

Beata Stępień-Świderek

***Odnowienie obowiązku podatkowego a sankcje podatkowe
w podatkach majątkowych***

Rozprawa doktorska przygotowana
w Katedrze Prawa Podatkowego
pod kierunkiem dr hab. Dariusza Strzelca
Prof. UŁ
w dyscyplinie nauki prawne

Łódź 2023

— Spis treści —

Wykaz skrótów	5
Wstęp	8
Rozdział 1 Obowiązek podatkowy w prawie podatkowym	16
Wprowadzenie	16
1. Obowiązek podatkowy	20
1.1. Pozycja obowiązku podatkowego w prawie podatkowym	20
1.2. Ustawowa wyłączność kształtowania obowiązku podatkowego	22
1.3. Dopuszczalność regulacji obowiązku podatkowego w aktach rangi podstawowej	28
1.4. Obiektywizm obowiązku podatkowego	39
1.5. Powstanie i skutki obowiązku podatkowego	42
1.6. Charakter obowiązku podatkowego	46
1.7. Podatkowy stan faktyczny a obowiązek podatkowy	50
1.8. Problem wykładni treści i granic obowiązku podatkowego	55
1.9. Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe	66
1.10. Przedawnienie podatkowe a obowiązek podatkowy	70
1.11. Wygasanie obowiązku podatkowego	78
Wnioski	85
Rozdział 2. Powstanie obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn oraz w podatku od czynności cywilnoprawnych	89
Wprowadzenie	89
2.1. Powstanie obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn	93
2.2. Obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn od nabycia niezgłoszonego do opodatkowania	105
2.3. Termin przedawnienia doręczenia decyzji ustalającej dla obowiązku powstałego zgodnie z art.6 ust.4 u.p.s.d.	127
2.4. Wykładnia art.6 ust.4 u.p.s.d. a zasada <i>in dubio pro tributario</i>	145
2.5. Powstanie obowiązku podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych	154

2.6. Obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych od czynności nie zgłoszonej do opodatkowania	161
2.7. Niezłożenie deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych w terminie przedawnienia	169
2.8. Powołanie się na czynność niezgłoszoną do opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych	172
Wnioski	181
Rozdział 3. Sankcyjne opodatkowanie w podatku od spadków i darowizn oraz w podatku od czynności cywilnoprawnych	186
Wprowadzenie	186
3.1. Pojęcie i istota sankcji podatkowych	188
3.2. Przesłanki zastosowania sankcyjnej stawki w podatku od spadków i darowizn w przypadku powołania się na nabycie niezgłoszone do opodatkowania	203
3.3. Decyzja organu podatkowego stosującego podwyższoną stawkę podatku od spadków i darowizn	216
3.4. Stosowanie ulg z art.15 ust.3 u.p.s.d. przy wymiarze podatku ze stawką z art.15 ust.4	225
3.5. Przesłanki zastosowania sankcyjnej stawki w podatku od czynności cywilnoprawnych	230
3.6. Przesłanka braku zapłaty należnego podatku	241
3.7. Stawka 20% w sytuacji braku należytego udokumentowania otrzymania pieniędzy	246
3.8. Decyzja w sprawie wymiaru podatku według 20% stawki	253
3.9. Respektowanie zasady <i>lex retro non agit</i> a zastosowanie stawki sankcyjnej	265
3.10. Sankcyjna stawka podatku a zdolność płatnicza podatnika	274
3.11. Sankcyjna stawka podatku a zasada proporcjonalności	277
Podsumowanie	285
Orzeczenia	295
Interpretacje	320
Bibliografia	321

