

Warszawa, 23 września 2022 roku

**Skarżąca:**

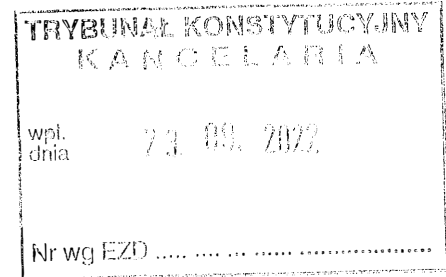
C spółka z o.o.

**Reprezentowana przez:**

K D Wiceprezes Zarządu  
A M Prokurent

**Działająca poprzez pełnomocnika:**

Marka Gizickiego, adwokata, nr wpisu WAW/Adw/3535  
Deloitte Legal, Ostrowski, Gizicki i Wspólnicy sp. k.  
al. Jana Pawła II 22  
00-133 Warszawa



**Do:**

Trybunału Konstytucyjnego  
al. Jana Christiana Szucha 12a  
00-918 Warszawa

## SKARGA KONSTYTUCYJNA

Działając w imieniu C spółka z o.o. (dalej: „Skarżąca” lub „Spółka”), zgodnie z załączonym pełnomocnictwem, na podstawie art. 79 ust. 1 i art. 188 pkt 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej: „Konstytucja RP”) oraz art. 33 ust. 2 w zw. z art. 53 ust. 1 i 2 oraz art. 77 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: „ustawa o TK”), składam skargę konstytucyjną w sprawie zgodności z Konstytucją RP:

- art. 7 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649, ze zm., dalej: „u.p.c.c.”) w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do chwili obecnej,

na podstawie którego Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z                   maja 2022 roku, sygn. akt                   , ostatecznie orzekł o konstytucyjnych prawach Skarżącej.

Wnoszę o stwierdzenie **niezgodności art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. z:**

- **art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 Konstytucji RP**, albowiem zaskarżony przepis narusza konstytucyjnie zagwarantowane prawo do własności, poprzez zobowiązanie podatnika do zapłaty podatku według najwyższej (sankcyjnej) stawki z powodu niespełnienia warunku formalnego o charakterze instrumentalnym, który nie jest konieczny, ani niezbędny dla celów należytego poboru podatku od czynności cywilnoprawnych, tj. w sposób sprzeczny z zasadą proporcjonalności wynikającą z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP;
- **art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP**, albowiem zaskarżony przepis narusza konstytucyjnie zagwarantowane prawo do własności na skutek różnicowania pozycji prawnej podatników znajdujących się w analogicznych sytuacjach faktycznych w zależności jedynie od faktu, czy wypełnili oni obowiązek formalny, którego rola i znaczenie nie uzasadnia przyjętego przez ustawodawcę zróżnicowania.

Na podstawie art. 54 ust. 2 ustawy o TK wnoszę o zasądzenie na rzecz skarżącej kosztów postępowania według norm przepisanych.

## **UZASADNIENIE SKARGI KONSTYTUCYJNEJ**

### **I. STAN FAKTYCZNY I ISTOTA SPRAWY**

#### **1.1. Dokonanie czynności podlegającej opodatkowaniu (zawarcie umowy sprzedaży)**

W dniu   października 2014 r. Spółka (jako kupujący) zawarła z podmiotem z tej samej grupy kapitałowej, spółką   S                   sp. z o.o. (dalej również jako: „Sprzedający”) umowę sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa (dalej: „ZCP”). Na podstawie umowy Sprzedający zobowiązał się do sprzedania

i przeniesienia na rzecz Spółki jednostki określonej jako G, zaś Spółka do zapłaty ceny w wysokości zł.

Celem dokonania ww. czynności prawnej było przeniesienie w ramach grupy kapitałowej G mającej cechy niezależnego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55<sup>1</sup> k.c.<sup>1</sup>, na które składał się organizacyjnie i finansowo wyodrębniony zespół składników materialnych i niematerialnych, przeznaczonych do realizacji działalności

Przed zawarciem umowy, dokonana została wycena przedmiotu transakcji. Z „Raportu z wyceny zorganizowanej części przedsiębiorstwa wyodrębnionej w ramach Grupy C” sporządzonego przez rzeczoznawcę majątkowego w dniu września 2014 r. wynika, że godziwa wartość rynkowa ZCP z uwzględnieniem przewidywanego stanu majątkowego na dzień września 2014 r. (dzień wyceny) wynosi tys. zł i składa się na nią przede wszystkim wartość składników niematerialnych (tzw. *goodwill*) stanowiąca nadwyżkę wartości rynkowej ZCP nad wartością godziwą aktywów netto ZCP w wysokości tys. zł. Oznacza to, że wartość składników majątkowych (tj. sprzęt komputerowy, środki transportu, licencje, wierzytelności, zapasy, etc.) stanowiła jedynie nieznaczną część wartości ZCP (około ceny).

Powyższa okoliczność ma kluczowe znaczenie z perspektywy opodatkowania umowy podatkiem od czynności cywilnoprawnych (dalej: „PCC”) i niniejszej sprawy, gdyż:

- zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.c.c. opodatkowaniu podlegają wyłącznie umowy sprzedaży rzeczy i praw majątkowych (tu: wchodzących w skład przedsiębiorstwa; przedsiębiorstwo nie jest traktowane jako przedmiot opodatkowania);
- zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c. podstawę opodatkowania przy umowie sprzedaży stanowi wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego (a nie cena nabycia przedsiębiorstwa, czy ZCP);

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1360, ze zm.; dalej: „k.c.”.

zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) i b) u.p.c.c. stawka podatku wynosi 2% od umowy sprzedaży nieruchomości i rzeczy ruchomych, oraz 1% od umowy sprzedaży innych praw majątkowych.;

- zgodnie z art. 10 ust. 1 u.p.c.c. podatnik (nabywca) obowiązany jest złożyć deklarację w sprawie PCC oraz obliczyć i wpłacić podatek w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego (tj. zawarcia umowy).

Umowy sprzedaży ZCP podlegają opodatkowaniu PCC od wartości rynkowej wyłącznie rzeczy i praw majątkowych (a nie wartości transakcyjnej, czy ceny). Na potrzeby zadeklarowania podatku, podatnik (nabywca) powinien dokonać wyodrębnienia wartości rynkowej składników majątkowych w postaci rzeczy (2%) i praw majątkowych (1%).

W niniejszej sprawie, poszczególne składniki majątkowe wchodzące w skład ZCP zostały szczegółowo wymienione w załącznikach do umowy

Wraz z umową, strony transakcji sporządziły w dniu października 2014 r. protokół przekazania ZCP. Protokół zawierał spis (szczegółowe zestawienie) składników majątkowych i niemajątkowych będących przedmiotem transakcji.

Sprzedający zrealizował obowiązek przedstawienia Spółce spisu rzeczy i praw wchodzących w skład ZCP, o którym mowa w art. 459 § 1 k.c.: „zobowiązany do wydania zbioru rzeczy lub masy (...) powinien przedstawić wierzycielowi spis rzeczy należących do zbioru lub spis przedmiotów wchodzących w skład masy majątkowej”.

Powyższe oznacza, że strony, dokonując czynności cywilnoprawnej, wykonały wszystkie zobowiązania przewidziane prawem cywilnym.

**W treści umowy (ani w załącznikach) nie dokonano natomiast wyodrębnienia wartości poszczególnych składników majątkowych (blisko 1.200 pozycji).** Taka czynność jest całkowicie zbędna z perspektywy regulacji prawa cywilnego i jak Skarżąca wykaże poniżej również z perspektywy regulacji podatkowych i interesów fiskalnych Skarbu Państwa. To właśnie brak przypisania każdemu ze składników majątkowych odrębnej wartości w umowie sprzedaży stał się podstawą do nałożenia na Skarżącą podatku według stawki najwyższej (sankcyjnej) na podstawie zaskarżonego art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. (*Podatek pobiera się według stawki najwyższej, jeżeli podatnik dokonując czynności cywilnoprawnej (...) nie wyodrębnił wartości rzeczy lub praw majątkowych (...)*).

**Spółka wykaże, że zaskarżona regulacja stanowi relikw PRL (norma o tożsamej treści funkcjonuje od lat siedemdziesiątych ubiegłego wieku) i jest bezkrytycznie kopiowana przez ustawodawcę do kolejnych przepisów przewidujących opodatkowanie czynności cywilnoprawnych (tzn. podatków transakcyjnych) pomimo zmieniających się realiów gospodarczych i zasad poboru tego podatku.**

## 1.2. Deklaracja podatkowa

Zgodnie z art. 10 ust. 1 u.p.c.c. Spółka (podatnik), we właściwym terminie (14 dni) złożyła deklarację PCC-3 w Urzędzie Skarbowym w P

Powyższą czynność poprzedziło określenie wartości rynkowych poszczególnych składników majątkowych dokonane wyłącznie na potrzeby rozliczenia podatku PCC. Ponieważ umowa została zawarta pomiędzy podmiotami z tej samej grupy kapitałowej C, wartości poszczególnych składników majątkowych i niemajątkowych ujętych w umowie sprzedaży ZCP zostały ustalone m.in. na podstawie zapisów ksiąg rachunkowych, w tym bilansu ZCP sporządzonego na dzień października 2014 r. przez S sp. z o.o. oraz bilansu sporządzonego na dzień października 2014 r. przez Skarżącą. Niemniej jednak, w niektórych przypadkach (gdy wartość księgowa określonej rzeczy wynosiła 0 lub aktywo było amortyzowane), Skarżąca dokonywała odrębnego ustalenia wartości rynkowej

nabytego składnika. Dlatego na potrzeby opodatkowania Spółka wykazała wyższą wartość składników majątkowych niż ich wartość księgową.

