

**POWOŁANIE SIĘ PRZEZ PODATNIKA
NA FAKT NABYCIA LUB DOKONANIA CZYNNOŚCI
W TRAKCIE KONTROLI REALIZACJI ZOBOWIĄZAŃ
PODATKOWYCH – WYBRANE PROBLEMY PRAKTYCZNE**

PRZEMYSŁAW PANFIL

I. Wstęp

W trakcie prowadzenia szeroko pojętych działań kontrolnych organy podatkowe i organy kontroli skarbowej bardzo często wchodzi w posiadanie informacji o zdarzeniach, które skutkowały powstaniem obowiązku podatkowego, ale nie zostały zgłoszone do opodatkowania. Poczynione ustalenia mogą być wykorzystane do dokonania wymiaru podatku tylko wtedy, jeżeli nie doszło jeszcze do przedawnienia uprawnienia organu podatkowego (organu kontroli skarbowej) do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego lub też nie przedawniło się samo zobowiązanie podatkowe. Od tej ogólnej zasady istnieją jednak pewne wyjątki, które funkcjonują na gruncie podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych. W obu podatkach może bowiem dojść do powtórnego powstania obowiązku podatkowego, co usuwa skutki dawności podatkowej. W istotny sposób zwiększa to kompetencje organów podatkowych (organów kontroli skarbowej) w zakresie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych. Rozwiązania te zasługują więc na bliższą analizę, tym bardziej że ich zastosowanie rodzi liczne problemy praktyczne.

II. Zakres zastosowania

Zgodnie z art. 6 ust. 4 zdanie drugie ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn w przypadku gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt nabycia. Bardzo podobne rozwiązanie zostało zastosowane w ustawie z dnia 9 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych. W myśl art. 3 ust. 1 pkt 4 tej ustawy obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się na okoliczność dokonania czynności cywilnoprawnej – jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku, a następnie powołuje się przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt jej dokonania¹.

Jedną z pierwszych wątpliwości, jakie rodzą się na gruncie przywołanych regulacji, dotyczy ich zakresu zastosowania. Treść art. 6 ust. 4 u.p.s.d. prowadzi do wniosku, że obowiązek podatkowy powstaje w każdym przypadku powołania się przez podatnika na fakt nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, niezależnie od tego, w jaki sposób dojdzie do tego nabycia. Zakres omawianego rozwiązania obejmuje więc wszystkie tytuły nabycia, o których mowa w art. 1 u.p.s.d. Do podobnych wniosków prowadzi analiza art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. W tym przypadku obowiązek podatkowy powstaje, jeżeli podatnik powoła się na dokonanie dowolnej czynności cywilnoprawnej podlegającej opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych². Bliższa analiza przepisów obu ustaw prowadzi jednak do wniosku, że zakres omawianych regulacji ma w dużej mierze wyłącznie potencjalny charakter. Przykładowo, jeżeli podatnik nie dokona zgłoszenia nabycia w drodze dziedziczenia, to do powstania obowiązku podatkowego dochodzi z chwilą uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku. Orzeczenie to, z urzędu przekazywane organom

-
- 1 W pierwotnej wersji ustawy status podatnika miały wszystkie strony czynności cywilnoprawnej. Jeżeli któraś z nich powołała się na fakt dokonania czynności, skutkowało to powstaniem obowiązku podatkowego, ale wyłącznie w stosunku do tej strony.
 - 2 Brzmienie art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. sugeruje natomiast, że skutków takich nie rodzi powołanie się przez podatnika na niezgłoszone do opodatkowania orzeczenie sądu oraz ugodę.

podatkowym, inicjuje stosowne działania zmierzające do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. Wydanie w tym zakresie decyzji podatkowej wyklucza możliwość ponownego powstania obowiązku podatkowego na skutek działań podejmowanych przez podatnika. Należy także zwrócić uwagę na okoliczności, w których podatnik powołuje się na fakt nabycia lub dokonania czynności. Działanie takie nie jest oczywiście celem samym w sobie, ale zmierza do osiągnięcia określonych skutków prawnopodatkowych. W praktyce podatnik powołuje się na fakt nabycia lub dokonania czynności w celu wykazania źródeł posiadanego majątku, a więc przede wszystkim na nabycie w drodze darowizny³ oraz na zawarcie umowy pożyczki. W tym kontekście szczególnego znaczenia nabiera treść art. 15 ust. 4 u.p.s.d. oraz art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c., które to przepisy zostały dodane do obu aktów prawnych za sprawą ustawy z dnia 16 listopada 2006 roku o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych⁴.