— Wykaz skrótów —

Akty prawne

k.c.	ustawa z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz.U. z 2022 r. poz.1360)
k.s.h.	ustawa z dnia 15 września 2000r. kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2022r. poz.1464)
o.p.	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2022 poz.2651 ze zm.)
u.KAS	ustawa z dnia 16 listopada 2016r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2022r. poz.813 ze zm.)
u.p.c.c.	ustawa z dnia 9 września 2000r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2023 poz.170)
u.p.d.o.f.	ustawa z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2022r. poz.2247 z późn. zm.)
u.p.s.d.	ustawa z dnia 28 lipca 1983r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2021 poz.1043)
u.o.p.l.	ustawa z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. 2023r., poz.70)
u.p.n.	ustawa z dnia 22 wietnia 1991r. Prawo o notariacie (tekst jedn. Dz.U. z 2022r., poz.1799)
u.p.r.	Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2020, poz.333 ze zm.).

Pozostałe

ActUWr	Acta Universitatis Wratsislaveinsis
BAS	Biuro Analiz Sejmowych
Dor.Pod.	Doradzca Podatnika
DP-BISP	Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych
D.U.	Dziennik Ustaw
FK	Finanse Komunalne
GP	Gazeta Prawna
IS	Izba Skarbowa

KPP	Kwartalnik Prawa Podatkowego
MF	Minister Finansów
MPod	Monitor Podatkowy
M.P.	Monitor Polski
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
NTA	Najwyższy Trybunał Administracyjny
ONSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administrac
ONSA WSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OSN	Orzecznictwo Sądu Najwyższego
OSN ZU	Orzecznictwo Sądu Najwyższego Zbiór Urzędowy
OSNC	Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna
OSNP	Orzecznictwo Izby Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych Sądu Najwyższego
OSP	Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
PB	Prawo Bankowe
PL	Przegląd Legislacyjny
PNWSS-E	Przegląd Naukowy Wyższej Szkoły Społeczno-Ekonomicznej w Gdańsku
PiP	Państwo i Prawo
PiPod	Prawo i Podatki
PPK	Przegląd Prawa Konstytucyjnego
PPLiFS	Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
POP	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PPH	Przegląd Prawa Handlowego
PPP	Przegląd Prawa Publicznego
PrzPod	Przegląd Podatkowy
PS	Prawo Spółek
Rej.	Rejent

RP	Rzeczpospolita Polska
RPEiS	Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny
SEł	Studia Elckie
SN	Sąd Najwyższy
SPP	Studia Prawa Publicznego
TK	Trybunał Konstytucyjny
TRP	Toruński Rocznik Podatkowy
WSA	Wojewódzki Sąd Administracyjny
ZNSA	Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego
ZU	Zbiór Urzędowy

— Wstęp —

Podatek od spadków i darowizn oraz podatek od czynności cywilnoprawnych należą do kategorii podatków, w których występuje tzw. zamknięty stan faktyczny¹. Każdorazowy akt obrotu prawnego, wskutek którego dochodzi do nabycia rzeczy lub praw majątkowych pod tytułem darmym albo czynność podlegająca opodatkowaniu, podlegają odrębnemu opodatkowaniu². W podatku od spadków i darowizn zobowiązanie podatkowe powstaje, co od zasady, w trybie określonym w art.21 § 1 pkt 2 o.p., tj. w drodze wydania i doręczenia podatnikowi przez organ podatkowy decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, która nie tylko ustala jego wysokość, ale w ogóle ustala w sposób prawnie wiążący, że zobowiązanie powstało. Ten tryb poprzedzony jest złożeniem przez podatnika zeznania w zakresie podatku od spadków i darowizn, w którym podatnik deklaruje niezbędne do dokonania przez organ podatkowy wymiaru podatku³. Zeznanie to, mimo nazwy zgodnej słownikowo z pojęciem zeznania czy deklaracji z art.3 pkt 5 o.p., nie jest zeznaniem wywołującym skutek określony w art.21 § 2 o.p. Konstrukcja treściowa tego zeznania nie pozwala na wykazanie w nim podatku.

