

Sygn. akt

POSTANOWIENIE

Dnia 6 września 2010 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie
w składzie :

Przewodnicząca: Sędzia WSA	Małgorzata Długosz – Szyjko (spr.)
Sędzia WSA	Anna Wesołowska
Sędzia WSA	Alojzy Skrodzki
Protokolant	Edyta Żyskiewicz

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu **6 września 2010 r.**

sprawy ze skargi **B S**

na decyzję **Dyrektora Izby Skarbowej w W**

z dnia **grudnia 2009 r. Nr**

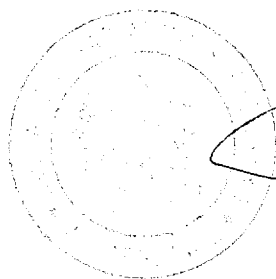
w przedmiocie **uchylenia decyzji i określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych**

postanawia

1) na podstawie art. 193 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) i art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) zwrócić się do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym: czy przepisy 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 (j. t. Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649) w zakresie w jakim przewidują - w stosunku do podatników będących osobami fizycznymi, 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 - są zgodne z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej?

2) na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) zawiesić postępowanie w sprawie.



Na oryginale własoręczne podpisy
Za zgodność z oryginalem świadczym!

Starszy sekretarz sądowy

Anna Kurdej

UZASADNIENIE

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie decyzją z grudnia 2009 r., na podstawie art. 220 § 2 i art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) *ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – dalej „O.p.”* (Dz. U. z 2005r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. b), art. 3 ust. 1 pkt 4, art. 4 pkt 7, art. 5 ust. 1, art. 6 ust. 1 pkt 7, art. 7 ust. 5 pkt 1 i art. 9 pkt 10 lit. c) *ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych – dalej „u.p.c.c.”* (Dz. U. z 2007 r. nr 68, poz. 450 ze zm.), uchylił decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego W z września 2009 r. określającą B S zobowiązanie w podatku od czynności cywilnoprawnych z tytułu umowy pożyczki w kwocie zł i określił zobowiązania podatkowe w kwocie zł.

Z uzasadnienia decyzji wynika, że Skarżąca kwietnia 2003 r. otrzymała od ojca pożyczkę w kwocie zł, a także, że nie wywiązała się z obowiązku złożenia deklaracji PCC-1 oraz nie wpłaciła kwoty należnego podatku od czynności cywilnoprawnych w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego. Zobowiązanie podatkowe z tytułu zawarcia umowy pożyczki stosownie do art. 70 O.p. uległo przedawnieniu z dniem 31 grudnia 2008 r. Jednakże, ponieważ Skarżąca w dniu marca 2009 r., w toku wszczętego marca 2009 r. postępowania podatkowego prowadzonego w trybie art. 20 ust. 1 i 3 *ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – dalej „u.p.d.o.f.”-* (Dz. U. z 2000r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) powołała się na fakt otrzymania przedmiotowej pożyczki, organ podatkowy uznał, że stosownie do art. 7 ust. 5 w związku z art. 3 ust.1 pkt 4 *u.p.c.c.* uprawniony był do określenia podatku od czynności cywilnoprawnych z tytułu tej pożyczki przy zastosowaniu 20% stawki podatku. Dyrektor Izby Skarbowej w W stwierdził ponadto, że złożenie deklaracji PCC-1 i zapłata przez Skarżącą w dniu 03.2009 r. tytułem przedawnionego podatku kwoty wyliczonej wg 2% stawki, nie miały żadnego wpływu na możliwość określenia podatku od czynności cywilnoprawnych wg stawki 20 %. Zdaniem organu podatkowego z momentem powołania się przez Skarżącą w postępowaniu podatkowym na fakt zawarcia w 2003 r. umowy pożyczki, obowiązek podatkowy powstał ponownie i mają do niego zastosowanie przepisy ustawy w brzmieniu obowiązującym w dacie odnowienia obowiązku podatkowego.

Sygn. akt

Skarżąca nie zgodziła się z takim rozstrzygnięciem i pismem z dnia stycznia 2010 r. złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, wnosząc o uchylenie decyzji. Zaskarżonej decyzji zarzuciła naruszenie art. 3 ust. 1 pkt 4 i art. 7 ust. 5 pkt 1 *u.p.c.c.*

W uzasadnieniu skargi stwierdziła, że wpłacając w dniu marca 2009 r. podatek należny z tytułu otrzymanej pożyczki spełniła obowiązek przewidziany w *u.p.c.c.*, a fakt, iż czynności tych dokonała z naruszeniem ustawowego terminu nie uprawnia organu do zastosowania wobec niej sankcji w postaci 20% stawki podatku, ponieważ w chwili dopełnienia tych formalności nie toczyło się wobec niej żadne postępowanie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył co następuje:

1. Z art. 193 *ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)* wynika uprawnienie sądu do przedstawienia Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem. Odpowiednikiem tego przepisu jest art. 3 *ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. nr 102, poz. 643, ze zm.)*.