Zgodnie z art. 15 ust. 4 u.p.s.d. nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy podlega opodatkowaniu według stawki 20%, jeżeli obowiązek podatkowy powstał na skutek powołania się podatnika przez organem podatkowym (organem kontroli skarbowej) na okoliczność dokonania tej darowizny, a należny podatek od tego nabycia nie został zapłacony. Mimo braku wyraźnego odwołania do art. 6 ust. 4 u.p.s.d. związek obu przepisów jest oczywisty. Możliwość zastosowania 20% stawki podatkowej pojawia się bowiem wyłącznie w przypadku powstania obowiązku podatkowego na skutek powołania się przez podatnika na fakt nabycia. Nieco inaczej zagadnienie to przedstawia się w przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych. W myśl art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. stawka podatku wynosi 20%, jeżeli podatnik powołuje się na fakt zawarcia umowy pożyczki, depozytu nieprawidłowego lub ustanowienia użytkownika nieprawidłowego⁵, a należny podatek od tych czynności nie został za-

3 Warto zauważyć, że do końca 2006 roku art. 6 ust. 4 u.p.s.d. wiązał powstanie obowiązku podatkowego z powołaniem się przez podatnika na fakt nabycia w drodze darowizny. Przepis ten został jednak zmieniony wraz z poszerzeniem katalogu tytułów, z których nabycie opodatkowane jest podatkiem od spadków i darowizn. Jednym z takich tytułów stało się polecenie darczyńcy.

4 Dz.U. Nr 222, poz. 1629 ze zm.

5 Ewentualnie na fakt zmiany tych czynności cywilnoprawnych.

placony. Przepis ten odnosi się więc wyłącznie do powołania się na okoliczność zawarcia określonej umowy. Biorąc pod uwagę treść art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c., należy zauważyć, że tego typu działanie podatnika nie zawsze wiąże się z powstaniem obowiązku podatkowego. Dojdzie bowiem do tego tylko wtedy, gdy uprzednio przedawniło się zobowiązanie podatkowe wynikające z obowiązku podatkowego mającego swoje źródło w dokonanej czynności cywilnoprawnej. Tym samym art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. znajduje zastosowania zarówno wtedy, gdy powołanie się przez podatnika na fakt zawarcia umowy pożyczki, depozytu nieprawidłowego oraz ustanowienia użytkowania nieprawidłowego prowadzi do powstania obowiązku podatkowego, jak i do sytuacji, w której skutek ten nie występuje.

Na marginesie podkreślić należy sankcyjny charakter stawki wprowadzonej przez art. 15 ust. 4 u.p.s.d. oraz art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. Świadczy o tym porównanie jej z innymi stawkami podatkowymi stosowanymi w podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych. W pewnej mierze jest ona odpowiednikiem stawki podatkowej stosowanej w postępowaniu w sprawie podatku od nieujawnionych i nieopodatkowanych źródeł dochodów, której wysokość wynosi 75%.

III. Sposób powołania się na fakt nabycia lub dokonania czynności

Art. 6 ust. 4 u.p.s.d. i art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c. nie precyzują, w jakich okolicznościach podatnik powinien powołać się przed organem podatkowym (organem kontroli skarbowej) na fakt nabycia lub dokonania czynności, aby skutkowało to powstaniem obowiązku podatkowego. W tym zakresie również można odnieść się do treści art. 15 ust. 4 u.p.s.d. oraz art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. Przepisy te umożliwiają zastosowanie 20% stawki podatkowej, jeżeli podatnik powoła się na fakt nabycia lub dokonania czynności w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego. Należy przy tym podkreślić, że działania prowadzone przez organy podatkowe (organy kontroli skarbowej) nie są zawężone do prowadzenia postępowań (czynności, kontroli) w przedmiocie kon-

kretnego podatku. Tym samym do powstania obowiązku podatkowego może dojść chociażby w toku kontroli podatkowej w zakresie podatku od towarów i usług lub podatku dochodowego od osób fizycznych⁶. Dane postępowanie (czynność, kontrola) nie musi dotyczyć bezpośrednio podatnika. Przepisy u.p.s.d. i u.p.c.c. nie wprowadzają również jakichkolwiek obostrzeń co do możliwości wykorzystywania przez organ podatkowy (organ kontroli skarbowej) danych uzyskanych w toku przesłuchania podatnika jako strony⁷. Nie jest również ważne, czy podatnik powołuje się na fakt nabycia lub dokonania czynności w formie pisemnej, czy też składa oświadczenie ustne zaprotokołowane przez osoby prowadzące czynności procesowe⁸.