W skład nabytego przez Skarżącą aktywa wchodziły rzeczy i prawa majątkowe o łącznej wartości rynkowej zł,

zgodnie z wyjaśnieniami Spółki z października 2014 r. do urzędu skarbowego w P. Taka wartość została ujęta w deklaracji podatnika, była weryfikowana w toku dwóch odrębnych postępowań administracyjnych i nigdy nie została podważona. Oznacza to, że bezspornie **Skarżąca prawidłowo określiła wartość składników majątkowych i należycie wykazała ją w deklaracji podatkowej.**

W deklaracji Spółka wykazała łączną kwotę należnego podatku w wysokości zł, obliczonego według stawki 2% od podstawy opodatkowania w kwocie zł (od środków trwałych załącznik nr 1 do umowy) oraz według stawki 1% od podstawy opodatkowania w kwocie zł (od wartości niematerialnych i prawnych załącznik nr 2 oraz od wierzytelności załącznik nr 3).

W związku z istotną różnicą pomiędzy ceną sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa, a sumą wartości księgowej aktywów, Skarżąca rozpoznała w księgach wartość księgową w postaci tzw. wartości firmy (ang. *goodwill*) w wysokości zł. Wartość ta stanowiła ponad 97% ceny. Ponieważ w czasie zawarcia umowy istniały wątpliwości co do właściwej kwalifikacji podatkowej powyższej wartości księgowej, Spółka z ostrożności opodatkowała ją jako prawo majątkowe przy zastosowaniu stawki 1% (jak od praw majątkowych) i z tego tytułu zapłaciła zł podatku. Obecnie wątpliwości te rozstrzygnęła uchwała NSA z dnia 21 lutego 2022 r., sygn. akt III FPS 2/21, przesądzając, że wartość firmy (*goodwill*) nie stanowi prawa majątkowego, a zatem nie stanowi przedmiotu opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych:

*„Dodatnia wartość firmy (tzw. goodwill), rozumiana jako nadwyżka ceny nabycia nad wartością rynkową składników majątkowych przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, nie stanowi prawa majątkowego w rozumieniu*

art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 111 z późn. zm.)”.

W odrębnym piśmie z                      października 2014 r. złożonym do Urzędu Skarbowego w P                      Spółka przedstawiła szczegółową kalkulację podatku od czynności cywilnoprawnych wykazującej wartości poszczególnych składników majątkowych stanowiących ZCP.

### 1.3. Postępowania administracyjne

Sposób opodatkowania umowy sprzedaży ZCP był przedmiotem badania organów podatkowych w postępowaniu nadpłatowym zainicjowanym wnioskiem Spółki z dnia                      października 2014 r., złożonym wraz z korektą deklaracji PCC-3 do Naczelnika Urzędu Skarbowego w P                      Spółka wniosła o stwierdzenie nadpłaty podatku z tytułu wykazania wartości księgowej (*goodwillu*), który (jak wspomniano) uiszcza z ostrożności.

Kierując się poglądami doktryny<sup>2</sup> oraz stanowiskiem sądów administracyjnych<sup>3</sup> Spółka uznała, że brak było podstaw do zadeklarowania i zapłaty PCC od wartości firmy. Odwołując się do brzmienia art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a) oraz art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. b) u.p.c.c., Skarżąca wskazała, że *goodwill* (wartość firmy) powstający w momencie nabycia przedsiębiorstwa nie może być bowiem uznany za jedną z kategorii praw majątkowych, ani w znaczeniu prawnym, ani też w znaczeniu językowym.

W przedmiotowym postępowaniu **organy podatkowe badały nie tylko zakres żądania określony przez Spółkę we wniosku o stwierdzenie nadpłaty, tj. kwestię opodatkowania PCC wartości firmy (*goodwillu*), lecz weryfikowały całość stanu faktycznego sprawy, w tym wartości rynkowe wszystkich nabytych składników majątkowych.**

Na powyższe wskazuje chociażby fakt, że Naczelnik Urzędu Skarbowego w P                      wezwał Spółkę do okazania dokumentów, na podstawie których określone zostały wartości rynkowe wszystkich rzeczy i praw majątkowych

---

<sup>2</sup> Zob. B. Nadolna w: Ustawa o rachunkowości. Komentarz pod red. T. Kiziukiewicz. LexisNexis, wyd. 6, str. 295-296; S. Bogucki, A. Dumas, W. Stachurski, K. Winiarski, Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz dla prawników. Gdańsk 2014, str. 37.

<sup>3</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2006 r., sygn. akt II FSK 839/05.

wykazanych w deklaracji PCC-3, a także wymienionych w załączonej przez Spółkę w dniu      października 2014 r. kalkulacji podatku. W odpowiedzi na ww. wezwanie Spółka złożyła odpowiednie wyjaśnienia wraz ze szczegółowym zestawieniem wartości rynkowych, na podstawie których określona została wartość rynkowa nabytych rzeczy i praw majątkowych, bilansem sporządzonym na dzień      października 2014 r. przez      S      sp. z o.o., który był podstawą ustalenia wartości sprzedanego majątku, ujętego w umowie sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa oraz bilansem sporządzonym na dzień      października 2014 r. przez Spółkę.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w P      zbadał całość sprawy, w tym, w szczególności wartości podane przez Spółkę w deklaracji składające się na podstawę opodatkowania czynności      i w tym zakresie zaaprobował prawidłowość rozliczenia transakcji dla celów PCC. W zakresie sporu co do prawa, tj. kwestii, czy *goodwill* podlega opodatkowaniu PCC, Naczelnik Urzędu Skarbowego w P      nie zgodził się ze stanowiskiem Spółki i decyzją z      grudnia 2014 r. odmówił stwierdzenia nadpłaty w PCC w żądanej kwocie. Decyzja ta, na skutek złożonego przez Stronę odwołania, została utrzymana w mocy przez organ drugiej instancji. Skarga Skarżącej na tę decyzję została oddalona prawomocnym wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we W      z      września 2015 r., sygn. akt      .

Po zakończeniu postępowania, choć transakcja i sposób jej opodatkowania zostały zbadane przez organy podatkowe, Naczelnik Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego we W      wszczął postanowieniem z      kwietnia 2019 r. (tj. po ponad czterech latach od dnia złożenia przez Spółkę deklaracji podatkowej) kolejne postępowanie podatkowe zmierzające wyłącznie do określenia wysokości zobowiązania podatkowego w PCC z zastosowaniem art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c., w myśl którego:

- „*podatek pobiera się według stawki najwyższej, jeżeli podatnik dokonując czynności cywilnoprawnej, w wyniku której nastąpiło przeniesienie własności, nie wyodrębnił wartości rzeczy lub praw majątkowych, do których mają zastosowanie różne stawki - od łącznej wartości tych rzeczy lub praw majątkowych*”.



W toku tego postępowania podatkowego organ podatkowy nie kwestionował prawidłowości wskazanych przez Spółkę wartości nabytych rzeczy i praw majątkowych będących podstawą opodatkowania PCC. Niemniej, w decyzji z sierpnia 2019 r., nr \_\_\_\_\_, określił Spółce zobowiązanie w podatku od czynności cywilnoprawnych w wysokości \_\_\_\_\_ zł (tj. zaległość podatkową w wysokości \_\_\_\_\_ zł) wyłącznie z tego względu, że strony w umowie sprzedaży ZCP z \_\_\_\_\_ października 2014 r. nie wyodrębniły wartości poszczególnych składników majątkowych i niemajątkowych wchodzących w skład ZCP. W rezultacie, Naczelnik \_\_\_\_\_ Urzędu Skarbowego w \_\_\_\_\_ W \_\_\_\_\_ stwierdził, że wszystkie nabyte rzeczy i prawa majątkowe podlegają opodatkowaniu stawką 2%.

Ww. decyzja organu podatkowego została utrzymana decyzją z \_\_\_\_\_ grudnia 2019 r., nr \_\_\_\_\_, wydaną przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w \_\_\_\_\_ W \_\_\_\_\_.

Nie zgadzając się ze stanowiskiem organów podatkowych, Skarżąca wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w \_\_\_\_\_ W \_\_\_\_\_.

Wyrokiem z \_\_\_\_\_ września 2020 r. (sygn. akt \_\_\_\_\_), WSA w \_\_\_\_\_ W \_\_\_\_\_ uchylił decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w \_\_\_\_\_ W \_\_\_\_\_. Podzielając stanowisko Skarżącej dotyczące nieprawidłowego przyjęcia przez organy podatkowe, że w sprawie zaszcza podstawa do zastosowania art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c., który określa najwyższą stawkę podatku od czynności cywilnoprawnych, Sad wskazał, że kwestia spełnienia wskazanego w tym przepisie obowiązku wyodrębnienia stanowi element postępowania dowodowego.

