

Przemysław Ostojski\*

## POWOŁANIE SIĘ PRZEZ PODATNIKA PRZED ORGANEM PODATKOWYM NA FAKT DOKONANIA CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNEJ ALBO NIEODPŁATNEGO NABYCIA PRAWA MAJĄTKOWEGO

### 1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Prawo podatkowe charakteryzuje się funkcjonowaniem w jego obszarze swoistych sankcji prawnych, nieznanymi innymi gałęziom prawa, związanych z różnymi dolegliwościami natury przede wszystkim finansowej, które mogą być stosowane obok innej odpowiedzialności prawnej<sup>1</sup>.

Wymownym przykładem tego typu sankcji, polegającej na pogorszeniu sytuacji majątkowej adresata normy prawnej na gruncie prawa materialnego, jest podwyższenie stawki podatku od czynności cywilnoprawnej oraz podatku od spadków i darowizn w związku z powołaniem się podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej – w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub

---

\* Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu.

<sup>1</sup> J. Małecki, *Z problematyki sankcji w prawie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 158; por. też: P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 95.

postępowania kontrolnego – na zaistnienie zdarzenia podlegającego opodatkowaniu, w sytuacji gdy należny podatek nie został zapłacony (art. 7 ust. 5 w zw. z art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>2</sup> oraz art. 15 ust. 4 w zw. z art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn<sup>3</sup>).

Pomimo specyfiki tego następstwa naruszenia prawa przez podatnika, które w założeniu ustawodawcy ma wywołać u adresata powstanie sytuacji niekorzystnej w relacji do sytuacji zastanej, celem wskazanej instytucji prawnej jest – podobnie jak w przypadku pozostałych sankcji – nie tylko wyegzekwowanie ciężących na podatniku powinności<sup>4</sup>, lecz również zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania poprzez umożliwienie organowi podatkowemu ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego pomimo upływu terminu przedawnienia przewidzianego w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>5</sup>.

W praktyce stosowania powyższej instytucji, wdrożonej na grunt ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnej i ustawy od spadków i darowizn, powołanie się przez podatnika na dokonanie określonej czynności cywilnoprawnej bądź nieodpłatne nabycie określonego prawa majątkowego, skutkujące podwyższeniem stawki podatkowej do 20% – częstokroć ma miejsce w toku postępowań dotyczących dochodów nieujawnionych<sup>6</sup> albo w toku kontroli podatkowych. Nierzadko strona takich postępowań staje przed wyborem opodatkowania dochodów nieujawnionych stawką w wysokości 75%, wynikającą z ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>7</sup>, albo powołania się na wspomniane zdarzenia – co skutkuje zastosowaniem przez organ 20% stawki podatkowej<sup>8</sup>.

<sup>2</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 ze zm.; dalej: u.p.c.c.

<sup>3</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 86 ze zm.; dalej: u.p.s.d.

<sup>4</sup> Por. J. M. Salachna, [w:] C. Kosikowski (red.) *System prawa finansowego. Tom I. Teoria i nauka prawa finansowego*, Warszawa 2010, s. 405.

<sup>5</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 749 ze zm.; dalej: Ordynacja podatkowa.

<sup>6</sup> Zob. P. Pietrasz, *Sankcyjna stawka w podatku od spadków i darowizn a zasada nie retroakcji*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 7, s. 23; D. Strzelec, *Powołanie się na fakt zawarcia umowy pożyczki w toku postępowania podatkowego (kontroli podatkowej) – wątpliwości wokół stawki w podatku od czynności cywilnoprawnych*, Monitor Podatkowy 2007, nr 9, s. 15; ponadto m.in.: wyrok WSA w Olsztynie z 25 stycznia 2012 r., I SA/Ol 725/11; wyrok WSA w Bydgoszczy z 3 kwietnia 2013 r., I SA/Bd 114/13; wyrok WSA w Gdańsku z 7 maja 2013 r., I SA/Gd 249/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

<sup>7</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.

<sup>8</sup> Zob. H. Dzwonkowski, „Sankcja” w podatku od czynności cywilnoprawnych, *Prawo i Podatki* 2011, nr 7, s. 15–16.