Do powstania obowiązku podatkowego dochodzi wyłącznie w przypadku samodzielnego powołania się przez podatnika na fakt nabycia lub dokonania czynności. Skutków takich nie rodzi powołanie się na te okoliczności przez inny podmiot⁹, a także samodzielne ujawnienie ich przez organ podatkowy (organ kontroli skarbowej). Nie oznacza to jednak automatycznie, że organ ten jest pozbawiony możliwości określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. Będzie to możliwe, o ile nie doszło jeszcze do przedawnienia uprawnienia organu podatkowego do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego lub przedawnienia zobowiązania podatkowego, związanych z pierwotnym obowiązkiem podatkowym. W przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych fakt, że organ podatkowy (organ kontroli skarbowej) nie będzie mógł wykorzystać 20% stawki podatkowej, będzie przy tym częściowo rekompensowany poprzez ciążący na podatniku obowiązek uiszczenia odsetek za zwłokę naliczanych od dnia następującego po dniu upływu terminu płatności.

Ustawodawca nie sprecyzował, przed jakimi organami podatkowymi (organami kontroli skarbowej) podatnik powinien powołać się na fakt nabycia lub dokonania czynności, aby okoliczność ta doprowadziła do powstania obowiązku podatkowego. Rozwiązania zawarte w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. oraz art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. nie ograniczają się więc do

6 Wyrok WSA w Kielcach z dnia 5 maja 2011 r. (I SA/Ke 215/11), KWANTUM.109754; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 17 grudnia 2009 r. (I SA/OI 658/09), KWANTUM.79539.

7 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 czerwca 2011 r. (III SA/Po 127/11), KWANTUM.111961.

8 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 17 grudnia 2009 r. (I SA/OI 668/09), KWANTUM. 79540.

9 Przykładowo przez darczyńcę lub pożyczkodawcę.

sytuacji, w której podatnik działa przed naczelnikiem urzędu skarbowego, czyli organem podatkowym właściwym rzeczowo w sprawie podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych¹⁰. Należy przy tym pamiętać, że daniny te, zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego¹¹, stanowią źródło dochodów gmin. Uzasadnia to zainteresowanie wójta (burmistrza, prezydenta miasta) poborem obu podatków. Reasumując, obowiązek podatkowy powstanie, jeżeli podatnik powoła się na fakt nabycia lub dokonania czynności przed dowolnym organem podatkowym wymienionym w art. 13 o.p., a także przed każdym organem kontroli skarbowej wskazanym art. 8 ust. 1 kks.

IV. Skutki powołania się na fakt nabycia lub dokonania czynności

W myśl art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. powołanie się przez podatnika na fakt dokonania czynności skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego tylko wtedy, jeżeli nie złożył on deklaracji podatkowej w ciągu 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku. W tym samym czasie dochodzi także do przedawnienia zobowiązania podatkowego¹². Powołanie się przez podatnika na fakt dokonania czynności jest więc samoistnym źródłem obowiązku podatkowego, którego związek z obowiązkiem powstałym w chwili dokonania czynności cywilnoprawnej ma jedynie pośredni charakter. Organ podatkowy (organ kontroli skarbowej) będzie mógł wydać decyzję określającą nawet wtedy, jeżeli doszło już do przedawnienia „pierwotnego” zobowiązania podatkowego. Oznacza to *de facto* brak delimitacji uprawnień tego organu do określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Obok możliwości zastosowania 20% stawki podatkowej¹³ jest to najważniejsza konsekwencja powołania się przez podatnika na fakt nabycia. Z jego punktu widzenia nie ma przy tym znaczenia, czy decyzja organu podatkowe-

10 Z. Ofiarski, *Ustawy o opłacie skarbowej i o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 324–325.

11 Tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 80, poz. 526 ze zm.

12 Wyjątkiem są tutaj sytuacje, w których doszło do zawieszenia lub przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

13 Oczywiście wyłącznie w przypadku umów wymienionych w art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c.

go (organu kontroli skarbowej) została wydana w oparciu o „stary”, czy też „nowy” obowiązek podatkowy.

