



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, dnia 16 września 2011 r.

Sygn. akt P 41/10

BAS-WPTK-2075/10

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCLARIA	
wpl. dnia	16. 09. 2011
L.dz. L. zał.	

Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 27 pkt 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 6 września 2010 r. (sygn. akt P 41/10), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 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.) w zakresie, w jakim po przedawnieniu zobowiązania podatkowego wynikającego z obowiązku podatkowego powstałego z chwilą zawarcia umowy pożyczki, przewiduje powstanie obowiązku i zobowiązania podatkowego według 20% stawki podatku z chwilą powołania się przez podatnika na fakt dokonania tej czynności cywilnoprawnej przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego, **jest zgodny** z art. 2 i art. 32 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji oraz **nie jest niezgodny** z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Ponadto, wnoszę o **umorzenie postępowania** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym w części dotyczącej zarzutu niezgodności art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. w zakresie, w jakim dopuszcza stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe albo przestępstwa skarbowe, z art. 2 Konstytucji, z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

1. Pytanie prawne, leżące u podstaw niniejszej sprawy, zostało sformułowane w związku z postępowaniem toczącym się przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Warszawie (dalej: WSA w Warszawie lub sąd pytający), w sprawie ze skargi B S na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W w przedmiocie uchylecia decyzji i określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych (sygn. akt).

Przepisem określonym w pytaniu prawnym jako przedmiot kontroli jest art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 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: ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych lub u.p.c.c.), w zakresie, w jakim przewiduje – w stosunku do podatników będących osobami fizycznym, po przedawnieniu zobowiązania podatkowego powstałego z tytułu zawarcia umowy pożyczki – ponowne powstanie obowiązku i zobowiązania podatkowego, od tej samej czynności cywilnoprawnej według dziesięciokrotnie wyższej 20% stawki podatku, z chwilą powołania się przez podatnika na fakt jej dokonania przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego.

2. Analizując formalnoprawne aspekty przedmiotu kontroli wskazanego w pytaniu prawnym, należy skupić się na dwóch kwestiach.

Po pierwsze, należy odnieść się do rozbieżności pomiędzy sposobem ujęcia zakwestionowanych przepisów w *petitum* pisma wszczynającego postępowanie oraz w jego uzasadnieniu. W pierwszym wypadku sąd pytający zwraca się do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, w drugim swoje wątpliwości odnosi – w zależności od kontekstu – do regulacji (postanowień) wynikających również z „art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. i art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c.” (uzasadnienie pytania prawnego, s. 10, 11 i 14) a nawet do „art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. w zw. z art. 7 ust. 5

pkt 1 u.p.c.c” (uzasadnienie pytania prawnego, s. 14). W świetle wyodrębnionego przez sąd zakresu zaskarżenia, zarzutów i przytoczonych na ich poparcie argumentów (w pytaniu prawnym niekonstytucyjność wyraźnie wiązana jest z nowelizacją ustawy o podatku dochodowym od czynności cywilnoprawnych, która ustaliła 20% stawkę podatku) Sejm przyjmuje, że odnotowana różnorodność w oznaczeniu przedmiotu kontroli stanowi jedynie niezamierzony brak konsekwencji sądu, a w efekcie nie może modyfikować określonej w *petitum* pytania prawnego konfiguracji, w jakiej art. 7 ust. 5 pkt 1 i – związkowy względem niego – art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych poddane zostały ocenie konstytucyjności. Przekonanie o trafności tego założenia skłoniło także Sejm do odpowiedniego skorygowania relacjonowanych poniżej zarzutów sądu.

Po drugie, należy zauważyć, że zakres normowania art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. jest szerszy od zakwestionowanego przez sąd (który swoje zastrzeżenia kieruje wyłącznie względem wynikającego z tych przepisów ponownego powstania – w stosunku do podatników będących osobami fizycznym, po przedawnieniu zobowiązania podatkowego powstałego z tytułu zawarcia umowy pożyczki – obowiązku i zobowiązania podatkowego, od tej samej czynności cywilnoprawnej, według dziesięciokrotnie wyższej 20% stawki podatku, z chwilą powołania się przez podatnika na fakt jej dokonania przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego). Pomijając w tym miejscu redakcyjne (techniczne) aspekty ujęcia zakresu zaskarżenia (decydujące o nieco innym jego sformułowaniu w *petitum* niniejszego pisma), Sejm pragnie podkreślić, że swoje stanowisko ogranicza jedynie do tych problemów konstytucyjnych, które mieszczą się w wyznaczonym przez sąd pytający zakresie kontroli. Konieczność ta wynika nie tylko z obowiązującej w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym zasady skargowości (art. 66 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, Dz. U. Nr 102, poz. 643; dalej ustawa o TK), ale – co równie istotne – z reguł decydujących o dopuszczalności pytania prawnego, w tym zwłaszcza wymogu spełnienia przesłanki funkcjonalnej (art. 3 i art. 32 ust. 3 ustawy o TK). Poza obszarem analizy pozostaną więc te wszystkie zagadnienia towarzyszące regulacji art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c., które – choć wymieniane niekiedy w literaturze przedmiotu jako kontrowersyjne – nie są

relewantne względem okoliczności sprawy sądowoadministracyjnej, leżącej u podstaw pytania prawnego.

II. Zasada ochrony praw nabytych i pewności prawa

1. Zarzuty sądu pytającego

Pierwszy, spośród sformułowanych w pytaniu prawnym zarzutów, dotyczy niezgodności art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. z zasadą państwa prawnego, określoną w art. 2 Konstytucji. Zdaniem sądu, kwestionowana regulacja wykracza poza przyznany ustawodawcy obszar swobody regulacyjnej w sferze władztwa daninowego przez to, że sankcjonuje obowiązek zapłaty podatków po ich wygaśnięciu na skutek przedawnienia i to w wysokości wielokrotnie wyższej niż zobowiązanie pierwotne.

Instytucja przedawnienia – występująca niemal we wszystkich gałęziach prawa, zarówno tych zaliczanych do prawa publicznego, jak i prywatnego – pełni funkcję gwarancyjną dla zobowiązanego. Wskutek upływu czasu następuje stabilizacja sytuacji prawnej dłużnika. Z mocy prawa, bez konieczności wydawania decyzji, przestaje istnieć stosunek zobowiązaniowy pomiędzy wierzycielem podatkowym i podatnikiem. Organy administracji publicznej, które nie podjęły stosownych działań w okresie biegu terminu przedawnienia, pozbawione są możliwości ingerencji w prawa i obowiązki podatnika. Zdaniem WSA w Warszawie, postanowienia art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. burzą ten stan. Powodują, że podatnik, wraz z powołaniem się w postępowaniu podatkowym na fakt zawarcia czynności cywilnoprawnej, traci uprawnienia i gwarancje nabyte z upływem przedawnienia.

Rozpatrując, czy zakwestionowana regulacja nie narusza zasady ochrony praw nabytych (zakazującej m.in. arbitralnego ograniczania praw podmiotowych przysługujących jednostce), która wynika z zasady państwa prawnego, sąd pytający skonfrontował z zakotwiczonymi w niej wartościami cel przepisów poddanych ocenie konstytucyjności, za jaki uznał zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania. W konkluzji doszedł do przekonania, że nie można uznać, by u podstaw ograniczenia uprawnień podatnika nabytych wskutek przedawnienia leżały wartości o wyższej randze. Podkreślił przy tym, że w sytuacji, gdy podatek „po przedawnieniu”

wymierzany jest według wielokrotnie wyższej stawki niż zobowiązanie pierwotne, negatywne skutki art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. są wręcz maksymalizowane, zamiast ograniczane do niezbędnego minimum.

2. Wzorzec kontroli

1. Wskazany jako wzorzec kontroli art. 2 Konstytucji, głosi, iż Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Z zasady tej w orzecznictwie konstytucyjnym i w doktrynie wyprowadza się daleko idące konsekwencje, zarówno gdy chodzi o same wymagania co do techniki legislacyjnej (zasada przyzwoitej legislacji, określoności przepisów), jak i co do bezpieczeństwa prawnego (zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa, zasada ochrony praw nabytych). Trybunał Konstytucyjny podkreśla w swoich judykatach (zob. np. wyrok pełnego składu TK z 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02), że teoretycznie wyróżnione i nazwane zasady na tle konkretnych stanów faktycznych splatają się ze sobą; niejasność przepisu w praktyce zwykle oznacza niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo; z kolei zróżnicowanie indywidualnych rozstrzygnięć pociąga za sobą postrzeganie prawa jako niesprawiedliwego i utratę zaufania obywateli do państwa.

2. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, „zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i do prawa, określana także jako zasada lojalności państwa wobec obywatela, wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny. Przyjmowane przez ustawodawcę nowe unormowania nie mogą zaskakiwać ich adresatów, którzy powinni mieć czas na dostosowanie się do zmienionych regulacji i spokojne podjęcie decyzji co do dalszego postępowania” (tak m.in. wyroki TK z: 7 lutego 2001 r., sygn. akt K 27/00 oraz 16 czerwca 2003 r., sygn. akt K 52/02). Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, a więc takim zespole

cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie systemu, jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa, umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych. Prawodawca narusza wartości znajdujące się u podstaw omawianej zasady wtedy, gdy jego rozstrzygnięcie jest dla jednostki zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła go przewidzieć, szczególnie zaś wtedy, gdy przy jego podejmowaniu prawodawca mógł przypuszczać, że gdyby jednostka przewidywała zmianę prawa byłaby inaczej zadecydowała o swoich sprawach (zob. m.in. wyrok TK z 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00).

Z zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i do prawa wynika m.in. nakaz ochrony praw nabytych. Ustalając znaczenie tej zasady, Trybunał Konstytucyjny stwierdzał, że „zasada ochrony praw nabytych zakazuje arbitralnego znoszenia lub ograniczania praw podmiotowych przysługujących jednostce lub innym podmiotom prywatnym występującym w obrocie prawnym. Zasada ochrony praw nabytych zapewnia ochronę praw podmiotowych – zarówno publicznych jak i prywatnych. Poza zakresem stosowania tej zasady znajdują się natomiast sytuacje prawne, które nie mają charakteru praw podmiotowych ani ekspektatyw tych praw” (m.in. wyrok TK z 22 czerwca 1999 r., sygn. akt K 5/99). Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie przypominał, że ochrona praw nabytych nie jest równoznaczna z nienaruszalnością tych praw. Zasada ochrony praw nabytych nie ma charakteru absolutnego i nie zakazuje stanowienia regulacji mniej korzystnych dla jednostki, jeżeli przemawia za tym inna wartość konstytucyjna. W sytuacji kolizji zasady ochrony praw nabytych i innej zasady konstytucyjnej, może zachodzić konieczność przyznania pierwszeństwa tej drugiej zasadzie i dopuszczenia w określonym zakresie ingerencji w sferę praw nabytych. W takim przypadku prawodawca powinien jednak ustanowić regulacje, które ułatwią jednostce dostosowanie się do zmienionej sytuacji.