W związku z tym na omawianą 20% stawkę podatku należy spojrzeć jako na sankcję podatkową, lecz zarazem niejednokrotnie jest ona dla podatnika swego rodzaju przywilejem (podatnik płaci podatek ustalony według 20% stawki, nie zaś według stawki 75%). Pomimo tego w toku kontroli legalności decyzji podatkowych sądy administracyjne zawężają zakres stosowania tej sankcji, stwierdzając m.in., że ujawnienie w trakcie kontroli faktu braku zapłaty podatku od udzielonej pożyczki i braku złożenia stosowanej deklaracji podatkowej uzasadnia jedynie podstawę do ustalenia zobowiązania w normalnej, a nie sankcyjnej stawce podatku<sup>9</sup>.

Przedmiotem opracowania będzie instytucja „powołania się” przez podatnika we wspomnianych okolicznościach na dokonanie określonej czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych albo podatkiem od spadków i darowizn, która aktywuje prawny mechanizm skutkujący zastosowaniem wspomnianej, sankcyjnej stawki podatku. Z pozoru przejrzysta konstrukcja wskazanej instytucji, w praktyce funkcjonowania organów podatkowych rodzi wątpliwości, które widoczne są nade wszystko w orzecznictwie sądów administracyjnych. Podobnie rzecz ma się z interpretacją postanowień zawartych w art. 7 ust. 5 w zw. z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. i art. 15 ust. 4 w zw. z art. 6 ust. 4 u.p.s.d.

W moim przekonaniu prawidłowa wykładnia tych przepisów – uwzględniająca reguły językowe, systemowe oraz funkcjonalne – prowadzi do przyjęcia, że w każdym wypadku powołania się przez podatnika na fakt dokonania wskazanej w ustawie czynności – pod warunkiem ziszczenia się wszelkich wskazanych w ustawie okoliczności – skutkuje dopuszczalnością ustalenia przez organ zobowiązania podatkowego według stawki sankcyjnej.

## 2. ISTOTA ORAZ *RATIO LEGIS* INSTYTUCJI

Uzasadnieniem wdrożenia instytucji prawnych, polegających na możliwości wymiaru podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od spadków darowizn po upływie terminu przedawnienia według sankcyjnej stawki podatku, było stworzenie ram prawnych dla zwalczania

<sup>9</sup> Wyroki WSA w Opolu z 17 września 2009 r., I SA/Ol 520-521/09 oraz wyroki NSA z 8 kwietnia 2011 r., II FSK 2104–2105/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>; szerzej: I. Chojnacka, *Sprawiedliwość proceduralna w postępowaniu podatkowym. Uwagi na tle wyroku NSA z 8 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2104/10*, *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* 2011, nr 5, s. 67 i nast.

i zapobiegania uchylania się od opodatkowania określonych czynności, a przez to zabezpieczenie interesu fiskalnego związku publicznoprawnego w obliczu nagannych zachowań podatników<sup>10</sup>.

Stosownie do art. 3 ust. 1 pkt. 1 i 4 u.p.c.c. obowiązek podatkowy powstaje – co do zasady – z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej. Jeżeli zaś podatnik nie złożył deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych w terminie pięciu 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 – obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej. Unormowanie to należy interpretować łącznie z art. 7 u.p.c.c. Stosownie do art. 7 ust. 1 pkt. 3 i 4 tej ustawy, stawki podatku wynoszą: od umowy ustanowienia odpłatnego użytkowania, w tym nieprawidłowego, oraz od odpłatnej służebności – 1%, natomiast od umowy pożyczki oraz depozytu nieprawidłowego – 2%, z zastrzeżeniem ust. 5, który w punkcie 1 stanowi, że 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 użytkowania nieprawidłowego albo ich zmiany, a należny podatek od tych czynności nie został zapłacony.