Art. 6 ust. 4 u.p.s.d. wiąże powstanie obowiązku podatkowego z powołaniem się przez podatnika na fakt nabycia, które nie zostało zgłoszone do opodatkowania. Przepis ten, w odróżnieniu od analogicznych rozwiązań obowiązujących na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych, nie uzależnia powstania tego obowiązku od przedawnienia się uprawnienia organu podatkowego do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego mającego swoje źródło w pierwotnym obowiązku podatkowym. Rozwiązanie to jest źródłem istotnych kontrowersji, których miarą jest rozbieżne orzecznictwo sądów administracyjnych. Sprawdzają się one do próby odpowiedzi na pytanie, czy powołanie się przez podatnika przed organem podatkowym (organem kontroli skarbowej) na fakt nabycia stanowi samoistne źródło obowiązku podatkowego.

Odpowiedź przecząca na zadane powyżej pytanie prowadzi do wniosku, że z chwilą powołania się podatnika na fakt nabycia dochodzi wyłącznie do swoistego odnowienia się obowiązku podatkowego. W przypadku podatku od spadków i darowizn okoliczność ta powoduje przerwanie biegu przedawnienia uprawnienia organu podatkowego (organu kontroli skarbowej) do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Tym samym organ podatkowy nie może dokonać wymiaru podatku, jeżeli od dnia powstania obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 1 u.p.s.d. upłynął już termin wyznaczony przez art. 68 § 2 o.p. Powyższy pogląd opiera się na założeniu, że niekorzystne konsekwencje może rodzić wyłącznie zachowanie sprzeczne z aktualnym (istniejącym) obowiązkiem. Oznacza to, że warunkiem koniecznym, ażeby zastosować 20% sankcyjną stawkę podatkową, jest istnienie wiążącego obowiązku zgłoszenia przez podatnika faktu nabycia w celu jego opodatkowania¹⁴. Z takim poglądem nie można jednak się zgodzić. Należy zauważyć, że w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. ustawodawca nie wypowiedział się o przedawnieniu, jak również nie wykorzystał prawotwórczo takich terminów jak „przerwanie” albo „odnowienie”¹⁵. Jednocześnie brak jest podstaw, aby na gruncie tego prze-

14 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 7 sierpnia 2009 r. (I SA/Łd 279/09), KWANTUM.72776.

15 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 8 sierpnia 2007 r. (II FSK 921/06), KWANTUM.49880.

pisu nadawać zwrotowi „obowiązek podatkowy powstaje” znaczenie odbiegające od powszechnie przyjętego. Analizując treść art. 6 ust. 4 u.p.s.d., nie można także abstrahować od analogicznych regulacji zawartych w u.p.c.c. W obu podatkach pełnią one tę samą funkcję i znajdują zastosowanie w podobnych sytuacjach. Należy więc opowiedzieć się za taką interpretacją omawianych rozwiązań, która zapewni wysoki poziom ich zgodności.

W orzecznictwie sądów administracyjnych przeważa pogląd, że powołanie się przez podatnika na fakt nabycia stanowi samoistne źródło obowiązku podatkowego. Opiera się on na założeniu, że unormowanie zdania drugiego art. 6 ust. 4 u.p.s.d. stanowi całościową i odrębną od innych, wynikających z art. 6 tejże ustawy, regulację prawną czasu powstania obowiązku podatkowego. Nie jest przy tym wyjątkiem od jednolitego unormowania tego samego hipotetycznego stanu faktycznego, lecz odnosi się do przewidzianej przez prawodawcę wyodrębnionej hipotezy bezprawnego zaniechania zgłoszenia nabycia do opodatkowania i następnie powołania się na ten fakt przed organem podatkowym (organem kontroli skarbowej)¹⁶. W momencie spełnienia tych przesłanek rozpoczyna swój bieg termin przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Organ podatkowy (organ kontroli skarbowej) nabywa więc uprawnienie do wydania decyzji wymiarowej, której doręczenie spowoduje powstanie zobowiązania podatkowego. W tym przypadku prawnie relewantny jest moment powstania pierwotnego obowiązku podatkowego, o którym mowa w art. 6 ust. 1 u.p.s.d.

