

65/6/A/2012

WYROK

z dnia 19 czerwca 2012 r.

Sygn. akt P 41/10*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Sławomira Wronkowska-Jaśkiewicz – przewodniczący
Stanisław Biernat
Maria Gintowt-Jankowicz
Miroslaw Granat
Marek Zubik – sprawozdawca,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem sądu przedstawiającego pytanie prawne oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 19 czerwca 2012 r., pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie:

czy 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 (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,

o r z e k a:

Art. 3 ust. 1 pkt 4 w związku z art. 7 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649, Nr 149, poz. 996 i Nr 229, poz. 1496) jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz nie jest niezgodny z art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Ponadto p o s t a n a w i a:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375, z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654)

* Sentencja została ogłoszona dnia 27czerwca 2012 r. w Dz. U. z 2012 r. poz. 725.

umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

UZASADNIENIE

I

1. Postanowieniem z 6 września 2010 r. (sygn. akt III SA/Wa 563/10) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie przedstawił pytanie prawne, czy 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 (Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649, ze zm.; dalej: u.p.c.c.) 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-procentowej stawki podatku, z chwilą powołania się podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego na fakt jej dokonania, są zgodne z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Pytanie prawne zostało skierowane w związku z toczącym się przed pytającym sądem postępowaniem w sprawie dotyczącej skargi podatnika na decyzję dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie. Zaskarżoną decyzją dyrektor Izby Skarbowej uchylił decyzję naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Bielany z 30 września 2009 r. określającą wysokość podatku od czynności cywilnoprawnych, z tytułu zawarcia umowy pożyczki, w kwocie 12 000 zł i określił wysokość podatku na kwotę 10 073 zł.

1.1. Stan faktyczny ustalony przez organy podatkowe oraz utrwalony w aktach sprawy przedstawiał się następująco:

W toku wszczętego 4 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 (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.) podatnik – uzasadniając źródła sfinansowania zakupu mieszkania i samochodu w 2003 r. – pismem wysłanym pocztą 18 marca 2009 r. poinformował organ prowadzący postępowanie o otrzymaniu pożyczki od ojca w kwocie 60 000 zł na podstawie umowy z 30 kwietnia 2003 r., od której nie zapłacił podatku w ustawowym terminie. W dniu 18 marca 2009 r. wysłał również pocztą deklarację podatkową PCC-1. Oświadczenie podatnika, w którym powołał się na dokonanie czynności cywilnoprawnej i deklaracja w sprawie podatku dotyczącego tej czynności, wpłynęły do organu podatkowego 27 marca 2009 r. W dniu 23 marca 2009 r. podatnik wpłacił podatek, obliczony według podstawowej stawki wynoszącej 2% wartości czynności z odliczeniem kwoty wolnej od podatku dla pożyczek między osobami zaliczającymi się do pierwszej grupy podatkowej – tj. kwotę 1007,30 zł.

Powziąwszy wiadomość o ustaleniach postępowania w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych, w toku którego podatnik powołał się na zawarcie niezgłoszonej w terminie do opodatkowania umowy pożyczki, naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Bielany postanowieniem z 21 lipca 2009 r. (znak: 1432/PM/4321-37/09/MMW) wszczął z urzędu postępowanie podatkowe w sprawie określenia zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od czynności cywilnoprawnych. Organ ustalił w toku postępowania, że podatnik otrzymał 30 kwietnia 2003 r. pożyczkę od ojca w kwocie 60 000 zł, lecz nie złożył w ustawowym terminie deklaracji podatkowej i nie wpłacił podatku od czynności

cywilnoprawnych. Zobowiązanie to uległo przedawnieniu 31 grudnia 2008 r. na podstawie art. 70 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: o.p.). W związku z powołaniem się podatnika przed organem podatkowym na zawarcie umowy pożyczki, obowiązek podatkowy dotyczący podatku do czynności cywilnoprawnych – na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. – powstał jednak na nowo. W niniejszej sprawie, zdaniem organu podatkowego, zaktualizowały się przesłanki zastosowania stawki podatku określonej w art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c., która wynosi 20% podstawy opodatkowania. Mając powyższe na uwadze, decyzją z 30 września 2009 r. naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Bielany, na podstawie art. 7 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c., określił wysokość zobowiązania podatkowego w wysokości 12 000 zł. Od tej decyzji podatnik wniósł odwołanie do dyrektora Izby Skarbowej. W toku postępowania odwoławczego organ drugiej instancji zgodził się z organem pierwszej instancji co do ustaleń faktycznych. Mając jednakże na uwadze dyspozycję art. 9 pkt 10 lit. b u.p.c.c., dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie uznał, że organ pierwszej instancji błędnie ustalił w sentencji decyzji wysokość podatku do zapłaty. Należało bowiem odliczyć od podstawy opodatkowania kwotę wolną od podatku dla I grupy podatkowej, która wynosiła 9 637 zł. Uchylając decyzję organu pierwszej instancji, dyrektor Izby Skarbowej wydał nową decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego w kwocie 10 073 zł. Decyzję tę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego zaskarżył podatnik.

1.2. Wojewódzki Sąd Administracyjny, rozpoznając skargę, ma wątpliwości co do konstytucyjności przepisów będących podstawą prawną rozstrzygnięcia toczącej się przed nim sprawy. Postawił zakwestionowanemu unormowaniu w istocie cztery zarzuty, na co wskazuje zarówno *petitum* pytania prawnego, jak i jego uzasadnienie.

Po pierwsze, postawił zarzut naruszenia wynikającej z art. 2 Konstytucji zasady ochrony praw nabytych i pewności prawa, gdyż podatnik, powołując się na fakt dokonania określonego rodzaju czynności cywilnoprawnej, traci – zdaniem pytającego sądu – uprawnienia, jakie mają dla niego wynikać z przedawnienia zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od czynności cywilnoprawnych. Niweczy to rolę przedawnienia na gruncie tego podatku, uniemożliwiając stabilizację sytuacji prawnej podatnika. Poza zakres swobody ustawodawcy wykraczać mają rozwiązania sankcjonujące obowiązek zapłaty podatków po przedawnieniu, i to w wysokości znacznie przewyższającej pierwotną wysokość zobowiązania. Ponadto podatnik powołujący się na dokonanie nieopodatkowanej wcześniej czynności cywilnoprawnej jest dotkliwie karany, gdyż ma obowiązek zapłacić podatek według stawki podatku dziesięciokrotnie wyższej niż podstawowa. Pytający sąd nie zakwestionował natomiast żadnego z przepisów z punktu widzenia zasady poprawnej legislacji, w tym wymogu dostatecznej określoności przepisów.

Po drugie, pytający sąd wskazał naruszenie wywodzonej z art. 2 Konstytucji zasady *ne bis in idem*, w związku z możliwością zdublowania się sankcji w ramach podatku od czynności cywilnoprawnych, polegającej na obciążeniu podatnika 20-procentową stawką podatku, z zastosowaniem sankcji penalnej za przestępstwa skarbowe albo wykroczenia skarbowe, które przewiduje art. 54 kodeksu karnego skarbowego. Pytający sąd nie podniósł natomiast zarzutu niekonstytucyjności w związku z obciążeniem jednej czynności cywilnoprawnej podwójnym obowiązkiem podatkowym (powstającym z chwilą dokonania czynności, a następnie, z chwilą powołania się podatnika na tę czynność).

Po trzecie, pytający sąd dostrzegł naruszenie konstytucyjnej zasady równości wobec prawa oraz zasady sprawiedliwości społecznej w aspekcie obciążenia podatkiem według sankcyjnej – zdaniem pytającego sądu – stawki podatku. Regulacja ta prowadzi do niesprawiedliwego zróżnicowania sytuacji podatników podatku od czynności cywilnoprawnych w porównaniu z podatnikami pozostałych podatków. Tylko bowiem w

odniesieniu do podatku od czynności cywilnoprawnych powołanie się podatnika – po przedawnieniu zobowiązania podatkowego – na dokonanie czynności cywilnoprawnej ma charakter odwracalny. Prowadzi to do powstania nowego obowiązku podatkowego dotyczącego *de facto* tej samej czynności.

Po czwarte, pytający sąd sformułował zarzut nieproporcjonalnego ograniczenia praw majątkowych podatnika, wręcz naruszającego ich istotę, które sąd wywodzi z art. 64 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Skoro zobowiązanie podatkowe dotyczące określonej czynności cywilnoprawnej – jak twierdzi pytający sąd – wygasło w drodze przedawnienia, to obowiązek zapłaty podatku definitywnie przestał istnieć. Oznacza to powstanie swoistego rodzaju przysporzenia majątkowego podatnika, które zdaniem sądu, jest prawem majątkowym chronionym konstytucyjnie. Nie istnieją zarazem żadne uzasadnione konstytucyjnie argumenty, które miałyby przemawiać za daleko idącą ingerencją w majątek podatnika, w postaci obciążenia czynności cywilnoprawnej podatkiem w wysokości 20% wartości czynności. Wprowadzone przez ustawodawcę rozwiązanie nie służy także ochronie żadnych wartości wyrażonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Przeciwnie, rozwiązanie to nie tylko nieproporcjonalnie ingeruje we własność podatnika, ale wręcz narusza ma jej istotę.

2. W piśmie z 16 września 2011 r. stanowisko w imieniu Sejmu zajął Marszałek Sejmu. Wniósł o stwierdzenie, 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-procentowej stawki podatku z chwilą powołania się podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego na fakt dokonania tej czynności cywilnoprawnej, 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. Marszałek Sejmu wniósł ponadto o umorzenie postępowania z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku w zakresie, w jakim przepis ten dopuszcza zastosowanie wobec tej samej osoby za ten sam czyn sankcji administracyjnej oraz odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe lub przestępstwa skarbowe. Powodem umorzenia postępowania w tym zakresie ma być niespełnienie przesłanki funkcjonalnej pytania prawnego.

Zdaniem Marszałka Sejmu, konstrukcja przyjęta w zakwestionowanej regulacji mieści się w ramach swobody regulacyjnej ustawodawcy. Chociaż jest dolegliwa dla nierzetelnych podatników, jej celem nie jest represjonowanie. Służy ona bowiem w szczególności zapobieganiu uchylania się od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych w zakresie dochodów ze źródeł nieujawnionych bądź nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach. Powołując się na zawarcie umowy pożyczki, podatnik unika bowiem – w toku prowadzonego w jego sprawie postępowania – zapłaty podatku od nieujawnionych dochodów według 75-procentowej stawki podatku (na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.).

Poza ochroną wynikającą z art. 2 Konstytucji pozostają prawa nabyte niesłusznie lub niegodziwie. Korzyść majątkowa, jaką uzyskuje podatnik, unikając zapłaty podatku w wyniku przedawnienia, nie może być zaliczona do prawa słusznie nabytego. Z konstytucyjnej ochrony nie korzysta także umożliwienie nierzetelnym podatnikom „układania ich spraw życiowych”, poprzez podejmowanie działań niezgodnych z prawem (uchylanie się od zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych). Według Marszałka Sejmu nie jest też trafny zarzut naruszenia bezpieczeństwa prawnego podatnika, albowiem to sam podatnik – w trakcie prowadzonego w jego sprawie postępowania – decyduje się, opierając się na znajomości obowiązującego stanu prawnego, czy powołać się na zawarcie umowy, od której nie zapłacił podatku w terminie.

Marszałek Sejmu nie podzielił również wątpliwości co do naruszenia zasady równego traktowania podatników (art. 32 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji). W jego ocenie, nie tylko podatnicy różnych podatków nie mogą być traktowani jako podmioty podobne, ale co istotniejsze – nie występuje w tym wypadku zróżnicowanie sytuacji podatników na gruncie różnych podatków. Każdy podatnik, w sprawie którego toczy się postępowanie dotyczące dochodów nieujawnionych, nie może z nieopodatkowanych wcześniej czynności cywilnoprawnych, choć nastąpiło już przedawnienie zobowiązań podatkowych dotyczących tych czynności, wywodzić jakiegokolwiek korzyści dla siebie.

Odnosząc się do zarzutu nieproporcjonalnego naruszenia własności i innych praw majątkowych Marszałek Sejmu wskazał przede wszystkim na konieczność korekty wzorców kontroli. Po przeanalizowaniu argumentacji zawartej w uzasadnieniu pytania prawnego uznał, że intencją sądu było podważenie zakwestionowanej regulacji w aspekcie, w jakim nie zapewnia ochrony majątku podatnika. Wskazał więc jako wzorzec kontroli art. 64 ust. 1 zamiast art. 64 ust. 2 Konstytucji oraz – zgodnie z intencją pytającego sądu – związkowo ujął ten wzorzec z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Niezależnie od tej korekty, zdaniem Marszałka Sejmu, są one nieadekwatnymi wzorcami kontroli w tej sprawie, gdyż sąd kwestionuje ustanowienie obowiązku i zobowiązania podatkowego, a także wysokość stawki. W tej materii ustawodawca dysponuje zaś szerokim marginesem swobody regulacyjnej. Jednocześnie nie ma podstaw, aby twierdzić, że zakwestionowane przepisy stanowią przejaw ukrytej konfiskaty mienia.

3. W piśmie z 18 lutego 2011 r. stanowisko w sprawie zajął Prokurator Generalny. Wniósł o stwierdzenie, że art. 3 ust. 1 pkt 4 w związku z art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. jest zgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji oraz nie jest niezgodny z art. 64 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, konstytucyjna zasada ochrony praw nabytych nie ma w tym wypadku zastosowania. Odnosi się ona wyłącznie do praw słusznie nabytych, co wyklucza zastosowanie jej do praw nabytych nielegalnie lub przez ominięcie prawa, a także z naruszeniem zasad sprawiedliwości społecznej. Skoro podatnik nie wywiązuje się z ciążącego na nim zobowiązania podatkowego, a następnie po upływie terminu przedawnienia domaga się udzielenia ochrony majątkowi nabytemu wskutek uchylenia się od opodatkowania, nie ma mowy o słuszności nabycia tego prawa. Stan taki nie może podlegać ochronie konstytucyjnej. Jednocześnie uzasadnione jest według Prokuratora Generalnego zastosowanie stawki podatku dziesięciokrotnie wyższej niż pierwotna. Podatnik nie płaci bowiem odsetek od zaległości podatkowej.

Kwestionowana regulacja nie narusza, w ocenie Prokuratora Generalnego, zasady *ne bis in idem* wynikającej z art. 2 Konstytucji. Zasada ta zakazuje organom państwa stosowania wobec tej samej osoby podwójnej kary za ten sam czyn. Podatek nie jest bowiem karą, nawet jeśli jego stawka jest relatywnie wysoka. Zakwestionowany przepis został ustanowiony w celu przeciwdziałania unikania przez osoby fizyczne, które w toku prowadzonych w ich sprawie postępowań dotyczących nieujawnionych przychodów, powołują się na dokonanie czynności cywilnoprawnej opodatkowania podatkiem dochodowym według sankcyjnej stawki podatku określonej w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. Kwestionowanej regulacji można zatem przypisać funkcję restytucyjną i rekompensującą możliwe straty finansowe państwa. Należy ponadto zwrócić uwagę, że stawka ta zostanie zastosowana dopiero wówczas, gdy podatnik powoła się dobrowolnie na dokonanie określonej czynności cywilnoprawnej.

W ocenie Prokuratora Generalnego, brak tożsamości (identyczności) cech podatku od czynności cywilnoprawnej oraz innych podatków stanowi dostateczną przesłankę dla różnego traktowania podatników tego podatku od podatników pozostałych rodzajów podatków. Zróżnicowanie zasad przedawnienia odpowiada wymogom racjonalności i sprawiedliwości

społecznej, bo utrudnia uchylanie się podatników od opodatkowania. Zakwestionowane przepisy u.p.c.c. pozostają więc zgodne z art. 32 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji.