Analogiczne rozwiązanie do powyższego funkcjonuje na gruncie ustawy od spadków i darowizn. Otóż, w myśl 6 ust. 1 u.p.s.d., obowiązek podatkowy powstaje – w znacznym uproszczeniu – z chwilą nieodpłatnego nabycia prawa majątkowego. W przypadku jednak, 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 (art. 6 ust. 4 zd. 2 u.p.s.d.). Prawidłowa wykładnia tego przepisu powinna uwzględniać regulację art. 15 ust. 4 u.p.s.d., który stanowi, że 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

<sup>10</sup> W. Nykiel, [w:] S. Babiarsz, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz do art. 6*, SIP LEX 2010; B. Brzeziński, Głosa do uchwały SN z dnia 21 marca 1991 r., III AZP 14/90, *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego* 1992, nr 4, poz. 88; P. Pietrasz, *Sankcyjna...*, s. 27.

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.

Powyższe, tożsame instytucje funkcjonujące na gruncie wskazanych ustaw podatkowych są częścią – w założeniu – kompleksowego systemu sankcyjnego opodatkowania przychodów nieujawnionych (albo czynności wywołujących ich powstanie)<sup>11</sup>. System ten dotyczy podmiotów będących podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych. W przedmiocie konstytucyjności tego systemu orzekał kilkakrotnie Trybunał Konstytucyjny, który stwierdził zgodność z Konstytucją RP przepisów art. 3 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c.<sup>12</sup> oraz dwukrotnie orzekał o niezgodności z przepisami Ustawy Zasadniczej postanowień art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>13</sup>.

W wyroku z dnia 18 lipca 2013 r. Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność przepisów art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. za lata 1998 – 2006 oraz art. 68 § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa w sprawie opodatkowania nieujawnionych źródeł przychodów<sup>14</sup>. Trybunał Konstytucyjny orzekł, że przepis art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r., traci moc z dniem ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw, natomiast art. 68 § 4 Ordynacji podatkowej<sup>15</sup> traci moc obowiązującą z upływem osiemnastu miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw. Natomiast w wyroku z dnia 29 lipca 2014 r.<sup>16</sup> Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP. Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny odroczył utratę mocy obowiązującej art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., stwierdzając, że przepis ten traci moc obowiązującą z upływem osiemnastu miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw.

Należy podkreślić, że Trybunał Konstytucyjny nie stwierdził niezgodności z Konstytucją RP stawki podatku w wysokości 75% dochodu, jednak

<sup>11</sup> Zob. wyrok WSA w Olsztynie z 6 marca 2014 r., I SA/Ol 19/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

<sup>12</sup> Wyrok TK z 19 czerwca 2012 r., P 41/10, Dz.U. z 2012 r., poz. 725.

<sup>13</sup> Dz.U. z 2012 r. poz. 361, ze. zm.; dalej: u.p.d.o.f.

<sup>14</sup> Dz.U. z 2013 r., poz. 985.

<sup>15</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 267 ze. zm.

<sup>16</sup> Dz.U. z 2014 r., poz. 1052.

poddał pod rozagę ustawodawcy zasadność kompleksowego uregulowania tej instytucji, np. w odrębnym rozdziale lub w odrębnym akcie normatywnym, z jednoczesnym wskazaniem, jakie przepisy ogólne u.p.d.o.f. i Ordynacji podatkowej mają znajdować do niej zastosowanie.

Podkreślono, że ujawnianie niezadeklarowanych (ukrywanych) przychodów ma bezpośredni związek z systemem podatkowym, dotyczy ono realizacji obowiązków przewidzianych w poszczególnych ustawach podatkowych. Zasadne jest zatem, żeby regulacje w przedmiotowym zakresie stały się częścią obowiązującego porządku prawnego<sup>17</sup>. W rezultacie powyższego mocą ustawy z dnia 16 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa<sup>18</sup>, która wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2016 r., zostanie dodany do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych rozdział 5a noszący tytuł: „Opodatkowanie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych”, regulujący w sposób szczegółowy tę problematykę.

Należy zaznaczyć, że stawka opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych nie ulegnie zmianie w stosunku do stawki obowiązującej w aktualnym stanie prawnym i wyniesie 75% podstawy opodatkowania<sup>19</sup>. Projektodawca powyższej zmiany argumentował, iż opodatkowanie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych stanowi nadzwyczajną reakcję ustawodawcy na zjawisko zatajania uzyskiwanych przez podatników przychodów. Stąd wysoka, 75% stawka podatku, pełni m.in. funkcję prewencyjną i ma zniechęcać do oszustw podatkowych, szczególnie trudnych do wykrycia przez organy podatkowe<sup>20</sup>.

