora Generalnego