W podatku od spadków i darowizn występują sytuacje szczególne, unormowane w art.17a ust.2 oraz art.18 ust.1-2 u.p.s.d., w których zobowiązanie podatkowe powstaje w trybie określonym w art.21 § 1 pkt 1 o.p. tj. „z mocy prawa”. Przypadki te zachodzą, gdy obliczenie i pobór podatku dokonywany jest przez płatnika. Wówczas, w istocie w dacie obowiązku podatkowego powstają jednocześnie obowiązek i zobowiązanie podatkowe.

W podatku od czynności cywilnoprawnych zasadą jest, że podatnik lub płatnik oblicza zobowiązanie podatkowe i wpłaca podatek (art.10 ust.1 i 2 u.p.c.c.). Występująca w tym podatku konstrukcja samoobliczenia podatku jest konsekwencją trybu powstawania zobowiązań podatkowych, które powstają równocześnie z obowiązkiem podatkowym, i są określone *ipso iure* co do istnienia i wysokości. Czynnościom podatnika lub płatnika towarzyszy obowiązek złożenia deklaracji lub dokumentów (aktów notarialnych), z których określone są elementy podmiotowe i przedmiotowe niezbędne do obliczenia podatku (art.10 ust.1 i 3a pkt 3 u.p.c.c.).

¹ Por. H.Filipczyk, *Podatek od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2015, s.218; również A.Krukowski, G.Liszewski, P.Smoleń, *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2011, s.115

² R.Mastalski, J.Borkowski, B.Adamiak, J.Zubrzycki, *Komentarz - Ordynacja podatkowa*, Unimex, Wrocław 2014, s.72.

³ B.Brzeziński, *Informacje i dokumentacja w prawie podatkowym* [w:] B.Brzeziński (red.) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s.300

Deklaracja w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych, rzetelnie złożona, jest miarodajna dla ustalenia obciążenia podatkowego (art.21 § 2 o.p.)⁴. Natomiast, gdy podatnik lub płatnik nie wykona swego obowiązku, organ podatkowy w trybie art.21 § 3 o.p. określa decyzją wysokość zobowiązania podatkowego.

Zarysowane tryby powstawania zobowiązań podatkowych w obu podatkach wpływają na proces badawczy zasadniczego problemu pracy, jakim jest odnowienie, reaktywacja obowiązku podatkowego wskutek ujawnienia przez podatnika nabycia majątku albo zawarcia umowy cywilnoprawnej po upływie przedawnienia pierwotnego obowiązku lub zobowiązania podatkowego. Rozwiązania stosowane na gruncie art.6 ust.4 u.p.s.d. i art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. funkcjonują już w polskim prawie podatkowym od wielu lat. Mimo długoletniej praktyki ich stosowania, licznego orzecznictwa i szerokiej literatury, wykładnia wymienionych przepisów nie jest jednoznaczna, szczególnie rozmaicie rozumiana jest sama istota wprowadzonych przez ustawodawcę rozwiązań prawnych.

Metodą badawczą zastosowaną w rozprawie jest metoda jurydyczna (formalno-dogmatyczna), w ramach której analizie poddano przepisy prawne, które stanowią przedmiot niniejszej rozprawy, z uwzględnieniem poglądów doktryny oraz istniejącego orzecznictwa.

W dostępnej literaturze dostrzegam brak stanowisk przedstawicieli doktryny, którzy całościowo ujęli problemy w stosowaniu przepisów art.6 ust.4 u.p.s.d. i art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. jak też związanych z nimi przepisów art.15 ust.4 u.p.s.d. i art.7 ust.5 u.p.c.c. normujących tzw. sankcyjne opodatkowanie niezgłoszonych do opodatkowania nabyć lub czynności.