W uzasadnieniu do wyroku WSA w \_\_\_\_\_ W \_\_\_\_\_ stwierdził w szczególności:

- *„(...) organy, uznając, że do przedmiotowej umowy sprzedaży ma zastosowanie najwyższa/sankcyjna stawka podatku od czynności cywilnoprawnych, dokonały błędnej interpretacji art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. przez dokonanie rozszerzającej wykładni tego przepisu. Wbrew stanowisku zawartym w decyzji organu I instancji, zaakceptowanym przez organ odwoławczy, przepis ten nie ustanawia przesłanki zastosowania wyższej stawki podatku w postaci wyodrębnienia wartości danego składnika majątkowego*

*w cenie sprzedaży, nie przewiduje bowiem aby takie wyodrębnienie musiało mieć miejsce w umowie”;*

- *„kluczowe jest ustalenie, czy podatnik będący stroną umowy sprzedaży, podlegającej opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, dysponował w czasie dokonywania tej czynności dokumentem, z którego wynika wartość składników majątkowych będących przedmiotem tej umowy.”.*

WSA w W                      uznał, że takimi dokumentami mogą być bilans Spółki obejmujący okres od                      kwietnia 2014 r. do                      października 2014 r., ewidencja środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych Spółki oraz raport z                      września 2014 r. dotyczący wyceny zorganizowanej części przedsiębiorstwa wyodrębnionej w ramach Grupy C

Skargi kasacyjne od ww. wyroku zostały złożone zarówno przez Skarżącą jak i organ podatkowy. Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z                      maja 2022 r. (sygn. akt III                      ) oddalił skargę kasacyjną Skarżącej oraz uwzględnił skargę kasacyjną organu podatkowego poprzez uchylenie ww. wyroku WSA w całości oraz oddalenie skargi Skarżącej.

W uzasadnieniu ww. orzeczenia NSA wskazał, że:

- *„jeżeli w dniu 1.10.2014 r. doszło do zawarcia umowy sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa, to wyodrębnienie wartości poszczególnych rzeczy i praw majątkowych powinno nastąpić w tym samym momencie, co zawarcie umowy.”*, oraz że
- *„wyodrębnienie wartości rzeczy i praw majątkowych, które nastąpiło wcześniej bądź później niż zawarcie umowy, i które nie stanowi elementu treści tej umowy, nie może zostać ocenione jako dokonane równocześnie z czynnością cywilnoprawną w postaci zawarcia umowy sprzedaży. Skutkuje natomiast zastosowaniem art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c., czyli opodatkowaniem najwyższą stawką wszystkich rzeczy i praw majątkowych składających się na zorganizowaną część przedsiębiorstwa”.*

W świetle zasad funkcjonowania sądownictwa administracyjnego (kontrola legalności aktów administracyjnych por. art. 1 § 1 i § 2 ustawy z dnia 20 września 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych, Dz. U. Nr 153, poz. 1269, ze zm.) ww. **wyrok NSA** oddalający skargę kasacyjną Skarżącej, uchylający wyrok WSA w W z września 2020 r., sygn. akt i oddalający skargę Skarżącej na decyzję organów podatkowych **oznacza, że decyzja Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we W z grudnia 2019 r., utrzymująca w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w W z sierpnia 2019 r., określającą Skarżącej zobowiązanie w podatku od czynności cywilnoprawnych w wysokości zł w związku z nabyciem zorganizowanej części przedsiębiorstwa na podstawie umowy sprzedaży z października 2014 r. zawartej ze spółką S sp. z o.o. jest zgodna z prawem oraz prawomocna.**

#### **1.4. Skutki zastosowania zaskarżonego przepisu**

Z perspektywy finansowej (własności środków pieniężnych), Skarżąca obiektywnie powinna zostać obciążona podatkiem od wartości nabytych składników majątkowych przy zastosowaniu stawki 1% (od wartości rynkowej rzeczy zł) oraz 2% (od wartości rynkowej praw zł), razem: zł podatku.

Wskutek niekorzystnego rozstrzygnięcia wydanego w postępowaniu nadpłatowym Skarżąca zapłaciła podatek uwzględniając wykreowaną wskutek transakcji wartość księgową w wysokości zł: razem zł podatku.

Ostatecznie, wskutek zastosowania art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. Skarżąca została zobowiązana do zapłaty podatku przy zastosowaniu stawki 2% (razem zł).

**Powyższy skutek, istotny dla praw majątkowych Skarżącej, jest konsekwencją niewyodrębnienia wartości blisko 1.200 składników majątkowych w treści umowy choć czynność ta została dokonana prawidłowo na potrzeby sporządzenia i złożenia deklaracji PCC.**

Dodać przy tym należy za uzasadnieniem uchwały NSA z dnia 21 lutego 2022 r., sygn. akt III FPS 2/21 że „wartość firmy powstaje jako wartość majątkowa dopiero w momencie nabycia”. W konsekwencji, na podstawie zaskarżonego przepisu Spółka

została zobowiązana do zapłaty podatku ze względu na niewyodrębnienie w umowie wartości księgowej, która powstała (została ujawniona w księgach) wskutek zawarcia tej umowy (nie istniała przed zawarciem umowy).

Powyższe restrykcyjne zastosowanie zaskarżonego przepisu art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. skonfrontować należy z następującymi okolicznościami:

- Zasada opodatkowania stawką najwyższą składników majątkowych, których wartość nie została wyodrębniona w umowie, pochodzi z legislacji z czasów PRL i wówczas miała uzasadnienie, zważywszy na ówczesne zasady poboru podatku – zasada ta była stosowana do opłaty skarbowej pobieranej na podstawie treści umowy (a nie deklaracji podatkowej);
- Podatnik jest zobowiązany do określenia wartości rynkowej poszczególnych składników w deklaracji podatkowej, którą składa w terminie 14 dni od zawarcia umowy, co umożliwia mu rzetelne wywiązanie się ze swoich obowiązków podatkowych (w niniejszej sprawie bezspornie Skarżąca obowiązek ten wykonała prawidłowo);
- Podatnik odpowiada za prawidłową wysokość podatku wykazaną w deklaracji podatkowej, tj. ponosi odpowiedzialność finansową za zaległość podatkową (powiększoną o odsetki kalkulowane według wyższej stawki niż ustawowa) oraz odpowiedzialność karną skarbową. Przepisy nie przewidują jakiegokolwiek odpowiedzialności za wadliwe określenie wartości poszczególnych składników majątkowych w umowie (stawkę najwyższą stosuje się wyłącznie za niewyodrębnienie wartości tych składników, a nie wadliwe określenie ich wartości);
- Niezrozumiałe jest powiązanie obowiązku administracyjnego (określenie w umowie wartości składników majątkowych) z wysokością podatku dlatego wpływa on (w istotny sposób) na wysokość (stawkę) opodatkowania, skoro należny podatek wynika albo z deklaracji podatkowej, albo decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego (zastępującej tę deklarację) a nigdy z umowy.

Wspomniany obowiązek dotyczy treści umowy, a w konsekwencji ingeruje w sferę stosunków cywilnoprawnych wbrew przyjętej zasadzie, że prawo podatkowe nie reguluje ludzkich zachowań, a tylko ich skutki.

## II. UZASADNIENIE ZARZUTU NIEZGODNOŚCI ART. 7 UST. 3 PKT 1 U.P.C.C. Z KONSTYTUCJĄ RP

Rozstrzygnięcie organów podatkowych oraz NSA w niniejszej sprawie skutkuje pozbawieniem Skarżącej prawa własności środków pieniężnych poprzez nałożenie na Skarżącą ciężaru PCC. Spółka została zobowiązana do zapłaty (sankcyjnego) podatku od przedmiotowej transakcji tylko dlatego, że w umowie sprzedaży nie wskazała wartości poszczególnych składników majątkowych i niemajątkowych w sytuacji, w której spełnienie tego warunku nie miało znaczenia dla prawidłowości poboru podatku w niniejszej sprawie.

W konsekwencji, regulacja zawarta w art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. **narusza zasadę proporcjonalności**, zaś nałożony na Spółkę na jej podstawie podatek ma **charakter sankcyjny**.

### 1. Worzec konstytucyjny

Art. 64 ust. 1 Konstytucji RP stanowi o konstytucyjnym prawie każdego do własności. Prawo to może zostać ograniczone zgodnie z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP „*tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności*”.

Zaskarżony przepis stanowi przepis prawa podatkowego określający powinność przymusowego świadczenia pieniężnego. Normy prawa daninowego zawsze odnoszą się do prawa podatników do własności środków pieniężnych i w istocie stanowią jego ograniczenie. Przypomnieć tu należy stanowisko TK wyrażone w wyroku z dnia 22 maja 2002 r. (K 6/02, OTK-A 2002, nr 3, poz. 33), że realizacja obowiązków podatkowych łączy się nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe.