Analizując relację między zasadą ochrony zaufania do państwa i do prawa a zasadą ochrony praw nabytych, Trybunał Konstytucyjny zwracał uwagę, że

pierwsza z wymienionych zasad ma charakter bardziej ogólny. Zakres jej stosowania obejmuje w zasadzie wszelkie sytuacje, w których dana regulacja prawna stanowi podstawę do układania przyszłych działań przez jednostkę. Zakres stosowania zasady ochrony praw nabytych jest węższy i obejmuje tylko takie przypadki, w których dana regulacja prawna stanowi źródło praw podmiotowych, bądź ekspektatyw tych praw. Naruszenie zasady ochrony praw nabytych jest jednocześnie naruszeniem nakazu ochrony zaufania jednostki do państwa i do prawa, natomiast nie każde naruszenie tej drugiej zasady polega na ingerencji w sferę praw nabytych. W obu przypadkach istota ochrony jest jednak identyczna (zob. wyrok TK z 16 czerwca 2003 r., sygn. akt K 52/02).

3. Jakkolwiek Trybunał Konstytucyjny w swoim dotychczasowym orzecznictwie przede wszystkim zwracał uwagę, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa stanowi konstytucyjny element zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji, to jednak podkreślał też, iż z punktu widzenia tej zasady w sferze danin publicznych istotne znaczenia ma ponadto art. 84 Konstytucji. W myśl tego przepisu każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. W wyroku z 2 kwietnia 2007 r. (sygn. akt SK 19/06) wskazał m.in., że: „Art. 84 Konstytucji zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie, tak aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań. Należy w związku z tym zauważyć, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i do prawa w sferze danin publicznych znajduje podstawę w art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego analizowana zasada wymaga w szczególności, aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku”.

3. Analiza zgodności

1. Rozstrzygnięcie przedstawionej przez WSA w Warszawie wątpliwości co do zgodności zaskarżonych przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych z art. 2 Konstytucji w aspekcie pewności prawa i bezpieczeństwa prawnego należy

poprzedzić charakterystyką obowiązku podatkowego, wynikającego z art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c.

Rozpocząć należy stwierdzeniem, że zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. powołanie się przez podatnika na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej – w realiach niniejszej sprawy jest to zawarcie umowy pożyczki – w warunkach określonych w tym przepisie (tj. w sytuacji, gdy podatnik nie złożył deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku, a następnie powołuje się przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt jej dokonania) jest zdarzeniem, które powoduje powstanie obowiązku podatkowego innego niż ten, który jest konsekwencją dokonanej czynności cywilnoprawnej. Innymi słowy, sytuacja faktyczna uregulowana w hipotezie art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. rodzi nowy w stosunku do określonego w art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c. obowiązek podatkowy.

Nie ma przy tym znaczenia, że w odniesieniu do regulacji art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. organy wymiaru sprawiedliwości posługują się niekiedy frazami: „odnowienie obowiązku podatkowego”, „niejako odżycie obowiązku podatkowego”, „nowacja lub też ponowne powstanie obowiązku podatkowego”. Niezależnie bowiem od stosowanej terminologii, wśród sądów nie istnieje rozbieżność co do tego, że obowiązek podatkowy powstaje wskutek (ewentualnie: z chwilą) powołania się na umowę pożyczki – zob. m.in. wyroki: WSA w Poznaniu z 22 października 2009 r., sygn. akt III SA/Po 282/09; WSA w Gliwicach z 14 grudnia 2009 r., sygn. akt I SA/Gl 439/09; WSA w Olsztynie z 5 maja 2010 r., sygn. akt I SA/OI 184/10 oraz WSA w Łodzi z 10 sierpnia 2010 r., sygn. akt I SA/Łd 415/10, precyzując nawet niekiedy, że: „Nie jest to oczywiście swoista reaktywacja z mocą wsteczną wcześniejszego obowiązku podatkowego. Mamy tu mechanizm zastąpienia dawnego obowiązku podatkowego nowym, obejmującym jednak tylko tego podatnika, który powołuje się na wcześniej dokonaną czynność” (tak w wyroku WSA w Bydgoszczy z 17 lutego 2010 r., sygn. akt I SA/Bd 944/09; podobnie w wyrokach: WSA w Krakowie z 5 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 1711/09 i WSA w Łodzi z 10 sierpnia 2010 r., sygn. akt I SA/Łd 415/10).

Trzeba także podkreślić, że jakkolwiek obydwie wymienione wyżej obowiązki podatkowe wiążą się z tym samym przedmiotem opodatkowania (tj. wskazaną w art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. b u.p.c.c. umową pożyczki pieniędzy lub rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku), warunki ich aktualizacji nie dają podstaw do formułowania

zarzutu podwójnego opodatkowania. Abstrahując od odrębnej i jak dotąd nieprzesądzonej przez Trybunał kwestii konstytucyjności podwójnego opodatkowania, należy bowiem zauważyć, że nie jest możliwe jednocześnie obciążenie tymi obowiązkami tego samego podmiotu w odniesieniu do tego samego przedmiotu opodatkowania (tej samej umowy pożyczki). Powstanie obowiązku podatkowego uregulowanego w zakwestionowanych przez WSA w Warszawie przepisach ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych jest uwarunkowane m.in. niewykonaniem zobowiązania podatkowego pochodnego względem dokonania czynności prawnej i zaistnieniem okoliczności, w których wykonanie to nie jest już możliwe (wskutek upływ okresu przedawnienia).

W dalszej kolejności należy ustalić, czy taka konstrukcja podatkowa, zakładająca obowiązywanie dwóch alternatywnych reżimów opodatkowania tego samego przedmiotu (wskazanego przez ustawodawcę w art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. b u.p.c.c. w sposób ogólny i uproszczony, nie jako sytuacja, której zaistnienie powoduje powstanie obowiązku podatkowego, lecz sfera ludzkiego zachowania, charakterystyczna dla sytuacji podlegającej opodatkowaniu), jest w świetle Konstytucji dopuszczalna.

2. Rozważania nad trafnością przywołanych przez sąd pytający argumentów rozpocząć należy przypomnieniem, że według sądu konstytucyjnego: „[W]yjściowym i trwałym założeniem przy ocenie legislacji podatkowej przez Trybunał jest pogląd o względnej swobodzie ustawodawcy w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa” (tak m.in. w wyrokach pełnego składu TK z: 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02 oraz 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02). Ten sam punkt widzenia jeszcze dobitniej zaprezentował Trybunał w wyroku z 25 listopada 1997 r., w którym stwierdził, że: „[A]rt. 217 [Konstytucji – uwaga własna] wyraźnie zalicza regulowanie spraw podatków (a tym określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków) do wyłączności ustawy, ale nie formułuje materialnych ograniczeń, które wyznaczałyby treści i kierunki przyjmowanych rozwiązań. Tym bardziej należy uznać, że ustalanie owych treści i kierunków zostało pozostawione ustawodawcy zwykłemu. Nie zwalnia to oczywiście od obowiązku przestrzegania wszystkich norm, zasad i wartości wynikających z konstytucji (by wspomnieć choćby o zasadzie równości czy ochronie własności), zawsze jednak domniemanie przemawia za prawidłowością jego rozstrzygnięć” (sygn. akt K 26/97).

Okazją do pogłębienia refleksji na temat znaczenia normatywnego art. 217 Konstytucji był późniejszy wyrok z 9 listopada 1999 r. (sygn. akt K 28/98, zob. także wyrok TK z 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98), w którym Trybunał wskazał: „Art. 217 – analizowany łącznie z art. 84 Konstytucji – daje wyraz zasadzie władztwa podatkowego, zgodnie z którym państwo – poprzez decyzje ustawodawcze – ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w polu jego władzy w celu sfinansowania zadań publicznych. Szczególny charakter daninowych regulacji prawnych jest związany z procesem wykonalności ustawy, którego efekt końcowy związany jest z wykonaniem zobowiązania podatkowego przez podatników, płatników lub inkasentów ze wszystkimi konsekwencjami w zakresie oceny realizacji czynności materialnoprawnych (T. Dębowska–Romanowska, *Obliczanie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, PiP 1998, z. 7, s. 32). W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego konsekwentnie wskazywano, że nie jest on (tj. Trybunał) uprawniony do formułowania ocen odnośnie celowości przyjmowanych unormowań. Swoboda legislacyjna władzy ustawodawczej w zakresie ustawodawstwa podatkowego była wielokrotnie podkreślana w orzecznictwie Trybunału. W wyroku K. 12/98 (OTK ZU Nr 6/1998, poz. 98, s. 538) Trybunał skonstatował, że: «stwierdzano już wielokrotnie – a aktualność tych stwierdzeń utrzymuje się w pełni pod rządami nowej konstytucji, iż ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym. Nabiera to szczególnego znaczenia w okresie przemian ustrojowych» (orzeczenie z 7 grudnia 1993 r., sygn. K. 7/93, OTK w 1993 r., cz. II, s. 410, a także orzeczenie z 29 maja 1996 r., sygn. K. 22/95, OTK ZU Nr 3/1996, s. 187; orzeczenie z 23 października 1996 r., sygn. K. 1/96, OTK ZU Nr 5/1996, s. 332; wyrok z 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97, OTK ZU Nr 5-6/1997, s. 445-446). «Władza ustawodawcza ma w tej dziedzinie [systemu podatkowego] szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych (...) Zadanie parlamentu polega (...) na kształtowaniu polityki podatkowej w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewniał państwu systematyczne dochody umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania podatników» (orzeczenie z 12 stycznia 1995 r., sygn. K. 12/94, OTK w 1995 r., cz. I, s. 27)».

Także w piśmiennictwie podkreśla się, że funkcją podatków może być nie tylko dostarczanie dochodów związkom publicznoprawnym, czyli względy fiskalne, ale

również oddziaływanie w celu wywołania pożądaných zachowań. Jak stwierdza B. Brzeziński: „Odpowiednie ukształtowanie konstrukcji podatku, tj. ustalenie jego zakresu podmiotowo-przedmiotowego, budowa skal podatkowych, ulg i zwolnień podatkowych oraz zasad zapłaty podatku może mieć na celu oddziaływanie na zachowanie podatnika w pożądaný przez ustawodawcę sposób. Realizacja funkcji pozafiskalnych możliwa jest z tej przyczyny, że podatnik dokonuje wyborów co do sposobów postępowania i podejmuje decyzje gospodarcze mając na względzie wysokość obciążenia podatkowego, jakie to za sobą pociąga” (B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 74).