W związku z tym trzeba podkreślić, że analizowane instytucje ustaw: o podatku od czynności cywilnoprawnych i o podatku od spadków i darowizn, umożliwiające ustalenie zobowiązania podatkowego według podwyższonej 20% stawki – jak wskazano – stanowią komplementarne unormowania względem opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

<sup>17</sup> Uzasadnienie wyroku w sprawie o sygn. akt SK 18/09.

<sup>18</sup> Dz.U. z 2015 r., poz. 251.

<sup>19</sup> Zob. art. 25e u.p.d.o.f. – w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r.

<sup>20</sup> Uzasadnienie projektu ustawy z dnia 16 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 3032, publ. <http://www.sejm.gov.pl>.

Z założenia ustanawiają one swego rodzaju karę za niewykazanie zdarzenia podlegającego opodatkowaniu i taką funkcję należy przypisywać tym instytucjom, gdy dokonuje się oceny ich charakteru prawnego<sup>21</sup>. Przy czym należy przyjąć, że swoisty przywilej w postaci zastosowania do podstawy opodatkowania stawki w wysokości 20%, nie zaś 75% – jak w przypadku nieujawnionych przychodów<sup>22</sup>, znajduje uzasadnienie w tym, że odmiennie niż na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych, podatnik podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od spadków i darowizn ujawnia przed organem podatkowym przedmiot opodatkowania.

Pomimo niedokonania tego w pierwotnym – właściwym terminie, podatnik samodzielnie powołuje się (tzn. przywołuje, odwołuje się, opiera swoje stanowisko) przed organem na twierdzeniu odnośnie do zaistnienia faktu dokonania czynności cywilnoprawnej bądź nieodpłatnego nabycia prawa majątkowego<sup>23</sup>.

Zakres stosowania przepisów art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. oraz art. 15 ust. 4 u.p.s.d. nie został ograniczony przedmiotowo do postępowań prowadzonych w ramach jakiegoś konkretnego podatku. Z treści tych przepisów wynika jednoznacznie, że chodzi o czynności sprawdzające, kontrolę podatkową, postępowanie podatkowe albo kontrolne dotyczące jakiegokolwiek podatku<sup>24</sup>. Wbrew pogładowi wyrażanemu w orzecznictwie sądowym, dla powołania się przed organem podatkowym na wspomniane zdarzenia nie jest konieczne, by oświadczenie podatnika w tym względzie było „zamierzone”, „przemyślane”, „aktywne” bądź „inicjatorskie”<sup>25</sup>. „Powołanie się”,

<sup>21</sup> H. Dzwonkowski, „Sankcja”..., s. 14.

<sup>22</sup> Należy wspomnieć, że według art. 25g ust. 3 i 4 u.p.d.o.f. – według brzmienia obowiązującego od dnia 1 stycznia 2016 r., obowiązek zapłaty podatku z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych wystąpi dopiero w przypadku, gdy podatnik nie będzie w stanie udowodnić lub chociażby uprawdopodobnić, przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub nieopodatkowanymi, w odniesieniu do których nastąpiło przedawnienie zobowiązania, a które mogą stanowić pokrycie poniesionych wydatków, i w konsekwencji przychody (dochody) te będą zaliczane do przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

<sup>23</sup> Według Małego Słownika Języka Polskiego, Wydawnictwo naukowe PWN, Warszawa 1997: „powoływać się” oznacza: „odwołać się do kogoś albo czegoś, podać kogoś jako świadka, oprzeć się na czymś”.

<sup>24</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z 18 grudnia 2013 r., III SA/Po 1245/13, LEX nr 1437569.