Dopuszczalność pytania prawnego co do zgodności określonego aktu normatywnego (albo jego części) z konstytucją zależy od spełnienia łącznie trzech przesłanek: a) norma wskazana przez pytający sąd znajduje zastosowanie w konkretnej sprawie zawisłej przed tym sądem (stan faktyczny sprawy objęty jest hipotezą tej normy); b) sąd pytający nabrał przekonania lub co najmniej powziął istotne wątpliwości co zgodności tej normy z konstytucją, i to przekonanie lub te wątpliwości przedstawia Trybunałowi w pytaniu - przez wskazanie konstytucyjnego wzorca kontroli i odpowiedniej argumentacji przedstawionej w uzasadnieniu pytania; c) od odpowiedzi (treści wyroku) Trybunału Konstytucyjnego zależy rozstrzygnięcie danej sprawy przez sąd pytający, co oznacza praktycznie, że w razie uznania przez Trybunał Konstytucyjny tej normy za niekonstytucyjną wynik sprawy rozpoznawanej przez sąd pytający mógłby być inny niż w przypadku uznania tej normy za zgodną z konstytucją (p. wyrok TK z dnia 4 października 2000 r. sygn. P 8/00).

Takie okoliczności, zdaniem sądu, zaistniały przy rozpoznawaniu sprawy ze skargi B S (sygn.). Skład orzekający powziął

Sygn. akt

bowiem poważne wątpliwości co do konstytucyjności uregulowania wynikającego z art. 7 ust. 5 w związku z art. 3 ust.1 pkt 4 *u.p.c.c.* Powyższe przepisy były podstawą uznania przez organ podatkowy, że z chwilą powołania się przez Skarżącą w toku postępowania podatkowego na fakt zawarcia umowy pożyczki – także po przedawnieniu zobowiązania podatkowego powstałego w związku z zawarciem umowy - ponownie powstaje obowiązek i zobowiązanie podatkowe z tytułu tej czynności, a organ podatkowy uprawniony jest do określenia podatku według dziesięciokrotnie wyższej 20 % stawki podatku. Uznanie tych unormowań za niekonstytucyjne otwierałoby zatem drogę do ustalenia innych podstaw prawnych rozstrzygnięcia sprawy zawisłej przed pytającym sądem, a konkretnie decydowałoby o zasadności skargi.

2. Art. 3 ust. 1 pkt 4 *u.p.c.c.* przewiduje powstanie obowiązku podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych z chwilą powołania się przez podatnika na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej - jeżeli 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 to regulacja swoista, gdyż co do zasady obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych m.in. z tytułu umowy pożyczki powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej. Zobowiązanie podatkowe wynikające z powyższego obowiązku podatkowego powstaje z mocy prawa (stosownie do art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej) i przedawnia się według zasad określonych w art. 70 w/w ustawy.

Wyjątkowość rozwiązania przewidzianego art. 3 ust. 1 pkt 4 *u.p.c.c.* wyraża się w tym, że nawet po przedawnieniu zobowiązania podatkowego obowiązek podatkowy, wskutek powołania się na fakt dokonania czynności, ma niejako odżywać. Niektórzy autorzy uważają, że mamy tu do czynienia z nowacją lub też ponownym powstaniem obowiązku podatkowego niestanowiącego reaktywacji z mocą wsteczną obowiązku wcześniejszego; (A. Goettel, M. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, Oficyna, 2007*; Z. Ofiarski, *Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, Dom Wydawniczy ABC, 2003, wyd. II.*). W konsekwencji chwila dokonania nierozliczonej podatkowo czynności prawnej i przedawnienie zobowiązania podatkowego nie mają

Sygn. akt

żadnego znaczenia, gdyż art. 3 ust. 1 pkt 4 *u.p.c.c.* wprowadza mechanizm zastąpienia dawnego obowiązku podatkowego nowym.

3. Unormowanie art. 3 ust. 1 pkt 4 *u.p.c.c.* istniało od początku obowiązywania *ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych*, jednakże do 1.01.2007 r., z uwagi na obejmowanie obowiązkiem podatkowym obu stron czynności cywilnoprawnej (art. 4 ust. 1 *u.p.c.c.*), przepis miał nieco inne brzmienie. Obowiązek podatkowy powstawał, z chwilą powołania się na okoliczność dokonania czynności cywilnoprawnej, jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności, gdy którakolwiek ze stron po upływie tego terminu powoływała się przed organami podatkowymi lub organami kontroli skarbowej na okoliczność jej dokonania; w tym przypadku obowiązek podatkowy powstawał jedynie w stosunku do podatnika, który powołał się na okoliczność dokonania czynności cywilnoprawnej. Od 1 stycznia 2007 r. *ustawą 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)* zniesiono dotychczasową zasadę, że obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych ciąży na stronach czynności cywilnoprawnej, a w znowelizowanym art. 4 *u.p.c.c.* wskazano, która ze stron jest podatnikiem. W przypadku umowy pożyczki – art. 4 pkt 7 *u.p.c.c.* jako podatnika wskazał biorącego pożyczkę. Konsekwencją powyższych zmian było nadanie art. 3 ust. 1 pkt 4 *u.p.c.c.* obecnego brzmienia.