Przepisy art. 3 ust. 1 pkt 4 w związku z art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. dotyczą nałożenia na jednostkę podatku, nie zaś ingerencji w prawa majątkowe podatnika. Nakładanie podatków powinno być postrzegane bowiem w kontekście całokształtu regulacji konstytucyjnej, a zwłaszcza art. 84 Konstytucji. Skutki nałożenia podatku na osoby, które w toku postępowania podatkowego powołały się na dokonanie niezgłoszonej do opodatkowania czynności cywilnoprawnej, nie mogą być traktowane jako ingerujące w prawa majątkowe podatnika. Obowiązek podatkowy nie jest bowiem ograniczeniem, o którym mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji. W związku z nieadekwatnością wzorca, zakwestionowane przepisy nie są niezgodne z art. 64 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

4. W piśmie z 12 grudnia 2011 r. Trybunał Konstytucyjny zwrócił się do Ministra Finansów o przedstawienie sposobu stosowania zakwestionowanych przepisów przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Wyjaśnień udzielono w piśmie z 11 stycznia 2012 r.

Jak poinformował Minister Finansów, z danych otrzymanych ze wszystkich urzędów skarbowych w Polsce, w okresie obowiązywania u.p.c.c. wystąpiło ogółem 1707 wypadków (w tym 223 odnoszące się do umów pożyczki, depozytu nieprawidłowego lub ustanowienia użytkowania nieprawidłowego) dobrowolnego złożenia deklaracji i zapłaty podatku po upływie pięciu lat od końca roku kalendarzowego, w którym dokonano czynności cywilnoprawnej i upłynął termin płatności podatku, a w sprawie podatnika nie były prowadzone postępowanie ani kontrola podatkowa. W powyższych sytuacjach, zdaniem Ministra Finansów, nie dochodzi do powstania nowego obowiązku podatkowego na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c., lecz powstaje nadpłata w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 o.p., podlegająca zwrotowi.

Z regulacji opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł albo nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach – w ocenie Ministra Finansów – dla organów podatkowych wynika nie obowiązek poszukiwania faktycznego źródła, z którego zostały pokryte wydatki, a jedynie powinność stwierdzenia, po pierwsze, wielkości poniesionych przez podatnika wydatków w danym roku podatkowym, a po drugie, czy mieszczą się one w zgromadzonym przez podatnika w tym roku mieniu. Natomiast to podatnik zobowiązany jest do wykazania źródeł sfinansowania tych wydatków i uzasadnienia, że faktycznie zostały one sfinansowane z przychodów uprzednio opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. W konsekwencji powołanie się przez podatnika na przychody niezgłoszone do opodatkowania, co do których nastąpiło przedawnienie, jest nieskuteczne.

Jak wyjaśnił Minister Finansów, w okresie obowiązywania u.p.c.c. w toku postępowań prowadzonych na podstawie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. na zawarcie umowy pożyczki, depozytu nieprawidłowego lub ustanowienia użytkowania nieprawidłowego powołało się 2277 osób, a obowiązek podatkowy na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. powstał w odniesieniu do 611 osób. Od momentu wejścia w życie u.p.c.c., ogółem, w całym kraju, wystąpiło 1631 wypadków, w których doszło do powstania obowiązku podatkowego na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c.

5. W piśmie z 16 lutego 2012 r. Trybunał Konstytucyjny zwrócił się do Naczelnego Sądu Administracyjnego o informację w sprawie rozumienia przez sądy administracyjne art. 4 ust. 1 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; dalej: ustawa nowelizująca z 2006 r.), a w szczególności czy przepis ten rozumiany jest jako umożliwiający zastosowanie 20-procentowej stawki podatku na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4

w związku z art. 7 ust. 5 u.p.c.c., w sytuacji gdy podatnik – po wejściu w życie ustawy nowelizującej z 2006 r. – powołuje się na czynność cywilnoprawną dokonaną przed 1 stycznia 2007 r. Ponadto Trybunał Konstytucyjny prosił o wyjaśnienie, w jaki sposób rozumiana jest w orzecznictwie sądów administracyjnych przesłanka niezłożenia deklaracji przez podatnika („podatnik nie złożył deklaracji”), o której mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c., a w szczególności czy jest ona rozumiana jako niezłożenie deklaracji w ogóle, czy również jako złożenie deklaracji, lecz w sposób nieprawidłowy.

W piśmie z 14 marca 2012 r. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego poinformował o stosowanej przez wojewódzkie sądy administracyjne, a także Naczelny Sąd Administracyjny wykładni tych przepisów.

II

Na rozprawie 19 czerwca 2012 r. przedstawiciele pytającego sądu, Marszałka Sejmu i Prokuratora Generalnego podtrzymały stanowiska zajęte na piśmie. Dodatkowo przedstawiciel Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, który wystąpił z pytaniem prawnym, odniósł się do pisemnych stanowisk pozostałych uczestników postępowania co do charakteru prawnego art. 3 ust. 4 pkt 4 u.p.c.c.

Uczestnicy postępowania, a także przedstawiciele wezwanego do udziału w rozprawie Ministra Finansów odpowiedzieli na pytania członków składu orzekającego. Po uzyskaniu odpowiedzi, Trybunał uznał sprawę za dostatecznie wyjaśnioną do rozstrzygnięcia i zamknął rozprawę.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiot i zakres zaskarżenia.

1.1. Pytający sąd zakwestionował normę wywodzoną z 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 (Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649, ze zm.; dalej: u.p.c.c.) w zakresie, w jakim przewiduje ona w stosunku do podatników będących osobami fizycznymi, po przedawnieniu zobowiązania podatkowego wynikłego z tytułu zawarcia umowy pożyczki, ponowne powstanie obowiązku i zobowiązania podatkowego od tej samej czynności cywilnoprawnej według 20-procentowej stawki podatku, z chwilą powołania się podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego, na fakt dokonania tej czynności.

1.2. W odniesieniu do podatku od czynności cywilnoprawnych obowiązek podatkowy – w myśl art. 3 u.p.c.c. – powstaje z chwilą zaistnienia określonych w tym przepisie zdarzeń. Generalnie, w myśl ust. 1 pkt 1, w większości wypadków zdarzeniem tym jest dokonanie jednej z czynności cywilnoprawnych wymienionych w art. 1 u.p.c.c. Ustawodawca nie rozstrzygnął natomiast w tej ustawie podatkowej, z jakim momentem powstaje zobowiązanie podatkowe, ani nawet nie posłużył się w niej w ogóle tym pojęciem. Przewidział tylko w art. 10 ust. 1 u.p.c.c., że podatnicy są zobowiązani, bez wezwania organu podatkowego, złożyć deklarację według ustalonego wzoru, obliczyć i wpłacić podatek w terminie 14 dni od powstania obowiązku podatkowego. Nie obejmuje to wypadków, gdy podatek jest pobierany przez płatnika. Wówczas bowiem obliczenie, pobór i zapłata podatku we właściwym terminie

organowi podatkowemu ciąży na płatniku (art. 10 ust. 2-3a u.p.c.c. w związku z art. 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa [Dz. U. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: o.p.]).

W celu ustalenia sposobu i chwili powstania zobowiązania podatkowego w odniesieniu do podatku od czynności cywilnoprawnych należy stosować regulacje zawarte w ordynacji podatkowej. Ustawa ta przez pojęcie obowiązku podatkowego rozumie wynikającą z ustaw podatkowych nieskonkretyzowaną powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach (art. 4). Zobowiązaniem podatkowym jest natomiast wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego (art. 5). Jednocześnie w art. 21 § 1 o.p. ustawodawca określił dwa sposoby, a zarazem dwa odrębne momenty powstawania zobowiązań podatkowych. Po pierwsze, powstaje ono z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (pkt 1). Po drugie zaś, z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość zobowiązania (pkt 2). Z chwilą powstania obowiązku podatkowego na podstawie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, tj. zaistnienia zdarzenia określonego w ustawie podatkowej w rozumieniu art. 4 o.p., na podatniku ciąży obowiązek złożenia deklaracji, a to przekształca abstrakcyjny obowiązek w konkretne zobowiązanie podatkowe. Organy uzyskują natomiast – jeśli obowiązek złożenia deklaracji nie został należycie wykonany – kompetencję do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie lub decyzji określającej jego wysokość. Generalnie dopóki nie skonkretyzowano obowiązku podatkowego w wymiarze podmiotowym i przedmiotowym, co następuje w deklaracji samowymiarowej lub w indywidualnej decyzji, zobowiązanie podatkowe nie powstanie (zob. zwłaszcza H. Dzwonkowski, *Stosunek prawny – obowiązek podatkowy – zobowiązanie podatkowe*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, red. H. Dzwonkowski, J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, Lublin 2005, s. 101 i n.; C. Kosikowski, komentarz do art. 5, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Lex 2011; T. Dębowska-Romanowska, *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” z. 7/1998, s. 21 i n.).

Trybunał Konstytucyjny dostrzega problemy związane z ustaleniem wzajemnej relacji przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych i wcześniejszej od niej ordynacji podatkowej, które regulują kwestie powstawania zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych oraz jego przedawnienia. Wątpliwości pojawiają się także odnośnie do wzajemnej relacji przepisów samej ordynacji podatkowej, a zwłaszcza art. 21 § 1-3, art. 68 i art. 70 o.p. Wynikają one, w dużej mierze, z nie w pełni jednoznacznych i spójnych ze sobą przepisów. Jednakże Trybunał Konstytucyjny nie ma w ogóle kompetencji w zakresie kontroli poziomej przepisów poszczególnych ustaw, regulujących tożsame zagadnienia. Rozbieżności te usunąć może wyłącznie ustawodawca. Trybunał zwraca wszakże uwagę, że przyjęcie koncepcji powstawania zobowiązań podatkowych z mocy prawa, bez konieczności zindywidualizowania tego zobowiązania w drodze deklaracji lub decyzji podatkowej, niesie za sobą daleko idące konsekwencje natury konstytucyjnej.

Niezależnie od powyższych wątpliwości, na potrzeby rozstrzygnięcia niniejszej sprawy TK przyjmuje, że również zobowiązanie podatkowe w podatku od czynności cywilnoprawnych powstaje – co do zasady – w myśl art. 21 o.p. Po drugie, aby w ogóle mówić o przedawnieniu zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 70 § 1 o.p., musi ono najpierw skutecznie powstać. Po trzecie zaś, oprócz przedawnienia zobowiązań podatkowych, ustawodawca przewidział również wygaśnięcie kompetencji w zakresie wydania decyzji ustalającej zobowiązanie, o której mowa w art. 68 § 2 o.p. (tzw. przedawnienie prawa do

wydania decyzji). Także i takiej sytuacji nie można wykluczyć na gruncie u.p.c.c., co zresztą potwierdzili na rozprawie przedstawiciele Ministra Finansów.

1.3. Oprócz preferowanego przez ustawodawcę zwykłego trybu powstawania obowiązku podatkowego z tytułu podatku od czynności cywilnoprawnych, który wiąże, co do zasady, powstanie obowiązku z dokonaniem czynności podlegającej opodatkowaniu (art. 3 ust. 1 pkt 1-3 u.p.c.c.), ustawodawca przewidział jeszcze jeden typ obowiązku podatkowego, wyłącznie pośrednio związanego z dokonaniem czynności cywilnoprawnej podlegającej opodatkowaniu tym podatkiem. Stosownie do art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c., obowiązek podatkowy powstaje również 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”. Przepis ten ustanawia instytucję określaną mianem odnowienia (odżycia, ponownego powstania) obowiązku podatkowego (por. m.in. Z. Ofiarski, *Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 320; M. Waluga, *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 202; T. Nierobisz, A. Waclawczyk, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2011, s. 167; wyrok NSA z 13 lipca 2011 r., sygn. akt II FSK 413/10).

Niezależnie od szeregu rozbieżności oraz niekonsekwencji w ujmowaniu w literaturze i orzecznictwie rozwiązania unormowanego w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c., Trybunał stwierdza, że – w świetle wymogów konstytucyjnych dotyczących prawa daninowego – z literalnego sformułowania tego przepisu wynika konieczność traktowania wyrażonego w nim obowiązku nie jako odnowionego, którego źródłem jest dokonana w przeszłości czynność cywilnoprawna, ale jako nowego obowiązku podatkowego. Takie stanowisko – mimo pewnych rozbieżności terminologicznych – zajmują także sądy administracyjne (zob. np. wyrok NSA z 13 lipca 2011 r., sygn. akt II FSK 413/10 i z 4 listopada 2011 r., II FSK 836/10). Przepis art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. określa bowiem samoistne zdarzenie prawne skutkujące powstaniem obowiązku podatkowego w rozumieniu art. 4 o.p. Jest nim powołanie się podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na dokonanie w przeszłości którejkolwiek z czynności cywilnoprawnych wymienionych w art. 1 u.p.c.c., jeśli podatnik nie złożył deklaracji podatkowej w terminie 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku w odniesieniu do tej czynności. Podatek wymierzany w związku z obowiązkiem wynikającym z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. jest zatem w istocie podatkiem od niezapłaconego wcześniej podatku.

Obowiązek podatkowy na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. powstanie wyłącznie wówczas, kiedy na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej powoła się sam podatnik. Nie ma tutaj znaczenia działanie osób trzecich i ujawnienie braku zapłaty podatku przez organy podatkowe bądź organy kontroli skarbowej (zob. np. wyroki NSA z 8 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2105/09; z 13 lipca 2011 r., sygn. akt II FSK 413/10, wyrok WSA we Wrocławiu z 16 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Wr 717/11). Dopóki podatnik sam nie złoży oświadczenia organom o dokonaniu w przeszłości nierozliczonej podatkowo czynności cywilnoprawnej, dopóty ten obowiązek nie powstanie.

Z brzmienia tego przepisu wynikałoby, że nie ma znaczenia dla powstania obowiązku podatkowego, na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c., czy w sprawie podatnika prowadzono czynności sprawdzające, postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową bądź postępowanie kontrolne, zaś obowiązek powstawałby, nawet gdy podatnik poinformuje o tym zdarzeniu bez związku z postępowaniem w jego sprawie (np. składając po upływie 5-letniego terminu od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku deklarację

podatkową i wpłacając należny podatek). Mając jednakże na względzie wyjaśnienia Ministra Finansów, przedstawione w piśmie z 11 stycznia 2012 r., według których dobrowolne złożenie deklaracji oraz zapłata podatku nie stanowi „powołania się” w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c., lecz jest zapłatą podatku nienależnego, prowadząc do powstania nadpłaty podlegającej zwrotowi na podstawie art. 72 § 1 pkt 1 o.p., TK przyjmuje, że powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 może nastąpić, tylko kiedy podatnik powoła się na dokonanie niezgłoszonej do opodatkowania czynności cywilnoprawnej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej albo postępowania kontrolnego. Trybunał traktuje zaprezentowaną przez Ministra Finansów wykładnię zakwestionowanego przepisu, jako stosowaną i utrwaloną w praktyce organów podatkowych. Tym samym odstępianie od niej w przyszłości musi być oceniane w perspektywie zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa wynikającej z art. 2 Konstytucji.

Chociaż art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. ustanawia nowy obowiązek podatkowy, to zachodzi tożsamość podstawy opodatkowania z podstawą opodatkowania w obowiązku pierwotnym, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c. Ustalając podstawę opodatkowania bierze się pod uwagę wartość niezgłoszonej uprzednio do opodatkowania czynności, ustalaną stosownie do art. 6 u.p.c.c.

Rozwiązanie przyjęte w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. funkcjonuje od początku obowiązywania ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Jednakże do 1 stycznia 2007 r. – z uwagi na objęcie obowiązkiem podatkowym każdej ze stron czynności cywilnoprawnej i wynikającej stąd solidarności długu podatkowego – zakwestionowany przepis miał nieco inne brzmienie. Do powstania nowego obowiązku podatkowego wystarczyło bowiem, by na dokonanie czynności cywilnoprawnej powołała się którakolwiek ze stron tej czynności, przy czym obowiązek podatkowy powstawał wyłącznie wobec podatnika powołującego się na okoliczność dokonania danej czynności. Zbliżone rozwiązanie przewidywała również ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 4, poz. 23, ze zm.). Zgodnie z art. 6 ust. 3 tej ustawy, „jeżeli czynność cywilnoprawna nie została zgłoszona organowi podatkowemu w okresie pięciu lat od końca roku, w którym jej dokonano, a którakolwiek ze stron po upływie tego terminu powołuje się przed organami podatkowymi na okoliczność jej dokonania, termin przedawnienia prawa do ustalenia opłaty skarbowej biegnie na nowo od dnia powołania się na tę czynność”. W okresie obowiązywania tej ustawy przepisy regulujące przedawnienie zobowiązań podatkowych także ustanawiały 5-letni okres przedawnienia.