3. Zdaniem Sejmu, powiązanie powstania obowiązku podatkowego z faktem powołania się przez podatnika na czynność cywilnoprawną, z dokonaniem której związany był inny obowiązek podatkowy (skutkujący zobowiązaniem, które uległo przedawnieniu), przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego, i ustanowienie 20% stawki podatkowej od umowy pożyczki, na którą powołuje się podatnik, mieści się w zakresie swobody regulacyjnej Sejmu i znajduje silne uzasadnienie ze względu na przypisane mu funkcje.

Przede wszystkim należy podkreślić, że chociaż kwestionowana regulacja niewątpliwie wywołuje dolegliwość po stronie nierzetelnych podatników, nie została uchwalona w celu ich represjonowania. Osoby, które nie wywiązują się ze zobowiązania podatkowego, wynikającego z obowiązku powstałego z chwilą zawarcia umowy pożyczki (nie płacą podatku według 2% stawki) podlegają typowym skutkom, jakie przewidziane zostały dla nierzetelnych podatników – ich zaległość podatkowa zostaje obciążona odsetkami, zaś po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, ich zobowiązanie podatkowe wygasa, wskutek czego osiągają korzyść równą skapitalizowanej kwocie nieuiszczonego podatku (2%). Inną jest sytuacja, w której nierzetelni podatnicy chcą z nieopodatkowanej czynności prawnej uczynić przesłankę zwolnienia się ze zobowiązania podatkowego z tytułu dochodów nieujawnionych, czyli osiągnąć korzyść polegającą na drastycznym zredukowaniu stawki podatkowej (z 75% do 2%). Właśnie zapobieganie zjawisku obchodzenia prawa regulującego opodatkowanie dochodów nieujawnionych (nie zaś – jak przyjął sąd pytający – zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania czynności cywilnoprawnej, jaką stanowi pożyczka) było zasadniczym motywem uchwalenia

nowelizacji art. 7 u.p.c.c. w drodze 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).

Prezentowany pogląd znajduje potwierdzenie nie tylko w materiałach dokumentujących przebieg procesu legislacyjnego (por. Biuletyny nr 1100/V kad. oraz 1119/V kad. z posiedzenia Komisji Finansów Publicznych odpowiednio: 20 i 21 września 2006 r.), ale także w praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych. W wyroku z 8 kwietnia 2011 r. (sygn. akt II FSK 2104/09) Naczelny Sąd Administracyjny wskazał: „Sposób zredagowania powyższego przepisu świadczy, że tylko w sytuacji zainicjowanej przez podatnika w trakcie czynności kontrolnych lub postępowania podatkowego, tj. gdy «powołuje się na fakt zawarcia pożyczki», od której nie zapłacono podatku lub nie udokumentowano transakcji w sposób przewidziany prawem, stosuje się stawkę sankcyjną podatku. Powyższą wykładnię gramatyczną omawianego przepisu potwierdza również wykładnia celowościowa, a mianowicie utrudnienie obchodzenia przepisu prawa podatkowego w zakresie dochodów ze środków nieujawnionych, nie zaś opodatkowanie stawką sankcyjną każdej ujawnionej w toku postępowania kontrolnego pożyczki, od której nie zapłacono należnego podatku od czynności cywilnoprawnych. [...] Ujawnienie w trakcie kontroli przeprowadzonej przez organ podatkowy faktu braku zapłaty podatku od udzielonej pożyczki i braku złożenia stosownej deklaracji w podatku od czynności cywilnoprawnych uzasadniało jedynie podstawę do określenia przez organ podatkowy zobowiązania w normalnej a nie sankcyjnej stawce podatku. Sankcję za nieterminowe spełnienie obowiązku podatkowego ciążącego na biorącym pożyczkę (art. 4 pkt 1 u.p.c.c.) a powstałego z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej stanowią odsetki” (tak samo w wyroku NSA z 8 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2105/09; aprobując względem tego stanowiska na tle wyroku WSA w Olsztynie z 17 września 2009 r., sygn. akt I SA/OI 521/09 zob. D. Strzelec, *Sankcyjne stawki w podatkach majątkowych*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 4, s. 19-20).

Bez znaczenia pozostaje przy tym przyjęta przez część sądów konwencja określania 20% stawki podatku jako „sankcyjnej” (tak np. wyroki: WSA w Poznaniu z 22 października 2009 r., sygn. akt III SA/Po 282/09; WSA w Krakowie z 5 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 1711/09; NSA z 8 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2104/09; WSA w Kielcach z 5 maja 2011 r., sygn. akt I SA/Ke 214/11), tym bardziej,

że równie często sądy posługują się wobec niej mianem „stawki sanacyjnej” (tak np. wyroki: WSA w Olsztynie z 17 września 2009 r., sygn. akt I SA/OI 520/09; WSA w Gliwicach z 14 grudnia 2009 r., sygn. akt I SA/GI 439/09; WSA w Olsztynie z 5 maja 2010 r., sygn. akt I SA/OI 184/10; WSA w Łodzi z 10 sierpnia 2010 r., sygn. akt I SA/Łd 415/10; WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 19 stycznia 2011 r., sygn. akt I SA/Go 1172/10), które przecież akcentuje raczej legalizujący, niż represyjny cel omawianych przepisów.

Skądinąd podmioty klasyfikujące podatek wynikający z powołania się przez podatnika na czynność cywilnoprawną, z dokonaniem której związany był inny obowiązek podatkowy (skutkujący zobowiązaniem, które uległo przedawnieniu), przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego, jako „sankcyjny”, uzasadniają to głównie wysokością stawki podatkowej, wynoszącej 20%. Niewątpliwie jest ona znacząca, jednak warto zauważyć, że stanowi dolegliwość jedynie w porównaniu ze stawką podatkową powiązaną z obowiązkiem podatkowym wynikającym z dokonania czynności cywilnoprawnej (2%), przywilej zaś, jeśli będzie konfrontowana ze stawką podatkową 75%, jaka dotyczy dochodów nieujawnionych.

Ratio legis analizowanej regulacji należy rozpatrywać z uwzględnieniem konstytucyjnej zasady powszechności ponoszenia danin publicznych i wynikających z niej obowiązków państwa. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 16 marca 2010 r. (sygn. akt K 24/08): „Jednym z obowiązków ciążących z mocy Konstytucji na «każdym» [...] jest ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych określonych w ustawie (art. 84), natomiast nakładanie danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy (art. 217). Wyrażenie «ciężary i świadczenia publiczne» ma najszerszy zakres znaczeniowy, z kolei «daniny publiczne» są kategorią «świadczeń publicznych». Daniny te to świadczenia powszechne, przymusowe, bezzwrotne, ustalane jednostronnie na rzecz podmiotu prawa publicznego w celu realizacji zadań publicznych, a zaliczają się do nich podatki, rozmaite opłaty administracyjne (np. adiacenckie) oraz cła (patrz definicja podatku w orzeczeniu z 29 maja 1996 r., sygn. K 22/95, OTK ZU nr 3/1996, poz. 21), a także abonament RTV [...]. Z art. 217 Konstytucji wynika tzw. władztwo daninowe (zwane też

podatkowym) państwa, a więc prawo stanowienia i egzekwowania danin publicznych, w czym państwo dysponuje znacznym stopniem swobody. Zasada powszechności ponoszenia danin publicznych oznacza, że wszyscy, na równych zasadach, przyczyniają się do pokrywania wspólnych potrzeb, przy czym przedmiotem obowiązku daninowego mogą być rozmaite stany faktyczne i prawne. Zarazem rodzi to po stronie państwa obowiązek wprowadzenia takich gwarancji instytucjonalnych, które zapewniłyby organom władzy wykonawczej kontrolę prawidłowego wywiązywania się z tego obowiązku przez wszystkich zobowiązanych (tak: wyrok z 11 kwietnia 2000 r., sygn. K 15/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 86). Ustawodawcy dotyczy też wymóg, by w samej ustawie zostały uregulowane wszystkie podstawowe elementy, i to w sposób kompletny, precyzyjny i jednoznaczny (tak np.: wyrok z 9 listopada 1999 r., sygn. K 28/98, OTK ZU nr 7/1999, poz. 156). Państwo powinno wprowadzić gwarancje instytucjonalne zapewniające organom władzy wykonawczej kontrolę i egzekwowanie wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych, zarówno na etapie postępowań zabezpieczających zapłatę należności, jak i na etapie postępowań egzekucyjnych (wyrok z 26 listopada 2007 r., sygn. P 24/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126). Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że ustanowienie sankcji tam, gdzie przepisy nakładają na osoby fizyczne lub prawne obowiązki, jest powinnością ustawodawcy, ponieważ brak przepisu o charakterze represyjnym (w tym przepisu umożliwiającego sprawną egzekucję administracyjną) powoduje, iż przepis staje się martwy, a niespełnianie obowiązku nagminne (wyrok z 18 kwietnia 2000 r., sygn. K 23/99, OTK ZU nr 3/2000, poz. 89)". Podobnie w wyroku z 16 kwietnia 2002 r. sąd konstytucyjny wskazał: „Państwo ma bowiem obowiązek zabezpieczenia swoich praw związanych z daninami publicznymi. Są one istotnym elementem dobra wspólnego, którego strażnikiem są przede wszystkim właściwe organy państwa. Państwo chroni w ten sposób wartości najwyższe Rzeczypospolitej, a przez to prawa innych obywateli. Zabezpiecza przez to także realizację podstawowych zadań publicznych. Potrzeba ich realizacji może prowadzić do dalej idących ograniczeń w dysponowaniu składnikami majątku podatnika, które zresztą są prawu polskiemu znane” (sygn. akt SK 23/01, zob. także wyrok TK z 12 września 2005 r., sygn. akt SK 13/05).

Konkludując, Sejm jest przekonany, że obowiązek podatkowy uregulowany w art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c stanowi wynik wyważonego kompromisu pomiędzy dążeniem do zagwarantowania powszechności

opodatkowania (przez utrudnienie obchodzenia prawa), a ochroną interesów jednostek, które wskutek swojej nierzetelności (jako podatników) mogłyby zostać obciążone restrykcyjnym podatkiem od dochodów nieujawnionych, naliczonym od majątku, który w istocie nie stanowi ich dochodu (należy však pamiętać, że do elementów znamionujących umowę pożyczki należy obowiązek jej zwrotu, stąd też z punktu widzenia następstw podatkowych w podatkach dochodowych samo udzielenie oraz zwrot pożyczki są neutralne, o czym piszą A. Mariański, D. Strzelec, *Podatkowe konsekwencje zawarcia umowy pożyczki*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 8, s. 20-21).