4. W okresie poprzedzającym wejście w życie *ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych* strony umowy pożyczki obciążał obowiązek zapłaty opłaty skarbowej (art. 4 ust. 2 pkt 2 w zw. z art. 1 ust. 1 pkt 2 lit. c) *ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 4, poz. 23, ze zm.; dalej „u.o.s.”)*. Regulacji takiej, jak obecny art. 3 ust. 1 pkt 4 *u.p.c.c.*, *ustawa o opłacie skarbowej* nie zawierała, aczkolwiek jej art. 6 ust. 3 także przewidywał negatywne dla podatników skutki powołania się przed organami podatkowymi na okoliczność zawarcia czynności cywilnoprawnej, od której nie uiszczono opłaty skarbowej. Mianowicie w sytuacji, gdy którakolwiek ze stron po upływie pięciu lat od końca roku, w którym dokonano czynności prawnej powoływała się przed organami podatkowymi

Sygn. akt

na okoliczność jej dokonania, termin przedawnienia prawa do ustalenia opłaty skarbowej biegnie na nowo od dnia powołania się na tę czynność.

5. Ponowny obowiązek podatkowy po raz pierwszy w polskim prawie podatkowym został uregulowany w art. 6 ust. 2 *dekretu z 3 lutego 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych* (Dz. U. z 1951 r. nr 9, poz. 74 ze zm.). Określał go także art. 6 ust. 5 *ustawy z 19 grudnia 1975 r. o podatku od spadków i darowizn* (Dz. U. nr 45, poz.228), a obecnie - art. 6 ust. 4 *ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn* (j.t. Dz. U. z 2009 r. Nr 93 poz.768; dalej - „*u.p.s.d.*”); przepis ten stanowi m.in., że „w przypadku gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt nabycia”. I chociaż rozwiązanie przyjęte w 2000 r. w art. 3 ust. 1 pkt 4 *u.p.c.c.* zdaje się przypominać instytucję ponownego obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn, to jednak jest to w istocie podobieństwo pozorne.

Zobowiązanie w podatku od spadków i darowizn powstaje bowiem na skutek doręczenia decyzji ustalającej, gdy w podatku od czynności cywilnoprawnych - z mocy prawa. W przypadku art. 3 ust. 1 pkt 4 *u.p.c.c.* chodzi zatem o powstanie obowiązku podatkowego po przedawnieniu pierwotnego zobowiązania podatkowego z tego tytułu; natomiast zdanie drugie art. 6 ust. 4 *u.p.s.d.* takiej sytuacji z istoty swojej nie może dotyczyć, gdyż do czasu doręczenia decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe nie powstanie. Art. 6 ust. 4 *u.p.s.d.* nie zakreśla także żadnych granic czasowych swojego stosowania.

Odmienność sposobu powstawania zobowiązania powoduje, że w przypadku art. 6 ust. 4 *u.p.s.d.* rozważyć można, co najwyżej, kwestie możliwości ustalenia zobowiązania podatkowego po przedawnieniu prawa do wydania decyzji ustalającej podatek, czy też jak interpretuje część autorów po odnowieniu poprzedniego obowiązku podatkowego; (S.Babiarz, *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa 2010). Zdaniem innych przedstawicieli piśmiennictwa obowiązek w podatku od spadków i darowizn nie wygasa wraz z przedawnieniem prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość podatku, gdyż nie wynika to z żadnego przepisu Ordynacji podatkowej. Upiływ terminu przedawnienia wskazanego w art. 68 § 1–4 O.p. oznacza jedynie, że istniejący obowiązek podatkowy, co do zasady, nie może przekształcić się w zobowiązanie podatkowe.

Sygn. akt

W wyniku zaistnienia okoliczności określonych w art. 6 ust. 4 u.p.s.d., nie dochodzi do ponownego powstania obowiązku podatkowego, ani jego odnowienia, lecz do przywrócenia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania, a więc ponownego rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia wskazanego w art. 68 § 1 O.p.; (por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 531).

Art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nie jest także jednolicie interpretowany w orzecznictwie. I tak np. w wyroku NSA z dnia 8 sierpnia 2007 r. sygn. II FSK 921/06 (*opubl. LEX nr 281823, G.Prawna 2007/8/160*) uznano, iż w zakresie wyznaczonym jego hipotezą stanowi całościową i odrębną od innych, wynikających z art. 6 tejże ustawy, regulację prawną czasu powstania obowiązku podatkowego, od którego rozpoczyna bieg termin przedawnienia prawa do wydania decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego w wymienionym przedmiocie. Z kolei Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 21 marca 1991 r. III AZP 14/90 (*opubl. W OSNC 1992/3/33 23002*) uznał, że „w przepisie tym nie został wykreowany obowiązek podatkowy oderwany od przedmiotu opodatkowania. Przedmiotem tym zaś jest w każdym wypadku - stosownie do art. 1 cyt. ustawy - nabycie własności rzeczy i praw majątkowych. Uregulowanie zawarte w art. 6 ust. 4 zdanie drugie u.p.s.d. nie stwarza samo przez się, z faktu powołania się na darowiznę przed organem podatkowym, samoistnej i odrębnej od przedmiotu opodatkowania podstawy obowiązku podatkowego. Nie należy, zdaniem Sądu Najwyższego traktować regulacji (art. 6 ust. 4 u.p.s.d.) jako regulacji w pełni samodzielnej i mającej takie samo znaczenie, jak te regulacje, które określają obowiązek podatkowy poprzez bezpośrednie nawiązanie do faktów dotyczących przedmiotu opodatkowania”.