1.4. Drugi z zakwestionowanych przepisów – art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. – określa stawkę podatku. Ma on brzmienie następujące: „Stawka podatku wynosi 20%, jeżeli przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego 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”.

Przepis art. 7 ust. 5 u.p.c.c., ustanawiający podwyższoną (sankcyjną) stawkę podatku, stanowi *lex specialis* w stosunku do przepisów określających podstawowe stawki tego podatku. Powinien być więc interpretowany – jak każdy wyjątek w prawie – w sposób ścisły. Taki sposób interpretacji znajduje szczególne uzasadnienie w prawie represyjnym (karnym i daninowym), w którym jedyną akceptowalną konstytucyjnie wykładnią przepisów nakładających obowiązki na jednostki jest wykładnia restryktywna. Interpretacja rozszerzająca jest natomiast generalnie niedopuszczalna. Za traktowaniem

zakwestionowanego przepisu jako wyjątku od stawek określonych w art. 7 ust. 1 pkt 3 i 4 u.p.c.c. w zakresie stawki podatku przemawiają następujące argumenty:

Po pierwsze, ustawodawca wskazuje w art. 7 ust. 1 pkt 3 i 4 u.p.c.c., że podstawową stawką podatku od umowy pożyczki i depozytu nieprawidłowego jest 2%, a od ustanowienia użytkownika nieprawidłowego – 1% podstawy opodatkowania, zastrzegając jednocześnie w obydwu tych wypadkach podwyższoną stawkę z ust. 5, która może być dopiero zastosowana po zaistnieniu określonych w tym przepisie okoliczności.

Po drugie, stawka określona w art. 7 ust. 5 u.p.c.c. jest odpowiednio dziesięciokrotnie lub dwudziestokrotnie wyższa od podstawowych stawek dla wskazanych w tym przepisie czynności cywilnoprawnych. Wysokość tej stawki zbliżona jest do wysokości odsetek maksymalnych wynikających z czynności prawnych (art. 359 § 2¹ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny [Dz. U. Nr 16, poz. 93, ze zm.; dalej: k.c.] – maksymalna wysokość odsetek w stosunku rocznym nie może przekraczać czterokrotności wysokości stopy kredytu lombardowego Narodowego Banku Polskiego, wynoszącej od 10 maja 2012 r. 6,25%), które uznawane są za granicę lichwy.

Po trzecie, opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych (przynajmniej w wypadku umowy pożyczki) podlega zwykle sam fakt skorzystania z cudzych pieniędzy, a nie osiągnięcie przez podatnika dochodu, czyli korzyści, które na stałe wpłynęły do jego majątku. W sensie ekonomicznym, opodatkowaniu podlega przychód. Pożyczone pieniądze (bądź inne rzeczy oznaczone co do gatunku) muszą bowiem zostać następnie zwrócone pożyczkodawcy, zwykle wraz z wynagrodzeniem za korzystanie z nich (*vide*: art. 720 i n. k.c.). Zastosowanie w odniesieniu do czynności cywilnoprawnych 20-procentowej stawki należy więc uznać za szczególnie dotkliwą konsekwencję niewywiązania się z obowiązku podatkowego w terminie, gdyż obciąża ona nie to, co podatnik uzyskał na własność, ale to co zyskał do czasowego korzystania, zobowiązując się do zwrotu pożyczonej kwoty.

Po czwarte wreszcie, podatek według 20-procentowej stawki może być wymierzony tylko wtedy, gdy podatnik nie zapłacił podatku, obliczonego według stawki podstawowej określonej w art. 7 ust. 1 pkt 3 lub 4 u.p.c.c., w ciągu 14 dni od chwili dokonania czynności cywilnoprawnej. Jeśli w chwili powołania się przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku określonych postępowań zostanie stwierdzone, że należny podatek (rozumiany zgodnie z ordynacją podatkową jako podatek w wysokości przewidzianej przez przepisy prawa podatkowego) nie został zapłacony, to otwiera się możliwość wymierzenia podatku według stawki podwyższonej.

Stawka podatku określona w art. 7 ust. 5 u.p.c.c. może mieć zatem zastosowanie, gdy spełnione są kumulatywnie następujące przesłanki: podatnik w warunkach określonych w tym przepisie powołuje się na dokonanie czynności cywilnoprawnej, a jednocześnie nie zapłacił należnego podatku od czynności, na którą się powołuje. Jeżeli w momencie powołania się podatnika na określoną w tym przepisie czynność cywilnoprawną należny od niej podatek nie jest zapłacony, mimo upływu terminu jego płatności przewidzianego w art. 10 ust. 1 u.p.c.c., to wymiar podatku powinien nastąpić według stawki sankcyjnej. Nie ma w konsekwencji znaczenia, czy „powołanie się” miało miejsce po upływie 14 dni od powstania obowiązku podatkowego na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c., a przed upływem 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym minął termin płatności podatku, czy po tych 5 latach, a więc gdy obowiązek podatkowy powstał na zasadach określonych w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c.

Zakwestionowany przepis znajdzie zastosowanie bez względu na to, czy postępowania wymienione w art. 7 ust. 5 u.p.c.c. dotyczą podatku od czynności cywilnoprawnych, czy też innych podatków (podatku dochodowego, podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego). Takie rozumienie jest powszechnie przyjmowane w orzecznictwie sądownoadministracyjnym (zob. np. wyrok NSA z 13 lipca 2011 r., sygn. akt II FSK 413/10; wyrok WSA we Wrocławiu z 16 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Wr 717/11; wyrok WSA w

Kielcach z 31 marca 2011 r., sygn. akt I SA/Ke 148/11; wyrok WSA w Warszawie z 27 maja 2010 r., sygn. akt VIII SA/Wa 74/10).

Przepis art. 7 ust. 5 został wprowadzony w życie 1 stycznia 2007 r., na mocy 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; dalej: ustawa nowelizująca z 2006 r.). Stawka podatku w wysokości 20% podstawy opodatkowania – w sytuacji kiedy podatnik powołuje się w toku określonych postępowań prowadzonych przez organy podatkowe bądź organy kontroli skarbowej – nie miała wcześniej swego odpowiednika. Przed 1 stycznia 2007 r., w sytuacji ujawnienia w toku postępowania toczącego się przed tymi organami faktu niezapłacenia przez podatnika należnego podatku, wymierzano podatek według podstawowej stawki podatku (w odniesieniu do umów pożyczki wynosiła ona 2% podstawy opodatkowania) wraz odsetkami.

Celem ustawy nowelizującej z 2006 r. było przede wszystkim zminimalizowanie negatywnej praktyki powoływania się podatników w trakcie postępowania dotyczącego nieujawnionych dochodów na zawarte umowy pożyczki (zob. *Biuletyn z posiedzenia Komisji Finansów Publicznych nr 1100/V kadencja z 20 września 2006 r. oraz nr 1119/V kadencja z 21 września 2006 r.*). Niejednokrotnie bowiem okazywało się, że w toku takich postępowań, podatnicy – uzasadniając pochodzenie ujawnionych przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej zasobów majątkowych – powoływali się na zawarte w przeszłości umowy cywilnoprawne, na podstawie których mieli otrzymywać określone środki finansowe. Dzięki temu podatnicy ci unikali zapłaty podatku według stawki określonej w art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.), mającej zastosowanie dla dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach (w wysokości 75% dochodu), płacąc podatek od czynności cywilnoprawnych według podstawowej stawki podatku (2% wartości czynności cywilnoprawnej wraz z odsetkami). Zdaniem ustawodawcy, rozwiązanie to było skrajnie niekorzystne dla finansów publicznych. Budziło również istotne zastrzeżenia z punktu widzenia zasady powszechności, równości i sprawiedliwości opodatkowania. Niejako przy okazji, 20-procentowa stawka podatku miała również stymulować podatników do terminowego rozliczania się z podatku od czynności cywilnoprawnych. Stawka ta może bowiem być zastosowana zawsze po upływie 14-dniowego terminu złożenia deklaracji i zapłaty podatku, jeżeli tylko podatnik w trakcie określonych rodzajowo postępowań powoła się na dokonanie wymienionych w tym przepisie czynności cywilnoprawnych, a należnego podatku nie zapłacił.

Temporalny zakres zastosowania nowego prawa, w tym nowej, 20-procentowej stawki podatku, ustawodawca określił w art. 4 ust. 1 ustawy nowelizującej z 2006 r. Zgodnie z tym przepisem „do czynności cywilnoprawnych, o których mowa w ustawie wymienionej w art. 2, z tytułu których obowiązek podatkowy powstał przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy dotychczasowe”. Z informacji uzyskanych od Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego wynika, że w orzecznictwie sądów administracyjnych jest stosowana następująca wykładnia: jeśli czynność została dokonana przed 1 stycznia 2007 r. (tj. przed wejściem w życie nowej stawki), zaś powołanie się na nią w sytuacji, gdy należny podatek nie został zapłacony, miało miejsce w postępowaniu podatkowym, kontroli podatkowej lub postępowaniu kontrolnym po 1 stycznia 2007 r. oraz jednocześnie po upływie 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, to obowiązek podatkowy powstaje w sposób określony w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. Z momentem powstania tego obowiązku – zdaniem sądów administracyjnych – należy zastosować stawkę określoną w art. 7 ust. 5 u.p.c.c. Jednoznacznie sądy zajmują w tym zakresie stanowisko, że art. 4 ustawy nowelizującej z 2006 r. nie wymaga, by zastosowanie 20-procentowej stawki podatku zależało od dokonania czynności cywilnoprawnej po wejściu w życie ustawy

nowelizującej z 2006 r., lecz by obowiązek podatkowy od tej czynności powstał po jej wejściu w życie. Najczęściej będzie miało miejsce w warunkach określonych w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. Stanowisko to, uzasadniane na różne sposoby, wyrażono w 6 sprawach zakończonych prawomocnymi wyrokami (zob. np. wyroki NSA z 13 lipca 2011 r., sygn. akt II FSK 413/10 i z 4 listopada 2011 r., sygn. akt II FSK 836/10, wyroki WSA w Bydgoszczy z 22 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Bd 72/08 i z 17 lutego 2010 r., sygn. akt I SA/Bd 944/09; wyrok WSA w Olsztynie z 5 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Ol 184/10, wyrok WSA w Łodzi z 10 sierpnia 2010 r., sygn. I SA/Łd 415/10). Uwzględnivszy powyższe uwagi, przyjmowaną przez sądy administracyjne wykładnię art. 4 ust. 1 ustawy nowelizującej z 2006 r. można uznać za jednolitą i dostateczną utrwaloną. Tym bardziej jest to pogląd uzasadniony, że w świetle uzyskanych od Prezesa NSA wyjaśnień, nie pojawiło się orzeczenie odmiennie interpretujące ten przepis (odmienny pogląd wyrażono w zdaniu odrębnym do wyroku WSA w Warszawie z 10 listopada 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 1097/09 – poglądu tego nie podzielił jednak NSA, oddalając skargę kasacyjną w tej sprawie wyrokiem z 13 lipca 2011 r., sygn. akt II FSK 413/10).

1.5. Trybunał Konstytucyjny przyjmuje, że powołanie się przez podatnika na fakt dokonania niezgłoszonej do opodatkowania czynności cywilnoprawnej po 5 latach od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, wywołuje dwojakiego rodzaju skutki prawne. Po pierwsze, kreuje nowy obowiązek podatkowy, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. Po wtóre, wymaga zastosowania stawki podatku, która w tym wypadku wynosi 20% wartości pierwotnej czynności cywilnoprawnej. W rezultacie, zakwestionowana przez pytający sąd norma prawna wynikająca z art. 3 ust. 1 pkt 4 w związku z art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. stanowi, że jeżeli podatnik – w toku określonych rodzajowo postępowań – powołuje się na dokonanie czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, po upływie 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym minął termin płatności podatku od tej czynności, to powstaje nowy obowiązek podatkowy. Realizacja tego obowiązku – po przekształceniu go w zobowiązanie podatkowe – polega na zapłaceniu podatku w wysokości 20% wartości konkretnej czynności cywilnoprawnej, z jaką ustawa wiąże obowiązek podatkowy.

2. Dopuszczalność orzekania.

Zgodnie z art. 193 Konstytucji, każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne 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. Znajduje to odzwierciedlenie w art. 3 oraz w art. 32 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK). Przepisy te ustanawiają przesłanki skutecznego wniesienia i merytorycznego rozpoznania pytania prawnego (zob. np. postanowienie TK z 27 marca 2009 r., sygn. P 10/09, OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 40, cz. III, pkt 1.4 uzasadnienia).

Pytanie prawne powinno spełniać przesłanki: 1) podmiotową – z pytaniem prawnym może wystąpić tylko sąd, 2) przedmiotową – przedmiotem pytania prawnego może być akt normatywny mający bezpośredni związek ze sprawą (jeżeli stan faktyczny sprawy objęty jest hipotezą kwestionowanej normy) oraz będący podstawą rozstrzygnięcia w sprawie, a także 3) funkcjonalną – ma zachodzić związek między rozstrzygnięciem Trybunału a rozstrzygnięciem konkretnej sprawy, na tle której sąd zadał pytanie prawne.

Nie budzi w niniejszej sprawie wątpliwości spełnienie przesłanki podmiotowej oraz przedmiotowej. Zastrzeżenia powstają natomiast co do spełnienia przesłanki funkcjonalnej w zakresie zarzutu naruszenia zasady *ne bis in idem*, czyli możliwości podwójnego ukarania podatnika – zarówno sankcją nałożoną w toku postępowania karnoskarbowego na podstawie

art. 54 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, ze zm.; dalej: k.k.s.), jak i podwyższoną 20-procentową stawką podatku od czynności cywilnoprawnych, jaką przewiduje zakwestionowany art. 7 ust. 5 u.p.c.c.

Niezależnie od tego, czy stawkę podatku w wysokości 20% podstawy opodatkowania określoną w art. 7 ust. 5 u.p.c.c. można uznać za sankcję administracyjną, czy też za stawkę nadzwyczajną, stosowaną zastępczo w określonych sytuacjach, z akt sprawy nie wynika, aby podatnikowi wymierzono wcześniej sankcję karną na podstawie art. 54 k.k.s., a nawet by toczyło się jakiegokolwiek postępowanie karnoskarbowe przeciwko niemu. Przedstawiciel pytającego sądu wyraźnie zresztą przyznał na rozprawie, że na tle zawisłej przez nim sprawy problem „podwójnego ukarania” jest wyłącznie potencjalny. Jak wspomniano wcześniej, pytający sąd nie zakwestionował problemu podwójnego obciążenia jednej czynności cywilnoprawnej – pierwszy raz w związku z dokonaniem czynności, drugi raz natomiast w związku z powołaniem się przez podatnika na niezgłoszoną do opodatkowania umowę, co uniemożliwia Trybunałowi rozstrzygnięcie tego problemu w niniejszej sprawie.

Odpowiedź Trybunału na pytanie prawne Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w powyższym zakresie nie mogłaby zatem zmienić rozstrzygnięcia sprawy toczącej się przed pytającym sądem. Rozstrzygnięcie konstytucyjności kwestii dublowania się sankcji karnej i podwyższonej stawki podatku nie pozostaje tym samym w wymaganym przez art. 193 Konstytucji związku bezpośredniej, merytorycznej oraz prawnie istotnej zależności ze sprawą rozpoznawaną przez pytający sąd (zob. postanowienie TK z 30 czerwca 2009 r., sygn. P 34/07, OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 101, cz. II, pkt 1.2 uzasadnienia i powołane tam orzecznictwo).