<sup>25</sup> Por. m.in. wyrok NSA z 8 kwietnia 2011 r., II FSK 2104/09; wyrok NSA z 17 maja 2013 r., II FSK 1704/11; wyrok WSA w Gliwicach z 2 października 2013 r., I SA/Gl 876/13 – <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

w znaczeniu nadanym temu wyrażeniu przez art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. oraz art. 6 ust. 4 u.p.s.d., może nastąpić przy okazji składania wyjaśnień lub innych oświadczeń przed organem podatkowym (organem kontroli skarbowej) i nie musi stanowić szczególnej, odrębnej czynności podatnika<sup>26</sup>. Wniosek taki wypływa z treści cytowanych przepisów ustaw podatkowych, które nie nadają omawianej czynności kwalifikowanej postaci. Taki kształt czynności odpowiada też funkcji analizowanej instytucji prawnej będącej częścią systemu skierowanego przeciwko „szarej strefie” zdarzeń wymykających się spod opodatkowania. Rdzeniem omawianej regulacji jest stosowanie podwyższonej stawki podatkowej. Przyjęcie odmiennego stanowiska, opierającego się na twierdzeniu, że sankcją za nieterminowe spełnienie obowiązku wykazania zdarzenia wywołującego obowiązek podatkowy stanowi nie podwyższona stawka, lecz odsetki<sup>27</sup> – wypacza istotę oraz sens wspomnianego systemu sankcji, tworząc w nim nieuzasadnione luki konstrukcyjne.

Inna sytuacja ma miejsce w przypadku, gdy podatnik przed powołaniem się na okoliczność dokonania nieodpłatnego nabycia prawa majątkowego – zarówno przed wszczęciem, jak i w trakcie czynności sprawdzających, kontroli podatkowej albo postępowania podatkowego bądź kontrolnego – zapłaci należny z tego tytułu podatek wraz z odsetkami za zwłokę. Wówczas uzasadnione jest zastosowanie stawki podatku z art. 15 ust. 1 u.p.s.d. Należy podzielić stanowisko, w myśl którego zapłata podatku – choćby bezpośrednio przed powołaniem się na tą okoliczność w toku postępowania przed właściwymi organami – uniemożliwia zastosowanie 20% sankcyjnej stawki podatku. Wynika to z faktu, że przepisy ustanawiające tę stawkę wymagają dla jej wdrożenia zaistnienie równocześnie trzech przesłanek: niezgłoszenia faktu nabycia prawa do opodatkowania, braku zapłaty podatku oraz powołania się na określone zdarzenie będące przedmiotem opodatkowania – w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej albo postępowania podatkowego bądź kontrolnego (art. 6 ust. 4 i art. 15 ust. 4 u.p.s.d.).

W moim przekonaniu powyższa możliwość uniknięcia omawianej sankcji nie dotyczy jednak podatnika podatku od czynności cywilnoprawnych, ze względu na sformułowanie przepisu art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c., który stanowi o niezłożeniu deklaracji podatkowej w terminie pięciu lat

<sup>26</sup> Por. I. Chojnacka, *Sprawiedliwość...*, s. 73.

<sup>27</sup> Wyroki NSA z 8 kwietnia 2011 r., II FSK 2104-2105/09, publ. <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.



od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku oraz o powołaniu się przed organem na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej. Treść tego przepisu jest immanentnie związana z art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c.<sup>28</sup> Należy stwierdzić, że nie jest możliwa zapłata podatku po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej)<sup>29</sup>. Natomiast zapłata podatku w podwyższonej kwocie będzie dopuszczalna dopiero po ponownym powstaniu zobowiązania podatkowego (art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c.).

### 3. „POWOŁANIE SIĘ” JAKO PODSTAWA USTALENIA ZOBOWIĄZANIA WEDŁUG STAWKI SANKCYJNEJ

Istotnym problemem wpływającym z konstrukcji analizowanych instytucji jest ustalenie momentu, od którego organ podatkowy (organ kontroli skarbowej) uprawniony jest do naliczania odsetek od zaległości podatkowych. Organy podatkowe wyrażają niekiedy pogląd, że odsetki od zaległości w podatku od czynności cywilnoprawnych należy obliczać nieprzerwanie od chwili powstania *ex lege* zobowiązania podatkowego przed upływem terminu pięcioletniego, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. W orzecznictwie sądownoadministracyjnym zasadnie podkreśla się, że taka praktyka organów podatkowych jest nieprawidłowa, gdyż dokonanie wymiaru podatku według stawki 20% wyklucza naliczanie odsetek od dnia, w którym pierwotnie powinien zostać uiszczony podatek w wysokości 1% albo 2%<sup>30</sup>.