Niniejsza rozprawa stanowi próbę całościowego ujęcia problematyki stosowania wymienionych przepisów. Jej zakres, organiczający się początkowo do zagadnień *stricte* związanych z tematyką pracy, uległ pewnemu rozszerzeniu o elementy wymagające zasygnalizowania takie jak: wykładnia prawa, w tym reguły stosowania zasady *in dubio pro tributario*, zasady nie działania prawa wstecz, czy problem sankcji podatkowych. Przystępując do pisania rozprawy i opracowując jej hipotezę i poszczególne tezy, za punkt wyjścia do rozważań przyjąłem ujęte w prawie podatkowym i potwierdzone teoretycznie poniższe założenia wyjściowe.

W zakresie podatku od spadków i darowizn powstanie obowiązku podatkowego wywołuje skutek w postaci rozpoczęcia biegu terminu do wydania i doręczenia przez

⁴ B.Brzeziński, *Informacje i dokumentacja* ..., s.300.

organ podatkowy decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe. Bezskuteczny upływ tego terminu, wywołuje z kolei skutek podatkowoprawny określony w art.68 o.p. w postaci nie powstania zobowiązania podatkowego. Brak doręczenia w terminie z art.68 o.p. decyzji ustalającej to zobowiązanie oznacza, że nie zawiąże się między wierzycielem podatkowym i podatnikiem stosunek podatkowy zobowiązania podatkowego. Zobowiązanie podatkowe po prostu nie powstanie, albo inaczej, obowiązek podatkowy nie przekształci się w to zobowiązanie.

Skutek bezskutecznego upływu terminu z art.68 o.p. określany jest w literaturze jako wygaśnięcie obowiązku podatkowego⁵. W istocie, obowiązek podatkowy istnieje nadal, lecz organ podatkowy traci kompetencje do przekształcenia, drogą decyzji ustalającej, obowiązku podatkowego w jego skonkretyzowaną postać, czyli w zobowiązanie podatkowe.

W podatku od czynności cywilnoprawnych przedawnieniu ulega nie prawo do wymiaru ustalającego zobowiązanie podatkowe, gdyż ono powstaje z mocy prawa wraz z obowiązkiem podatkowym, ale przedawnia się zobowiązanie podatkowe i wskutek tego wygasa, zgodnie z art.59 § 1 pkt 9 o.p. Przedawnienie zobowiązania nastąpi szczególnie wówczas, gdy podatnik mimo obowiązku z art.10 ust.1 i 2 u.p.c.c. nie zgłosi obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego poprzez złożenie deklaracji i nie wpłaci podatku. Temu zaniechaniu podatnika organy podatkowe mogą przeciwdziałać korzystając z prawa do wymiaru określającego stosowanego m.in. w sytuacji nie zgłoszenia obowiązku podatkowego poprzez złożenie deklaracji (art.21 § 3 o.p.). Procedura tego wymiaru musi być podjęta i zakończona doręczeniem decyzji przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Prawidłowemu wyliczeniu terminu przedawnienia prawa do wymiaru ustalającego lub określającego, a tym samym podjęciu przez organ podatkowy czynności wymiarowych we właściwym czasie, służy precyzyjne określenie przez ustawodawcę momentu, w którym powstaje nieskonkretyzowana powinność podatkowa, czyli obowiązek podatkowy. Bezskuteczny wówczas upływ czasu, pomimo dysponowania przez organ podatkowy wiedzą o fakcie i dacie powstania obowiązku podatkowego, stanowi zaniechanie i zaniedbanie tego organu. Brak wiedzy u organu podatkowego o nabyciu lub dokonaniu czynności cywilnoprawnej może być też następstwem niezgłoszenia, nieujawnienia lub wręcz ukrycia przez podatnika faktu

⁵ Por. H.Dzwonkowski, *IX. Wygasanie obowiązku podatkowego i wygasanie zobowiązania* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2014, s.56.

dokonania czynności opodatkowanych.