4. Zważywszy przywołane przez WSA w Warszawie wzorce kontroli, należy wyrazić wątpliwość, czy sąd trafnie zidentyfikował wartości, w obronie których występuje.

Po pierwsze, gdy idzie o zasadę ochrony praw nabytych, która często bywa wskazywana jako wzorzec w procesie kontroli konstytucyjności norm, to – jak w wyroku z 10 kwietnia 2006 r. (sygn. akt SK 30/04) stwierdził Trybunał rekapituluując dotychczasowy, ukształtowany w tym zakresie dorobek orzeczniczy (przede wszystkim wyroki TK z: 22 czerwca 1999 r., sygn. akt K 5/99 oraz 20 grudnia 1999 r., sygn. akt K 4/99) – poza jej gwarancjami nienaruszalności pozostają prawa nabyte niesłusznie lub niegodziwie. Nie ulega zaś wątpliwości, że korzyść majątkowa, jaką osiągają nierzetelni podatnicy (kosztem dobra wspólnego i interesów ekonomicznych osób płacących podatki) w wyniku przedawnienia zobowiązania podatkowego nie może być zaliczona do „prawa słusznie nabytego”.

Po drugie, zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i do prawa (określana także jako zasada lojalności państwa wobec obywatela), zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału: „[W]yraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny” (zob. m.in. wyroki TK z: 16 czerwca 2003 r., sygn. akt K 52/02; 27 stycznia 2010 r., sygn. akt SK 41/07 oraz 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10). W świetle tych ustaleń, układanie przez nierzetelnych podatników „ich spraw życiowych” poprzez podejmowanie działań niezgodnych

z prawem (uchylanie się od podatku od czynności cywilnoprawnych), nie może korzystać z konstytucyjnej ochrony, jaką zapewnia zasada lojalności państwa wobec obywatela, wywodzona z art. 2 Konstytucji.

Należy wreszcie zauważyć, że skoro bezpieczeństwo prawne oznacza możliwość decydowania przez jednostkę o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie działania obywatela mogą za sobą pociągnąć (por. m.in. wyroki TK z 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00 oraz 27 stycznia 2010 r., sygn. akt SK 41/07), to zakwestionowana w pytaniu prawnym regulacja nie udaremnia osiągnięcia tego bezpieczeństwa. To podatnik – w oparciu o znajomość obowiązującego stanu prawnego – decyduje o tym, czy w wypadku niezłożenia w terminie deklaracji w sprawie podatku od umowy pożyczki, powoła się przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na okoliczność dokonania tej czynności cywilnoprawnej, a więc czy swoim działaniem (a wcześniej zaniechaniem) spowoduje powtórne powstanie obowiązku podatkowego.

Odrębny problem, który jednak nie występuje na tle okoliczności faktycznych sprawy zawisłej przed sądem pytającym (w związku z czym – ze względu na przesłankę funkcjonalną – nie może być przedmiotem rozpoznania w niniejszym postępowaniu), wiąże się ewentualnie z sytuacją, w której przedawnienie zobowiązania podatkowego z tytułu zawarcia umowy pożyczki nastąpiło przed wejściem w życie ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

5. Podsumowując przedstawione argumenty, Sejm stwierdza, że art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c., w zakresie, w jakim po przedawnieniu zobowiązania podatkowego wynikającego z obowiązku podatkowego powstałego z chwilą zawarcia umowy pożyczki, przewiduje powstanie obowiązku i zobowiązania podatkowego według 20% stawki podatku z chwilą powołania się przez podatnika na fakt dokonania tej czynności cywilnoprawnej przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego, **jest zgodny** z art. 2 Konstytucji.

III. Nierówność traktowania podatników

1. Zarzuty sądu pytającego

Regulacja ujęta w art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. jest – według sądu pytającego – przejawem nierównego traktowania podatników, przez co narusza art. 32 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji. Utrata uprawnień nabytych w wyniku przedawnienia zobowiązania obciążającego podatnika w związku z powołaniem się przez niego przed organami podatkowymi na fakt dokonania czynności prawnej, dotyczy bowiem wyłącznie podatników podatku od czynności cywilnoprawnych. W przypadku innych podatków – z wyjątkiem podatku od spadków i darowizn, którego specyfika wyraża się m.in. w tym, że przepisy o ponowieniu obowiązku podatkowego odnoszą się do sytuacji, gdy nie doszło jeszcze do powstania zobowiązania podatkowego – ustawodawca nie wprowadził możliwości odnowienia obowiązku podatkowego. Niewykonane zobowiązania przedawniają się i wygasają definitywnie. Jedynie w przypadku podatku od czynności cywilnych przedawnienie zobowiązania ma charakter odwracalny, gdyż powołanie się przez podatników innych podatków na okoliczności stanowiące przedmiot opodatkowania nie powoduje takich skutków.

Podatnik, który w postępowaniu dotyczącym nieujawnionych dochodów powoła się na fakt otrzymania nieopodatkowanej pożyczki, utraci uprawnienia wynikające z przedawnienia i obowiązany będzie zapłacić podatek według sanacyjnej stawki (20%), natomiast podatnik powołujący się w takim samym postępowaniu na fakt uzyskania przychodów z działalności gospodarczej, niewykazanych do opodatkowania (lub wykazanych w wysokości niższej niż rzeczywista), co do których nastąpiło przedawnienie zobowiązania, takich konsekwencji nie poniesie. Zdaniem sądu pytającego, w obydwu przedstawionych sytuacjach niewywiązywanie się z obowiązku zapłaty podatku jest jednakowo naganne i szkodliwe społecznie, a jednak ustawodawca represyjne unormowanie przewidział jedynie w odniesieniu do podatników podatku od czynności cywilnoprawnych.

Zdaniem sądu, trudno jest wskazać uzasadnienie dla surowszego traktowania podatników podatku od czynności cywilnoprawnych w porównaniu do pozostałych dłużników fiskusa, znajdujących się w analogicznej sytuacji. Dowodzi to

niezgodności zakwestionowanej regulacji z zasadą równości wobec prawa i zasadą sprawiedliwości społecznej.

2. Wzorce kontroli

1. Konstytucyjna zasada równości wobec prawa (art. 32 ust. 1) wyraża nakaz, aby wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu, były traktowane równo, a więc według jednakowej miary – bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Trybunał Konstytucyjny przyjmuje w swoim orzecznictwie, że: „Równość oznacza akceptację różnego traktowania przez prawo różnych podmiotów (adresatów norm prawnych), bo równe traktowanie przez prawo tych samych podmiotów pod pewnym względem oznacza z reguły różne traktowanie tych samych podmiotów pod innym względem. [...] różne traktowanie przez prawo określonych grup (klas) podmiotów powinno być jednak uzasadnione w tym sensie, że musi być oparte na uznanych kryteriach oceny klasyfikacji różnicującej podmioty prawa” (wyroki TK z: 6 maja 1998 r., sygn. akt K 37/97; 20 października 1998 r., sygn. akt K 7/98; 4 stycznia 2000 r., sygn. akt K 18/99; 18 grudnia 2000 r., sygn. akt K 10/00).

Zasadnicze znaczenie dla oceny zgodności przepisów z art. 32 ust. 1 Konstytucji ma ustalenie tzw. cechy istotnej, która przesądza o uznaniu podmiotów za podobne lub odmienne (L. Garlicki [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. 3, komentarz do art. 32, s. 7). W orzecznictwie podkreśla się, że kryterium różnicujące powinno być uzasadnione albo poparte odpowiednimi argumentami. Po pierwsze: argumenty te muszą mieć charakter relewantny – pozostawać w bezpośrednim związku z celem i treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma. Oznacza to, że wprowadzane zróżnicowania muszą dać się racjonalnie uzasadnić. Po drugie: argumenty muszą być proporcjonalne – interes, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji podmiotów, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania. Poza tym, argumenty te powinny pozostawać w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (zob. m.in. wyroki TK z: 24 maja 2006 r., sygn. akt K 5/05; 3 października 2006 r., sygn. akt K 30/05;

28 marca 2007 r., sygn. akt K 40/04; 28 kwietnia 2009 r., sygn. akt K 27/07 oraz 23 marca 2010 r., sygn. akt SK 47/08).

W wyroku z 23 marca 2010 r. (sygn. akt SK 47/08) Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że: „[R]ówność w rozumieniu konstytucyjnym nie ma charakteru abstrakcyjnego i absolutnego, funkcjonuje zawsze w pewnym kontekście sytuacyjnym i musi odnosić się do nakazów (zakazów) lub uprawnień przynależnych określonym jednostkom (ich grupom) w porównaniu ze statusem innych jednostek (grup). Postulat równości nie może być utożsamiany z nakazem identyczności praw wszystkich jednostek nie tylko z tego względu, że każda regulacja prawna w istocie wprowadza zróżnicowanie między podmiotami. Nakaz identycznego ukształtowania uprawnień czy obowiązków wszystkich jednostek w warunkach obiektywnie istniejących zróżnicowań o charakterze naturalnym (np. cech osobowościowych jednostek) czy faktycznym (sytuacyjnym, np. miejsce jednostki w społeczeństwie) kolidowałby niejednokrotnie z zasadą sprawiedliwości społecznej, a także z zasadą racjonalnego ustawodawcy. A zatem dopóki zróżnicowania odpowiadają obiektywnie istniejącym różnicom między adresatami norm prawnych, nie mamy do czynienia z naruszeniem zasady równości. Problem naruszenia tej zasady powstaje wówczas, gdy wprowadzone do systemu prawnego zróżnicowania dotyczą podmiotów podobnych. Kluczowe dla oceny, czy doszło do naruszenia konstytucyjnej zasady równości, jest więc zawsze ustalenie cechy istotnej, która przesądzałaby o uznaniu określonych (porównywanych) podmiotów za podobne lub odmienne. Jeśli wynik tego ustalenia prowadzi do wniosku, że porównywane podmioty są podobne, wówczas konieczne staje się zbadanie, czy wprowadzenie zróżnicowania jest uzasadnione. Zróżnicowanie podmiotów prawa charakteryzujących się wspólną cechą istotną jest bowiem dopuszczalne (i nie narusza zasady równości) pod warunkiem *sine qua non* jasno sformułowanego kryterium (stanowiącego podstawę zróżnicowania), które można w świetle zasad i wartości konstytucyjnych uzasadnić odpowiednio przekonującymi argumentami” (sygn. akt SK 47/08; zob. także inne powołane tam orzeczenia TK).