Celem obu przepisów - i art. 6 ust. 4 u.p.s.d., i art. 3 ust. 1 pkt 4 *u.p.c.c.* - jest zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania poprzez umożliwienie organowi podatkowemu - odpowiednio - ustalenia bądź określenia wysokości zobowiązania podatkowego pomimo upływu terminów przedawnienia przewidzianych w Ordynacji podatkowej. Należy jednak dostrzegać ujemne konsekwencje tego unormowania.

6. Konsekwencje te dla podatników podatku od czynności cywilnoprawnych stały się szczególnie dotkliwe po nowelizacji art. 7 *u.p.c.c.*, do którego z dniem 1 stycznia 2007 r. - przez art. 2 pkt 7 lit. d) *ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. zmieniającej ustawę o podatku od czynności cywilnoprawnych* - dodany został ust. 5

Sygn. akt

wprowadzający sankcyjną stawkę podatku. Według nowego rozwiązania stawka podatku wynosi 20%, jeżeli przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego: 1) podatnik powołuje się na fakt zawarcia umowy pożyczki, depozytu nieprawidłowego lub ustanowienia użytkownika nieprawidłowego albo ich zmiany, a należny podatek od tych czynności nie został zapłacony; 2) biorący pożyczkę, o którym mowa w art. 9 pkt 10 lit. b) ustawy, powołuje się na fakt zawarcia umowy pożyczki, a nie spełnił warunku udokumentowania otrzymania pieniędzy na rachunek bankowy, albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym. Do czasu powyższej zmiany stawka według, której liczony był podatek, powstały z obowiązku podatkowego określonego w art. 3 ust. 1 pkt 4 *u.p.c.c.*, była taka sama jak przy pierwotnym zobowiązaniu z tytułu pożyczki i wynosiła 2%. Podatnik ponosił natomiast odpowiedzialność z tytułu odsetek oraz tak jak i obecnie odpowiedzialność karnoskarbową wynikającą z art. 54 § 1-3 k.k.s. za uchylanie się od opodatkowania.

Prowadzi to sąd pytający do wątpliwości, czy obecne ukształtowanie art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 *u.p.c.c.*, które przewiduje – w stosunku do podatników będących osobami fizycznymi, 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, jest zgodne art. 2, art. 32 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

7. Art. 2 Konstytucji określa Rzeczpospolitą Polską jako „demokratyczne państwo prawne urzeczywistniające zasady sprawiedliwości społecznej”. Z zasady państwa prawa w orzecznictwie konstytucyjnym 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 jednostek (zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przezeń

Sygn. akt

prawa, zasada ochrony praw nabytych). Z kolei zasada sprawiedliwości społecznej rozumiana jest jako czynnik prowadzący do słusznego, sprawiedliwego wyważenia interesu ogółu (dobra wspólnego) i interesów jednostki. Ogólne zasady wynikające z art. 2 Konstytucji powinny być przestrzegane szczególnie restryktywnie, gdy chodzi o akty prawne ograniczające wolności i prawa obywatelskie oraz nakładające obowiązki wobec państwa. Odnosi się to zwłaszcza do prawa podatkowego. I chociaż art. 84 i 217 Konstytucji ustanawiają tzw. zasadę władztwa daninowego, z której wynika legitymacja dla działań państwa, w wyniku których następuje obciążanie określonych podmiotów daninami (w tym podatkami), umożliwiającymi realizację zadań publicznych. Określają, że regulowanie zobowiązań podatkowych jest w demokratycznym państwie prawa konstytucyjnym obowiązkiem każdego obywatela oraz, że uchylający się od ponoszenia ciężarów publicznych naruszają zasadę dobra wspólnego. Co oznacza, że nakładanie danin jest na gruncie Konstytucji uprawnione i co do zasady nie jest traktowane jako pozbawianie własności, a ustawodawca ma w tym względzie dużą swobodę. To jednakże swoboda ustawodawcy nie jest absolutna.