Możliwość kontroli konstytucyjności przepisów prawa daninowego w oparciu o przepis art. 64 Konstytucji RP z punktu widzenia uwzględniania wymogów zawartych w art. 31 ust. 3 Konstytucji wielokrotnie była potwierdzana przez TK, tak m.in. w wyroku z dnia 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03:

*„Jak podnoszono wcześniej, art. 84 Konstytucji przewiduje możliwość wydania ustaw nakładających obowiązek podatkowy i dlatego sam obowiązek podatkowy nie powinien być traktowany jako ograniczenie konstytucyjnych wolności i praw. Natomiast środki służące realizacji tego obowiązku, ingerujące w sferę praw i wolności obywatelskich, mogą być oceniane z punktu widzenia uwzględniania wymogów zawartych w art. 31 ust. 3 Konstytucji”<sup>4</sup>.*

Trybunał wskazuje, iż konsekwencją zastosowania przepisów podatkowych jest zmniejszenie środków finansowych pozostających w dyspozycji podatnika, zatem przepisy te mogą podlegać kontroli w świetle art. 64 Konstytucji RP. Tak jak nie ulega wątpliwości, że ustawodawca ma prawo nakładać daniny publiczne, a tym samym ograniczać własność, tak oczywistym jest, że sposób i zakres tego ograniczenia podlega kontroli z punktu widzenia zgodności z przepisami Konstytucji RP.

W szczególności, ograniczenia prawa własności muszą być zgodne ze standardami wynikającymi z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP oraz – podobnie jak w przypadku innych praw konstytucyjnych – z innymi zasadami konstytucyjnymi (w tym z zasadami wyrażonymi w art. 2 i z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP).

Ponadto, w kontekście wprowadzanych przez ustawodawcę regulacji dotyczących obowiązków instrumentalnych, TK przyjął, że dla uznania ich konstytucyjności (zgodności z zasadą proporcjonalności) konieczne jest (łącznie) spełnienie warunków, aby dany obowiązek był przydatny, konieczny oraz proporcjonalny sensu stricto do realizacji swojej funkcji, którą jest zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania (czy szerzej – zapewnienie prawidłowej realizacji obowiązku podatkowego)<sup>5</sup>. W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny sformułował trzy kryteria proporcjonalności:

*„W wypowiedziach orzeczniczych dotyczących konsekwencji art. 31 ust. 3 Konstytucji Trybunał podkreślił, że zarzut niezachowania proporcjonalności wymaga testu polegającego na udzieleniu odpowiedzi na trzy pytania dotyczące kontrolowanej przez Trybunał normy: 1) czy jest ona w stanie doprowadzić do zamierzonych przez ustawodawcę skutków (**kryterium***

---

<sup>4</sup> Wyrok TK z dnia 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK-A 2004, nr 9, poz. 94.

<sup>5</sup> Ibidem.

*przydatności normy*); 2) czy jest ona niezbędna (konieczna) dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana (*kryterium konieczności*); 3) czy jej efekty pozostają w proporcji do nałożonych przez nią na obywatela ciężarów lub ograniczeń (*kryterium proporcjonalności sensu stricto*). Wskazane postulaty przydatności, niezbędności i proporcjonalności sensu stricto składają się na treść wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji "konieczności"<sup>6</sup>.

W ocenie Skarżącej, regulacja art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. nie spełnia testu proporcjonalności. W konsekwencji, przepis ten narusza wzorce art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

## **2. Art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. w świetle zasady proporcjonalności**

### **(i) Treść art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c.**

Zgodnie z art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c.: „*podatek pobiera się według stawki najwyższej, jeżeli podatnik dokonując czynności cywilnoprawnej, w wyniku której nastąpiło przeniesienie własności, nie wyodrębnił wartości rzeczy lub praw majątkowych, do których mają zastosowanie różne stawki od łącznej wartości tych rzeczy lub praw majątkowych*”.

W praktyce rynkowej przepis ten znajduje zastosowanie, gdy przedmiotem transakcji jest zbiór rzeczy i praw, w szczególności przedsiębiorstwo (względnie jego zorganizowana część), a strony zawierające umowę skutkującą przeniesieniem własności (w tym zwłaszcza umowę sprzedaży) w treści tej umowy nie wyodrębnia, tj. nie określają wartości poszczególnych rzeczy lub praw majątkowych wchodzących w skład przedsiębiorstwa<sup>7</sup>, dla których zastosowanie znajdują różne stawki podatku od czynności cywilnoprawnych (tj. 1% lub 2%).

### **(ii) Wykładnia art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. w orzecznictwie sądów administracyjnych**

Na gruncie stosowania art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. powstały wątpliwości, czy „wyodrębnienie wartości rzeczy lub praw majątkowych”, o którym mowa w tym

<sup>6</sup> Wyrok TK z dnia 23 czerwca 2009 r., sygn. K 54/07, OTK-A 2009, nr 6, poz. 86.

<sup>7</sup> H. Filipczyk [w:] Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, Warszawa 2015, art. 7.

przepisie musi być dokonane w samej treści umowy (lub załącznikach do niej), czy też może być dokonane w jakiegokolwiek formie, o ile jest dokonane na moment dokonania czynności cywilnoprawnej (np. w osobnym bilansie).

W niniejszej sprawie NSA uznał, że wyodrębnienie, o którym mowa w art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c., powinno być dokonane w umowie lub załącznikach do umowy, zaś wyodrębnienie wartości rzeczy i praw majątkowych, które nastąpiło wcześniej lub później niż zawarcie umowy i które nie stanowi elementu treści tej umowy skutkuje zastosowaniem art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c., czyli opodatkowaniem najwyższą stawką wszystkich rzeczy i praw majątkowych składających się na zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

Ww. wykładania art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. jest obecnie jednolicie prezentowana w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz praktyce organów podatkowych (jakkolwiek w piśmiennictwie zaobserwować można głosy krytyczne<sup>8</sup>).

Tak m.in. również:

- NSA w wyroku z dnia 12 lutego 2014 r., II FSK 500/12: „**[u]życie w ustawie zwrotu "dokonując" oznacza bowiem dla podatnika konieczność wyodrębnienia wartości poszczególnych rzeczy (praw majątkowych), stanowiących przedmiot czynności prawnej, już w momencie jej dokonania (np. podpisania umowy), jeżeli zamierza uniknąć negatywnego dla niego skutku podatkowego w postaci objęcia wszystkich rzeczy (praw majątkowych) najwyższą stawką opodatkowania**”.

oraz organy podatkowe w wydawanych indywidualnych interpretacjach prawa podatkowego:

- „**Przy czym, jeżeli w umowie sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa strony wyodrębnią wartość rzeczy i praw majątkowych, do**

---

<sup>8</sup> Podejście to spotyka się z krytyką przedstawicieli doktryny prawa podatkowego, np.: S. Babiarz, Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych umów zbycia przedsiębiorstwa (artykuł dyskusyjny), *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* nr 5/2016 (83), cz. 1; A. Waclawczyk, K. Winiarski [w:] S. Bogucki, A. Waclawczyk, K. Winiarski, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2021, art. 7; S. Babiarz, Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych umów zbycia przedsiębiorstwa (artykuł dyskusyjny), *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* nr 5/2016 (83), cz. 1.



*których mają zastosowanie różne stawki (1% i 2%), podatek będzie należało uiścić według właściwych stawek. Jeżeli jednak dokonując czynności cywilnoprawnej, w wyniku której nastąpi przeniesienie własności, nie zostaną wyodrębnione wartości rzeczy lub praw majątkowych, do których mają zastosowanie różne stawki, to na podstawie art. 7 ust. 3 pkt 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, podatek będzie należało uiścić według stawki najwyższej (2%) od łącznej wartości tych rzeczy lub praw majątkowych.”* (interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej: z dnia 31 maja 2021 r., 0111-KDIB2-2.4014.49.2021.4.MZ; z dnia 4 marca 2021 r., 0111-KDIB2-2.4014.256.2020.4.MZ; z dnia 11 lutego 2021 r., 0111-KDIB2-2.4014.249.2020.2.PB; z dnia 3 listopada 2020 r., 0111-KDIB2-2.4014.158.2020.4.PB; z dnia 30 października 2020 r., 0111-KDIB2-3.4014.270.2020.2.ASZ);

- „Jeżeli jednak dokonując czynności cywilnoprawnej, w wyniku której nastąpiło przeniesienie własności, nie zostały wyodrębnione wartości rzeczy lub praw majątkowych, do których mają zastosowanie różne stawki, to na podstawie art. 7 ust. 3 pkt 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, podatek należało uiścić według stawki najwyższej (2%) od łącznej wartości tych rzeczy lub praw majątkowych” (interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 23 lutego 2021 r., 0111-KDIB2-3.4014.425.2020.2.BD).

### **(iii) Cel i geneza regulacji z art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c.**

W ocenie Skarżącej, wymóg wyodrębnienia wartości rzeczy i praw majątkowych przy sprzedaży przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części na moment dokonania czynności – czy to w samej umowie, czy w innej formie – nie znajduje żadnego uzasadnienia w obecnym stanie prawnym oraz realiach gospodarczych.