2. Jakkolwiek art. 2 oraz art. 32 ust. 1 Konstytucji zostały wymienione w *petitum* pytania prawnego jako odrębne wzorce kontroli, wywód poświęcony nierównemu traktowaniu podatników został przeprowadzony w uzasadnieniu na tle art. 32 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji.

Analiza uzasadnienia pytania prawnego prowadzi do wniosku, że sąd przywołując jako związkowy wzorzec kontroli art. 2 Konstytucji (a ściśle – zasadę demokratycznego państwa prawnego), nie wyprowadził z niego innych treści niż te, które wynikają z art. 32 ust. 1 ustawy zasadniczej, będącego w omawianym zakresie podstawowym wzorcem kontroli.

Należy zauważyć, że pewną komplementarność obydwu omawianych przepisów konstytucji dostrzega także Trybunał. W wyroku z 28 marca 2007 r. stwierdził on m.in., że: „[M]iędzy zasadą równości wobec prawa a zasadą sprawiedliwości społecznej zachodzi ścisły związek. Obie zasady w znacznym stopniu nakładają się na siebie. Zasada sprawiedliwości społecznej nakazuje w szczególności równe traktowanie podmiotów prawa charakteryzujących się daną istotną cechą, a różnicowanie podmiotów prawa jest dopuszczalne na gruncie zasady równości, jeżeli służy realizacji sprawiedliwości społecznej. Oczywiście konsekwencją tegoż jest stwierdzenie, że zróżnicowanie niesprawiedliwe jest zakazane” (sygn. akt K 40/04). Z kolei w wyroku z 19 lutego 2001 r. Trybunał podkreślił, że: „[N]a treść zasady sprawiedliwości składa się również szereg szczegółowych zasad prawnych, adresowanych do organów władzy publicznej. Do zasad szczegółowych, które konkretyzują ogólną zasadę sprawiedliwości społecznej, wyrażoną w art. 2 konstytucji, należy w szczególności zasada równości. Zasada sprawiedliwości społecznej zakazuje m.in. wprowadzania niesprawiedliwych różnicowań podmiotów prawa. Zakaz ten wyraża zasada równości, która jednocześnie wskazuje w sposób bardziej precyzyjny i szczegółowy kryteria sprawiedliwego różnicowania jednostek” (sygn. akt SK 14/00). Na zbliżony w analizowanym kontekście normatywnym zakres treściowy zasady równości i zasady sprawiedliwości społecznej, sąd konstytucyjny wskazał również m.in. w wyrokach z: 15 listopada 2005 r., sygn. akt P 3/05 oraz 6 marca 2007 r., sygn. akt P 45/06.

Ponieważ – jak wspomniano – z uzasadnienia pytania prawnego wynika, że sąd nie wyprowadza innych treści normatywnych z zasady sprawiedliwości społecznej ani nie wskazuje na naruszenie innych, będących jej komponentami zasad szczegółowych, nie zachodzi potrzeba odrębnego rozważenia zarzutu niezgodności zakwestionowanej regulacji z art. 2 Konstytucji.

W konsekwencji powyższych ustaleń, Sejm przyjmuje, że art. 2 Konstytucji winien figurować w *petitum* stanowiska w dwóch ujęciach – jako samodzielny

wzorzec kontroli w zakresie dotyczącym zarzutu naruszenia zasady ochrony praw nabytych i pewności prawa oraz jako przepis jedynie związkowy względem art. 32 ust. 1 Konstytucji, pełniącego rolę podstawowego wzorca kontroli, gdy idzie o zarzut naruszenia zasady równości.

3. Analiza zgodności

1. Odnosząc się do zarzutu niesprawiedliwego zróżnicowania sytuacji prawnej podatników (art. 32 ust. 1 w związku art. 2 Konstytucji), trzeba przede wszystkim zastanowić się, czy istotnie zakwestionowane przepisy różnie traktują podmioty prawa w obrębie określonej klasy (kategorii).

Trudność w rozstrzygnięciu tej kwestii wiąże się z lakonicznym uzasadnieniem, jakie w tym zakresie przedstawił sąd pytający. W piśmie procesowym wszczynającym postępowanie wskazał on bowiem, że porównuje status „podatników innych [niż podatnicy podatku od czynności cywilnoprawnych – uwaga własna] podatków”, nie precyzując wprost, czy chodzi mu o wszelkie inne podatki, czy tylko ciążące na osobach fizycznych. Przez pryzmat przytoczonych przez sąd przykładów można uznać, że jego intencją jest konfrontacja uprawnień podatników, wobec których – podobnie jak względem skarżącej, której sprawa legła u podstaw pytania prawnego – toczy się postępowanie dotyczące nieujawnionych dochodów, co siłą rzeczy wyklucza odnoszenie się do podatników innych, niż osoby fizyczne (co, odwołując się do piśmiennictwa, wyjaśnił TK w wyroku z 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt P 90/08). Przyjęcie innego założenia nie wydaje się dopuszczalne, albowiem łączyłoby się albo z koniecznością zastąpienia sądu w realizacji spoczywającego na nim formalnoprawnego obowiązku przytoczenia uzasadnienia postawionego zarzutu, z powołaniem dowodów na jego poparcie (art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK), albo przypisaniem sądowi kontrfaktycznej tezy, że 20% podatek, o którym mowa w art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c., w przeciwieństwie do innych podatków, nie ulega przedawnieniu. Przyjęte przez Sejm rozumienie wątpliwości sądu wspiera dodatkowo okoliczność, że – jak wskazuje orzecznictwo sądów administracyjnych, o czym szerzej była mowa w pkt II.3.1 i II.3.3 – obowiązek podatkowy wynikający z analizowanych przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych nie dotyczy każdej ujawnionej w toku postępowania kontrolnego pożyczki, od której nie zapłacono należnego podatku od czynności cywilnoprawnych.

Uszczegóławiając zarzut sformułowany w pytaniu prawnym, należy zatem uznać, że jego istotą jest „surowsze traktowanie” podatników, którzy w toku postępowania dotyczącego nieujawnionych dochodów powołują się na fakt otrzymania pożyczki, z tytułu której zobowiązanie podatkowe już się przedawniło, w stosunku do podatników, którzy w toku postępowania dotyczącego nieujawnionych dochodów powołują się na inną (niż wymienione w zaskarżonym przepisie) okoliczność aktualizującą obowiązek podatkowy, względem którego zobowiązanie podatkowe już się przedawniło.

2. Zrekonstruowane w powyższy sposób wątpliwości sądu pytającego nie mogą zostać uznane za zasadne. Zdaniem Sejmu, nie chodzi przy tym nawet o względy, które dla wykazania zgodności zakwestionowanej regulacji z art. 32 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji przytoczył Prokurator Generalny, czyli – skrótowo ujmując – bezsporną różnicę natury i charakteru prawnego (brak tożsamości cech) podatku od czynności cywilnoprawnych w porównaniu z innymi podatkami. Znaczenie rozstrzygające i pierwotne (uprzednie) wobec analizy co do *meritum* ma bowiem fakt niewystępowania *de lege lata* zróżnicowania, któremu arbitralność (niesprawiedliwość, oparcie na przesłankach nieznajdujących konstytucyjnego uzasadnienia) przypisuje sąd.

W myśl art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307; dalej ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych): „Wysokość przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadzeniem mienia, pochodzącym z przychodów uprzednio opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania”. Na gruncie tego przepisu (także w jego wcześniejszym brzmieniu, zgodnie z którym: „Wysokość przychodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nie ujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania”)

w orzecznictwie sądowym ugruntowała się wykładnia ukierunkowana na walor legalności mienia. Wyklucza ona uznanie, że w pojęciu dochodów „opodatkowanych” mieszczą się dochody osiągnięte przed poniesieniem wydatku i nadające się do opodatkowania właściwym podatkiem, jednak nieopodatkowane wskutek przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Przykładowo w wyroku z 1 kwietnia 2010 r. (sygn. akt II FSK 1934/08) Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że jeśli „skarżący nie może wylegitymować się mieniem pochodzącym ze źródeł opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania, a więc pochodzącym z przychodów mających cechę legalności, nie może dla zniweczenia opodatkowania przychodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach powołać się na przychody wcześniej ukryte przed opodatkowaniem, co do których termin przedawnienia zobowiązań podatkowych już upłynął. Nie ma to nic wspólnego z ochroną praw nabytych, ponieważ podatnik taki żadnych praw nie nabył, a w postępowaniu w przedmiocie opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów bada się przychody ustalone na podstawie wydatków poczynionych w określonym roku podatkowym; w tym wypadku – zgodnie z art. 68 § 4 O.p. [ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm. – uwaga własna] – zobowiązanie nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie zostaje doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin do złożenia zeznania rocznego dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych za rok podatkowy, którego dotyczy decyzja. Zasady opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów nie kolidują więc z zasadą przedawnienia zobowiązań podatkowych, są bowiem uregulowaniem szczególnym”. W kontekście rozpatrywanego problemu konstytucyjnego i sformułowanych przez sąd pytań zarzutów warto nadmienić, że w sprawie leżącej u podłoża cytowanego wyroku NSA, skarżący powoływał się na dochody osiągnięte z handlu złotem i kamieniami szlachetnymi oraz przychodów z przedsiębiorstwa prowadzonego przez spółkę cywilną, której był współnikiem. Podobnie – często odwołując się do utrwalonej linii orzeczniczej sądów administracyjnych – wypowiedział się NSA w wyrokach m.in. z: 28 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 123/09; 16 grudnia 2010 r., sygn. akt II FSK 1322/09; 26 września 2006 r., sygn. akt II FSK 1316/05 oraz 7 września 2004 r., sygn. akt FSK 112/04 (zob. także utrzymane w mocy przytoczonymi orzeczeniami NSA wyroki

wojewódzkich sądów administracyjnych oraz np. prawomocny wyrok WSA w Gliwicach z 24 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/GI 973/07).

Należy zaznaczyć, że pogląd prezentowany przez sądy administracyjne ma charakter trwały i powszechny. Oceny tej nie może zmienić odmienne, incydentalne (a przy tym obecnie jeszcze nieprawomocne) rozstrzygnięcie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z 16 grudnia 2009 r. (sygn. akt I SA/Bk 498/09), zwłaszcza, że zostało krytycznie ocenione przez NSA (zob. wskazany wyżej wyrok z 16 grudnia 2010 r.) oraz w piśmiennictwie (zob. A. Gomułowicz, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 16 grudnia 2009 r.* (sygn. akt I SA/Bk 498/09), „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 2, s. 140-149).