Przeciwdziałając unikaniu opodatkowania, ustawodawca wprowadził w ustawach dotyczących obu podatków regulacje prawne, które polegają na unormowaniu momentu powstania obowiązku podatkowego niezwiązanego w nabyciem lub czynnością, ale z ujawnieniem tej okoliczności organowi podatkowemu. W orzecznictwie rozwiązania uzasadnia się tym, że nie obciążają podatkiem czynności procesowej złożenia określonego oświadczenia przed organem podatkowym i nie są też sankcją z tytułu niezgłoszenia do opodatkowania, a stanowią wyłącznie przewidzianą przez prawo konsekwencję tego zaniechania, normując datę powstania obowiązku podatkowego w relacji do czasu, w którym organ podatkowy miał możliwość uzyskania informacji o dokonaniu czynności podlegającej temu obowiązkowi ⁶.

Następstwem zaistnienia tego szczególnego momentu jest powstanie sytuacji prawnej, w której powstaje obowiązek podatkowy, pomimo przedawnienia zobowiązania podatkowego albo prawa do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie. W orzecznictwie występuje stanowisko, że obowiązek podatkowy zostaje ukształtowany na nowo⁷. Posiłkując się terminologią cywilistyczną, rozwiązanie określa się też mianem odnowienia obowiązku podatkowego ⁸.

Ponieważ odnowienie cywilistyczne ma charakter umowny i dobrowolny, a nie impertywny i przymusowy jak w prawie podatkowym, w miejsce określenia „odnowienie” używa się niekiedy określeń: „wskrzeszenie” lub „rektywacja” wygasłego zobowiązania podatkowego ⁹. Użycie tych określeń wskazywać ma „wyjątkowość rozwiązania”, które wyraża się w tym, „że przedawniony (z powodu upływu terminu przedawnienia) obowiązek podatkowy niejako odżywa, wskutek zajścia innego zdarzenia” ¹⁰. Są też stanowiska według których, unormowanie to dotyczy nie tyle „odnowienia” obowiązku podatkowego, ale reguluje *sui generis* moment jego powstania¹¹.

Przeciw powyższej koncepcji podnosi się argument, że prowadziłyby to wielokrotności opodatkowania tego samego zdarzenia¹². Występuje też pogląd, iż

⁶ Por. wyrok WSA w Opolu z dnia 28 marca 2018r., I SA/Op 12/18, Legalis nr 1762398.

⁷ Wyrok NSA z dnia 25 listopada 2014r., II FSK 2713/12, LEX nr 1595910.

⁸ Wyrok NSA z dnia 17 lipca 2015r., II FSK 1485/13, LEX nr 1803239.

⁹ Por. H.Filipczyk, *Podatek od czynności...*, s.227.

¹⁰ M.Gargul., W.Oleś, *Komentarz Podatek od czynności...*, s.101.

¹¹ Por. S.Babiarz, A.Mariański, W.Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2010, s.229.

¹² Por. C.Pieńkosz, *Przedawnienie w podatku od spadków i darowizn*, “Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2013 nr 11, s.53-56.

obowiązek podatkowy „rozpoczyna się na nowo”, w tym sensie, że „na nowo zaczyna biec termin przedawnienia”, stanowiący „jakby przedłużenie podstawowego terminu przedawnienia”¹³.

To niejednorodne oraz niekonsekwentne podejście do charakteru unormowania jest interesujące pod względem poznawczym, gdyż dotyka nie tylko jednego z zasadniczych, „fundamentalnych” pojęć prawa podatkowego, jakim jest obowiązek podatkowy¹⁴, ale również, istotne z punktu widzenia podatników jako podmiotów objętych tym obowiązkiem. Funkcjonowanie unormowania, które umożliwia „wielokrotne powstawanie”, „odnowienie”, czy „ożywianie wygasłego” obowiązku podatkowego, może być sprzeczne z zasadami: *in dubio pro tributario* czy *lex retro non agit*.

Obowiązek podatkowy jest pojęciem, które w doktrynie definiowane jest w sposób zróżnicowany¹⁵. Również orzecznictwo posługuje się nim w różnym znaczeniu¹⁶. Określa się obowiązek podatkowy jako swoiste źródło prawa do wymiaru podatku¹⁷, jako poprzednik¹⁸ albo wręcz synonim zobowiązania podatkowego¹⁹, źródło stosunku publicznoprawnego między podatnikiem i organem podatkowym²⁰.