Zaskarżona regulacja wywodzi się z przepisów regulujących zasady poboru opłaty skarbowej. Odpowiednikami przepisu art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. były następujące regulacje zawarte w kolejnych wersjach rozporządzeń o opłacie skarbowej:

- „Jeżeli w dokumencie nie wyodrębniono wartości przedmiotów, do których mają zastosowanie różne stawki opłaty skarbowej, opłatę skarbową oblicza się

*od łącznej wartości rzeczy lub praw według stawki najwyższej*” § 48 ust. 2 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 grudnia 1975 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 46, poz. 241 ze zm.);

- *„Jeżeli strony czynności cywilnoprawnej, w wyniku której nastąpiło przeniesienie własności, nie wyodrębniły wartości rzeczy lub praw majątkowych, do których mają zastosowanie różne stawki opłaty skarbowej, podstawę obliczenia opłaty stanowi łączna wartość tych rzeczy lub praw przy zastosowaniu stawki najwyższej”* § 51 ust. 1 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 lutego 1989 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 9, poz. 52 ze zm.);
- *„Jeżeli strony czynności cywilnoprawnej, w wyniku której nastąpiło przeniesienie własności, nie wyodrębniły wartości rzeczy lub praw majątkowych, do których mają zastosowanie różne stawki opłaty skarbowej, podstawę obliczenia opłaty stanowi łączna wartość tych rzeczy lub praw przy zastosowaniu stawki najwyższej”* § 61 ust. 1 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 października 1991 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 90, poz. 405)<sup>9</sup>.

Powyższe wskazuje, że wymóg dokonania wyodrębnienia wartości rzeczy lub praw majątkowych przy sprzedaży zbioru rzeczy w treści umowy wywodzi się z czasów, kiedy podatek z tego tytułu pobierany był na podstawie samej umowy, tj. zanim wprowadzono system samoobliczenia podatku przez podatnika (na podstawie deklaracji podatkowej wypełnionej przez samego podatnika).

Historycznie zasady poboru i uiszczania podatku od czynności cywilnoprawnych różniły się znacząco od obecnie przyjętego modelu i regulowane były w kolejnych zarządzeniach lub rozporządzeniach Ministra Finansów.

W zarządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 1985 r. w sprawie sposobu pobierania, uiszczania i zwrotu opłaty skarbowej oraz sposobu prowadzenia rejestrów

---

<sup>9</sup> Identyczny przepis, w identycznej jednostce redakcyjnej został zawarty również w kolejnych rozporządzeniach Ministra Finansów: z dnia 9 grudnia 1994 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 136, poz. 705 ze zm.) oraz z dnia 26 czerwca 1992 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 53, poz. 253 ze zm.).

tej opłaty<sup>10</sup> wypełnienie obowiązku podatkowego w zakresie opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnych, bez udziału płatnika, następowała na jeden z poniższych sposobów (zależny od kwoty zobowiązania):

- naklejenie oraz skasowanie znaczków opłaty skarbowej na dokumencie stwierdzającym czynność cywilnoprawną (§ 7 ust. 2 ww. zarządzenia);

**poprzez złożenie organowi dokumentu potwierdzającego dokonanie czynności cywilnoprawnej** lub, w przypadku braku stwierdzenia czynności pismem, deklaracji określającej uczestników czynności, datę, przedmiot czynności i jego wartość. Następnie organ zawiadamiał ustnie zgłaszającego o treści decyzji w sprawie wysokości należnej opłaty (§ 7 ust. 4 i 5 ww. zarządzenia).

W zarządzeniu Ministra Finansów z dnia 21 lipca 1989 r. w sprawie sposobu pobierania, uiszczania i zwrotu opłaty skarbowej oraz sposobu prowadzenia rejestrów tej opłaty<sup>11</sup> również przewidziano dwa sposoby uregulowania opłaty skarbowej: wpłatę gotówkową w kasie urzędu skarbowego lub zapłatę na rachunek bankowy urzędu skarbowego (§ 8 ust. 1 ww. zarządzenia). **W każdym z tych przypadków podatnik zobowiązany był do przekazania organowi podatkowemu umowy lub deklaracji o zawarciu umowy w formie ustnej (§ 8 ust. 2 i 3 ww. zarządzenia).** Na tej podstawie organy podatkowe weryfikowały poprawność zapłaconego podatku – podatnik nie miał obowiązku składania deklaracji w podatku od czynności cywilnoprawnych.

Identyczne rozwiązanie zostało również przyjęte w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 1999 r. w sprawie sposobu pobierania, uiszczania i zwrotu opłaty skarbowej, sposobu prowadzenia rejestrów tej opłaty oraz przypadków, w których zapłata opłaty skarbowej następuje znakami tej opłaty lub przez nabycie urzędowego blankietu wekslowego<sup>12</sup>.

W powyżej wskazanych sytuacjach, podatnicy nie mieli obowiązku składania deklaracji podatkowych. **Prawodawca przyjął, że wyłącznie na podstawie treści**

---

<sup>10</sup> (M. P. z 1985 r. Nr 46, poz. 302).

<sup>11</sup> (M. P. z 1989 r. Nr 25, poz. 193 ze zm.).

<sup>12</sup> (Dz. U. Nr 109, poz. 1247).

umowy należy ustalać wysokości opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnej. Tym samym, podatnik z tytułu opłaty skarbowej nie składał deklaracji podatkowej, a przedstawiał do opodatkowania dokument umowy. To właśnie umowa była jedynym dokumentem, z którego wynikała wartość składników majątkowych podlegających opłacie skarbowej z tytułu zawarcia umowy sprzedaży, co uzasadniało swoistą sankcję za brak wyodrębnienia takich wartości w treści umowy.

**(iv) Zbędność i niecelowość art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. wobec wprowadzenia systemu samoobliczenia podatku od czynności cywilnoprawnych w składanych deklaracjach podatkowych**

Mając na uwadze powyższe, w obecnym stanie prawnym przepis art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. jest zbędny i niecelowy. Wobec wprowadzenia systemu samoobliczenia podatku od czynności cywilnoprawnych, aktualnie to w deklaracji składanej przez podatnika następuje wyodrębnienie wartości rzeczy i praw majątkowych wchodzących w skład nabytego przedsiębiorstwa (jego zorganizowanej części).

Od momentu wprowadzenia systemu samoobliczenia podatku od czynności cywilnoprawnych to, co do zasady, na podatniku ciąży obowiązek samodzielnego ustalenia podstawy opodatkowania i ustalenia wysokości podatku do zapłaty, tak m.in.:

- *„Wypada także dodać, że na gruncie u.p.c.c. nie zastosowano określania wysokości podatku w tzw. trybie doraźnym. Nie ma tu bowiem miejsca żadna natychmiastowa weryfikacja samoobliczenia. Stanowi to bez wątpienia wyraz pewnego zaufania wobec podatników”<sup>13</sup>;*
- *„Samoobliczenie podatku to sposób, który prowadzi do odciążenia organów podatkowych od wielu prac związanych z wymiarem i poborem podatku, lecz z drugiej strony opiera się na zasadzie zaufania do podatnika, a jednocześnie*

---

<sup>13</sup> A. Goettel, M. Goettel [w:] A. Goettel, M. Goettel, Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, Kraków 2007, art. 10.

*sprawia, że podatnik obciążony zostaje obowiązkiem szczególowej znajomości przepisów prawa podatkowego i jego właściwej interpretacji*<sup>14</sup>;

- „Samoopodatkowanie sprowadza się do tego, iż podatnik sam oblicza (ustala) podstawę opodatkowania i podatek, odprowadza go w terminie do organu podatkowego, a organy podatkowe kontrolują tylko działania podatnika w tym zakresie”<sup>15</sup>.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 u.p.c.c. podatnicy są obowiązani, bez wezwania organu podatkowego, złożyć deklarację w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych, według ustalonego wzoru, oraz obliczyć i wpłacić podatek w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego.

Tym samym, na gruncie obecnie obowiązujących przepisów podatnik ma obowiązek złożyć do właściwego urzędu skarbowego w terminie 14 dni od dnia dokonania czynności wypełnioną deklarację PCC-3, w której dokonuje wyodrębnienia wartości poszczególnych składników majątkowych i niemajątkowych będących przedmiotem czynności cywilnoprawnej. Jednocześnie, zgodnie z wzorem deklaracji PCC-3 w przypadku umowy sprzedaży podatnik zobowiązany jest w deklaracji wskazać osobno podstawę opodatkowania objętą 1% stawką podatku, a osobno podstawę opodatkowania objętą 2% stawką podatku [pozycje 25 i 27 w deklaracji PCC-3]. Oznacza to, że **dla właściwego wypełnienia deklaracji niezbędne jest dokonanie wyodrębnienia wartości nabytych rzeczy i praw majątkowych.**

Jednocześnie, z uwagi na fakt, że prawidłowe wypełnienie deklaracji zwłaszcza w sytuacji, w której przedmiotem opodatkowania, tak jak w niniejszej sprawie, jest zbiór rzeczy i praw majątkowych liczący znaczącą liczbę składników majątkowych i niemajątkowych, wymagających przypisania im odpowiedniej wartości rynkowej wymaga niekiedy znaczącego nakładu pracy, ustawodawca wprowadził 14-dniowy termin na jej złożenie, liczony od momentu dokonania czynności. Termin ten ma na

---

<sup>14</sup> Z. Ofiarski [w:] Komentarz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych [w:] Ustawa o opłacie skarbowej. Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, wyd. IV, Warszawa 2018, art. 10.