Trybunał Konstytucyjny pragnie nadto zauważyć, że problem kumulacji sankcji karnej i podwyższonej stawki podatku był rozstrzygnięty przez Trybunał w wyroku z 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08 (OTK ZU nr 3/A/2001, poz. 21), co mogłoby również rzutować na rozstrzygnięcie niniejszej sprawy.

Niespełnienie którejkolwiek z przesłanek kontroli w trybie pytania prawnego stanowi bezwzględną przeszkodę formalną w prowadzeniu badania konstytucyjności zaskarżonych norm (por. postanowienie TK z 3 marca 2009 r., sygn. P 63/08, OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 31, cz. II, pkt 1 uzasadnienia). Mając to na uwadze, Trybunał umorzył postępowanie w tym zakresie.

3. Mechanizm przedawnienia w świetle Konstytucji i dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego.

Zanim Trybunał Konstytucyjny przejdzie do merytorycznej analizy zarzutów sformułowanych przez pytający sąd, zasadne jest syntetyczne przedstawienie mechanizmu przedawnienia w świetle Konstytucji oraz zrekapitulowanie dotychczasowego orzecznictwa TK w tej materii.

3.1. Przedawnienie jest rozwiązaniem prawnym, które zostało wymienione w Konstytucji. Jakkolwiek ustrojodawca nie definiuje, ani nie ustala wyraźnie, na czym ma ono polegać, to jednak uwzględnia jego obecność w systemie prawa. Do przedawnienia bezpośrednio odnoszą się trzy przepisy Konstytucji: art. 43, art. 44 oraz art. 105 ust. 3. Przepisy te odnoszą się do materii szeroko rozumianego prawa karnego, określając przesłanki wyłączenia przedawnienia.

3.2. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wyrażano konsekwentnie pogląd o braku konstytucyjnego prawa jednostki do przedawnienia, a nawet ekspektatywy takiego prawa. Ponadto wskazywano na brak możliwości wyprowadzenia takiego prawa z art. 2 Konstytucji. Instytucję przedawnienia – w świetle orzecznictwa TK – należałoby w związku z

tym postrzegać raczej jako element polityki państwa. Stanowiska te odnosiły się głównie do przedawnienia karalności czynów zabronionych oraz wykonania orzeczonej kary (zob. wyroki TK z 25 maja 2004 r., sygn. SK 44/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 46, cz. IV uzasadnienia; z 13 października 2009 r., sygn. P 4/08, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 133, cz. III, pkt 4 uzasadnienia; z 2 września 2008 r., sygn. K 35/06, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 120, cz. III, pkt 7 uzasadnienia).

Na temat przedawnienia w prawie podatkowym, po raz pierwszy, szeroko wypowiedział się TK w wyroku z 21 czerwca 2011 r. (sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43). W ocenie Trybunału Konstytucyjnego wyrażonej w tym orzeczeniu, przedawnienie w prawie podatkowym należy rozpatrywać przede wszystkim w świetle art. 84 Konstytucji, ustanawiającego powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, i art. 217 Konstytucji, statuującego władztwo finansowe państwa. Wprowadzenie przedawnienia w prawie podatkowym, jak też określenie terminu, w jakim ono nastąpi, pozostawione jest uznaniu ustawodawcy. Ustawodawca może równocześnie wybierać między różnymi konstrukcjami przedawnienia, ustanawiając odrębne terminy przeprowadzenia czynności weryfikujących wywiązywanie się podatników z ich obowiązków oraz odrębne terminy dla procedury egzekucji należności. Terminy te nie mogą jednak być zbyt krótkie, ponieważ wyłączałyby zapewnienie realizacji zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej, ani nie mogą pozostawać zbyt długie, czyniąc przedawnienie instytucją pozorną. Ustanowiony mechanizm przedawnienia w prawie podatkowym nie może skłaniać podatników do uchylania się od opodatkowania i traktowania przedawnienia instrumentalnie, w kategoriach narzędzia pozwalającego uniknąć zapłaty podatku po pewnym czasie. Jak zaznaczył Trybunał, nie jest jego rolą – jako sądu prawa – wyznaczanie terminu, po jakim zobowiązania podatkowe się przedawnią. Jest to w kompetencji ustawodawcy.

Trybunał Konstytucyjny, na tle rozpatrywanej sprawy, nie dostrzega uzasadnienia przemawiającego za koniecznością modyfikacji zajmowanego do tej pory stanowiska o braku konstytucyjnego prawa do przedawnienia i jego ekspektatywy w prawie podatkowym.

3.3. Uzupełniając i rozwijając dotychczasowe orzecznictwo dotyczące przedawnienia w prawie podatkowym, Trybunał Konstytucyjny pragnie natomiast podkreślić, że szeroki margines swobody ustawodawcy w zakresie ukształtowania zasad przedawnienia nie jest absolutny. Ustawodawcę wiąże bowiem, z jednej strony, zasada państwa prawnego (w tym zakaz arbitralnego traktowania jednostek), z drugiej zaś – potrzeba ochrony wolności i praw obywateli.

Jakkolwiek przedawnienie nie jest konstytucyjnym prawem podmiotowym jednostki, to jednak w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, ustanowienie przedawnienia wynika z zasady demokratycznego państwa prawa, o której mowa w art. 2 Konstytucji, stanowiąc przejaw zasady bezpieczeństwa prawnego.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, jednym z przejawów bezpieczeństwa prawnego jest stabilizacja sytuacji prawnej jednostki, przekładająca się w efekcie na stabilizację sytuacji stosunków społecznych. Z art. 2 Konstytucji wynika tym samym obowiązek ustawodawcy ukształtowania regulacji prawnych, które będą sprzyjały wygaszaniu – wraz z upływem czasu – stanu niepewności. Z aksjologii konstytucyjnej opartej na fundamencie przyrodzonej oraz niezbywalnej godności człowieka (art. 30 Konstytucji) wynika obowiązek tworzenia prawa zorientowanego na dobro każdej osoby ludzkiej. Chociaż nie wyklucza to ustanowienia adekwatnych i dolegliwych sankcji w razie naruszenia prawa, nie mogą one prowadzić do ekonomicznego uzależnienia jednostki od państwa.

Trybunał zwraca uwagę, że upływ czasu wywołuje w prawie podatkowym dwojakiego rodzaju skutki, które nie są bez wpływu na ocenę konstytucyjności przepisów normujących powstawanie i egzekwowanie należności podatkowych.

Po pierwsze, jeżeli organy podatkowe w okresie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie wykonywały w stosunku do podatnika żadnych czynności ukierunkowanych na kontrolę albo ewentualną egzekucję należności, upływ czasu może zasadnie wzmacniać domniemanie prawidłowości rozliczenia się podatnika ze zobowiązania podatkowego. Należy dodać, że organy podatkowe dysponują szeroko rozumianymi kompetencjami kontrolnymi niezależnie od złożenia przez podatnika deklaracji, a co za tym idzie – bez względu na to, czy zobowiązanie podatkowe powstało. Mogą chociażby prowadzić postępowania w stosunku do danego podatnika w ramach innych rodzajów podatków (co miało miejsce m.in. w sprawie, na tle której wniesiono pytanie prawne w niniejszej sprawie).

Po drugie, długi termin przedawnienia, wyznaczający jednocześnie horyzont czasowy prowadzenia przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej postępowań względem podatników, może rodzić trudności w rzetelnym ich przeprowadzeniu, stając się w rezultacie swoistą pułapką również na uczciwych podatników. Z upływem lat coraz trudniej bowiem udowodnić pochodzenie majątku czy prawidłowość rozliczenia się z podatków. Racjonalny ustawodawca nie może bowiem wymagać od podatników przechowywania dokumentów i zabezpieczania dowodów wywiązywania się z obowiązków podatkowych przez nadmiernie długi czas. Im dłuższy będzie okres wymagalności należności, tym większe istnieje ryzyko, że rozwiązania prawa materialnego i procesowego związane z rozliczeniem i dochodzeniem zobowiązań podatkowych, odpowiadające standardom wynikającym m.in. z art. 2 Konstytucji w chwili powstania zobowiązania podatkowego oraz przez pewien czas potem, z biegiem lat – ze względu na wynikające z tego skutki choćby dla możliwości dowodowych – mogą przestać spełniać wymogu konstytucyjności. Wówczas narastać będzie ryzyko, że zbyt dużo osób, które nawet poprawnie rozliczyły się z ciążących na nich zobowiązań podatkowych, nie będzie w stanie udowodnić wielu okoliczności, ważnych dla oceny istnienia bądź nieistnienia zobowiązania.

Trzeba też zauważyć, że zbyt długi okres przedawnienia w prawie podatkowym nie stymuluje organów podatkowych do sprawnego podejmowania czynności sprawdzających i kontrolnych, zmierzających do wyegzekwowania należnych państwu podatków.

Mając powyższe na uwadze, Trybunał Konstytucyjny przyjmuje, że mimo braku konstytucyjnego prawa podmiotowego do przedawnienia, jak również ekspektatywy takiego prawa, ustawodawca powinien ukształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, by w rozsądnym terminie doprowadziły one do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, gdy doszło już do zindywidualizowania i skonkretyzowania obowiązku podatkowego bądź też wygaśnięcia prawa do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie. W szczególności dotyczy to sytuacji, gdyby w ustawowym okresie wymagalności podatku organy państwa, mając taką możliwość, nie podjęły żadnych czynności zmierzających do skutecznego wyegzekwowania daniny w należnej wysokości. W ocenie Trybunału, naruszenie konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków – jakkolwiek naganne społecznie i sprzeczne z interesem publicznym – nie stanowi jednak wystarczającej przesłanki egzekwowania długu podatkowego przez dziesięciolecie. Stabilizacja stosunków społecznych, którą zapewnia przedawnienie, stanowi wartość konstytucyjną, wymagającą uwzględnienia. Jest ona zakotwiczona w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji.

Zawarte w niniejszym orzeczeniu stanowisko Trybunału stanowić powinno dla ustawodawcy wyraźne przypomnienie o konieczności przestrzegania gwarancyjnych wymogów wynikających z zasady demokratycznego państwa prawa w procesie stanowienia prawa podatkowego i kształtowania mechanizmów powstawania i egzekwowania danin publicznych.

4. Zarzut naruszenia zasady ochrony praw nabytych oraz zaufania obywatela do państwa i stanowionego prawa.

Po tych ogólnych rozważaniach na temat konstytucyjnych standardów mechanizmu przedawnienia w prawie podatkowym, Trybunał przystąpił do oceny zakwestionowanych przez pytający sąd przepisów u.p.c.c.

4.1. Najpierw Trybunał ustosunkował się do zarzutu naruszenia zasady ochrony praw słusznie nabytych, którą pytający sąd wywodzi z art. 2 Konstytucji. Zdaniem pytającego sądu, naruszeniem tej zasady jest sytuacja, gdy po upływie terminu przedawnienia wynikającego z art. 70 § 1 o.p. podatnik, przez powołanie się – przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej, w związku z prowadzonym w jego sprawie postępowaniem – na fakt dokonania w przeszłości niezgłoszonej do opodatkowania czynności cywilnoprawnej, traci gwarancje wynikające z przedawnienia. Argumentacja ta koncentruje się przede wszystkim na wykazaniu niekonstytucyjności przepisów u.p.c.c. regulujących powstanie obowiązku podatkowego w sytuacji określonej w art. 3 ust. 1 pkt 4 i zastosowaniu wobec takiego podatnika podwyższonej stawki podatku określonej w art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, ochrona praw nabytych wchodzi w grę tylko w odniesieniu do tych uprawnień, które zostały nabyte w sposób słuszny, z uwzględnieniem zasad sprawiedliwości społecznej, a także zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa (zob. m.in. wyrok TK z 24 lutego 2010 r., sygn. K 6/09, OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 15, cz. III, pkt 10.3 uzasadnienia i przywołane orzecznictwo).

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, zarzuty stawiane kwestionowanym przepisom zmierzają w istocie do wykazania niezgodności przepisu ustawy podatkowej, jaką jest u.p.c.c., z ogólnymi rozwiązaniami ordynacji podatkowej.

Trybunał wypowiadał się wiele razy na temat dopuszczalności modyfikacji przepisów jednej ustawy, nawet o charakterze podstawowym dla danej dziedziny, inną ustawą. Sprawy te dotyczyły przede wszystkim możliwości modyfikacji przepisów kodeksów przez inne ustawy (zob. orzeczenie TK z 18 października 1994 r., sygn. K 2/94, OTK w 1994 r., poz. 36; wyrok TK z 19 września 2008 r., sygn. K 5/07, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 124). Pojęcie ustawy w rozumieniu Konstytucji ma w zasadzie charakter jednolity, poza jednym wyjątkiem, jakim jest ustawa o zmianie Konstytucji, mająca moc derogacyjną równą Konstytucji (art. 235 Konstytucji). Skoro Konstytucja nie przewiduje w tym zakresie żadnych odstępstw, nie należy ich domniemywać jedynie na podstawie treści normowanej w danym akcie bądź jego społecznej doniosłości. Przypadki sprzeczności między regulacjami zawartymi w różnych ustawach podatkowych, jak również między tymi ustawami a pozostałymi ustawami, należy rozpatrywać z uwzględnieniem ogólnych zasad określających wzajemne stosunki norm o tej samej mocy prawnej, a nie jako ich hierarchiczną niezgodność w rozumieniu konstytucyjnym.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, nie istnieją konstytucyjne ograniczenia rozszerzania, modyfikowania lub nawet znoszenia zasad przedawnienia odnoszących się zarówno do obowiązków, jak i zobowiązań podatkowych określonych w ordynacji podatkowej przez inną ustawę podatkową – ustawę o podatku od czynności cywilnoprawnych. Pytający sąd nie podniósł przy tym żadnych argumentów za naruszeniem przedawnienia jako zasady ustrojowej, czyli gwarancji stabilizacji stosunków prawnych wskutek upływu czasu.

Nie budzi w niniejszej sprawie wątpliwości, że sześć lat od powstania obowiązku dotyczącego podatku od czynności cywilnoprawnych w wypadku tego podatnika, którego sprawa legła u podstaw pytania prawnego, nie może być uznane za termin na tyle długi i uniemożliwiający rzeczywistą stabilizację jego sytuacji życiowej, iż staje na przeszkodzie ustabilizowaniu sytuacji prawnej podatnika. Co więcej, w niniejszej sprawie sam podatnik nie zakwestionował otrzymania nierozliczonej podatkowo pożyczki, na którą później się powołał, prowadząc do powstania nowego obowiązku podatkowego. Udokumentował też tę czynność w toku postępowania, przedkładając umowę, złożył deklarację oraz zapłacił podatek według

2-procentowej podstawowej stawki podatku, z uwzględnieniem przewidzianych odliczeń. Nie występował zatem w niniejszej sprawie ani nadmiernie długi czas ani nie było problemów dowodowych, zaś powołanie się podatnika na nieopodatkowaną czynność cywilnoprawną było następstwem aktywności organów podatkowych, które ujawniły rozbieżność między wydatkami podatnika w roku podatkowym a przychodami.

Niewątpliwie w niniejszej sprawie nie doszło również do niezgodnej z zasadą ochrony praw nabytych ingerencją ustawodawcy w prawa słusznie nabyte z innego powodu. Treść art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. w swojej istocie nie zmieniła się od wejścia w życie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. W rezultacie, zawierając umowę pożyczki w 2003 r., podatnik musiał się liczyć z powstaniem nowego obowiązku podatkowego, jeśli nie złoży deklaracji w sprawie p.c.c. oraz – po upływie 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku – powoła się na dokonanie tej czynności.

4.2. Drugim zarzutem wobec art. 3 ust. 1 pkt 4 w związku z art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. jest naruszenie zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa, wynikającej z art. 2 Konstytucji. Zdaniem pytającego sądu, przejawiać ma się to w daleko idącej modyfikacji na niekorzyść podatnika ogólnej reguły o przedawnianiu zobowiązań podatkowych wyrażonej w art. 70 § 1 o.p., prowadzącej w praktyce do odwrócenia skutku przedawnienia oraz obciążenia podatnika podatkiem obliczonym według sankcyjnej, 20-procentowej stawki.