Swoboda ustawodawcy w zakresie kształtowania treści ustaw podatkowych ograniczona jest obowiązkiem przestrzegania reguł dotyczących wymogów drogi ustawodawczej, procedury uchwalania ustaw podatkowych oraz wymogu szczególnej dbałości legislacyjnej podczas stanowienia przepisów prawnych, aby umożliwiły one konstruowanie precyzyjnych norm podatkowych. Swoboda ta jest ograniczona również nakazem respektowania *vacatio legis* i zakazem nadawania mocy wstecznej oraz dokonywania zmian w ciągu roku podatkowego (por. W. Sokolewicz, [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Wyd. Sejmowe, Warszawa 2005, t. IV, s. 26 i n. oraz tamże omówienie orzecznictwa TK; zob. także wyrok TK z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06). Nie powinno ulegać wątpliwości, że granicą tej swobody, w ramach konieczności respektowania reguły państwa prawa, jest także takie konstruowanie przepisów prawa podatkowego, by zapewniona była równość obowiązków i przywilejów podatkowych podmiotów znajdujących się w podobnej sytuacji.

Zdaniem pytającego sądu, wykraczają poza zakres swobody władztwa daninowego rozwiązania sankcjonujące obowiązek zapłaty podatków po ich wygaśnięciu na skutek przedawnienia i to w wysokości wielokrotnie wyższej niż zobowiązanie pierwotne, podczas gdy inni podatnicy, których niewykonane

Sygn. akt

zobowiązania podatkowe wygasły na skutek przedawnienia, takiej odpowiedzialności nie ponoszą.

8. Zobowiązanie pierwotne w podatku od czynności prawnych z tytułu zawarcia umowy pożyczki, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 *u.p.c.c.*, wynika z obowiązku podatkowego powstałego z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej. Art. 10 ust. 1 *u.p.c.c.* nakłada na podatników obowiązek złożenia, bez wezwania organu podatkowego, deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych, według ustalonego wzoru, oraz obliczenia i wpłacenia podatku w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego, z wyłączeniem przypadków, gdy podatek jest pobierany przez płatnika.

Przewidziany art. 3 ust. 1 pkt 4 *u.p.c.c.* termin 5 lat, liczony od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, odpowiada zatem terminowi przedawnienia zobowiązania podatkowego określonego w art. 70 ust. 1 O.p. Przepis ten przewiduje, iż zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Zastrzec należy, że w przypadku zajścia okoliczności wymienionych w art. 70 § 2- 6 i § 8 O.p. terminy te nie będą się pokrywać, ale taka sytuacja nie miała miejsca w sprawie, na tle której powstały wątpliwości sądu. Z wygaśnięciem z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego, gaśnie również pierwotny obowiązek podatkowy, określony według art. 3 ust. 1 pkt 1 *u.p.c.c.*; a to oznacza, że art. 3 ust. 1 pkt 4 *u.p.c.c.* określający względem tego samego przedmiotu opodatkowania kolejny obowiązek podatkowy - po wygaśnięciu poprzez przedawnienie pierwotnego zobowiązania podatkowego - w konsekwencji powoduje także ponowne powstanie zobowiązania podatkowego.

9. Instytucja przedawnienia występuje w niemal wszystkich gałęziach prawa, zarówno w tych zaliczanych do prawa publicznego jak i prywatnego. Pełni ona wszędzie zbliżoną rolę. Pełni bowiem funkcję gwarancyjną dla zobowiązanego. Na skutek upływu czasu następuje stabilizacja sytuacji prawnej dłużnika. Nabywa on pewność, że jego stosunek zobowiązaniowy – w tym przypadku w sferze publicznoprawnej - nie ulegnie już zmianie. Z drugiej strony organy administracji publicznej, które w okresie biegu terminu przedawnienia nie podjęły stosownych działań prawnych, pozbawione są możliwości ingerencji w prawa i obowiązki

Sygn. akt

podatnika. Po obu stronach nieistniejącego już zobowiązania podatkowego następuje stan pewności w zakresie wzajemnych zobowiązań i uprawnień. W prawie podatkowym, charakteryzującym się nierównowagą stron stosunku prawnego, a także możliwością znaczącej ingerencji organów administracji publicznej w sferę praw podatnika, ma to szczególnie istotne znaczenie. Przedawnienie zobowiązania podatkowego oznacza, że po upływie określonego czasu, zobowiązanie podatkowe, chociaż niezapłacone, wygasa łącznie z odsetkami za zwłokę. Z mocy prawa, bez konieczności wydawania żadnych decyzji, przestaje istnieć stosunek zobowiązaniowy pomiędzy podatnikiem i wierzycielem podatkowym. Wierzyciel, chociaż niezadowolony, nie ma już prawa do egzekwowania zobowiązania podatkowego. Dobrowolne spełnienie przez podatnika tego zobowiązania, ze względu na wygaśnięcie, prowadzi natomiast do powstania nadpłaty, która podlega zwrotowi.

Postanowienia art. 3 ust. 1 pkt 4 *u.p.c.c.* i art. 7 ust. 5 pkt 1 *u.p.c.c.* burzą ten stan. Powodują, że podatnik, wraz powołaniem się w postępowaniu podatkowym na fakt zawarcia czynności cywilnoprawnej, traci uprawnienia i gwarancje nabyte z przedawnieniem.