<sup>15</sup> D. Michta, L. Pankrac [w:] D. Michta, L. Pankrac, Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, Warszawa 2013, art. 10.

celu zapewnić podatnikowi wystarczający czas na wypełnienie wszystkich powinności administracyjnych związanych z samoobliczeniem podatku.

Wprowadzenie zatem do systemu podatkowego metody samoobliczenia podatku przez podatnika, w drodze składanej deklaracji podatkowej, zostało przez ustawodawcę skorelowane z odsunięciem w czasie o 14 dni momentu, w którym musi zostać dokonane wyodrębnienie wartości nabywanych rzeczy i praw majątkowych. Regulacja ta pozwala podatnikowi na dokonanie koniecznych obliczeń oraz ustaleń, które na dzień zawarcia umowy sprzedaży mogą nie być jeszcze możliwe.

Dokonanie wyodrębnienia na moment dokonania czynności prawnej nie znajduje obecnie żadnego uzasadnienia. Uzasadnienie to istniało dopóty, dopóki umowa sprzedaży była opodatkowywana bezpośrednio na podstawie dokumentu umowy, który był składany do urzędu skarbowego i poddawany weryfikacji organu podatkowego w trybie doraźnym.

**(v) Nieprzydatność art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. wobec braku procedury weryfikacji wartości wyodrębnionych w umowie**

W ocenie Skarżącej, przepis art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. w zakresie, w jakim nakazuje dokonać wyodrębnienia wartości rzeczy i praw majątkowych dla celów opodatkowania ich właściwą stawką podatku jest nieprzydatny, gdyż nie gwarantuje, ani nie zapewnia, że podane przez podatnika wartości są prawidłowe i odpowiadają rzeczywistemu stanowi rzeczy.

W rezultacie, przepis ten w żaden sposób nie zabezpiecza poboru podatku od czynności cywilnoprawnych w prawidłowej wysokości.

Co do zasady stanowienie przez ustawodawcę dodatkowych wymogów formalnych zapewniających realizację obowiązków podatkowych powinno znajdować uzasadnienie i być celowe, tj. np. służyć prawidłowemu wykonaniu obowiązku podatkowego w postaci zapłaty podatku w należytej wysokości, zapobiegać uchylaniu się od opodatkowania lub upraszczać ustalenie prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego<sup>16</sup>. W przeciwnym razie, tj. gdy nałożony warunek formalny nie pełni

---

<sup>16</sup> P. Mikuła, 7. Podsumowanie [w:] Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu, Warszawa 2019.

realnych funkcji, stanowi nieuzasadnione ograniczenie konstytucyjnego prawa własności.

W tym kontekście, warto zauważyć, że przepis art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. nie pełni skutecznie żadnej funkcji. Na jego podstawie podatnik zobowiązany jest do wyodrębnienia wartości rzeczy i praw majątkowych. Ustawodawca nie przewidział jednak żadnej sankcji za dokonanie błędnego czy nierzetelnego wyodrębnienia. Na powyższe wskazują przedstawiciele doktryny prawa podatkowego:

- *„Warto podkreślić, że samo wyodrębnienie składników majątkowych oraz przypisanie im odrębnych wartości wyklucza zastosowanie maksymalnej stawki podatku także w sytuacji, w której wartości te nie będą zgodne z wartością rynkową danych składników. W takim przypadku, zgodnie z art. 6 u.p.c.c., konieczne będzie jedynie skorygowanie wartości poszczególnych składników majątkowych do ich wartości rynkowej. Tym samym, błędne podanie wartości poszczególnych składników wchodzących w skład przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, podlegających opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych nie będzie oznaczać opodatkowania wszystkich składników według stawki najwyższej”<sup>17</sup>.*

To wartościom wskazanym przez podatnika w deklaracji podatkowej (a nie umowie sprzedaży) ustawodawca przypisuje doniosłość prawną.

Zgodnie z art. 21 § 2 i 3 Ordynacji podatkowej, jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, to podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Stan ten może zostać zmieniony poprzez wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Innymi słowy, w obrocie prawnym, możliwość wyegzekwowania od podatnika zapłaty podatku w określonej wysokości powstaje dopiero w momencie złożenia deklaracji albo wydania decyzji. Z perspektywy poboru podatku moment zawarcia umowy i jej treść nie ma znaczenia.<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> A. Waclawczyk, K. Winiarski [w:] S. Bogucki, A. Waclawczyk, K. Winiarski, Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, Warszawa 2021, art. 7.

<sup>18</sup> M. Łoboda, D. Strzelec, Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego, WKP 2017, LEX/el., Rozdział 6.3.2.1.; H. Dzwonkowski, Charakter prawny deklaracji podatkowych, Pr. i P.

Wymóg podania danych zgodnych z rzeczywistym stanem rzeczy w deklaracji podatkowej zabezpieczony jest sankcją odpowiedzialności karnej skarbowej (por. art. 56 k.k.s.<sup>19</sup>).

Wskazanie odpowiednich kwot w deklaracji podatkowej otwiera organowi podatkowemu możliwość weryfikacji prawidłowości zadeklarowanych podstaw opodatkowania w drodze uruchomienia procedury weryfikacyjnej, o której mowa w art. 6 ust. 3 i 4 u.p.c.c.

Przepisy te stanowią, że w braku określenia przez podatnika wartości przedmiotu czynności prawnej, organ podatkowy wezwie podatnika do takiego określenia w wyznaczonym terminie, a dopiero gdyby podatnik nie zastosował się do wezwania, organ podatkowy dokona oszacowania wartości z uwzględnieniem opinii biegłego lub wyceny rzeczoznawcy.

Jednocześnie, art. 6 ust. 4 u.p.c.c. stanowi, że w sytuacji, w której podatnik, pomimo wezwania organu podatkowego, nie określił wartości czynności cywilnoprawnej lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy dokona jej określenia z uwzględnieniem opinii biegłego lub przedłożonej przez podatnika wyceny rzeczoznawcy. Jeżeli organ podatkowy powoła biegłego, a wartość określona z uwzględnieniem jego opinii różni się o więcej niż 33% od wartości podanej przez podatnika, koszty opinii ponosi podatnik.

Powyższe oznacza, że zgodnie z art. 6 ust. 3 i 4 u.p.c.c. sankcją za niepodanie wartości czynności cywilnoprawnej w deklaracji podatkowej i to pomimo wezwania organu podatkowego jest co najwyżej **koszt sporządzenia opinii biegłego** (i to w sytuacji, gdy wartość podana przez podatnika różni się o więcej niż 33% od wartości ustalonej przez biegłego).

Tymczasem, zgodnie z art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. sankcją za niedokonanie wyodrębnienia wartości rzeczy i praw na moment dokonania sprzedaży (mimo że podatnik i tak będzie musiał ponownie określić te wartości w sporządzanej przez siebie deklaracji podatkowej) jest zastosowanie najwyższej stawki do całego przedmiotu

---

2006/3/23-28, LEX/el.; A. Mariański (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2021, Komentarz do art. 21 o.p., pkt 2.

<sup>19</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 859 ze zm.; dalej: "k.k.s.").



sprzedaży. Powyższe skutkuje koniecznością zapłaty podatku w zawyżonej wysokości.

**(vi) Nieproporcjonalność sensu stricto art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c.**

Powyższe wskazuje na rażąco nieproporcjonalność sankcji nakładanej na podstawie art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. (tj. opodatkowanie stawką 2% rzeczy i praw majątkowych podlegających co do zasady opodatkowaniu stawką 1%).

W ocenie Skarżącej sankcja ta nosi znamiona sankcji oczywiście nieadekwatnej, nieracjonalnej i niewspółmiernie dolegliwej w rozumieniu orzecznictwa TK, np.:

- *„Ustawodawca określając sankcję za naruszenie prawa w szczególności musi respektować (...) zasadę proporcjonalności własnego wkroczenia. Nie może więc stosować sankcji oczywiście nieadekwatnych lub nieracjonalnych albo też niewspółmiernie dolegliwych” (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110)”<sup>20</sup>.*
- *„Dążąc do realizacji zakładanych celów, ustawodawca powinien wybierać środki skuteczne, a zarazem najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne do wspomnianych celów. W szczególności określona w ustawie sankcja za naruszenie prawa nie może być oczywiście nieadekwatna, nieracjonalna ani niewspółmiernie dolegliwa”<sup>21</sup>.*

O braku proporcjonalności art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. świadczy nie tylko rażąco surowa sankcja w nim przewidziana, ale również zbytni i nadmierny formalizm tej regulacji.