W świetle dotychczasowego orzecznictwa TK, zasada zaufania do państwa i stanowionego prawa, zwana też zasadą lojalności państwa wobec jednostki, wymaga – ogólnie rzecz ujmując – stanowienia prawa w taki sposób, aby nie stawało się dla obywatela pułapką i by mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie przewidywał w chwili podejmowania tych decyzji (zob. wyrok TK z 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00, OTK ZU nr 2/2001, poz. 29, cz. III, pkt 9 uzasadnienia).

W orzecznictwie TK, jeszcze przed wejściem w życie Konstytucji, wskazywano na konieczność szczegółowego oraz jednoznacznego unormowania w ustawie wszystkich odnoszących się do statusu jednostki spraw, a zwłaszcza o charakterze represyjnym (por. orzeczenie TK z 1 marca 1994 r., sygn. U 7/93, OTK ZU w 1994 r., poz. 5). Trybunał Konstytucyjny w obecnym składzie podtrzymuje ten pogląd. Im bardziej dana regulacja odnosi się do sytuacji jednostki, rozstrzygając o jej wolnościach lub prawach czy obowiązkach, tym bardziej ma być precyzyjna oraz nie pozostawiać miejsca na wątpliwości interpretacyjne. Uwzględniwszy, że w polskim systemie prawnym znaczna część zobowiązań podatkowych powstaje w sposób wymagający aktywności podatnika, na którym ciąży obowiązek poprawnego obliczenia i zapłaty należnego podatku oraz złożenia deklaracji dokumentującej rozliczenie, ustawodawca musi formułować przepisy w sposób wyjątkowo staranny, pozwalający ustalić, kto, kiedy oraz w jakiej sytuacji im podlega (zob. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 153 i powołane tam orzecznictwo).

Ponowne powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c., zależy od podatnika. Wyłącznie powołanie się samego podatnika na dokonanie w przeszłości czynności cywilnoprawnej, aktualizuje dyspozycję normy zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. Skutki powołania się podatnika na dokonanie nierozliczonej podatkowo w terminie czynności cywilnoprawnej ustawodawca uregulował w przepisach powszechnie obowiązującego prawa. Jeśli w chwili powoływania się na dokonanie tej czynności, której termin skutecznego określenia w drodze decyzji zobowiązania podatkowego upłynął, a tym bardziej – w chwili jej dokonywania, przepisy przewidywały powstanie obowiązku podatkowego w związku z powołaniem się na czynność cywilnoprawną z przeszłości, nie sposób mówić o zaskakiwaniu obywatela konsekwencjami, których nie mógł racjonalnie

przewidzieć. Brak rozeznania o negatywnych skutkach określonego działania, o których jednostka mogła i powinna była wiedzieć, nie prowadzi samoistnie do naruszenia zasady lojalności państwa względem obywatela.

Trybunał Konstytucyjny zwraca także uwagę na ustawowe przesłanki powstawania nowego obowiązku podatkowego wynikające z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. W szczególności ważne jest to, że znajduje on zastosowanie, gdy „podatnik nie złożył deklaracji”. Złożenie deklaracji przez podatnika, jeśli taki obowiązek wynika z przepisów prawa, zwłaszcza w wypadku podatków opartych na zasadzie samowymiaru, stanowi – zdaniem Trybunału – pewne minimum lojalności jednostki wobec państwa. Niezależnie od rozmaitych teoretycznych konstrukcji powstawania zobowiązań podatkowych czy znaczenia deklaracji jako elementu konstytuującego zobowiązanie, Trybunał podkreśla, że powoływanie się przez jednostkę na zasadę lojalności państwa względem niej wymaga, aby jednostka sama postąpiła lojalnie wobec państwa, a zatem – w tym wypadku – złożyła deklarację.

Na marginesie tych rozważań, Trybunał Konstytucyjny zwraca jednakże uwagę na uchybienia w legislacyjnej konstrukcji art. 7 ust. 5 u.p.c.c., które mogą rodzić wątpliwości co do jego należytej określoności, wymaganej od regulacji daninowych. Zastosowana przez ustawodawcę technika legislacyjna dotknięta jest swoistym błędem logicznym *idem per idem*. Przewidując przesłanki zastosowania 20-procentowej stawki podatku, przepis ten odwołuje się do pojęcia „podatku należnego”, czyli podatku obliczonego według jakiejś stawki podatku. Mając na względzie, że pytający sąd nie podniósł żadnych zarzutów dotyczących naruszenia zasad poprawnej legislacji w powyższym zakresie, Trybunał Konstytucyjny – związany granicami pytania prawnego (art. 66 ustawy o TK) – nie może rozstrzygnąć konstytucyjności tej kwestii.

5. Zarzut naruszenia zasady równości podatkowej.

5.1. Zasada równości oznacza nakaz równego traktowania podmiotów odznaczających się tożsamymi cechami wspólnymi. Równość to także akceptacja odmiennego traktowania podmiotów, które wspólnych cech relewantnych nie mają. Jeśli zatem zróżnicowania sytuacji prawnej i faktycznej adresatów norm prawnych odpowiadają obiektywnie istniejącym między nimi odmiernościami, nie dochodzi do naruszenia konstytucyjnej zasady równości (por. wyrok TK z 23 marca 2010 r., sygn. SK 47/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 25, cz. III, pkt 6.5 uzasadnienia).

Zasada wynikająca z art. 32 ust.1 Konstytucji nie ma charakteru absolutnego. Możliwe jest bowiem odmienne traktowanie podmiotów odznaczających się cechami wspólnymi, jeśli są spełnione następujące warunki. Po pierwsze, odstępstwa od zasady równości muszą mieć charakter relewantny, tzn. pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz służyć realizacji tego celu i treści. Po drugie, powinny być zrównoważone, tzn. waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy, musi być zbilansowana z interesami, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych. Po trzecie wreszcie, muszą pozostawać w związku z innymi wartościami, zasadami i normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych; czynnikiem uzasadniającym odmienne traktowanie podmiotów podobnych może być m.in. zasada sprawiedliwości społecznej (zob. np. wyrok TK z 15 lipca 2010 r., sygn. K 63/07, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 60, cz. III, pkt 6.2 uzasadnienia).

W prawie podatkowym konstytucyjna zasada równości pozostaje w ścisłym związku z zasadą sprawiedliwości społecznej unormowaną w art. 2 Konstytucji. Zasady te wymagają od ustawodawcy równego traktowania podmiotów podobnych oraz umożliwiają wprowadzenie

odstępstw, kiedy przemawiają za tym względy sprawiedliwościowe (zob. wyrok TK z 28 marca 2007 r., sygn. K 40/04, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 33, cz. III, pkt 2 uzasadnienia).

5.2. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, zakwestionowane przepisy nie pozostają w adekwatnym związku z wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasadą równości i związaną z nią zasadą sprawiedliwości społecznej, którą pytający sąd wyprowadza z art. 2 Konstytucji. Nawet jeśli zgodzić się z pytającym sądem co do faktycznego zróżnicowanego podatków podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatków pozostałych podatków w zakresie przedawnienia zobowiązań podatkowych, nie ma uzasadnionych podstaw do zaszeregowania podatków różnych rodzajów podatków do wspólnej kategorii podmiotów podobnych. Cechą charakterystyczną prawa podatkowego jest bowiem odmienne (zróżnicowane) ukształtowanie sytuacji prawnej podatków różnych rodzajów podatków, zarówno co do podmiotu i przedmiotu opodatkowania, jak i stawki podatku, a także szczegółowych zasad jego realizacji. Nie można w konsekwencji mówić o tożsamości sytuacji podatnika podatku od czynności cywilnoprawnych z sytuacją podatków innych podatków. Wprowadzone zróżnicowania w ramach poszczególnych konstrukcji podatkowych – z punktu widzenia zasady równości – są zatem konstytucyjnie dopuszczalne.

Niezależnie od powyższych spostrzeżeń, zakwestionowana regulacja u.p.c.c. rodząca nowy obowiązek podatkowy i określająca podwyższoną stawkę podatku podobna jest do sytuacji unormowanej w art. 6 ust. 4 oraz art. 15 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768, ze zm.; dalej: u.p.s.d.). Zgodnie z brzmieniem art. 6 ust. 4 u.p.s.d., „jeżeli nabycie niezgłoszone do opodatkowania stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma; jeżeli pismem takim jest orzeczenie sądu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia. W wypadku 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”. Pomimo pewnych rozbieżności w doktrynie odnośnie do możliwości zastosowania art. 6 ust. 4 u.p.s.d. po upływie terminu przedawnienia określonego w art. 70 § 1 o.p. (por. S. Babiarz, *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa 2010, s. 331), generalnie dominuje przekonanie, że przepis ten reguluje moment powstania nowego obowiązku podatkowego, dla którego nie ma znaczenia upływ terminu przedawnienia zobowiązania powstałego z chwilą nabycia prawa podlegającego opodatkowaniu tym podatkiem (zob. W. Nykiel, uwaga 9 do art. 6, [w:] *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, red. S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, Warszawa 2010, s. 228; wyroki NSA z 21 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2178/09 i z 8 sierpnia 2007 r., sygn. akt II FSK 921/06). Z kolei art. 15 ust. 4 u.p.s.d., w myśl którego „nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy podlega opodatkowaniu według stawki 20%, jeżeli obowiązek podatkowy powstał wskutek powołania się podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego na okoliczność dokonania tej darowizny, a należny podatek od tego nabycia nie został zapłacony”, odpowiada w swej istocie zakwestionowanemu art. 7 ust. 5 u.p.c.c.

Nie znajduje zatem potwierdzenia teza stawiana przez pytający sąd, jakoby jedynym rodzajem podatku, w ramach którego ustawodawca wyłączył w swoisty sposób przedawnienie zobowiązań podatkowych, był podatek od czynności cywilnoprawnych. Również w odniesieniu do podatku od spadków i darowizn przewidziano ponowne powstanie obowiązku podatkowego z chwilą powołania się podatnika na fakt nabycia – w drodze darowizny lub spadkobrania – jakiegoś majątku. *Ratio legis* tego unormowania jest takie samo, jak w wypadku ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Ma ono zapobiegać

uchylaniu się podatników od opodatkowania podatkiem dochodowym. Mimo pewnych różnic konstrukcyjnych związanych ze sposobem powstawania zobowiązania podatkowego (na co zwraca uwagę pytający sąd) – funkcja tych regulacji jest zbliżona.

Na marginesie tych rozważań Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że pytający sąd nie postawił zarzutu naruszenia zasady równości przez obciążenie 20-procentową stawką podatku tylko tych podatników podatku od czynności cywilnoprawnych, którzy powołują się po upływie 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności, na umowę pożyczki, depozytu nieprawidłowego, użytkowania nieprawidłowego i ich zmiany, zaś powołujących się na inne czynności cywilnoprawne taką podwyższoną stawką podatku nie obciążył. Uniemożliwia to Trybunałowi odniesienie się do tak ujętego zarzutu nierównego traktowania.

Powyższe spostrzeżenia nie zmieniają jednakże głównej konkluzji o braku wspólnych cech istotnych podatników różnych rodzajów podatków. Nawet pewne podobieństwa między obydwoma podatkami nie uzasadniają tezy, że mamy do czynienia z podmiotami podobnymi w rozumieniu konstytucyjnym, których sytuacja została niezasadnie zróżnicowana. Trybunał Konstytucyjny w obecnym składzie podziela stanowisko, że stwierdzenie braku tożsamości porównywanych podmiotów, gdy zarzut oparto na naruszeniu art. 32 ust. 1 Konstytucji, oznacza, że wzorzec ten należy uznać za nieadekwatny w sprawie (zob. np. wyroki TK z: 6 maja 2008 r., sygn. SK 49/04, OTK ZU nr 4/A/2008, poz. 55; 23 lutego 2010 r., sygn. K 1/08, OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 14; 9 czerwca 2010 r., sygn. K 29/07, OTK ZU nr 5/A/2010, poz. 49).

6. Zarzut nieproporcjonalnego ograniczenia praw majątkowych.

Trybunał Konstytucyjny nie podziela także stanowiska pytającego sądu odnośnie do niezgodności zakwestionowanych przepisów z art. 64 ust. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Przed przystąpieniem jednak do merytorycznej oceny zarzutu stawianego przez pytający sąd należy odnieść się do kwestii formalnej, związanej z ujęciem wzorca kontroli. Choć pytający sąd w *petitum* pisma procesowego wskazuje obydwa przepisy oddzielnie, to należy ujmować je jako pozostające w związku. Wynika to zwłaszcza z treści uzasadnienia pytania prawnego, w którym pytający sąd *explicite* wskazuje na nieproporcjonalną, a także naruszającą istotę prawa majątkowego ingerencję ustawodawczą. Przepis art. 31 ust. 3 Konstytucji nie może być ponadto traktowany jako samoistny wzorzec w procesie kontroli konstytucyjności, ale zawsze musi być związany z wolnością lub prawem konstytucyjnym (zob. wyrok TK z 22 września 2005 r., sygn. Kp 1/05, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 93, cz. IV, pkt 3 uzasadnienia). Takie też stanowisko zajęli w swych pismach Marszałek Sejmu i Prokurator Generalny.

Zakwestionowana regulacja dotyczy nałożenia nowego obowiązku podatkowego, związanego z powołaniem się na niezgłoszoną do opodatkowania czynność cywilnoprawną. Skoro nie budzi wątpliwości, że ustawodawca ma swobodę określania zdarzeń (stanów faktycznych), z zaistnieniem których powstaje konieczność zapłaty podatku, nałożenie nowego obowiązku podatkowego oraz ustalenie stawki podatkowej na poziomie 20% nie stanowi niekonstytucyjnej ingerencji w prawa majątkowe podatnika.

Relacja między chronionymi konstytucyjnie prawami majątkowymi i podatkami była przedmiotem licznych orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego. Wynika z nich, że konstytucyjne ramy własności są współkształtowane przez obowiązek ponoszenia podatków, który ma swoją samodzielną podstawę konstytucyjną w art. 84 Konstytucji. Skutki nałożenia określonych podatków nie mogą być więc postrzegane jako ograniczenie prawa własności przynajmniej tak długo, jak długo nie stanowią instrumentu konfiskaty mienia (zob. wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64, cz. IV, pkt 2 uzasadnienia). Władza ustawodawcza ma równocześnie w dziedzinie nakładania podatków

duże możliwości wyboru różnych konstrukcji zobowiązań podatkowych, realizujących politykę gospodarczą państwa (zob. wyrok TK z 24 maja 1994 r., sygn. K 1/94, OTK w 1994 r., poz. 10, cz. III, pkt 1 uzasadnienia).

Z konstytucyjnej zasady władztwa daninowego wynika możliwość decydowania, jaki stan faktyczny prowadzi do powstania obowiązku i zobowiązania podatkowego. W niniejszej sprawie wątpliwości pytającego sądu budzi przede wszystkim rozstrzygnięcie ustawodawcy polegające na powstaniu obowiązku w odniesieniu do podatku od czynności cywilnoprawnych z momentem powołania się podatnika na dokonanie czynności, od której nie uścił w ustawowym terminie należnego podatku. Zdaniem Trybunału, sytuacja taka nie rodzi konstytucyjnych zastrzeżeń, zważywszy że ponowne powstanie obowiązku następuje na skutek określonego działania podatnika, służąc zarazem usprawiedliwionym celom konstytucyjnym. Ingerencja w majątek podatnika nie ma charakteru ograniczenia jego konstytucyjnego prawa, lecz jest ustanowieniem obowiązku publicznoprawnego w postaci konieczności zapłaty podatku. Nakładany w trybie art. 3 ust. 1 pkt 4 w związku z art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. podatek, chociaż współkształtuje ramy własności (majątku) podatnika, to nie może być postrzegany przez pryzmat ograniczenia czy też pozbawienia własności. Tym samym Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że zakwestionowane przepisy nie są niezgodne z art. 64 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Niezależnie od powyższych uwag, w ocenie TK, nieuzasadnione jest utożsamianie korzyści majątkowej podatnika, uzyskanej dzięki przedawnieniu ciężącego na nim zobowiązania podatkowego, z chronionym konstytucyjnie prawem podmiotowym. W tym względzie pełną aktualność zachowują poglądy wyrażone na tle analizy zarzutu naruszenia zasady ochrony praw słuszenie nabytych (zob. cz. III pkt 4.2. uzasadnienia).