W omawianej sytuacji dochodzi do powstania („przywrócenia”, „odnowienia”) prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od czynności cywilnoprawnej albo w podatku od spadków

<sup>28</sup> Odmienne: A. Bartosiewicz, Glosa do wyroku 29 stycznia 2013 r., II FSK 1177/11, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2013, nr 4, s. 302; wyrok NSA z 5 marca 2013 r., II FSK 762/12, LEX nr 1296015.

<sup>29</sup> Zob. uchwała NSA z 29 września 2014 r., II FPS 4/13, publ. <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>. Z tego powodu ustawodawca w art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. mówi o „należnym podatku”. Po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego świadczenie z tego tytułu traci cechy podatku.

<sup>30</sup> Zob. wyrok NSA z 5 marca 2013 r., II FSK 762/12, LEX nr 1296015; wyroki WSA w Poznaniu z dnia 23 października 2014 r., III SA/Po 68-69/14, publ. <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

i darowizn<sup>31</sup>, w związku z – odpowiednio – niezłożeniem przez podatnika deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych w terminie pięciu lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku, albo niezgłoszeniem do opodatkowania nieodpłatnego nabycia prawa majątkowego, a ponadto – w każdym wypadku – niezapłaceniem należnego podatku oraz powołaniem się przez podatnika przed organem podatkowym (organem kontroli skarbowej) na fakt zawarcia umowy pożyczki, depozytu nieprawidłowego lub ustanowienia użytkowania nieprawidłowego bądź ich zmiany albo na okoliczność nabycia praw majątkowych w drodze darowizny lub wykonania polecenia darczyńcy. W momencie ziszczenia się tych przesłanek pierwotne zobowiązanie podatkowe nie istnieje (w podatku od czynności cywilnoprawnych upłynął termin przedawnienia, a w podatku od spadków i darowizn zobowiązanie w ogóle nie powstało). Z tego względu nie może być mowy o naliczaniu odsetek za zwłokę.

W związku z powyższym, skoro „powołanie się” na zaistnienie zdarzenia podlegającego opodatkowaniu jest przesłanką zastosowania podwyższonej stawki podatku, to podatnik może zostać obciążony wyłącznie odsetkami od ewentualnej zaległości z tytułu ustalonego zobowiązania w podwyższonej wysokości. Bardziej przejrzysta niż w podatku od spadków i darowizn jest sytuacja występująca na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych, w której – jak wspomniałem powyżej – pierwotne zobowiązanie podatkowe, które powstało z mocy prawa, wygasa w związku z przedawnieniem (arg. z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. w zw. z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej). W rezultacie powołania się podatnika na zdarzenie podlegające opodatkowaniu oraz braku zapłaty podatku przed upływem terminu przedawnienia pierwotnego zobowiązania podatkowego, powstaje możliwość ustalenia przez organ „nowego” zobowiązania według podwyższonej stawki podatku (art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c.). Jeżeli zobowiązanie to ulegnie przekształceniu w zaległość podatkową, zostaną od niej naliczone odsetki za zwłokę (art. 53 § 1 Ordynacji podatkowej).

<sup>31</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 531; W. Nykiel, [w:] S. Babiarczyk, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa...*; P. Pietrasz, *Sankcyjna...*, s. 25; H. Dzwonkowski, „Sankcja”..., s. 14; A. Nita, *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*, Gdańsk 2007, s. 256 i n. Autorzy ci zasadnie wskazują na wadliwość koncepcji prezentowanej szeroko w orzecznictwie sądowym, opierającej się na założeniu, że w analizowanej sytuacji dochodzi do wygaśnięcia, a następnie „ponowienia powstania” czy „odnowienia” obowiązku podatkowego.