Sytuacja ta wymaga rozważenia, czy regulacja art. 3 ust. 1 pkt 4 *u.p.c.c.* nie stanowi naruszenia, wynikającej z zasady państwa prawnego, zasady ochrony praw nabytych zakazującej m.in. arbitralnego ograniczania praw podmiotowych przysługujących jednostce. Konstytucja dopuszcza ograniczanie lub znoszenie praw nabytych w razie kolizji wartości znajdujących się u podstaw tej zasady z innymi wartościami konstytucyjnymi. Jest ono jednakże dopuszczalne pod warunkiem, że takie działanie jest konieczne dla realizacji innych wartości konstytucyjnych, które w danej sytuacji mają pierwszeństwo przed wartościami znajdującymi się u podstaw zasady ochrony praw nabytych. Ponadto, jak wynika z orzecznictwa TK, prawodawca powinien ograniczyć do niezbędnego minimum negatywne skutki dla jednostki utraty praw (p. wyrok z dnia 22 czerwca 2002 r., sygn. K.45/01).

Ważąc cele art. 3 ust. 1 pkt 4 *u.p.c.c.* - zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania oraz istotę przedawnienia - wyraz akceptacji ustawodawcy (i gwarancji dla zobowiązanego), iż po upływie określonych terminów niewykonane zobowiązanie podatkowe wygasa, nie można uznać, by poprzez wprowadzenie tego *quasi* warunku rozwiązującego skutki przedawnienia, u podstaw ograniczenia uprawnień podatnika nabytych na skutek przedawnienia leżały wartości o wyższej

Sygn. akt

randze niż stan pewności prawa i ochrona raz nabytych uprawnień. Poza tym w sytuacji, gdy podatek po przedawnieniu wymierzany jest według wielokrotnie wyższej stawki niż zobowiązanie pierwotne, negatywne skutki związane ze zniesieniem uprawnień nabytych w związku z przedawnieniem są wręcz maksymalizowane, a nie ograniczane do niezbędnego minimum.

10. Regulacje art. 3 ust. 1 pkt 4 *u.p.c.c.* i art. 7 ust. 5 pkt 1 *u.p.c.c.* są ponadto przejawem nierównego traktowania podatników. Utrata uprawnień nabytych w związku z przedawnieniem obciążającego podatnika zobowiązania, na skutek powołania się przed organami podatkowymi na fakt dokonania czynności prawnej, dotyczy bowiem wyłącznie podatników podatku od czynności cywilnoprawnych. Przepisy *ustawy o podatku od spadków i darowizn*, o ponowieniu obowiązku podatkowego, odnoszą się do sytuacji, w których nie dochodzi jeszcze do powstania zobowiązania podatkowego. W przypadku innych podatków ustawodawca nie wprowadził możliwości odnowienia obowiązku podatkowego. Niewykonane zobowiązania przedawniają się i wygasają definitywnie. Dlatego regulacje wynikające z art. 3 ust. 1 pkt 4 *u.p.c.c.* i art. 7 ust. 5 pkt 1 *u.p.c.c.* rozważyć należało w kontekście zgodności z zasadą równości wobec prawa i zasadą sprawiedliwości wynikających z art. 32 ust. 1 w zw. art. 2 Konstytucji.

Zasada sprawiedliwości społecznej wymaga, ażeby różnice w sytuacji prawnej określonych podmiotów pozostawały w odpowiedniej proporcji do odmienności ich sytuacji. Tymczasem sytuacja prawna podatników podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatników innych podatków, którzy nie zadeklarowali i nie zapłacili ciążących na nich zobowiązań, a następnie zobowiązania te uległy przedawnieniu, jest nieproporcjonalnie różna. Tylko w *p.c.c.* przedawnienie zobowiązania, na skutek powołania się przez podatnika w postępowaniu podatkowym na fakt dokonania nieopłaconej czynności prawnej ma charakter odwracalny. Powołanie się przez podatników innych podatków, po przedawnieniu zobowiązania, na okoliczności stanowiące przedmiot opodatkowania, takich skutków nie powoduje.

I tak: podatek, który w postępowaniu dotyczącym nieujawnionych dochodów powoła się na fakt otrzymania nieopodatkowanej pożyczki - utraci uprawnienia wynikające z przedawnienia i obowiązany będzie zapłacić podatek według sankcyjnej 20% stawki; natomiast podatek powołujący się w takim samym postępowaniu na fakt

Sygn. akt

uzyskania przychodów z działalności gospodarczej, niewykazanych do opodatkowania lub wykazanych w wysokości niższej niż rzeczywista, co do których również nastąpiło przedawnienie zobowiązania, takich konsekwencji nie poniesie. I w jednym, i w drugim przypadku niewywiązanie 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.