Mając powyższe na uwadze, Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

Zdanie odrębne

sędzi TK Sławomiry Wronkowskiej-Jaśkiewicz
do wyroku Trybunału Konstytucyjnego
z dnia 19 czerwca 2012 r., sygn. akt P 41/10

Na podstawie art. 68 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.) zgłaszam zdanie odrębne do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 czerwca 2012 r., sygn. akt P 41/10, w części dotyczącej:

- 1) stwierdzenia zgodności art. 3 ust. 1 pkt 4 w związku z art. 7 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649, ze zm.) z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa, wynikającą z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji),
- 2) uznania zasady równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji) za nieadekwatny wzorzec kontroli kwestionowanej regulacji,
- 3) umorzenia postępowania w zakresie odnoszącym się do zasady *ne bis in idem*, wynikającej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), jako wzorca kontroli kwestionowanej regulacji.

Wskazane rozstrzygnięcie opiera się bowiem na nieprzekonującej argumentacji oraz wadliwej interpretacji przepisów ustaw podatkowych. Narusza ono poza tym niektóre pryncypia orzecznicze Trybunału Konstytucyjnego.

UZASADNIENIE

1. Przedmiot pytania prawnego.

Przedmiotem pytania prawnego, sformułowanego przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, był zarzut niezgodności 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 (Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649, ze zm.; dalej: u.p.c.c.) 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, z art. 2 (w tym zasadami wynikającymi z zasady demokratycznego państwa prawnego oraz zasadą sprawiedliwości społecznej), art. 32 ust. 1, art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny uznał, że kwestionowana regulacja jest zgodna z art. 2 Konstytucji oraz nie jest niezgodna z art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji, a w pozostałym zakresie umorzył postępowanie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. Dodać należy, że może tu powstać pewna wątpliwość dotycząca rozumienia sentencji orzeczenia, a mianowicie nie jest jasne, w jakim zakresie Trybunał postanowił umorzyć postępowanie, skoro z powołanej sentencji wynika, iż orzekł w przedmiocie zgodności całego zaskarżonego unormowania ze wszystkimi wzorcami kontroli, podanymi przez pytający sąd. Problem bierze się stąd, że w sentencji nie wyodrębniono poszczególnych zasad konstytucyjnych, wyrażonych w art. 2 Konstytucji, co uniemożliwiło precyzyjne określenie tych zasad, w wypadku których Trybunał orzekał merytorycznie (zasada zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa, zasada ochrony praw nabytych oraz zasada sprawiedliwości społecznej), i tej zasady, w wypadku której umorzono postępowanie (zasada *ne bis in idem*).

Przypomnieć wypada, że zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych powstaje ponownie 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, natomiast art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. przewiduje, że stawka podatku od czynności cywilnoprawnych wynosi 20%, jeżeli przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego 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. Niezgodność kwestionowanej regulacji z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa.

2.1. Analizując konstytucyjne uwarunkowania instytucji przedawnienia w prawie podatkowym, Trybunał Konstytucyjny w wyroku wydanym w sprawie P 41/10 nie tylko podsumował swoje dotychczasowe stanowisko, ale również w istotnym stopniu uzupełnił je i rozwinął. Podtrzymując konsekwentnie pogląd o braku konstytucyjnego prawa do przedawnienia, co oznacza, że wprowadzając tę instytucję, ustawodawca dysponuje szerokim zakresem swobody w wyborze konstrukcji i terminów przedawnienia, potwierdził jednocześnie zapatrywanie, iż okres wymagany dla przedawnienia nie może być ani zbyt krótki, ponieważ godziłoby to w zasady wyrażone w art. 84 i art. 217 Konstytucji, ani zbyt długi, gdyż mielibyśmy wówczas do czynienia z instytucją pozorną.

Trybunał zastrzegł zarazem, że ze względu na konieczność respektowania zasady państwa prawnego i obowiązek ochrony wolności i praw obywateli swoboda ustawodawcy w zakresie kształtowania zasad przedawnienia nie jest nieograniczona, dodając, co uważam za szczególnie istotny i nader cenny wkład w rozwój refleksji konstytucyjnej nad rozważaną instytucją, iż „ustanowienie przedawnienia wynika z zasady demokratycznego państwa prawa, o której mowa w art. 2 Konstytucji, stanowiąc przejaw zasady bezpieczeństwa prawnego”. Umożliwia ono bowiem stabilizację sytuacji prawnej jednostki, a tym samym stabilizację stosunków społecznych. Ustawodawca ma zatem obowiązek wprowadzania „regulacji prawnych, które będą sprzyjały wygaszaniu – wraz z upływem czasu – stanu niepewności”. Takie ujęcie zagadnienia jednoznacznie koryguje wyrażony niekiedy w orzecznictwie pogląd, który błędnie absolutyzował rangę konstytucyjnych zasad podatkowych, wyrażonych w art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, w zestawieniu z innymi unormowaniami Konstytucji. Jak stwierdził Trybunał: „Z aksjologii konstytucyjnej opartej na fundamencie przyrodzonej oraz niezbywalnej godności człowieka (art. 30 Konstytucji) wynika obowiązek tworzenia prawa zorientowanego na dobro każdej osoby ludzkiej. Chociaż nie wyklucza to ustanowienia adekwatnych i dolegliwych sankcji w razie naruszenia prawa, nie mogą one prowadzić do ekonomicznego uzależnienia jednostki od państwa”.

Za trafną uważam także zawartą w wyroku zapadłym w sprawie P 41/10 analizę relewantnych w płaszczyźnie konstytucyjnej skutków powodowanych w prawie podatkowym przez upływ czasu. Trybunał stwierdził mianowicie, że jeżeli organy państwa, mając w tym względzie bardzo szerokie kompetencje, przez długi okres nie podjęły w stosunku do podatnika czynności kontrolnych, może to zasadnie wzmocniać domniemanie prawidłowości rozliczenia się z zobowiązania podatkowego. Zbyt długi okres przedawnienia nie stymuluje poza tym organów państwa do sprawnego podejmowania omawianych czynności, ale – co w moim przekonaniu należy dodać – może sprzyjać całkowicie nagannej moralnie, a przede wszystkim sprzecznej z zasadami i wartościami konstytucyjnymi praktyce, polegającej na zaniechaniu niezwłocznego poinformowania podatnika o zauważonych nieprawidłowościach i ujawnieniu ich dopiero bezpośrednio przed upływem terminu przedawnienia, co prowadzi do zwiększenia kwoty należnych odsetek za zwłokę. Nie mniej istotna wydaje się również okoliczność, że zbyt długi termin przedawnienia, w którym organy państwa mogą kontrolować podatników, istotnie utrudnia, a niekiedy uniemożliwia rzetelne przeprowadzenie postępowań podatkowych, stając się w rezultacie pułapką dla wszystkich podatników, również tych, którzy sumiennie wywiązywali się ze swoich obowiązków. Z upływem lat coraz trudniej bowiem udowodnić prawidłowość rozliczenia się z podatków czy pochodzenie majątku, a nie sposób przecież wymagać od podatników przechowywania dokumentów i zabezpieczania dowodów w nieskończoność, co bez wątpienia musiałoby prowadzić ostatecznie do wytworzenia się w społeczeństwie świadomości nieustannego zagrożenia, wpływającej negatywnie na jego funkcjonowanie.

Moim zdaniem, należy jednocześnie zwrócić uwagę, że dalekie od jasności i precyzji regulacje polskiego prawa podatkowego, poważne rozbieżności w stanowiskach organów podatkowych oraz niejednolite orzecznictwo powodują, że podział podatników na uczciwych

i nieuczciwych trudno uznać za ostry. Nierzadko zdarza się przy tym, że sposób rozumienia przepisów podatkowych ewoluuje przez lata. Przedawnienie zobowiązań podatkowych, rozumiane jako ostateczne i nieodwołalne ich wygaśnięcie, stanowi, w pewnym sensie, remedium na te zjawiska, osłabiając ich negatywne konsekwencje. Skoro bowiem niedopuszczalna jest kontrola wykonania zobowiązań powstałych przed laty, to zdecydowanie rzadziej wystąpi sytuacja, w której uczciwy podatnik stanie się po czasie, np. w wyniku zmiany linii orzeczniczej, podatnikiem nieuczciwym.

Podkreślić wypada również, że – jak uznał Trybunał – „naruszenie konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków – jakkolwiek naganne społecznie i sprzeczne z interesem publicznym – nie stanowi jednak wystarczającej przesłanki egzekwowania długu podatkowego przez dziesięciolecia. Stabilizacja stosunków społecznych, którą zapewnia przedawnienie, stanowi wartość konstytucyjną, wymagającą uwzględnienia”.

Nie sposób w tym kontekście nie zauważyć jednak, że w uzasadnieniu wyroku w sprawie P 41/10 Trybunał Konstytucyjny popadł w pewną sprzeczność. Stwierdził mianowicie: „Złożenie deklaracji przez podatnika, jeśli taki obowiązek wynika z przepisów prawa, zwłaszcza w wypadku podatków opartych na zasadzie samowymiaru, stanowi – zdaniem Trybunału – pewne minimum lojalności jednostki wobec państwa. Niezależnie od rozmaitych teoretycznych konstrukcji powstawania zobowiązań podatkowych czy znaczenia deklaracji jako elementu konstytuującego zobowiązanie, Trybunał podkreśla, że powoływanie się przez jednostkę na zasadę lojalności państwa względem niej wymaga, aby jednostka sama postąpiła lojalnie wobec państwa, a zatem – w tym wypadku – złożyła deklarację”. Otóż, w świetle dotychczasowego orzecznictwa i jednolitej doktryny prawa konstytucyjnego zasada zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa nakazuje prawodawcy stanowić regulacje spełniające określone wymagania związane z jakością przepisów prawnych (zasada poprawnej legislacji), bezpieczeństwem prawnym jednostek (zasada ochrony praw nabytych, niedziałanie prawa wstecz, odpowiednie kształtowanie rozwiązań intertemporalnych) czy realnym, a nie pozornym charakterem wprowadzanych instytucji prawnych. Kategorycznie podkreślić należy, że nie ma przy tym żadnego znaczenia, czy są te regulacje nakładające takie czy inne obowiązki bądź też regulacje określające negatywne konsekwencje naruszenia tych obowiązków – państwo musi postępować lojalnie wobec każdego człowieka, a gwarancje konstytucyjne nie są nagrodą za dobre sprawowanie. Ostatecznie, nawet przestępca, który dopuścił się zbrodni może powołać się na zasadę zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa, trudno zatem takiej możliwości pozbawiać podatnika, który nie złożył deklaracji podatkowej. Nie sposób też dostrzec tu podobieństwo z sytuacjami występującymi w obrocie cywilnoprawnym, gdzie równoprawni partnerzy sami, w granicach przysługującej im, bardzo szerokiej autonomii, układają swoje stosunki, a w konsekwencji nie mogą powoływać się na zasady współżycia społecznego i związane z nimi nadużycie prawa podmiotowego, jeśli nie zachowują się uczciwie wobec innych podmiotów (tzw. zasada czystych rąk). Relacje pomiędzy państwem i jednostką mają zupełnie inny charakter. Jeśliby przyjąć, że z dobrodziejstwa przedawnienia mogą korzystać jedynie uczciwi podatnicy, to instytucja ta nie spełniałaby jakiegokolwiek sensownej roli: w wypadku podatków, którzy wykonali sumiennie swoje obowiązki i w razie kontroli są w stanie to wykazać, przedawnienie nie znajdowałoby zastosowania, natomiast podatnicy, którzy wykonali sumiennie swoje obowiązki, ale w razie kontroli nie są w stanie tego wykazać, byłiby traktowani na równi z podatnikami nieuczciwymi. Tym samym zasady, konstrukcja i terminy przedawnienia w prawie podatkowym muszą zostać określone w sposób jednoznaczny i precyzyjny, a przede wszystkim realizować podstawową funkcję omawianej instytucji, tj. doprowadzenie do ostatecznego wygaśnięcia należności podatkowej, niezależnie od oceny zachowania podatników.

2.2. Szeroka prezentacja zapatrywań dotyczących konstytucyjnych uwarunkowań instytucji przedawnienia, wyrażonych w wyroku wydanym w sprawie P 41/10, nie jest przypadkowa. Akceptując bowiem w całości ustalenia poczynione przez Trybunał Konstytucyjny, uważam, iż nie zostały one wzięte pod uwagę przy rozstrzyganiu o zgodności z ustawą zasadniczą kwestionowanych przepisów u.p.c.c. Uzasadnione wydaje się wręcz stwierdzenie, że zapadły wyrok jest z omawianymi ustaleniami niezgodny. Jakkolwiek bowiem zgadzam się z Trybunałem, iż nie sposób dopatrzeć się w wypadku zaskarżonej regulacji naruszenia zasady ochrony praw nabytych, skoro u.p.c.c. od początku swojego obowiązywania dopuszczała, po upływie okresu przedawnienia niewykonanego zobowiązania podatkowego, jego ponowne powstanie w warunkach określonych w jej art. 3 ust. 1 pkt 4, to jednak całkowicie odmiennie, moim zdaniem, wypada ocena wskazanej regulacji pod kątem zgodności z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa, której nieodłącznym elementem jest zasada bezpieczeństwa prawnego.

Nie ulega przecież wątpliwości, że mechanizm przewidziany w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. prowadzi do sytuacji, w której zobowiązanie podatkowe z tytułu czynności cywilnoprawnej, niezadeklarowanej w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku – pomimo wystąpienia przedawnienia, następującego z upływem tego właśnie terminu, o ile oczywiście nie miało miejsca zawieszenie lub przerwanie jego biegu (zob. rozdział 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej o.p.) – powstaje ponownie. Tym samym instytucja przedawnienia staje się instytucją pozorną, co samo w sobie przesądza, w zasadzie, o niekonstytucyjności rozważanego rozwiązania. Dodatkowo, jeśli weźmiemy pod uwagę okoliczność, że możliwość ponownego powstania zobowiązania podatkowego w razie powołania się przez podatnika na niezadeklarowaną czynność cywilnoprawną nie jest ograniczona jakimkolwiek terminem, dochodzi również do niezgodnego z ustawą zasadniczą podważenia bezpieczeństwa prawnego jednostki, która w niedającym się przewidzieć okresie musi liczyć się z koniecznością poniesienia negatywnych konsekwencji nieuiszczenia należności podatkowej lub też braku możliwości wykazania jej uiszczenia. Tym samym aktualizują się liczne zagrożenia związane z nadmiernie długim okresem przedawnienia, tudzież faktycznym jego brakiem, jakie nader trafnie zasygnalizował Trybunał Konstytucyjny.

Żadnego znaczenia nie ma w tym kontekście akcentowana przez Trybunał bardzo mocno okoliczność, że o ponownym powstaniu obowiązku podatkowego w warunkach określonych w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. decyduje działanie samego podatnika, który musi powołać się przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt dokonania niezadeklarowanej czynności cywilnoprawnej. Jakkolwiek rozważane działanie nie ma charakteru przymusowego *sensu stricto*, jako że wskazane powołanie się na dokonaną w przeszłości czynność cywilnoprawną nie jest podatnikowi nakazane, a w razie jego zaniechania nie grożą mu żadne sankcje, to jednak z całą pewnością działanie to ma charakter przymusowy *sensu largo*, skoro podatnik musi powołać się na omawianą czynność, jeśli chce uniknąć poniesienia bardziej dolegliwych konsekwencji w postaci zapłaty podatku od dochodów nieujawnionych ze stawką 75%. Jest to klasyczna sytuacja przymusu: jednostka ma do wyboru dwa warianty zachowania, przy czym jeden z nich (zapłata podatku ze stawką 20%) w porównaniu z drugim (zapłata podatku ze stawką 75%) okazuje się mimo wszystko zdecydowanie korzystniejszy.