Zgodnie z dominującą w orzecznictwie sądów administracyjnych wykładnią tego przepisu (zaprezentowaną również w skarżonym wyroku NSA z dnia      maja 2022 roku, sygn. akt                      ), wyodrębnienie wartości rzeczy i praw majątkowych, którego wymaga art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c., musi być dokonane w treści umowy (lub w załącznikach do niej). Wyodrębnienie, które nastąpiło wcześniej bądź później niż zawarcie umowy, i które nie stanowi elementu treści tej umowy, nie może zostać ocenione jako dokonane równocześnie z czynnością cywilnoprawną w postaci

<sup>20</sup> Wyrok TK z dnia 11 lutego 2014 r., P 24/12, OTK A 2014, nr 2, poz. 9.

<sup>21</sup> Wyrok TK z dnia 10 września 2020 r., K 13/18, LEX nr 3050629.

zawarcia umowy sprzedaży i skutkuje opodatkowaniem najwyższą stawką wszystkich rzeczy i praw majątkowych składających się na zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

Wykładnia dokonana przez NSA oznacza brak możliwości przeprowadzenia przeciwdowodu potwierdzającego dokonanie wyodrębnienia wartości na moment dokonania czynności cywilnoprawnej. Tym samym, podejście to oznacza przyjęcie zasady prawdy formalnej, która zgodnie z orzecznictwem TK jest nie do pogodzenia z zasadą państwa prawnego, np.:

- *„Prawodawca może ograniczyć tutaj dopuszczalne środki dowodowe, ale wykluczenie przeciwdowodu - tak jak to miało w istocie miejsce zakwestionowanych przepisach - oznacza przyjęcie prymatu zasady prawdy formalnej w takim zakresie, jaki jest nie do pogodzenia z zasadą państwa prawnego”<sup>22</sup>.*

Niezależnie od powyższego, niekonstytucyjność art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. nie jest efektem jego rygorystycznej wykładni. Nieproporcjonalność przewidzianego w ww. przepisie obowiązku odnosi się nie tylko do tego, aby wyodrębnienie wartości rzeczy i praw miało miejsce w samej umowie (załącznikach do umowy), ale też w tym, aby wyodrębnienie to zostało dokonane na moment dokonania czynności cywilnoprawnej.

Biorąc pod uwagę fakt, że to wypełniona i złożona przez podatnika deklaracja podatkowa ma znaczenie i doniosłość prawną dla celów poboru PCC, zaś na obliczenie podatku i wypełnienie deklaracji podatnik ma 14 dni (zgodnie z art. 10 ust. 1 u.p.c.c.)

należy uznać, że wymóg wyodrębnienia wartości rzeczy i praw już w momencie zawierania umowy jest nieuzasadniony i nadmiernie dolegliwy dla podatnika.

Tym samym, nawet odmienna wykładnia art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. (dokonana przez WSA w W w sprawie Spółki w wyroku z września 2020 r., sygn.

), zgodnie z którą przepis ten nie wymaga, aby wyodrębnienie miało miejsce w umowie, lecz wystarczające jest, aby podatnik *„dysponował w czasie dokonywania tej czynności dokumentem, z którego wynika wartość składników*

---

<sup>22</sup> Wyrok TK z dnia 27 kwietnia 2004 r., K 24/03, OTK A 2004, nr 4, poz. 33.

*majątkowych będących przedmiotem tej umowy*” nie sprawia, że przepis ten przestaje naruszać zasadę proporcjonalności.

**(vii) Art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. ingeruje w stosunki cywilnoprawne i nie przystaje do realiów gospodarczych**

Art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. narusza zasadę proporcjonalności również z tego względu, że nadmiernie ingeruje w stosunki cywilnoprawne i to w sposób, który przeczy realiom gospodarczym. Jednocześnie, jak wskazano powyżej, przepis ten nie przyczynia się do zapewnienia prawidłowości poboru podatku od czynności cywilnoprawnych, a zatem tym bardziej ingerencja w sferę cywilnoprawną nie jest uzasadniona.

Z art. 535 i nast. k.c. wynika, że elementem konstytutywnym umowy sprzedaży (*essentialia negotii*) jest określenie ceny przedmiotu sprzedaży. Natomiast żaden przepis k.c. nie wymaga, aby w sytuacji, gdy przedmiotem sprzedaży jest zbiór rzeczy i praw majątkowych (np. przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55<sup>1</sup> k.c.), w umowie sprzedaży obligatoryjne było „wyodrębnienie” wartości poszczególnych składników sumarycznie tworzących przedmiot umowy. Strony mogą zatem poprzestać na wskazaniu w treści umowy „sumarycznej” ceny przedmiotu sprzedaży, jakim jest konglomerat rzeczy i praw majątkowych<sup>23</sup>.

Tymczasem, przepis art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. nakłada na podatnika obowiązek wyodrębniania wartości rzeczy i praw majątkowych już w treści umowy. Tym samym, przepis ten nie uwzględnia specyfiki różnorodnych metod wyceny przedsiębiorstw i ich zorganizowanych części. Przepis art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. referuje bowiem wyłącznie do jednej z tych metod – majątkowej metody wyceny zbiorów rzeczy lub praw, które zakłada ustalenie wartości każdego składnika wchodzącego w skład zbywanego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

Powszechnie wskazuje się jednak na wadliwość i niewłaściwość takiego podejścia do wyceny wartości przedsiębiorstw. Podkreśla się bowiem, że wartość przedsiębiorstwa nie stanowi prostej sumy wartości niematerialnych i aktywów:

---

<sup>23</sup> Zob. Nabycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Praktyczne ujęcie prawne, bilansowe oraz podatkowe, Warszawa 2019, red. J. Jurasz, rozdział IX, pkt. 4.4., wyd. elektroniczne Legalis.

- „Tymczasem bardzo często spotykane są przypadki **niewłaściwego podejścia do szacowania wartości przedsiębiorstwa**. Przedsiębiorstwo postrzegane jest często jako zbiór należących do niego składników majątku. Często taka „wycena” przygotowywana jest przez rzeczoznawców majątkowych jako prosta suma wartości nieruchomości i aktywów obrotowych i zupełnie pomija inne elementy mogące mieć wpływ na rzeczywistą wartość przedsiębiorstwa, chociażby takie jak: zdolność dochodowa, wartość znaku towarowego (marki), wartość know-how (patentów, licencji), wartość zgromadzonych i przeszkolonych zasobów pracy itp. Pomija się często specyficzne rodzaje ryzyka, takie jak ryzyko warunkowe”<sup>24</sup>.

W praktyce stosowane są zróżnicowane metody wyceny przedsiębiorstw. Przykładowo popularne są tak zwane **metody dochodowe**, które oparte są na założeniu, że przedsiębiorstwo jest przedmiotem inwestycji kapitałowej, tj. przedsiębiorstwo jest warte tyle, ile wynosi wartość bieżąca sumy wygenerowanych przezeń przyszłych strumieni pieniężnych netto<sup>25</sup>. Oznacza to oderwanie wyceny na potrzeby sprzedaży przedsiębiorstwa bądź jego części od wartości pojedynczych składników majątkowych wchodzących w skład zbywanego zbioru. Zatem dla stron umowy wartość pojedynczych części zbioru rzeczy i praw może nie mieć jakiegokolwiek znaczenia – istotna może być wycena oparta na wspólnie uzgodnionych parametrach:

- „Z samej konstrukcji przedstawionych algebraicznych formuł wynika, że metoda dochodowej wyceny wartości przedsiębiorstwa jest bardzo subiektywna. W zasadzie każdy czynnik tej wyceny jest zależny od założeń przyjętych przez osobę dokonującą wyceny. Mimo tych trudności ta metoda ma znacznie więcej zalet aniżeli każda z metod majątkowych”<sup>26</sup>.

Tym samym, jako że wymóg ustanowiony w art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. odbiega od praktyki rynkowej i realiów gospodarczych, prowadzi on do nadmiernej ingerencji w

---

<sup>24</sup> D. Zarzecki, O Standardach Wyceny Przedsiębiorstw. Zarys Problemu, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 144

<sup>25</sup> H. Buk, M. Mozdzeń [w:] Prawo upadłościowe. Komentarz, wyd. II, red. A. J. Witosz, Warszawa 2021, art. 319.