Zasada równości wobec prawa unormowana w art. 32 ust. 1 Konstytucji przewiduje, że „wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne”. Zasada ta nie ma charakteru absolutnego; powinna być rozumiana jako nakaz równego traktowania podmiotów, które charakteryzują się pewną istotną cechą wspólną, która stanowi kryterium wyróżnienia takiej grupy (por. wyrok TK z 21 lutego 2006 r., sygn. K 1/05 OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 18 i powołane tam orzecznictwo). Zasada równości oznacza, że wszystkie podmioty charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących (wyrok TK z 5 listopada 1997 r., sygn. K. 22/97, OTK ZU nr 3-4/1997, poz. 41). Jeżeli prawodawca różnicuje podmioty prawa, które charakteryzują się wspólną cechą istotną, to wprowadza odstępstwo od zasady równości. Takie odstępstwo nie oznacza naruszenia art. 32 Konstytucji i jest dopuszczalne, jeżeli zostały spełnione następujące warunki: 1) kryterium różnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji; 2) waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego zróżnicowania; 3) kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

W przypadku podatników podatku od czynności cywilnoprawnych, których zobowiązanie z tytułu pożyczki, powstałe w dacie jej zawarcia, wygasło w związku z przedawnieniem i którzy następnie powołują się na fakt zawarcia pożyczki w postępowaniu podatkowym, trudno wskazać uzasadnienie dla ich surowszego traktowania niż pozostałych dłużników fiskusa znajdujących się w analogicznej sytuacji. Świadczy to o niezgodności powyższego unormowania z zasadą równości

Sygn. akt

wobec prawa i zasadą sprawiedliwości wynikających z art. 32 ust. 1 w zw. art. 2 *Konstytucji*.

11. Art. 64 ust. 2 *Konstytucji* stanowi: „Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej”. Norma ta jest w odniesieniu do praw majątkowych doprecyzowaniem zasady równości wyrażonej w art. 32 ust. 1 *Konstytucji*. Istotą tej zasady jest zakaz różnicowania ochrony praw majątkowych ze względu na charakter podmiotu danego prawa. Korelatem wyrażonego w formule pozytywnej i w odniesieniu do uprawnionego «prawa do własności i innych praw majątkowych» jest ciążąca na ustawodawcy zwykłym powinność zapewnienia tym prawom majątkowym równej ochrony prawnej. Przy czym przez równą «ochronę» prawa podmiotowego należy rozumieć przede wszystkim (...) środki prawne, które zabezpieczają możliwość swobodnego wykonywania przez uprawnionego owej «mocy postępowania», czyli wiązki uprawnień składających się na treść danego prawa podmiotowego, w sposób wolny od naruszeń i ingerencji osób trzecich. Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw (art. 31 ust. 3 *Konstytucji*).

Wprawdzie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie stwierdzał, że „skutki nałożenia na określoną grupę podmiotów określonej daniny publicznej lub wprowadzenia ulgi (zwolnienia podatkowego) nie mogą być (...) oceniane w kategoriach wpływu na stan majątkowy podatników” (OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156). Przepisy dotyczące podatków i danin publicznych mają bowiem swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną - art. 84 *Konstytucji*, który statuuje powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych i niejako zwalnia ustawodawcę z obowiązku usprawiedliwiania wprowadzenia daniny publicznej. Pobieranie danin i opłat o charakterze publicznym nie jest więc uznawane za ingerencję w sferę prawa własności (chyba że stanowi ono ukrytą formę konfiskaty mienia).

Jednakże w tym przypadku chodzi o prawa podatnika, wynikające z upływu okresu przedawnienia obciążającego go zobowiązania, w następstwie którego

Sygn. akt

wygasa zobowiązanie podatkowe i następuje uchylenie obowiązku zapłaty przedawnionego podatku. Tego rodzaju uprawnienie ma, w opinii pytającego sądu, charakter majątkowy i jest objęte hipotezą art. 64 ust. 2 *Konstytucji*.

Ocena zgodności regulacji art. 3 ust. 1 pkt 4 *u.p.c.c.* w zw. z art. 7 ust. 5 pkt 1 *u.p.c.c.* ze wzorcami konstytucyjnymi wynikającymi z art. 64 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej skłania sąd do przekonania, że kwestionowane przepisy stanowią ograniczenie tego prawa i to w sposób naruszający jego istotę. Powodują bowiem, że wynikające z przedawnienia uprawnienia nie są respektowane tylko wobec podatników podatku od czynności cywilnoprawnych; a przedawnione zobowiązanie jest wymierzone ponownie według sankcyjnej stawki.

Sąd nie podziela przy tym poglądów części autorów, że art. 3 ust. 1 pkt 4 i art. 7 ust. 5 pkt 1 *u.p.c.c.* kreują zobowiązanie podatkowe dot. innego przedmiotu opodatkowania niż umowa pożyczki, tj. powołania się na zawarcie czynności prawnej. Przedmiot opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych wynika bowiem wyłącznie z art. 1 ust. 1 *u.p.c.c.*, a tam takie zdarzenie, jako przedmiot opodatkowania, nie występuje.

Rozwiązanie wynikające z art. 3 ust. 1 pkt 4 i art. 7 ust. 5 pkt 1 *u.p.c.c.* nie znajduje uzasadnienia w świetle dyrektyw z art. 31 ust. 3 *Konstytucji* (konieczność ograniczenia prawa dla realizacji innych, wskazanych w powołanym przepisie wolności i praw konstytucyjnie chronionych).