Dostrzegam równocześnie poważne błędy w argumentacji Trybunału Konstytucyjnego dotyczącej zgodności kwestionowanych unormowań z zasadami składającymi się na zasadę demokratycznego państwa prawnego.

Po pierwsze, należy zauważyć, że w części III pkt. 4.1 uzasadnienia Trybunał stwierdził: „Nie budzi w niniejszej sprawie wątpliwości, że sześć lat od powstania obowiązku dotyczącego podatku od czynności cywilnoprawnych w wypadku tego podatnika, którego

sprawa legła u podstaw pytania prawnego, nie może być uznane za termin na tyle długi i uniemożliwiający rzeczywistą stabilizację jego sytuacji życiowej, iż staje na przeszkodzie ustabilizowaniu sytuacji prawnej podatnika”. W tym miejscu doszło bowiem do poważnego zniekształcenia istoty tzw. kontroli konkretnej konstytucyjności prawa, występującej w wypadku pytań prawnych i skarg konstytucyjnych. Swoistość tej kontroli polega jedynie na tym, że sprawa, w związku z którą przedstawiono pytanie lub skargę, musi spełniać określone warunki, od których uzależnione jest rozpoznanie zgłaszanych zastrzeżeń co do zgodności przepisów prawa z Konstytucją (w wypadku pytań prawnych sprawa musi być rozpoznawana przez sąd, z kolei w wypadku skarg konstytucyjnych musi dotyczyć praw lub wolności konstytucyjnych naruszonych przez orzeczenie mające charakter ostateczny), a ponadto wyznacza zakres przepisów mogących podlegać weryfikacji (wykroczenie poza ten zakres powoduje umorzenie postępowania). Po ustaleniu spełnienia przesłanek decydujących o dopuszczalności rozpatrzenia pytania lub skargi, zainicjowana nimi kontrola ma już jednak charakter abstrakcyjny, niczym nie różniąc się od kontroli przeprowadzanej na wniosek uprawnionego podmiotu. Przedmiot rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego odrywa się bowiem od sprawy, w związku z którą rozstrzygnięcie to ma zapaść. Niezależnie od tego, w ramach jakiego trybu zostanie wydany wyrok, stwierdza on zawsze zgodność albo niezgodność z ustawą zasadniczą danej regulacji (ujęcie abstrakcyjne), a nie sytuacji prawnej określonej jednostki wyznaczonej przez taką regulację (ujęcie konkretne). Z tego względu nie sposób przyjąć, by orzeczenie Trybunału mogło przypisać pewnym unormowaniom status konstytucyjnych tylko dlatego, że ich niekonstytucyjność nie zaktualizowała się w sprawie, w związku z którą przedstawiono pytanie prawne lub skargę konstytucyjną. Przenosząc poczynione ustalenia na grunt wyroku zapadłego w sprawie P 41/10, trzeba zauważyć, że okoliczność, ile czasu upłynęło od momentu dokonania czynności cywilnoprawnej przez danego podatnika, nie miała żadnego znaczenia dla wyniku kontroli konstytucyjności prawa. Nie jest bowiem istotne, czy nieustabilizowanie jego sytuacji prawnej w przeciągu 6 lat narusza wymogi ustawy zasadniczej, ale czy wymogi te naruszają przepisy prawne, które takiej stabilizacji w ogóle nie przewidują.

Po drugie, trzeba odnotować, że w części III pkt. 4.1 uzasadnienia pojawia się następujące stwierdzenie: „Pytający sąd nie podniósł przy tym żadnych argumentów za naruszeniem przedawnienia jako zasady ustrojowej, czyli gwarancji stabilizacji stosunków prawnych wskutek upływu czasu”, chociaż w części I pkt. 1.2 uzasadnienia Trybunał sam przyznał, że pytający sąd postawił zarzut naruszenia zasady ochrony praw nabytych i pewności prawa, wynikającej z art. 2 Konstytucji, uznając, iż „podatnik, powołując się na fakt dokonania określonego rodzaju czynności cywilnoprawnej, traci (...) uprawnienia, jakie mają dla niego wynikać z przedawnienia zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od czynności cywilnoprawnych. Niweczy to rolę przedawnienia na gruncie tego podatku, uniemożliwiając stabilizację sytuacji prawnej podatnika”. Niezależnie od tego, że wzajemne relacje zasad wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego, a mianowicie: zasady zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa, zasady ochrony praw nabytych oraz zasady pewności prawa nie przedstawiają się zbyt klarownie ani w pytaniu prawnym, ani w wyroku Trybunału, a w konsekwencji nie wiadomo, czy niektórych z nich nie należy utożsamiać albo kwalifikować jako składowych innych, to nie ulega jednak wątpliwości, iż uzasadniając zarzut naruszenia przez uregulowania u.p.c.c. art. 2 Konstytucji, pytający sąd wskazał, że uniemożliwiają one stabilizację sytuacji prawnej podatnika. Dodać należy, iż omawiane twierdzenie pytającego sądu jest argumentem przemawiającym za niezgodnością kwestionowanych unormowań z zasadą demokratycznego państwa prawnego, a nie zarzutem wymagającym uargumentowania. Mylenie zarzutu, czyli wskazania wzorca konstytucyjnego naruszonego przez skarżoną regulację, oraz uzasadnienia, czyli argumentacji potwierdzającej wystąpienie takiej niezgodności, ma miejsce w innych jeszcze częściach wyroku, stąd zasadne

jest podkreślenie, że rozróżnianie tych dwóch konstrukcji posiada bardzo istotną doniosłość. Postawienie błędnego zarzutu prowadzi bowiem do uznania aktu normatywnego za zgodny z danym przepisem Konstytucji, ewentualnie do stwierdzenia nieadekwatności wzorca kontroli, natomiast błędne uzasadnienie, o ile nie wpływa na rekonstrukcję nieprecyzyjnie sformułowanego zarzutu, nie ma żadnego znaczenia dla rozstrzygnięcia w przedmiocie zgodności z ustawą zasadniczą. Trybunał Konstytucyjny nie działa wprawdzie z urzędu, a tym samym nie może modyfikować przedmiotu i wzorców kontroli, wskazanych przez podmiot inicjujący kontrolę konstytucyjności prawa, jednak – analogicznie jak każdy sąd, niezależnie od tego, w ramach jakiej procedury orzeka oraz czy działa z urzędu czy na wniosek, a w ostatnim wypadku, czy poza przedmiotem sprawy wiążą go również przedstawione zarzuty – nie jest związany argumentacją przedstawioną przez inne podmioty, ani w tym sensie, że musi ją zaakceptować, ani w tym sensie, że nie może uwzględnić argumentów przez nikogo niepowołanych. Wręcz przeciwnie, Trybunał jest obowiązany samodzielnie uzasadnić takie albo inne rozstrzygnięcie, w żadnym razie nie ograniczając się do weryfikacji stanowisk uczestników postępowania, co wynika z niekwestionowanej na gruncie naszej kultury prawnej zasady *iura novit curia*. Odmienne zapatrywanie prowadziłyby zresztą do sytuacji, w której żądanie wszczęcia kontroli konstytucyjności prawa, spełniające wymogi formalne, chociaż niezawierające przekonującej i kompletnej argumentacji, mogłoby skutkować petryfikacją stanu niekonstytucyjności, gdyby Trybunał Konstytucyjny stwierdził zgodność kwestionowanego aktu normatywnego z ustawą zasadniczą, chociaż zarzut niekonstytucyjności był trafny, tyle że przemawiały za nim argumenty niepowołane przez uczestników postępowania. Podanie uzasadnienia, trafnego albo nietrafnego, o ile nie ma ono wyłącznie pozornego charakteru, stanowi jedynie – podobnie, jak ma to miejsce w innych procedurach – spełnienie wymogu formalnego dotyczącego pisma inicjującego postępowanie, chociaż niewątpliwie może być również bardzo pomocne we wszechstronnym rozpoznaniu sprawy.

Oceniając konstytucyjność kwestionowanej regulacji z punktu widzenia zasady zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa, należy mieć również na uwadze, że sytuacja podatnika podatku od czynności cywilnoprawnych ze względu na mechanizm przewidziany w art. 3 ust. 1 pkt 4 w związku z art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. ulega jeszcze dalej idącemu pogorszeniu. Okazuje się bowiem, że w istocie przedawnienie, które powinno prowadzić do ostatecznego i nieodwołalnego wygaszenia zobowiązania podatkowego, działa w tym wypadku na niekorzyść podatnika. Zauważmy mianowicie, iż podmiot, który zaniechał złożenia deklaracji podatkowej i uiszczenia należności podatkowej w terminie 14 dni od powstania obowiązku podatkowego, do momentu przedawnienia może bez żadnych ograniczeń spełnić swoją powinność dobrowolnie. O ile bowiem nie dojdzie do powołania się przed organem podatkowym albo organem kontroli skarbowej, w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego, na czynność cywilnoprawną, z tytułu której należny podatek nie został zapłacony, podatnik pozostaje obowiązany uiszczyć podatek według stawki podstawowej (2% w wypadku pożyczki i depozytu nieprawidłowego, 1% w wypadku ustanowienia odpłatnego użytkowania nieprawidłowego), z tym że powinien uregulować również należne odsetki za zwłokę. Taka sama sytuacja wystąpi w razie wykrycia braku rozliczenia podatku przez organ podatkowy albo organ kontroli skarbowej i wydania na podstawie art. 21 § 3 o.p. decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Po upływie terminu przedawnienia zapłata podatku wraz z odsetkami, dobrowolna lub przymusowa, nie jest już jednak możliwa ze względu na wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. Nowe zobowiązanie, które zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. powstanie już po przedawnieniu (o ile pominiemy możliwość zawieszenia lub przerwania biegu jego terminu) w sytuacji, gdy podatnik będzie zmuszony powołać się na niezadeklarowaną czynność cywilnoprawną, dotyczy, w zasadzie, podatku

obliczonego według stawki 20%, przewidzianej w art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. W tym kontekście można stwierdzić, że kwestionowane przepisy prawne nie tyle sprowadzają przedawnienie w podatku od czynności cywilnoprawnych do instytucji pozornej, ale wręcz czynią z niego instytucję *à rebours*, skoro jego wystąpienie nie poprawia sytuacji dłużnika, lecz ją pogarsza.

Nie zgadzam się również z bezkrytycznym przyjęciem przez Trybunał Konstytucyjny argumentacji przemawiającej za dopuszczalnością nadzwyczajnej stawki 20%. Trybunał uznał w tym zakresie, że „[c]elem ustawy nowelizującej z 2006 r. było przede wszystkim zminimalizowanie negatywnej praktyki powoływania się podatników w trakcie postępowania dotyczącego nieujawnionych dochodów na zawarte umowy pożyczki (...) Niejednokrotnie bowiem okazywało się, że w toku takich postępowań, podatnicy – uzasadniając pochodzenie ujawnionych przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej zasobów majątkowych – powoływali się na zawarte w przeszłości umowy cywilnoprawne, na podstawie których mieli otrzymywać określone środki finansowe. Dzięki temu podatnicy ci unikali zapłaty podatku według stawki (...) mającej zastosowanie dla dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach (w wysokości 75% dochodu), płacąc podatek od czynności cywilnoprawnych według podstawowej stawki podatku (2% wartości czynności cywilnoprawnej wraz z odsetkami). Zdaniem ustawodawcy, rozwiązanie to było skrajnie niekorzystne dla finansów publicznych. Budziło również istotne zastrzeżenia z punktu widzenia zasady powszechności, równości i sprawiedliwości opodatkowania. Niejako przy okazji, 20-procentowa stawka podatku miała również stymulować podatników do terminowego rozliczania się z podatku od czynności cywilnoprawnych”. Przedstawione argumenty budzą w moim przekonaniu istotne wątpliwości.

Po pierwsze, okazuje się, że wprowadzona stawka 20% nie służy w rzeczywistości celom fiskalnym, co samo w sobie musi być ocenione negatywnie, lecz stanowi rozwiązanie oparte na apriorycznym i generalnym założeniu, iż obywatel powołujący się w toku postępowania w sprawie nieujawnionych dochodów – w celu wskazania źródeł finansowania zgromadzonego majątku lub dokonanych wydatków – na niezadeklarowaną czynność cywilnoprawną, podaje nieprawdę. Pomijając okoliczność, że należyta weryfikacja oświadczenia podatnika jest obowiązkiem organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej, posiadających w tym zakresie bardzo szerokie kompetencje, a w konsekwencji nie ma powodu, by odpowiedzialność indywidualną, opartą na wynikach rzetelnie przeprowadzonego postępowania, zastępować swego rodzaju „odpowiedzialnością zbiorową”, przewidzianą z mocy ustawy, to przede wszystkim należy podkreślić, iż w demokratycznym państwie prawnym niedopuszczalne jest występowanie instytucji prawnych, za których wprowadzeniem miałyby przemawiać domniemanie, że obywatel – potencjalnie lub rzeczywiście – oszukuje państwo, gdyż takie domniemanie burzy aksjologię konstytucyjną, będąc przejawem bardzo niebezpiecznej filozofii. Jakkolwiek zatem w każdym społeczeństwie są jednostki nieuczciwe, co nie budzi moich wątpliwości, to jednak nieuczciwości tej państwu zakładać nie wolno – wręcz przeciwnie musi ona zostać wykazana w ramach odpowiednio skonstruowanych procedur prawnych. Odmienne założenia zdaje się jednak przyjmować Trybunał Konstytucyjny, utrzymując, że podatnik d z i ę k i powołaniu się w postępowaniu w sprawie dochodów nieujawnionych na niezadeklarowaną czynność cywilnoprawną u n i k a podatku od tych dochodów ze stawką 75%. O unikaniu wyższego podatku można wszak mówić tylko wówczas, gdy z góry założy się, że podatnik podaje nieprawdę. Należy jeszcze dodać, że w praktyce, niezależnie od nadzwyczajnej 20-procentowej stawki podatku od czynności cywilnoprawnych, organy podatkowe i organy kontroli skarbowej weryfikują oświadczenie podatnika dotyczące finansowania majątku lub wydatków ze środków uzyskanych na podstawie niezadeklarowanej czynności cywilnoprawnej, tyle że czynią to jedynie w celu falsyfikacji tego oświadczenia, co umożliwi

nałożenie podatku od dochodów nieujawnionych ze stawką 75%. Działania zmierzające do wykazania prawdziwości rozważanego oświadczenia są bezcelowe, skoro nie mogą one doprowadzić do zastosowania podstawowych stawek podatku od czynności cywilnoprawnych (1% i 2%). Rozwiązanie to jest zatem, w moim przekonaniu, wysoce nieuczciwe.

Po drugie, nie ulega wątpliwości, że argument dotyczący stymulowania podatników do terminowego rozliczania się z podatku od czynności cywilnoprawnych jest rzeczywiście uboczny, a w zasadzie pozorny. Gdyby bowiem traktować go poważnie, należałoby wprowadzić stawkę 20% w wypadku każdej niezadeklarowanej czynności cywilnoprawnej, wymienionej w art. 1 ust. 1 u.p.c.c., nie ograniczając jej do umów pożyczki, depozytu nieprawidłowego oraz ustanowienia odpłatnego użytkowania nieprawidłowego.

Z przytoczonych względów uważam, że pytający sąd wyjątkowo trafnie zdiagnozował poważne zastrzeżenia co do zgodności kwestionowanej regulacji z konstytucyjną zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, które to zastrzeżenia były wystarczające dla wyeliminowania rozważanej regulacji z systemu prawnego.

2.3. Ogólnie zastrzec należy, że nie zgadzam się również z wieloma szczegółowymi ustaleniami poczynionymi przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku wydanym w sprawie P 41/10, które miały wpływ na zawarte w nim rozstrzygnięcie.