3. Skoro na gruncie obowiązującego stanu prawnego oraz ukształtowanej linii orzeczniczej sądów administracyjnych nie można znaleźć podstaw dla twierdzenia, że w postępowaniu dotyczącym dochodów nieujawnionych ustawodawca pozbawił korzyści wynikających z przedawnienia zobowiązania podatkowego jedynie podatników podatku od czynności cywilnoprawnych, zagadnienie niesprawiedliwego zróżnicowania ich statusu w tym postępowaniu nie jest realnym problemem konstytucyjnym.

Na marginesie warto wskazać, że konfrontując w szerszym niż określone przez sąd pytający spektrum sytuację prawną powołujących się na fakt zawarcia umowy pożyczki (od której należny podatek nie został zapłacony a zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu): podatnika podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatników innych podatków, pierwszego z nich należałoby uznać raczej za uprzywilejowanego, niż – jak chce sąd – dyskryminowanego. Wynikająca z umowy pożyczki kwota, na którą powołuje się podatnik, opodatkowana wszak zostanie wedle stawki 20%, a nie – jak w wypadku mienia pochodzącego z przychodów nieopodatkowanych – 75%. Pytanie o konstytucyjność takiej regulacji nie zostało jednak w pytaniu prawnym postawione. Jego rozpatrzenie nie jest w ramach tej sprawy dopuszczalne, wymagałaby bowiem argumentacji innej (przeciwnie ukierunkowanej) niż przedstawiona przez sąd, pomimo że z formalnego punktu widzenia art. 32 ust. 1 Konstytucji byłby nadal aktualnym wzorcem kontroli.

4. Uwzględniając przedstawione okoliczności, które czynią zarzut sądu bezpodstawnym, Sejm wnosi o stwierdzenie, że art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych **jest zgodny** z art. 32 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji.

IV. Nadmierne (nieproporcjonalne) ograniczenie prawa własności

1. Zarzuty sądu pytającego

Odwołując się do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, sąd pytający przypomniał, że pobieranie danin i opłat o charakterze publicznym, o ile nie stanowi ukrytej formy konfiskaty mienia, nie jest uznawane za ingerencję w sferę prawa własności. Ponieważ jednak kwestionowane regulacje dotyczą praw podatnika wynikających z upływu okresu przedawnienia obciążającego go zobowiązania (w następstwie czego wygasa zobowiązanie podatkowe i następuje uchylenie obowiązku zapłaty przedawnionego podatku), w opinii sądu pytającego są one objęte hipotezą art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Będący przedmiotem kontroli art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. skutkuje tym, że uprawnienia wynikające z przedawnienia nie są respektowane, a przedawnione zobowiązanie podatkowe jest wymierzane ponownie według sankcyjnej stawki. Sąd nie podzielił przy tym stanowiska zwolenników tezy, że wymienione przepisy kreują zobowiązanie podatkowe dotyczące innego przedmiotu opodatkowania niż umowa pożyczki, tj. powołania się na zawarcie czynności prawnej. Jego zdaniem, przedmiot opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych wynika bowiem wyłącznie z art. 1 ust. 1 u.p.c.c., który nie wymienia takiego zdarzenia.

Nadto, regulacja prawna poddana rozważeniu Trybunału nie znajduje – według sądu – uzasadnienia w świetle art. 31 ust. 3 Konstytucji, nie jest bowiem konieczna dla realizacji innych, wskazanych przez ustrojodawcę wolności i praw konstytucyjnie chronionych.

2. Wzorce kontroli

1. Zgodnie z wzorcem określonym w art. 64 ust. 2 Konstytucji, własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. Oznacza to, że co do zasady ochrona ta nie może być różnicowana z uwagi na zakres podmiotowy praw (zob. m.in. wyroki TK z: 21 maja 2001 r., sygn. akt SK 15/00 oraz 22 marca 2011 r., sygn. akt SK 13/08). Ustawodawca ma wprowadzić w zasadzie swobodę w zakresie kreowania innych niż własność praw majątkowych, zarówno co do ich charakteru prawnego, jak i przenoszalności. Nie uzasadnia to jednak arbitralnego kształtowania treści i granic poszczególnych praw majątkowych, spełniających identyczne funkcje i chroniących podobne interesy. „Wobec tak ujętej istoty konstytucyjnego nakazu zapewnienia ochrony prawnej «równej dla wszystkich» podmiotów danego typu (postaci) prawa podmiotowego nie może ulegać wątpliwości dopuszczalność różnicowania intensyfikacji tejże ochrony w zależności od obiektywnie stwierdzalnych i relewantnych okoliczności o charakterze przedmiotowym” (wyrok TK z 28 października 2003 r., sygn. akt P 3/03).

Jak trafnie odnotował sąd pytający, postanowienie art. 64 ust. 2 Konstytucji trzeba traktować jako jedno ze szczegółowych odniesień ogólnej zasady równości przewidzianej w art. 32 ust. 1 Konstytucji do wszelkich dziedzin życia społecznego. Z tego względu art. 64 ust. 2 Konstytucji powinien być interpretowany i stosowany w bliskim związku z art. 32 Konstytucji, ponieważ zapewnienie równej dla wszystkich ochrony prawnej jest elementem równego traktowania przez władze publiczne (zob. L. Garlicki [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. III, Warszawa 2003, komentarz do art. 64, s. 15-16). Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał w swoim dorobku orzeczniczym na „genetyczne i treściowe związki”, jakie zachodzą pomiędzy zasadą równej dla wszystkich ochrony własności i innych praw majątkowych oraz zasadą równości wobec prawa (zob. np. wyrok pełnego składu TK z 21 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 10/05 oraz wyroki TK z: 24 października 2001 r., sygn. akt SK 22/01; 18 października 2005 r., sygn. akt SK 48/03 oraz 26 maja 2010 r., sygn. akt P 29/08).

2. Odnosząc się do znaczenia normatywnego art. 64 ust. 2 Konstytucji, sąd skoncentrował się na zakazie różnicowania ochrony praw majątkowych. Zdaniem

Sejmu, nie wiąże się ona jednak bezpośrednio z zarzutami sformułowanym w pytaniu prawnym w kontekście tego przepisu. Skądinąd w zakresie równego traktowania podatników pełną aktualność zachowują argumenty przedstawione przez Sejm na tle art. 32 ust. 1 Konstytucji (por. pkt III stanowiska). Biorąc zaś pod uwagę wyrażone przez sąd pytający, przytoczone wyżej wątpliwości (abstrahując w tym miejscu od adekwatności wymienionego wzorca kontroli, o czym niżej), wydaje się, że jako podstawa oceny hierarchicznej zgodności winien być rozpatrywany art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Choć bowiem w orzecznictwie Trybunału ugruntowany jest pogląd, iż „art. 64 ust. 2 Konstytucji nie tylko nawiązuje do zasady równości, lecz także daje wyraz ogólnemu stwierdzeniu, że wszystkie prawa majątkowe muszą podlegać ochronie prawnej” (zob. m.in. wyroki TK z: 13 kwietnia 1999 r., sygn. akt K 36/98; 2 czerwca 1999 r., sygn. akt K 34/98; 14 marca 2006 r., sygn. akt SK 4/05 oraz 1 marca 2011 r., sygn. akt P 21/09), nie jest on równoznaczny z uznaniem, że art. 64 ust. 2 Konstytucji ustanawia prawo podmiotowe jednostki do żądania ochrony prawnej wszystkich praw majątkowych. Sejm nie kwestionuje wprawdzie istnienia takiego prawa konstytucyjnego, jednak uważa, że jego normatywną podstawą jest art. 64 ust. 1 Konstytucji. Z kolei powołana (w uzasadnieniu pytania prawnego – związkowo) przez sąd zasada proporcjonalności ma szczególny charakter, który wyraża się w tym, że: „Zasada ta nie może samoistnie służyć za wzorzec kontroli realizowanej przez Trybunał, lecz każdorazowo wymaga powiązania z innym przepisem konstytucyjnym wyrażającym podmiotową wolność albo prawo, które doznać miało niedozwolonego – z punktu widzenia przesłanek art. 31 ust. 3 Konstytucji – ograniczenia wskutek zastosowania zaskarżonego przepisu” (wyrok TK z 20 maja 2008 r., sygn. akt P 18/07). W cytowanym wyroku Trybunał odnotował także, że w praktyce art. 31 ust. 3 Konstytucji najczęściej wymieniany jest we wnioskach, pytaniach prawnych i skargach konstytucyjnych oraz – adekwatnie do tego – w sentencjach wyroków Trybunału, jako tzw. przepis związkowy. Prezentowane stanowisko Trybunał Konstytucyjny zajmował na kanwie zarówno wcześniej (np. wyroki TK z: 29 stycznia 2002 r., sygn. akt K 19/01 oraz 2 lipca 2002 r., sygn. akt U 7/01), jak i później rozpatrywanych spraw (zob. wyrok TK z 7 kwietnia 2009 r., sygn. akt P 7/08). Podkreślenia wymaga zwłaszcza to, że omawiany pogląd prawny zyskał rangę wypowiedzi pełnego składu Trybunału, który w sprawie o sygn. akt Kp 1/05 stwierdził dobitnie, iż: „W rozumieniu Trybunału Konstytucyjnego art. 31 ust. 3 Konstytucji nie

może stanowić całkowicie samodzielny wzorec kontroli. Musi on być zawsze ujmowany jako przepis związkowy, stosowany wspólnie z innymi przepisami Konstytucji, normującymi konkretne wolności lub prawa” (wyrok TK z 22 września 2005 r.). Stąd znajdujący wyraz także w art. 64 ust. 2 Konstytucji obowiązek organów władzy publicznej do ustanowienia reguł prawno-instytucjonalnych funkcjonowania stosunków majątkowych, w tym przepisów i instytucji służących ochronie praw majątkowych, nie może być na gruncie niniejszej sprawy wzorcem kontroli, bowiem jego ewentualne naruszenie nie uzasadniałoby odwołania się do art. 31 ust. 3 Konstytucji.

W konsekwencji tych ustaleń trzeba uznać, że zarzuty podniesione przez WSA w Warszawie odpowiadałyby sytuacji, gdyby wzorec kontroli stanowił art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Wydaje się, że właśnie taka konstrukcja byłaby zgodna z intencjami sądu i nie wykraczałaby poza granice pytania prawnego, dające się odczytać z jego uzasadnienia.

3. Podsumowując, Sejm przyjmuje, że w zakresie dotyczącym zarzutu nadmiernego (nieproporcjonalnego) ograniczenia prawa własności intencją sądu pytającego było podważenie zgodności zakwestionowanych przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Założenie to znajduje odzwierciedlenie w dalszych wywodach oraz w konstrukcji *petitum* stanowiska Sejmu.