V. Forma rozstrzygnięcia organów podatkowych (organów kontroli skarbowej)

Powołanie się przez podatnika na fakt nabycia lub dokonania czynności skutkuje podjęciem przez organy podatkowe (organy kontroli skarbowej) działań zmierzających do wymiaru podatku. Ustawodawca nie precyzuje przy tym, czy decyzja podatkowa kończąca te działania

16 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 października 2010 r. (III SA/Po 509/10), KWANTUM.98487.

ma charakter konstytutywny, czy też deklaratoryjny. W praktyce wykorzystywane są oba rozwiązania. Organy podatkowe (organy kontroli skarbowej), biorąc pod uwagę typowe dla poszczególnych podatków formy rozstrzygnięcia, wydają decyzje ustalające w podatku od spadków i darowizn oraz decyzje określające w podatku od czynności cywilnoprawnych. Należy jednak zastanowić się, czy w obu przypadkach nie powinny być raczej stosowane decyzje konstytutywne.

W podatku od czynności cywilnoprawnych zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy samego prawa w tym samym momencie co obowiązek podatkowy. Rodzi to konieczność samoobliczenia podatku przez podatnika. Zgodnie z art. 10 ust. 1 u.p.c.c. ma on obowiązek złożyć deklarację w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych oraz obliczyć i wpłacić podatek w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego, z wyłączeniem przypadków, gdy podatek jest pobierany przez płatnika. Dopelnienie tych obowiązków podlega kontroli organu podatkowego. W myśl art. 21 ust. 3 o.p. w przypadku stwierdzenia, że:

- 1) podatnik nie zapłacił w całości lub w części podatku,
 - 2) nie złożył deklaracji,
 - 3) wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wskazana w deklaracji:
- wydaje on decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że decyzja organu podatkowego musi dotyczyć tego zobowiązania, które nie zostało poprawnie zadeklarowane przez podatnika. Zgodnie z art. 5 o.p. zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Treść powyższego przepisu prowadzi do trzech, na pozór oczywistych wniosków. Po pierwsze, obowiązek podatkowy konkretyzuje się w zobowiązanie podatkowe w zakresie wysokości, terminu i miejsca płatności. Po drugie, przy dwóch obowiązkach podatkowych występują dwa różne zobowiązania podatkowe. Po trzecie, dla danego

stanu faktycznego prawidłowa jest tylko jednak wysokość zobowiązania podatkowego.

Powołanie się przez podatnika na fakt dokonania czynności po upływie 5 letniego okresu liczonego od końca roku, w którym powstał pierwotny obowiązek podatkowy, skutkuje powstaniem nowego obowiązku podatkowego. Można więc wyodrębnić dwa obowiązki podatkowe, a tym samym także dwa zobowiązania. Niedopełnienie obowiązku samoobliczenia pierwszego z tych zobowiązań nie daje organowi podatkowemu uprawnienia do określenia wysokości drugiego. Powołanie się przez podatnika na fakt dokonania czynności w trakcie wspomnianego okresu powoduje natomiast daleko idące przekształcenie istniejącego stosunku prawnopodatkowego. Konieczność zastosowania 20% stawki podatkowej oznacza, że zmieni się wysokość podatku. *De facto* powstanie więc nowe zobowiązanie, co także wyklucza możliwość określenia jego wysokości przez organ podatkowy w związku z niedopełnieniem przez podatnika obowiązku zadeklarowania „starego” zobowiązania.

Poszukując podstawy prawnej do wydania przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, należy zwrócić uwagę na treść art. 10 ust. 1 oraz art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. Na gruncie wykładni językowej tych przepisów można bronić tezy, że w sytuacji, w której powołanie się na fakt dokonania czynności prowadzi do powstania obowiązku podatkowego, podatnik jest zobowiązany do złożenia deklaracji podatkowej oraz samodzielnego uiszczenia podatku. Niedopełnienie tego obowiązku w ciągu 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego uprawnia organ podatkowy do wydania decyzji określającej. Rozwiązanie to budzi jednak pewne wątpliwości. W szczególności podatnik zostałby zmuszony do samodzielnego obliczenia wysokości zobowiązania podatkowego w oparciu o 20% stawkę podatkową. Ze względu na swój sankcyjny charakter powinna być ona raczej stosowana przez organy podatkowe. Zaproponowane rozwiązanie nie usuwa przy tym braku podstawy prawnej do wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w sytuacji, w której podatnik powołuje się na fakt nabycia w trakcie trwania „pierwotnego” obowiązku podatkowego.