Analogiczna sytuacja ma miejsce w podatku od spadków i darowizn, przy czym ustawodawca nie ustanowił w tym wypadku pięcioletniego, materialnego terminu na dokonanie zgłoszenia nieodpłatnego nabycia prawa majątkowego. Należy stwierdzić, że wystarczy uchybienie terminom złożenia zeznania podatkowego albo zgłoszenia nabycia rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, nieuiszczenie należnej kwoty tytułem podatku oraz powołanie się przed organem na okoliczność nabycia w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy.

Powołanie się podatnika przed organem podatkowym (organem kontroli skarbowej) na fakt zawarcia umowy pożyczki, depozytu nieprawidłowego lub ustanowienia użytkowania nieprawidłowego bądź ich zmiany albo na okoliczność nabycia praw majątkowych w drodze darowizny lub wykonania polecenia darczyńcy – jest oświadczeniem (pozaprocesowym bądź procesowym – w zależności od tego, w toku jakiej procedury zostaje złożone), które może nastąpić w dowolnej formie, nie tylko pisemnej, lecz także ustnej – wówczas jednak oświadczenie podatnika o zaistnieniu przedmiotu podlegającego opodatkowaniu powinna zostać ujęta w protokole, gdyż będzie stanowiła informację stanowiącą podstawę do wszczęcia postępowania w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych albo w podatku od spadków i darowizn według 20% stawki podatku.

Przepisy art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. i art. 15 ust. 4 u.p.s.d. nie wyłączają sytuacji, gdy powołanie się na wspomniane zdarzenia następuje w korespondencji z organami podatkowymi, gdyż nie zawierają jakiegokolwiek ograniczenia do złożenia odrębnego oświadczenia w tym względzie<sup>32</sup>. Konieczne jest przy tym, by na fakt powstania przedmiotu opodatkowania powołał się sam podatnik i to w jednej z sytuacji wskazanych we wspomnianych przepisach.

Najczęstszym przypadkiem, w którym dochodzi do powołania się przez podatnika na dokonanie czynności cywilnoprawnej (z reguły zawarcie umowy pożyczki) albo nieodpłatne nabycie praw majątkowych w drodze darowizny, jest złożenie oświadczenia w tym zakresie przez stronę – przywołanego już powyżej – postępowania w sprawie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Organ prowadzący postępowanie podatkowe powinien rozważyć, czy istnieją podstawy faktyczne do zastosowania w sprawie

<sup>32</sup> Wyroki WSA w Krakowie: z 5 lutego 2013 r., I SA/Kr 1905/12 oraz z 30 stycznia 2015 r., I SA/Kr 395/14, publ. <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. i art. 15 ust. 4 u.p.s.d. W celu wyjaśnienia tej kwestii organ powinien ustalić w sposób wyczerpujący, za pomocą wszelkich dostępnych dowodów, czy czynność rodząca obowiązek podatkowy została rzeczywiście dokonana. Ewentualne wykluczenie zastosowania w sprawie wymienionych przepisów może nastąpić dopiero wówczas, jeżeli wszechstronna analiza zebranego w sprawie materiału dowodowego podważa w sposób jednoznaczny podnoszone przez stronę twierdzenia o fakcie dokonania określonej czynności cywilnoprawnej lub o nieodpłatnym nabyciu prawa. W przeciwnym wypadku właściwy organ podatkowy ma obowiązek opodatkowania takich czynności lub nabycia według stawki 20%, nie zaś opodatkowania wydatków sfinansowanych z tych źródeł według stawki 75%<sup>33</sup>. Organ bada obiektywny stan rzeczy, kierując się przede wszystkim zasadą prawdy obiektywnej (art. 122 Ordynacji podatkowej), bacząc przy tym, że dyspozycje art. 7 ust. 5 w zw. z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. oraz art. 15 ust. 4 w zw. z art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nie uwzględniają osobistej sytuacji podatnika jako przesłanki, która mogłaby uzasadnić niezłożenie deklaracji podatkowej lub niezgłoszenie nieodpłatnego nabycia prawa i brak zapłaty podatku, oraz stanowić przyczynę odstąpienia od opodatkowania tego zdarzenia 20% stawką podatku<sup>34</sup>.