3. Adekwatność wzorca kontroli

1. Niezależnie od przeprowadzonej przez Sejm korekty wzorca kontroli określonego przez sąd pytający, w dalszym ciągu ustalenia wymaga, czy art. 64 Konstytucji może zostać uznany za adekwatny punkt odniesienia przy ocenie norm regulujących zobowiązanie podatkowe. Jak bowiem wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału – co przypominał także sąd w uzasadnieniu pytania prawnego – ramy konstytucyjnego pojmowania własności są kształtowane przez obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych i innych danin publicznych. Zdaniem sądu konstytucyjnego, skutki nałożenia na daną grupę podmiotów określonej daniny publicznej lub wprowadzenia ulgi (zwolnienia podatkowego) nie mogą być oceniane w kategoriach wpływu na stan majątkowy podatników, bowiem przepisy prawa

podatkowego mają swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, wyraźnie upoważniającą do stanowienia przepisów ustawowych konkretyzujących obowiązek podatkowy. Wynika to przede wszystkim z art. 84 Konstytucji, który statuuje powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, i niejako zwalnia ustawodawcę z obowiązku usprawiedliwiania wprowadzenia daniny publicznej. Formułuje on zasadę władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podatkiem każdego. Tym samym w odniesieniu do prawa daninowego Konstytucja w znaczącej mierze ogranicza możliwość równej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 ust. 2 Konstytucji (tak np. w wyrokach TK z: 29 listopada 2006 r., sygn. akt SK 51/06 i 24 listopada 2009 r., sygn. akt SK 36/07; a także wcześniejszych wyrokach TK, przykładowo z: 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98; 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98; 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97; 30 stycznia 2001 r., sygn. akt K 17/00; 13 listopada 2001 r., sygn. akt K 16/01; 27 lutego 2002 r., sygn. akt K 47/01 oraz wyrok pełnego składu TK z 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02).

Należy przy tym jednak podkreślić, że Trybunał Konstytucyjny niejednokrotnie wskazywał, iż przepisy regulujące problematykę danin publicznych nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, który czyniłby z nich instrument konfiskaty mienia (zob. m.in. wyroki TK z: 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97; 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98; 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04 oraz 8 stycznia 2009 r., sygn. akt P 6/07), ponadto zaś, iż niezgodną z Konstytucją ingerencję w prawo własności podatnika, gwarantowane przez art. 64 ustawy zasadniczej może stanowić naruszenie legislacyjnych reguł stanowienia podatków (zob. m.in. wyroki TK z: 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06 i 6 stycznia 2009 r., sygn. akt SK 22/06 oraz postanowienie TK z 14 marca 2011, sygn. akt Ts 246/10).

W kolizji z *acquis constitutionnel* nie pozostają także te incydentalne rozstrzygnięcia Trybunału, w których art. 64 Konstytucji został uwzględniony z uwagi na specyfikę istoty problemu konstytucyjnego (tak np. w wyroku TK z 21 lipca 2010 r., sygn. akt SK 21/08, który nie rozstrzygał zarzutu ingerencji polegającej na nałożeniu podatku, ale zarzut ingerencji w prawa majątkowe przysługujące podatnikowi, który już zrealizował obowiązek podatkowy, w wyniku czego powstała nadpłata oraz w wyroku TK z 9 listopada 2010 r., sygn. akt SK 10/08, w którym przedmiotem merytorycznej kontroli nie było samo nałożenie na notariuszy funkcji

płatnika – skądinąd niejednolicie klasyfikowanej w doktrynie prawa finansowego – lecz ich odpowiedzialność majątkowa związana z pełnieniem tej funkcji).

2. Zważywszy, że w niniejszej sprawie sąd pytający kwestionuje głównie ustanowienie obowiązku i zobowiązania podatkowego oraz wysokość stawki procentowej, postanowienia art. 64 Konstytucji nie stanowią (nie mogą stanowić) adekwatnego wzorca kontroli dla zakwestionowanych przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

W rezultacie, należy uznać, że art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c., we wskazanym na wstępie zakresie, **nie jest niezgodny** z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

V. Nadmierna represywność kumulacji sankcji administracyjnej oraz karnoskarbowej

1. Zarzuty sądu pytającego

Rozpatrując obowiązek zapłaty podatku wynikającego z art. 3 ust. 1 pkt 4 w związku z art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. jako rodzaju sankcji administracyjnej, stanowiącej karę wymierzaną za delikt administracyjny, który polega na niezdeklarowaniu i nieuiszczeniu należnego podatku, sąd skonstatował jego niezgodność z art. 2 Konstytucji.

Osadzając analizę w kontekście art. 83 Konstytucji (nakładającego obowiązek przestrzegania prawa Rzeczypospolitej Polskiej) oraz art. 84 Konstytucji (statuującego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków), sąd wywiódł, że jakkolwiek ustawodawcy przysługuje swoboda określania sankcji związanych z niedopełnieniem obowiązków, to jednak przy kształtowaniu zasad tej odpowiedzialności jest on skrepowany normami konstytucyjnymi.

Wywodzone z zasady demokratycznego państwa prawnego zasady: zaufania do prawa, sprawiedliwości oraz proporcjonalności nie pozwalają na stanowienie sankcji oczywiście nieadekwatnych lub nieracjonalnych albo niewspółmiernie dolegliwych, oderwanych od stopnia naganności zachowania jednostki. Tymczasem – jak zauważył sąd pytający – czyny objęte kwestionowaną regulacją podlegają równolegle odpowiedzialności karnoskarbowej, określonej w art. 54 ustawy z dnia

10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 ze zm.; dalej kodeks karny skarbowy). Przypomniał, że w kwestii podwójnego karania TK wypowiedział się w wyroku z 29 kwietnia 1998 r. (sygn. akt K 17/97), orzekając, iż w zakresie, w jakim przepisy dopuszczają stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej (określonej w ustawie jako „dodatkowe zobowiązanie podatkowe”) i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe, są niezgodne z art. 2 Konstytucji.

W świetle tych ustaleń, wymierzanie niejako „karnego” podatku od tej samej czynności cywilnoprawnej, według dziesięciokrotnie wyższej 20% stawki, jest – zdaniem sądu – niezgodne z art. 2 Konstytucji.

2. Wzorzec kontroli

Przeprowadzoną w pkt II.2 niniejszego stanowiska analizę normatywnego znaczenia art. 2 Konstytucji jako wzorca kontroli, należy uzupełnić o kilka uwag, które korespondują z zarzutem nadmiernej represywności łączenia odpowiedzialności administracyjnej oraz karnoskarbowej, rozpatrywanym w tej części pisma.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego: „Stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej (...) i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe w postępowaniu przed finansowymi organami orzekającymi narusza zasadę państwa prawa wyrażoną w art. 2 konstytucji. Kumulowanie odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe stanowi bowiem wyraz nadmiernego fiskalizmu i nie uwzględnia w żadnym stopniu interesu podatnika, który poniósł wskazaną karę administracyjną” (tak m.in. w wyrokach TK z: 29 kwietnia 1998 r., sygn. akt K 17/97 oraz 4 września 2007 r., sygn. akt P 43/06).

Jednocześnie podkreślić trzeba późniejsze, doprecyzowujące powyższe stanowisko, wypowiedzi sądu konstytucyjnego. Dają one wyraz przekonaniu, że niemożność zakwalifikowania przepisów poddanych kontroli, jako mających karny charakter w rozumieniu konstytucyjnym, powoduje, iż nie mogą być one oceniane z uwagi na naruszenie zasady *ne bis in idem*, co z kolei powoduje konieczność badania kumulacji odpowiedzialności za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe oraz odpowiedzialności administracyjnej (podatkowej) przez pryzmat naruszenia zasady proporcjonalności. W wyroku z 14 października 2009 r. Trybunał

Konstytucyjny w pełnym składzie odrzucił tezę, że sama kumulacja sankcji za wykroczenie i administracyjnej kary pieniężnej oznacza „podwójne karanie”, stwierdzając, że byłby ona trafna tylko wówczas, gdyby karze administracyjnej przypisywać zawsze charakter penalny, co z kolei uznał za niezasadne. Niemniej doszedł on do przekonania, że: „Kwestia dublowania czy multiplikacji sankcji (niezależnie od tego, jaki poszczególne z nich mają charakter) jest jednak problemem proporcjonalności. «Nadmierna represywność» powodująca, że oceniane rozwiązanie normatywne uzna się nieproporcjonalnie uciążliwe, może bowiem mieć swe źródło w nagromadzeniu różnych negatywnych następstw jednej sytuacji: nie tylko sankcji penalnych, lecz także kar administracyjnych, ich wymiaru, obostrzeń proceduralnych, dowodowych itd.” (sygn. akt Kp 4/09; tak samo w wyroku TK z 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt P 90/08).

Biorąc pod uwagę uzasadnienie pytania prawnego, w którym nie ma odwołań do zasady *ne bis in idem*, Sejm – wspierając się orzecznictwem sądu konstytucyjnego – uznaje, że intencją WSA w Warszawie było poddanie ocenie konstytucyjności zakwestionowanych przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych w tym właśnie aspekcie (inaczej por. stanowisko Prokuratora Generalnego z 18 lutego 2011 r., sygn. PG VIII TK 150/10, s. 7-8).

3. Analiza formalnoprawna

1. Sformułowane w pytaniu prawnym przekonanie o niekonstytucyjności kumulowania odpowiedzialności administracyjnej oraz karnoskarbowej za ten sam czyn, rozpatrywane na tle wcześniej omówionych zarzutów, cechuje daleko idąca i wymagająca podkreślenia odrębność. Zostało ono wyrażone na bazie założenia, że zakwestionowane przepisy wprowadzają sankcję administracyjną, „niejako «karny» podatek od tej samej czynności cywilnoprawnej”. Założenie to nie jest postawą wcześniejszych wywodów sądu, ani nawet istotnym elementem, decydującym o ich kierunku (skądinąd wskazuje na to również tryb warunkowy użyty w pkt 12 *ab initio* uzasadnienia pytania prawnego, rozpoczynającym się frazą: „Jeśliby obowiązek zapłaty podatku wynikający z art. 3 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. potraktować jako rodzaj sankcji administracyjnej będącej karą wymierzoną podatnikowi za delikt administracyjny (...)).