<sup>26</sup> *Ibidem*.

treść stosunków cywilnoprawnych. Na okoliczność tę zwrócił uwagę sędzia NSA S. Babiarcz:

- *„Przepis art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. jest przepisem podatkowym, a nie cywilnoprawnym i choćby z tego tytułu nie powinien ingerować w treść czynności cywilnoprawnej”*;
- *„Skoro art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. jest przepisem prawa podatkowego, to nie może tym samym kształtować i wpływać sprzecznie z art. 55<sup>2</sup> k.c. na treść aktu notarialnego bądź umowy z podpisami notarialnie poświadczonymi (art. 75<sup>1</sup> § 1 k.c.) w zakresie opisu przedmiotu sprzedaży”<sup>27</sup>.*

W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, iż kluczowym jest prawidłowe dopasowywanie do rzeczywistości gospodarczej nakładanych na podatników obowiązków – tak m.in. prof. R. Mastalski:

- *„Istotne znaczenie dla prawidłowego funkcjonowania podatku w gospodarce ma to, aby wprowadzenie podatku jako elementu zewnętrznego do mechanizmu gospodarczego pozwoliło na jego odpowiednie wkomponowanie w ten mechanizm. Ważne jest bowiem, aby podatki niejako automatycznie dostosowywały się do zmiennych w czasie zjawisk gospodarczych”<sup>28</sup>;*
- *„Racjonalny prawodawca powinien dbać zarówno o to, aby normy prawa podatkowego nie zakłócały funkcjonowania instytucji prawa cywilnego, jak i tworzyć takie konstrukcje, które będą mogły ograniczać wykorzystywanie czynności cywilnoprawnych do obchodzenia prawa podatkowego”.*

### 3. Art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. w świetle zasady równości

W ocenie Skarżącej, regulacja art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. narusza również zasadę równości (art. 64 ust. 1 i 2 w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP).

Wyrażona w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasada równości wobec prawa polega na tym, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną

---

<sup>27</sup> S. Babiarcz, Glosa do wyroku NSA z dnia 12 lutego 2014 r., II FSK 500/12, Rejent 2015, nr 12, s. 209-219.

<sup>28</sup> R. Mastalski, Prawo Podatkowe a Gospodarka, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny ROK LXVII - zeszyt 3 — 2005.

cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących.

Za podstawę dla różnicowania podmiotów nie można uznać samej okoliczności spełnienia obowiązku instrumentalnego:

- *„Z dużą pewnością można jednak przyjąć, że takim kryterium relewantnym nie jest kryterium spełnienia obowiązku instrumentalnego. Innymi słowy, obowiązki instrumentalne zawsze powinny podlegać badaniu z punktu widzenia trzech testów stosowanych w ramach drugiego etapu badania równości według metodologii stosowanej przez Trybunał Konstytucyjny”<sup>29</sup>.*

Wynika to z faktu, że dla właściwego wyodrębnienia podmiotów relewantnych większe znaczenie mają okoliczności faktyczne (ich sytuacja gospodarcza) niż uwarunkowania prawne (różnice wynikające z tego, czy dany podatnik spełnił, czy też nie obowiązek formalny). Obowiązki instrumentalne są bowiem wtórne w stosunku do sytuacji faktycznej, do której się odnoszą.

W konsekwencji dla zbadania zgodności zaskarżonego przepisu z zasadą równości wyrażoną w art. 32 Konstytucji RP konieczne jest udzielenie odpowiedzi na trzy wypracowane w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego pytania: *„[o]cena, czy odstępstwa te są dozwolone wymaga z kolei udzielenia odpowiedzi na następujące pytania:*

- a) czy odstępstwa mają charakter relewantny (tekst jednia: są racjonalnie uzasadnione i pozostają w bezpośrednim związku z treścią i celem przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma);*
- b) czy odstępstwa odpowiadają wymogom wynikającym z zasady proporcjonalności (tekst jednia: waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy pozostaje w odpowiedniej proporcji*

---

<sup>29</sup> P. Mikuła, *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu*, Warszawa 2019.

*do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych);*

*c) czy odstępstwa pozostają w związku z innymi zasadami konstytucyjnymi i chronionymi przez nie wartościami, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych”<sup>30</sup>.*

Dla odpowiedzi na pierwsze z powyższych pytań konieczne jest zbadanie, czy dana regulacja jest:

- użyteczna do osiągnięcia jej celu oraz
- pozostaje ona w bezpośrednim związku z zasadniczą treścią przepisów, w których jest zawarta.

**Użyteczność dla osiągnięcia celu regulacji jest w zasadzie tożsama z testem przydatności stosowanym w ramach zasady proporcjonalności<sup>31</sup>.** W związku z tym, z uwagi na spostrzeżenia poczynione powyżej Skarżąca uważa, że zaskarżana regulacja nie jest użyteczna dla osiągnięcia wyznaczonych przez ustawodawcę celów.

Dodatkowo, Skarżąca zwraca uwagę na niekonsekwencje ustawodawcy przy formułowaniu zaskarżonego obowiązku i sankcji za jego niedopełnienie lub nierzetelne wypełnienie. Stanowi to przykład nierówności, gdyż w przypadku, gdy dwa podmioty naruszyły zaskarżany obowiązek instrumentalny: jeden poprzez jego niewypełnienie, a drugi poprzez jego nierzetelne wykonanie, negatywne skutki poniesie wyłącznie ten pierwszy.

W odniesieniu do kryterium pozostawania w bezpośrednim związku z zasadniczą treścią przepisów, Skarżąca podziela stanowisko przedstawione w doktrynie, że „[z]a *niespełniające tego kryterium należałoby uznać również takie obowiązki, które nie uwzględniają dynamiki procesów gospodarczych i różnorodności stanów faktycznych – a zatem takich, których treścią jest np. złożenie ściśle określonych dokumentów w ściśle określonym czasie nawet wówczas, gdy ich treść lub termin złożenia nie przystaje do rzeczywistości gospodarczej. Chodzić tutaj zatem będzie*

<sup>30</sup> Wyrok TK z dnia 18 marca 2014 r., SK 53/12, OTK-A 2014, nr 3, poz. 32.

<sup>31</sup> P. Mikuła, *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu*, Warszawa 2019.

*o zidentyfikowanie celów danego obowiązku (zapobieganie nadużyciom, zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania, ułatwianie kontroli podatkowej, ewentualnie ochrona praw podatnika) oraz zbadanie, czy w danej sytuacji rzeczywiście dany obowiązek instrumentalny służy osiągnięciu tego celu*<sup>32</sup>.

Skarżąca wykazała powyżej, że zaskarżana norma całkowicie nie uwzględnia realiów gospodarczych, a dodatkowo wbrew istocie autonomii prawa podatkowego modyfikuje elementy umowy zbycia zbioru rzeczy.

Z uwagi na powyższe, odstępstwo od zasady równości następujące na skutek zastosowania wobec podatnika sankcji, o której mowa w art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c., nie może zostać uznane za relewantne.

Drugie pytanie dotyczy wymogów wynikających z zasady proporcjonalności, jest to zatem pytanie bezpośrednio powiązane z testem proporcjonalności sensu stricto. Z całą pewnością wprowadzone przez ustawodawcę zróżnicowanie dotyka przysługującego podatnikom prawa własności. Natomiast nie można jednoznacznie wskazać, jakim wartościom konstytucyjnym zaskarżany przepis ma służyć. **W szczególności z uwagi na wcześniej omówioną niecelowość regulacji art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. nie można uznać, że przepis ten służy realizacji zasady powszechności opodatkowania, czy zasadzie ponoszenia ciężarów podatkowych.** Oznacza to, że wprowadzone zróżnicowanie jest nieproporcjonalne, gdyż o ile z łatwością można zidentyfikować naruszenie konstytucyjnego prawa własności, to korzyści w zakresie realizacji innych zasad konstytucyjnych są znikome.

Podobnie jak w przypadku kryteriów dotyczących zasady proporcjonalności już jedna negatywna odpowiedź skutkuje koniecznością uznania danej regulacji za niekonstytucyjną. W konsekwencji w ocenie Skarżącej art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. jest niezgodny z wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP zasadą równości.

### III. UDOKUMENTOWANIA DATY DORĘCZENIA WYROKU

Orzeczeniem naruszającym prawa konstytucyjne Skarżącej jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia      maja 2022 r. (sygn. akt      ). Wyrok ten został doręczony pełnomocnikowi Skarżącej dnia 23 czerwca 2022 r. za

---

<sup>32</sup> Ibidem.



pośrednictwem portal ePUAP. Na potwierdzenie daty doręczenia orzeczenia Skarżąca składa urzędowe poświadczenie doręczenia wyroku (por. art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o TK).

#### **IV. INFORMACJA, CZY OD WYROKU NSA Z DNIA MAJA 2022 R., ZOSTAŁ WNIESIONY NADZWYCZAJNY ŚRODEK ZASKARŻENIA**

Od wyroku NSA z dnia      maja 2022 r. (sygn. akt      ) nie został wniesiony nadzwyczajny środek zaskarżenia.

Powołany wyżej wyrok jest ostateczny i nie podlega dalszemu zaskarżeniu. Przepisy prawa nie przewidują środków zaskarżenia wyroków wydawanych przez Naczelny Sąd Administracyjny (art. 168 § 1 i art. 173 – art. 198 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 329, ze zm.). W powołanym wyżej wyroku rozstrzygnięto ostatecznie o konstytucyjnych prawach Skarżącej (w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji RP), a niniejsza skarga konstytucyjna została wniesiona po wyczerpaniu drogi prawnej (art. 77 ust. 1 ustawy o TK).

\*\*\*

Mając powyższe na uwadze, wnoszę o:

1. Stwierdzenie, że art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 Konstytucji RP,
2. Stwierdzenie, że art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP,
3. Zasądzenie na rzecz Skarżącej zwrotu kosztów postępowania przed Trybunałem według norm przepisanych na podstawie art. 54 ust. 2 ustawy o TK.