#### 4. WNIOSKI

Poczyniona analiza przywołanych przepisów ustaw podatkowych, wzmocniona ich wykładnią funkcjonalną i systemową, pozwala na jednoznaczne stwierdzenie, że w przypadku powołania się przez podatnika – w toku każdego postępowania podatkowego lub kontrolnego, kontroli podatkowej lub czynności sprawdzających – na fakt dokonania określonej czynności cywilnoprawnej lub nabycia prawa majątkowego w drodze darowizny, właściwy organ powinien wymierzyć podatek według podwyższonej – 20% stawki, o ile podatnik nie wykazał tego zdarzenia do opodatkowania i nie uiścił należnego podatku.

Zakres stosowania przepisów art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. oraz art. 15 ust. 4 u.p.s.d. nie został ograniczony przedmiotowo do postępowań

<sup>33</sup> Zob. wyrok WSA w Olsztynie z 25 stycznia 2012 r., I SA/Ol 725/11; wyrok WSA w Warszawie z 10 grudnia 2008 r., III SA/Wa 1264/08 – publ. <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

<sup>34</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z 9 grudnia 2010 r., III SA/Po 529/10; wyroki WSA w Szczecinie z 19 lutego 2014r., I SA/Sz 806 i 878/13 – publ. <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

prowadzonych w sprawach jakiegoś konkretnego podatku. „Powołanie się”, w znaczeniu nadanym temu wyrażeniu przez art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. oraz art. 6 ust. 4 u.p.s.d., może nastąpić przy okazji składania wyjaśnień lub innych oświadczeń przed organem podatkowym (organem kontroli skarbowej) i nie musi stanowić szczególnej, odrębnej czy kwalifikowanej czynności podatnika. Bezzasadny jest pogląd wyrażony w orzecznictwie NSA, zgodnie z którym ujawnienie w trakcie kontroli faktu braku zapłaty podatku od udzielonej pożyczki i braku złożenia stosowanej deklaracji podatkowej uzasadnia jedynie podstawę do ustalenia zobowiązania w normalnej, a nie sankcyjnej stawce podatku. Wskazuje to na nieprawidłowość interpretacji Sądu, która w efekcie prowadzi do zliberalizowania (zawężenia) stosowania sankcyjnej stawki podatku w sytuacjach odpowiadających hipotezie wspomnianych norm prawnopodatkowych.

Istotnym dla praktyki problemem jest również prawidłowe ustalenie momentu, od którego możliwe jest naliczanie odsetek za zwłokę od zaległości w podatku od czynności cywilnoprawnych. Pogląd zakładający, że odsetki od zaległości w podatku od czynności cywilnoprawnych należy obliczać nieprzerwanie od chwili powstania *ex lege* zobowiązania podatkowego przed upływem terminu pięcioletniego, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c., nie znajduje podstaw w świetle prawidłowej wykładni wskazanego przepisu ustawy. Należy stwierdzić, że dokonanie wymiaru podatku według stawki sankcyjnej wyklucza naliczanie odsetek od dnia, w którym pierwotnie powinien zostać uiszczony należy podatek.

## SUMMARY

“RELIANCE BY THE TAXPAYER BEFORE THE TAX AUTHORITIES TO THE FACT OF THE CIVIL LAW TRANSACTION OR GRATUITOUS ACQUISITION OF PROPERTY RIGHTS”

The content of the article deals with the issues concerning the conditions for applying penal rate of tax on civil law transactions and the tax on inheritance and donations, due to the failure to demonstrate the events of taxable and non-payment of due tax. The action which gives the tax authority the right to entitle the sancion rate is the taxpayer plead to the fact of the civil law transaction or gratuitous acquisition of property rights.

The analysis must come to the conclusion that the plead of the taxpayer in the course of any tax proceeding or audit, tax audit or verification activities – the fact the civil law transaction or gratuitous acquisition of property law, should result in tax assessment by high – 20% rate, unless the taxpayer has not shown chargeable event and has not paid the tax due. Moreover “the reference to” in the meaning given to that expression by art. 3. 1 point 4 the tax on civil law transactions act and art. 6 point 4 tax on the inheritance and donations act, does not have to a special, separate the qualified taxpayer’s activity.