Sejm, konsekwentnie do zaprezentowanego wyżej stanowiska (por. pkt II.3.1) utrzymuje, że w drodze art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. ustawodawca wykreował nowy obowiązek podatkowy, nieodpowiadający warunkom decydującym o zaliczeniu go do kategorii „sankcji podatkowej”. Warto przypomnieć, że w świetle ostatnich wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego: „Za najbardziej celowe rozumienie sankcji prawnych w płaszczyźnie językowej można przyjąć te skutki naruszenia prawa przez adresata, które powstają przez przymusowe działanie organów publicznych, a które według ustawodawcy powinny wywoływać u adresata powstanie sytuacji niekorzystnej w relacji do sytuacji zastanej oraz są traktowane przez niego jako kara (dolegliwość) za naruszenie prawa. (...) Z formalnego punktu widzenia, sankcje podatkowe to wynikające ze zobowiązań podatkowych i mające swe źródło w ustawach przymusowe świadczenia pieniężne, których wymiar realizowany jest głównie w ramach postępowania podatkowego bądź kontrolnego. Sankcja podatkowa to dolegliwość finansowa, przejawiająca się w nadwyżce świadczenia pieniężnego na rzecz związku publicznoprawnego ponad świadczenie wynikające z wzorcowego – w danych okolicznościach – zobowiązania podatkowego, zaistniała w związku z niedopełnieniem przez podatników, płatników lub inkasentów obowiązków wynikających z norm prawa podatkowego” (wyrok TK z 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt P 90/08). Konfrontując obowiązek płynący z zakwestionowanych przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych z przyjętym przez Trybunał rozumieniem sankcji administracyjnej, należy wskazać, że wymiar podatku według 20% stawki nie jest skutkiem naruszenia prawa przez adresata (tj. niezapłacenia należnego podatku od czynności wskazanych przez ustawodawcę), albowiem wówczas sankcją administracyjną są odsetki, lecz następstwem powołania się przez podatnika na fakt dokonania i nieopodatkowania tych czynności. Dolegliwość finansowa wynikająca z zastosowania 20% stawki podatkowej nie powinna przy tym być traktowana jako nadwyżka świadczenia pieniężnego ponad świadczenie wynikające z wzorcowego zobowiązania podatkowego, sama bowiem jest świadczeniem wzorcowym dla okoliczności wskazanych w art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c.

Prezentowana przez Sejm koncepcja podważa trafność sformułowanej przez sąd tezy, że obowiązek wynikający z art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. oraz wskazany przez sąd pytający przepis kodeksu karnego skarbowego (art. 54 k.k.s. przewiduje odpowiedzialność karnoskarbową podatnika, który

uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie) dotyczą „tego samego czynu”.

W następstwie tych ustaleń, zarzut niekonstytucyjności kumulowania odpowiedzialności administracyjnej oraz karnoskarbowej za ten sam czyn jest – w ocenie Sejmu – oczywiście bezzasadny.

2. Należy zauważyć, że odrębność analizowanego w tym miejscu zarzutu wobec pozostałych podniesionych w pytaniu prawnym przesądza o tym, że wyodrębniony i określony przez sąd w *petitum* zakres zaskarżenia przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych jest względem niego nieadekwatny. Przypomnieć trzeba, że zgodnie z żądaniem pisma procesowego wszczynającego postępowanie niekonstytucyjność ma dotyczyć art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. w zakresie, „w jakim przewidują – w stosunku do podatników będących osobami fizycznym, po przedawnieniu zobowiązania podatkowego powstałego z tytułu zawarcia umowy pożyczki – ponowne powstanie obowiązku i zobowiązania podatkowego, od tej samej czynności cywilnoprawnej według dziesięciokrotnie wyższej 20% stawki podatku, z chwilą powołania się przez podatnika na fakt jej dokonania przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego”. Przytoczony zakres nie koreluje ze wskazaniem sądu pytającego, że niezgodność z ustawą zasadniczą art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. wynika z dopuszczalności kumulowania odpowiedzialności administracyjnej oraz karnoskarbowej za ten sam czyn. Rozpatrzenie tego zarzutu wymagałoby sformułowania przez podmiot inicjujący postępowanie przed TK nowego zakresu zaskarżenia (który mógłby być wzorowany na sentencjach rozstrzygnięć TK wydanych we wspomnianych wyżej sprawach o sygn. akt: K 17/97, P 43/06 czy P 90/08).

3. Kolejną istotną kwestią jest to, że z uwagi na reżim formułowania pytań prawnych, zakres zaskarżenia art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. nawiązujący do dopuszczalności stosowania wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe

albo przestępstwa skarbowe, musiałby być relewantny względem sprawy rozpatrywanej przez sąd pytający.

Przed rozstrzygnięciem, czy warunek ten jest spełniony, warto nadmienić, że jakkolwiek do stwierdzenia wymaganej przez art. 193 Konstytucji zależności pomiędzy rozstrzygnięciem toczącej się sprawy sądowej a odpowiedzią na pytanie prawne powołany jest w pierwszym rzędzie sąd rozpoznający sprawę, w związku z którą ujawnił się problem konstytucyjny, to jednak nie wyklucza to możliwości dokonania przez Trybunał kontroli prawidłowości tego stanowiska. Adresatem normy wyrażonej w art. 193 Konstytucji jest bowiem zarówno sąd występujący z pytaniem prawnym, jak i rozstrzygający to pytanie Trybunał Konstytucyjny. Potwierdza to art. 32 ust. 3 ustawy o TK, zgodnie z którym sąd, przedstawiający Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne, obowiązany jest nie tylko oznaczyć sprawę, w związku z którą pytanie to zostaje przedstawione, ale i wskazać, w jakim zakresie odpowiedź na nie może mieć wpływ na rozstrzygnięcie tej sprawy. Jeżeli pytanie prawne dotyczy przepisu, który nie pozostaje w określonej wyżej zależności z rozpatrywaną sprawą, to wydanie wyroku przez Trybunał jest niedopuszczalne (tak np.: postanowienie TK z 13 grudnia 2000 r., sygn. akt P 9/00 i powołane tam orzecznictwo). Wypowiadając się na temat własnej kognicji, Trybunał podkreśla przy tym wyraźnie, że chociaż do jego zadań nie należy wskazywanie sądom, które przepisy winny znaleźć zastosowanie w konkretnej sprawie, to jednak teza, że o tym, czy dany przepis może być przedmiotem pytania prawnego, decyduje wyłącznie sąd, który pytanie przedstawia, prowadziłaby do możliwości obejścia art. 193 Konstytucji przez wymaganie od Trybunału Konstytucyjnego rozstrzygania pytań prawnych dotyczących kwestii niemających bezpośredniego znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy zawisłej przed sądem. To zaś zacierałoby różnicę między przyjętym w Konstytucji rozróżnieniem uprawnienia do inicjowania abstrakcyjnej i konkretnej kontroli konstytucyjności prawa (tak m.in. postanowienia TK z: 15 maja 2007 r., sygn. akt P 13/06 oraz 20 listopada 2008 r., sygn. akt P 18/08). Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie stwierdzał, że istnienie zależności pomiędzy odpowiedzią na pytanie prawne a rozstrzygnięciem rozpatrywanej sprawy stanowi cechę charakterystyczną i konieczną konkretnej kontroli norm prawnych. Nie jest natomiast dopuszczalne inicjowanie za pomocą pytań prawnych kontroli generalno-abstrakcyjnej (tak np. postanowienia TK z: 29 listopada 2001 r., sygn. akt P 8/01 oraz 19 grudnia 2006 r., sygn. akt P 25/05, zob. także postanowienie TK z 13 grudnia 2000 r., sygn. akt

P 9/00 i powołane tam wcześniejsze orzecznictwo oraz postanowienie TK z 14 grudnia 2004 r., sygn. akt P 32/02).

W niniejszej sprawie zastrzeżenia dotyczące spełnienia przesłanki funkcjonalnej, warunkującej dopuszczalność wystąpienia z pytaniem prawnym do TK, nasuwają się niezależnie od tego, że sąd pytający starał się wykazać jej spełnienie. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyjaśnił m.in., iż uznanie zakwestionowanych unormowań za niekonstytucyjne otwierałoby drogę do ustalenia innych podstaw prawnych rozstrzygnięcia sprawy przed nim zawisłej, a konkretnie decydowałoby o zasadności skargi na decyzję dyrektora izby skarbowej, skutkując jej uchyleniem i ponownym określeniem wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych.

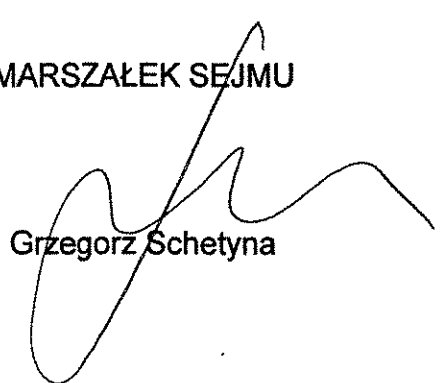
Należy jednak zauważyć, że ani z uzasadnienia pytania prawnego, ani z akt sądowych (sygn.) i akt administracyjnych (sygn.

) nie wynika, by B S (skarżąca wspomnianą decyzję organu skarbowego) została pociągnięta do odpowiedzialności karnoskarbowej. Wyrok TK w części odpowiadającej analizowanemu tu zarzutowi sądu pytającego nie mógłby zatem mieć wpływu na orzeczenie tego sądu. W tym obszarze przesłanka funkcjonalna nie jest spełniona, niezależnie bowiem od werdyktu Trybunału, zakwestionowane przepisy ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych musiałyby stanowić podstawę rozstrzygnięcia w sprawie rozpatrywanej przez sąd. Potencjalnie niekonstytucyjny zakres art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. nie aktualizuje się na tle postępowania sądowego ze skargi B S , skoro uprzednio nie została wobec niej wymierzona sankcja za wykroczenie ani przestępstwo skarbowe (inną kwestią – rozpatrzoną w stanowisku Prokuratora Generalnego – pozostaje to, czy obowiązujące przepisy ustawowe dopuszczają w ogóle możliwość kumulacji tego rodzaju odpowiedzialności).

4. Konkludując, zważywszy okoliczności sprawy rozpatrywanej przez WSA w Warszawie, na tle której sformułowane zostało pytanie prawne, należy stwierdzić brak zależności między odpowiedzią na pytanie o zgodność art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. w zakresie, w jakim dopuszcza stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe albo przestępstwa skarbowe, z art. 2 Konstytucji, a rozstrzygnięciem toczącej się przed sądem sprawy. Występująca

nierelevantność powoduje, że wydanie przez Trybunał w tej kwestii wyroku co do *meritum* jest niedopuszczalne, a to uzasadnia **umorzenie** postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK (we wskazanym zakresie).

MARSZAŁEK SEJMU



Grzegorz Schetyna