Przede wszystkim dotyczy to następującej konstatacji: „Z chwilą powstania obowiązku podatkowego na podstawie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, tj. zaistnienia zdarzenia określonego w ustawie podatkowej w rozumieniu art. 4 o.p., na podatniku ciąży obowiązek złożenia deklaracji, a to przekształca abstrakcyjny obowiązek w konkretne zobowiązanie podatkowe. Organy uzyskują natomiast – jeśli obowiązek złożenia deklaracji nie został należycie wykonany – kompetencję do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie lub decyzji określającej jego wysokość. Generalnie dopóki nie skonkretyzowano obowiązku podatkowego w wymiarze podmiotowym i przedmiotowym, co następuje w deklaracji samowymiarowej lub w indywidualnej decyzji, zobowiązanie podatkowe nie powstanie (...) Trybunał zwraca wszakże uwagę, że przyjęcie koncepcji powstawania zobowiązań podatkowych z mocy prawa, bez konieczności zindywidualizowania tego zobowiązania w drodze deklaracji lub decyzji podatkowej, niesie za sobą daleko idące konsekwencje natury konstytucyjnej”. Uważam bowiem, że z przepisów u.p.c.c., interpretowanych w kontekście regulacji o.p., wynika dość jednoznacznie, że zarówno obowiązek podatkowy, jak i zobowiązanie podatkowe powstają z mocy prawa, co do zasady, z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej, a w konsekwencji żadnego znaczenia nie ma w tym kontekście złożenie przez podatnika deklaracji, z zastrzeżeniem, iż w razie jej niezłożenia organy podatkowe mogą wydać jedynie decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 3 o.p.), mającą deklaracyjny charakter, a nie decyzję ustalającą wysokość tego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.), mającą charakter konstytutywny. Jest to pogląd ugruntowany w doktrynie prawa podatkowego (zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2001, s. 486; J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 526; B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 208; A. Goettel, M. Goettel, komentarz do art. 3, [w:] *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Oficyna 2007; Z. Ofiarski, *Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 315-316; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 668; zob. także: A. Huchla, komentarz do art. 21, [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, ABC 2003, oraz L. Etel, komentarz do art. 21, [w:] R. Dowgier., L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*,

Lex 2011, gdzie podkreśla się, że powstanie zobowiązania podatkowego z mocy prawa jest niezależne od woli, zamiaru i wiedzy podatnika, które byłyby przecież konieczne, gdyby zobowiązanie miało zaistnieć dopiero z chwilą złożenia deklaracji; wbrew twierdzeniu Trybunału, odmiennego zapatrywania nie wyraża w tym zakresie C. Kosikowski: komentarz do art. 5, [w:] R. Dowgier., L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lex 2011), a poza tym akceptowany w judykaturze (zob. wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2003 r., sygn. akt I SA/Lu 183/03, Lex nr 183164; wyrok NSA z dnia 21 grudnia 2004 r., sygn. akt FSK 803/04, CBOSA; wyrok NSA z dnia 13 lipca 2011 r., sygn. akt II FSK 413/10, CBOSA; wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 1304/10, CBOSA; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 11 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Wr 1030/11, CBOSA, nieprawomocny).

Za niepoprawne uważam również: 1) zaliczenie prawa daninowego – obok prawa karnego – do prawa represyjnego (konsekwentnie przyjmując ten pogląd, należałoby uznać, że do przepisów prawa daninowego odnoszą się gwarancje wynikające z art. 42 Konstytucji), 2) przyjęcie zwążającej interpretacji art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. polegającej na ograniczeniu jego zakresu zastosowania do wypadków powołania się przez podatnika na niezadeklarowaną czynność cywilnoprawną w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej albo postępowania kontrolnego (w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. – inaczej niż w art. 7 ust. 5 u.p.c.c. – nie ma bowiem takiego zastrzeżenia, co oznacza, iż zaakceptowana przez Trybunał wykładnia przeczy założeniu o racjonalności prawodawcy).

3. Adekwatność zasady równości wobec prawa jako wzorca kontroli kwestionowanej regulacji.

Trybunał Konstytucyjny przyjął, że kwestionowane przepisy u.p.c.c. nie pozostają w adekwatnym związku z wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasadą równości, uznając, że nie ma podstaw do zaszeregowania podatników różnych rodzajów podatków do wspólnej kategorii podmiotów podobnych. Jak stwierdzono w wyroku w sprawie P 41/10: „Cechą charakterystyczną prawa podatkowego jest bowiem odmienne ukształtowanie sytuacji prawnej podatników różnych rodzajów podatków, zarówno co do podmiotu i przedmiotu opodatkowania, jak i stawki podatku, a także szczegółowych zasad jego realizacji. Nie można w konsekwencji mówić o tożsamości sytuacji podatnika podatku od czynności cywilnoprawnych z sytuacją podatników innych podatków. Wprowadzone zróżnicowania w ramach poszczególnych konstrukcji podatkowych – z punktu widzenia zasady równości – są zatem konstytucyjnie dopuszczalne”. Akceptując pogląd, że podatnicy różnych rodzajów podatków nie posiadają, co do zasady, prawnie relewantnej cechy wspólnej (pogląd ten jest trafny, o ile nie dotyczy podstawowych zasad i konstrukcji właściwych całemu prawu podatkowemu, a w konsekwencji dotyczących wszystkich podatników), stanowczo nie zgadzam się z tezą, występującą niekiedy w orzecznictwie, iż „stwierdzenie braku tożsamości porównywanych podmiotów, gdy zarzut oparto na naruszeniu art. 32 ust. 1 Konstytucji, oznacza, że wzorzec ten należy uznać za nieadekwatny w sprawie”.

Jak wielokrotnie stwierdzano w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, ocena regulacji prawnej z punktu widzenia zasady równości wymaga rozpatrzenia trzech zagadnień. Po pierwsze, należy ustalić, czy można wskazać wspólną cechę istotną, uzasadniającą równe traktowanie określonych podmiotów, co wymaga przeprowadzenia analizy treści i celu aktu normatywnego, w którym została zawarta kontrolowana norma prawna. Po drugie, konieczne jest stwierdzenie, czy prawodawca zróżnicował prawa lub obowiązki podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej. Po trzecie wreszcie, jeżeli prawodawca odmiennie potraktował podmioty charakteryzujące się wspólną cechę istotną, to – mając na uwadze, że zasada równości nie ma charakteru absolutnego – niezbędne okazuje się rozważenie, czy wprowadzone od tej zasady odstępstwo można uznać

za dopuszczalne. Oznacza to, że już na etapie rozstrzygnięcia, czy określone kategorie podmiotów charakteryzują się wspólną cechą istotną, mamy do czynienia ze stosowaniem zasady równości, a skoro nadaje się ona do weryfikacji konstytucyjności określonego aktu normatywnego, to w konsekwencji nie sposób kwalifikować ją jako nieadekwatny wzorzec kontroli. Z rozważaną nieadekwatnością mamy bowiem do czynienia jedynie wówczas, gdy powołany przepis ustawy zasadniczej w ogóle nie daje się zastosować do oceny konstytucyjności skarżonej regulacji w tym sensie, że taka regulacja ze względu na swój przedmiot nie może naruszyć danego unormowania Konstytucji (np. regulacja dotycząca prawa do zabezpieczenia społecznego nie może być ani zgodna, ani niezgodna z uregulowaniami konstytucyjnymi odnoszącymi się do praw wyborczych). Skoro jednak Trybunał przyjął, że sytuacja podatników podatku od czynności cywilnoprawnych nie jest podobna do sytuacji prawnej podatników innych podatków, a tym samym zastosował zasadę równości, rozstrzygającą samodzielnie o tym, które kategorie podmiotów należy uważać za identyczne lub zbliżone, to – z konieczności – uznał ją za adekwatny wzorzec kontroli. W rozpatrywanym wypadku utożsamiono zatem brak naruszenia zasady równości (który może wynikać zarówno z nieistnienia cech wspólnych porównywanych kategorii podmiotów, jak i z uzasadnionego charakteru różnicowania podobnych kategorii podmiotów) z niemożnością zastosowania zasady równości do oceny konstytucyjności kwestionowanej regulacji.

Zdecydowanie większe zastrzeżenia budzi jednak kolejna konstatacja Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którą: „pytający sąd nie postawił zarzutu naruszenia zasady równości przez obciążenie 20-procentową stawką podatku tylko tych podatników podatku od czynności cywilnoprawnych, którzy powołują się po upływie 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności, na umowę pożyczki, depozytu nieprawidłowego, użytkowania nieprawidłowego i ich zmiany, zaś powołujących się na inne czynności cywilnoprawne taką podwyższoną stawką podatku nie obciążył. Uniemożliwia to Trybunałowi odniesienie się do tak ujętego zarzutu nierównego traktowania”. Zapatrywanie to opiera się bowiem na dwóch nieporozumieniach. Po pierwsze, mamy tu do czynienia, po raz kolejny, z myleniem dwóch zasadniczych konstrukcji, a mianowicie zarzutu i jego uzasadnienia. Pytający sąd postawił zarzut naruszenia zasady równości wobec prawa, a nie zarzut naruszenia zasady równości przez różnicowanie sytuacji prawnej podatników różnych podatków czy też podatników podatku od czynności cywilnoprawnych z tytułu różnych czynności. Obowiązkiem Trybunału Konstytucyjnego było zatem zweryfikowanie omawianego zarzutu, niezależnie od tego, że nie podzielił – z czym się zgadzam – argumentacji pytającego sądu. Po drugie, Trybunał nie pozostawał związany uzasadnieniem pytania prawnego, o czym wspominałam już wcześniej.

Mając na uwadze, że podatnicy podatku od czynności cywilnoprawnych z tytułu różnych czynności, wymienionych w art. 1 ust. 1 u.p.c.c., posiadają niewątpliwie wspólną cechę istotną, należało ustalić, czy wyróżnienie stawką 20% podatników, którzy nie zapłacili podatku z tytułu umowy pożyczki, depozytu nieprawidłowego albo ustanowienia odpłatnego użytkowania nieprawidłowego, spełniało konstytucyjne kryteria dyferencjacji sytuacji prawnej podmiotów równych. Trybunał Konstytucyjny nie odpowiedział na to pytanie. Każda taka dyferencjacja musi spełniać trzy warunki: relewantności, proporcjonalności oraz związku z innymi normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi. Jeśli z łatwością można przewidzieć uzasadnienie realizacji zarówno pierwszego wymogu (przez wskazanie na rzekomą konieczność zapewnienia, względnie zwiększenia skuteczności postępowań w sprawie nieujawnionych dochodów), jak i trzeciego wymogu (przez wskazanie na nadmiernie eksploatowaną niekiedy zasadę powszechności opodatkowania), to jednak wyjątkowo ciekawe wydaje się, w jaki sposób miałby zostać spełniony drugi warunek, co wiązałoby się z koniecznością wykazania, iż waga interesu, któremu służy różnicowanie, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostały w jego wyniku naruszone.

4. Brak podstaw do umorzenia postępowania w odniesieniu do zasady *ne bis in idem* jako wzorca kontroli kwestionowanej regulacji.

Warunkiem skutecznego wniesienia i merytorycznego rozpoznania pytania prawnego – obok spełnienia przesłanki podmiotowej i przedmiotowej – jest również spełnienie przesłanki funkcjonalnej polegającej na istnieniu związku między rozstrzygnięciem Trybunału Konstytucyjnego a rozstrzygnięciem konkretnej sprawy, na tle której sąd zadał takie pytanie. Odnosząc się do postawionego przez pytającego sąd zarzutu naruszenia zasady *ne bis in idem*, czyli możliwości podwójnego ukarania podatnika przez zastosowanie w stosunku do niego podwyższonej 20-procentowej stawki podatku od czynności cywilnoprawnych, przewidzianej w art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c., oraz przez wymierzenie mu w postępowaniu karnoskarbowym sankcji określonej w art. 54 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, ze zm.; dalej: k.k.s.), Trybunał uznał, że niezależnie od tego, jak kwalifikować rozważaną stawkę, „z akt sprawy nie wynika, aby podatnikowi wymierzono wcześniej sankcję karną na podstawie art. 54 k.k.s., a nawet by toczyło się jakiegokolwiek postępowanie karnoskarbowe przeciwko niemu. (...) Odpowiedź Trybunału na pytanie prawne Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w powyższym zakresie nie mogłaby zatem zmienić rozstrzygnięcia sprawy toczącej się przed pytającym sądem. Rozstrzygnięcie konstytucyjności kwestii dublowania się sankcji karnej i podwyższonej stawki podatku nie pozostaje tym samym w wymaganym przez art. 193 Konstytucji związku bezpośredniej, merytorycznej oraz prawnie istotnej zależności ze sprawą rozpoznawaną przez pytający sąd”. W konsekwencji umorzył postępowanie w przedmiocie analizowanego zarzutu. Omawiane umorzenie budzi w moim przekonaniu dwa poważne zastrzeżenia.

Po pierwsze, należy zauważyć, że naruszenie konstytucyjnej zasady *ne bis in idem* ma specyficzny charakter. Otóż, w świetle tej zasady niekonstytucyjność nie dotyczy bezpośrednio żadnej z dwóch lub większej liczby obowiązujących równolegle norm sankcjonujących, rozpatrywanych odrębnie, ale całego mechanizmu sankcjonowania, którego elementami są takie normy. Niezgodność rozważanych norm sankcjonujących z ustawą zasadniczą jest zatem pochodną niekonstytucyjności wskazanego mechanizmu. Nie ulega przy tym wątpliwości, że sąd – zobligowany zastosować przynajmniej jedną z nich – ma prawo, a nawet obowiązek przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne, ponieważ w przeciwnym razie mogłoby dojść do orzekania na podstawie normy prawnej naruszającej Konstytucję. Skoro przy tym przesłanki dopuszczalności rozpoznania pytania prawnego są i muszą być traktowane jako niezależne od przesłanek merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy będącej jego przedmiotem, nie jest istotne, czy Trybunał podzieliłby zastrzeżenia pytającego sądu i stwierdził niezgodność art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. z zasadą *ne bis in idem* oraz czy ewentualne stwierdzenie niekonstytucyjności dotyczyłoby tego przepisu w całości, w części czy też jedynie w pewnym rozumieniu (nie wykluczając możliwości wyeliminowania z systemu prawnego całego mechanizmu sankcjonowania, obejmującego również art. 54 k.k.s. w całości, w części lub w pewnym rozumieniu – zob. wyrok TK z 18 listopada 2010 r., sygn. P 29/09, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 104). Zasadniczą kwestią jest bowiem to, czy p o t e n c j a l n i e istniała możliwość, by takie orzeczenie wpłynęło w danym wypadku na wynik sprawy zawisłej przed pytającym sądem. Jeśli zatem Trybunał mógł wydać wyrok: stwierdzający konstytucyjność (w pełnym zakresie, w określonym zakresie albo interpretacyjny) lub stwierdzający niekonstytucyjność (w pełnym zakresie, w określonym zakresie albo interpretacyjny), nie orzekając o odroczeniu wejścia w życie wyroku albo orzekając o odroczeniu jego wejścia w życie, a w tym ostatnim wypadku przyznając tzw. przywilej korzyści bądź go nie przyznając, to istotne jest wyłącznie to, czy przynajmniej jedno z tych orzeczeń oddziaływałoby na rozstrzygnięcie sprawy toczącej się

przed pytającym sądem. Pozytywna odpowiedź na to pytanie nie budzi, w moim przekonaniu, żadnych wątpliwości.

Po drugie, okolicznością pozbawioną znaczenia jest to, że podatnikowi, którego sprawę rozpatruje pytający sąd, nie wymierzono sankcji przewidzianej w art. 54 k.k.s., a w konsekwencji zastosowanie wobec niego 20-procentowej stawki podatku od czynności cywilnoprawnych – w razie uznania jej również za sankcję – nie doprowadziło w jego wypadku do podwójnego ukarania. Przesłanką dopuszczalności rozpoznania pytania prawnego – inaczej niż w wypadku skargi konstytucyjnej – nie jest bowiem aktualność naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności jednostki.

Z tych względów czułam się zobligowana do złożenia niniejszego zdania odrębnego.