Obowiązujące przepisy u.p.c.c. są w omawianym zakresie źródłem niedających się usunąć wątpliwości. W związku z tym należy postulować ich daleko idącą zmianę. Powołanie się przez podatnika na fakt dokonania czynności powinno zawsze prowadzić do powstania obowiązku podatkowego. Źródłem zobowiązania podatkowego powinna być przy tym decyzja ustalająca wydana przez organy podatkowe. Rozwiązanie takie byłoby lepiej dopasowane do koncepcji obowiązku i zobowiązania podatkowego, a także rozwiązań legislacyjnych występujących na gruncie podatku od spadków i darowizn, czy też podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie nieujawnionych i nieopodatkowanych źródeł dochodów. Ten ostatni przykład świadczy dobitnie o tym, że zastosowanie decyzji konstytucyjnej w podatku, w którym zobowiązanie podatkowe powstaje zazwyczaj z mocy samego prawa, jest niekiedy nie tylko możliwe, ale i merytorycznie słuszne.

VI. Wysokość zobowiązania podatkowego

Na gruncie omawianych przepisów pojawiły się także rozbieżności w zakresie sposobu obliczania wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn. Źródłem problemu jest treść art. 15 ust. 1 w zbiegu z art. 9 ust. 1 u.p.s.d. Ten ostatni przepis stanowi, że opodatkowaniu podlega nabycie przez nabywcę, od jednej osoby, własności rzeczy i praw majątkowych o czystej wartości przekraczającej:

- 1) 9 637 zł – jeżeli nabywcą jest osoba zalicza do I grupy podatkowej,
- 2) 7 276 zł – jeżeli nabywcą jest osoba zalicza do II grupy podatkowej,
- 3) 4 902 zł – jeżeli nabywcą jest osoba zalicza do III grupy podatkowej.

Natomiast w art. 15 ust. 1 u.p.s.d., który określa standardowe stawki podatkowe, znalazł się zwrot: „podatek oblicza się od nadwyżki podstawy opodatkowania ponad kwotę wolną od podatku [...]”. Sformułowanie to nie występuje natomiast w art. 15 ust. 4 u.p.s.d., który wprowadza 20% stawkę podatkową stosowaną w przypadku powołania się przez podatnika na fakt nabycia tytułem darowizny lub polecenia

darczyńcy. W praktyce organów podatkowych pojawiła się więc tendencja, wzmocniona przez poglądy wyrażane przez niektórych przedstawicieli doktryny¹⁷, do pomijania kwoty wolnej od podatku przy zastosowaniu sankcyjnej stawki podatkowej. Z tego typu działaniem nie sposób się jednak zgodzić.

Art. 9 ust. 1 u.p.s.d. posługuje się zwrotem „opodatkowaniu podlega nabycie”. *A contrario* nabycie własności rzeczy i praw majątkowych o wartości niższej od wskazanej w tym przepisie nie podlega opodatkowaniu. W przepisie tym ustawodawca, wprowadzając tzw. minima podatkowe, wyłączył z opodatkowania nabycie o stosunkowo małej wartości. Nie powoduje ono powstania obowiązku podatkowego, a tym samym nie podlega zgłoszeniu organom podatkowym. Przyjęcie interpretacji prezentowanej przez organy podatkowe oznacza, że skutek taki rodzi powołanie się przez podatnika na fakt nabycia. Należy przy tym zauważyć, że w każdym przypadku jest to nabycie niezgłoszone do opodatkowania, bowiem obowiązek takiego zgłoszenia pierwotnie nie istniał. Oznacza to, że podatnicy, chcąc uniknąć w przyszłości niebezpieczeństwa zastosowania w stosunku do nich 20% stawki podatkowej, powinni z czystej ostrożności zgłaszać organom podatkowym każdy fakt nabycia, nawet ten o niewielkiej wartości.