12. 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 polegający na niezadeklarowaniu i nieuiszczeniu należnego podatku, mającej na celu mobilizowanie podmiotów do terminowego i prawidłowego wykonywania obowiązków na rzecz państwa (w tym przypadku zapłaty podatku) przez zapowiedź negatywnych konsekwencji, jakie nastąpią w wypadku naruszenia obowiązków określonych w ustawie; to należałoby dopuszczalność jej wprowadzenia rozważać w kontekście art. 83 *Konstytucji* nakładającego na każdego obowiązek przestrzegania prawa Rzeczypospolitej Polskiej i art. 84 obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Ustawodawcy przysługuje swoboda określenia sankcji związanych z niedopełnieniem obowiązków. Kształtując zasady odpowiedzialności za

Sygn. akt

niewykonanie prawnych obowiązków, ustawodawca skrępowany jest jednakże normami konstytucyjnymi. Swoboda ustawodawcy w nakładaniu tego typu kar nie jest nieograniczona i wymaga poszanowania podstawowych zasad zawartych w Konstytucji (wyrok TK z 12 stycznia 1999 r., sygn. P 2/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 2 i powołane tam orzecznictwo). Do zasad tych należą wywodzona z zasady demokratycznego państwa prawnego zasada zaufania do prawa i zasada sprawiedliwości (art. 2 Konstytucji) czy też zasada proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji). Oznacza to, że ustawodawca nie może stosować sankcji oczywiście nieadekwatnych lub nieracjonalnych albo niewspółmiernie dolegliwych, oderwanych od stopnia naganności zachowania jednostki w stosowaniu obowiązującego prawa (zob. wyrok TK z 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110).

Nie można jednocześnie nie zauważyć, że tego rodzaju czyny są równocześnie objęte odpowiedzialnością karnoskarbową określoną w art. 54 K.k.s. Podobna sytuacja występowała na gruncie art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50; ze zm.). Przypomnieć należy, że w kwestii takiego podwójnego karania Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się w wyroku z dnia 29 kwietnia 1998 r. sygn. K 17/97 orzekając, że w zakresie, w jakim przepisy dopuszczają stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej określonej przez powołaną ustawę jako "dodatkowe zobowiązanie podatkowe" i odpowiedzialność za wykroczenia skarbowe są niezgodne z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

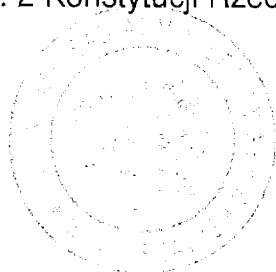
Zdaniem sądu, z tego samego powodu także w przypadku osoby fizycznej - podatnika podatku od czynności cywilnoprawnych, który nie złożył deklaracji i nie opłacił podatku, który to czyn karalny jest przez prawo karne skarbowe, wymierzenie niejako „karnego” podatku od tej samej czynności cywilnoprawnej według dziesięciokrotnie wyższej 20 % stawki podatku, jest niezgodne z w/w przepisem Konstytucji.

13. W obowiązującym stanie konstytucyjnym sąd orzekający nie może odmówić zastosowania normy ustawowej ze względu na jej sprzeczność z normą konstytucyjną. Stanowisko takie nie znajduje uzasadnienia w wyrażonej w Konstytucji zasadzie bezpośredniego stosowania jej przepisów (art. 8 ust. 2), ani w przepisie przewidującym podległość sędziego w sprawowaniu urzędu tylko Konstytucji

Sygn. akt

i ustawom (art. 178 ust. 1 Konstytucji). Ogólne wskazania Konstytucji nie pozwalają bowiem na wydawanie na ich podstawie indywidualnych rozstrzygnięć, a przy tym sędzia, podlegając Konstytucji, nie jest zwolniony z podległości ustawie zwykłej. Należy więc przyjąć, że właściwą drogą do rozstrzygnięcia wątpliwości co do zgodności z ogólną normą konstytucyjną szczegółowej regulacji ustawowej mającej zastosowanie w sprawie jest przedstawienie pytania prawnego Trybunałowi Konstytucyjnemu (por. A. Mączyński, Bezpośrednie stosowanie konstytucji [w:] Zgromadzenie Ogólne Sędziów Trybunału Konstytucyjnego 22 marca 2000 roku, Studia i Materiały, tom XI, Warszawa 2000, s. 41-56).

14. Biorąc pod uwagę powyższe sąd na podstawie art. 193 *Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej* oraz art. 3 *ustawy o Trybunale Konstytucyjnym* w celu rozstrzygnięcia sprawy III SA/Wa 563/10 zwraca się o ocenę zgodności art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 *u.p.c.c.* z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 31 ust. 3, oraz art. 64 ust. 2 *Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*.



Ja oryginalnie właściwe podpisy
za zgodność z orzeczeniem świadczym:

Staszcy sekretarz sądowy

Anna Kurdej