Dodatковым argumentem wykorzystywanym przez organy podatkowe do obrony ich stanowiska stała się treść art. 15 ust. 3 u.p.s.d. Stanowi on, że przy ustalaniu wysokości podatku przyjmuje się kwoty wartości rzeczy i praw majątkowych określone w art. 4 ust. 1 pkt 5 i w art. 9 ust. 1 oraz skale podatkowe określone w ust. 1 obowiązujące w dniu powstania obowiązku podatkowego, z zastrzeżeniem ust. 4. Zastosowane w tym przepisie sformułowanie „z zastrzeżeniem” miałyby przy tym świadczyć, że w sytuacji opisanej w hipotezie normy zawartej w ust. 4 nie stosuje się zarówno skal podatkowych określonych w ust. 1, jak i kwot wolnych od podatku z art. 9 ust. 1 u.p.s.d. Nie sposób jednak zgodzić się z tą argumentacją. Użyte w art. 15 ust. 3 u.p.s.d. sformułowanie „z zastrzeżeniem” odnosi się bowiem wyłącznie do kwestii wysokości stawki podatkowej. Nie wyłącza natomiast podstawowych dla konstrukcji i ustalania wysokości podatku od spadków i darowizn

17 K. Chustecka, I. Krawczyk, M. Kurasz, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 203.

norm prawnych stanowiących o zaliczaniu nabywcy do odpowiedniej grupy podatkowej i związanej z tym wysokości kwoty wolnej. Podkreślić należy, że stawka podatkowa stanowi wyłącznie jeden z elementów konstrukcyjnych podatku, bez których nie jest możliwe obliczenie kwoty należnego podatku¹⁸. Stosując tok rozumowania zaprezentowany przez organy podatkowe, należałoby konsekwentnie twierdzić, że w przypadku stosowania sankcyjnej stawki podatkowej art. 15 ust. 3 u.p.s.d. wyłącza także możliwość stosowania regulacji normujących sposób określania wartości nabytych rzeczy i praw majątkowych. Nie wiadomo jednak, w jaki sposób należałoby w takim przypadku obliczyć podstawę opodatkowania, a tym samym wysokość podatku. Warto także zwrócić uwagę na treść art. 15 ust. 2 u.p.s.d., który dotyczy opodatkowania nabycia własności w drodze zasiedzenia. Przepis ten *expressis verbis* wskazuje, że w opisanej w nim sytuacji nie stosuje się kwoty wolnej od podatku. Brak analogicznego zastrzeżenia w art. 15 ust. 4 u.p.s.d. oznacza, że konsekwencją niezgłoszenia do opodatkowania nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy jest wyłącznie zastosowanie wyższej jednolitej stawki podatkowej, a nie rezygnacja z pozostałych elementów wymiaru podatku¹⁹.

VII. Wnioski

Regulacje zawarte w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. oraz art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. uzupełniają przepisy normujących zasady prowadzenia postępowania w sprawie podatku od nieujawnionych i nieopodatkowanych źródeł dochodów. W tym sensie uszczelniają polski system podatkowy oraz zapobiegają uchylaniu się podatników od realizacji podstawowej zasady konstytucyjnego państwa prawnego, czyli równości wobec prawa w aspekcie równości i powszechności opodatkowania²⁰. Niestety redakcja przywołanych przepisów jest źródłem wielu rozbieżności, które z jednej strony utrudniają organom podatkowym (organom kontroli skarbowej) ich wykorzystanie, z drugiej uniemożliwiają podatnikom prawidłową ocenę ich sytuacji prawnopodatkowej. Niewątpliwie

18 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 17 grudnia 2009 r. (I SA/OI 668/09), KWANTUM.79540.

19 *Ibidem*

20 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 8 sierpnia 2007 r. (II FSK 921/06), KWANTUM.49880.

zmniejsza to efektywności omawianych rozwiązań i często prowadzi do sporów sądowych. Rozstrzygnięcie wątpliwości, które pojawiają się na gruncie art. 6 ust. 4 u.p.s.d. oraz art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c., nie jest możliwe bez daleko idącej ingerencji ustawodawcy. Ewentualne zmiany legislacyjne powinny zmierzać do doprecyzowania stosowanych rozwiązań, a także do ich ujednolicenia w ramach obu ustaw.