Spornym jest, czy obowiązek podatkowy wymaga w ogóle definiowania w ogólnym prawie podatkowym²¹, a jeśli tak – to jaka powinna być jego definicja²².

W polskim prawie podatkowym, obowiązek podatkowy posiada normatywne

¹³ Uchwała SN z dnia 21 marca 1991r., III AZP 14/90, OSNC z 1992, nr 3, z.33.

¹⁴ Por. R.Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s.201; A.Nita, *Obowiązek podatkowy jako nieskonkretyzowana powinność podatkowa* [w:] L.Etel (red.) *System Prawa Finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s.505. Zob. B.Brzeziński, *Podstawowe pojęcia Ordynacji podatkowej* [w:] B.Brzeziński, C.Kosikowski (red.) *Studia nad Ordynacją podatkową*, Łódź-Toruń 1999; J.Szczepaniak, *Obowiązek podatkowy – próba systematyzacji*, Glosa 1999, Nr 1; M.Kalinowski, *Pojęcie obowiązku i zobowiązania podatkowego w przepisach ogólnych polskiego prawa podatkowego w okresie powojennym*, KPP 2013 nr 2.

¹⁵ B.Brzeziński, M.Kalinowski, A.Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2015, s.37.

¹⁶ M.Kalinowski, *Przedmiot podatku*, Toruń 2013, s.223.

¹⁷ Ujęcie wg H.Nawiaskiego za: M.Kalinowski, *Przedmiot podatku...*, s.225.

¹⁸ B.Brzeziński, M.Kalinowski, A.Olesińska, *Ordynacja podatkowa...*, s.37.

¹⁹ M.Kalinowski, *Pojęcie obowiązku...*, s.10.

²⁰ M.Niezgódka-Medek [w:] S.Babiarz, B.Deuter, B.Gruszczynski, R.Hauser, A.Kabat, M.Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2015, s.83

²¹ Znaczenie definicji obowiązku podatkowego podważa B.Brzeziński, *O zasięgu definicji zawartych w Ordynacji podatkowej* [w:] L.Etel (red.) *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Białystok 2008r., s.35. Podobny pogląd R.Mastalski [w:] B.Adamiak, J.Borkowski, R.Mastalski, J.Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Wrocław 2009, s.63. Zob. również B.Brzeziński, *Kierunki zmian przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej*, KPP 2001, Nr 3-4, s. 33-43 oraz uwagi Zespołu Roboczego CDiSP pod przewodnictwem W.Nykiela (w składzie: B.Brzeziński, W.Chróścielewski, H.Dzwonkowski, M.Kalinowski, M.Masternak i A.Olesińska), KPP 2001, nr 3-4, s.117-120.

²² Zob. S.Rosmarin, *Obowiązek podatkowy. Studium krytyczne z zakresu ordynacji podatkowej*, Głos Prawa 1935, Nr 3-4

ujęcie w art.4 o.p., które akcentuje powinność spełnienia świadczenia pieniężnego przez podatnika, w związku zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawach podatkowych. Relacja ta zbliża obowiązek podatkowy do zobowiązania podatkowego²³. Tak też pojmuje tę relację współczesna doktryna, określająca ją mianem „stosunku podatkowoprawnego”²⁴.

Czynnikiem determinującym powstanie wymienionej relacji prawnej jest powiązanie obowiązku podatkowego z zaistnieniem stanu faktycznego, ujmowanego jako zdarzenie określone w ustawie. Zatem genezy obowiązku podatkowego szukać należy w zaistnieniu pewnego stanu faktycznego będącego zdarzeniem. Literalna wykładnia art.4 o.p., pozwala przyjąć tezę, że obowiązek podatkowy jest konstrukcją, w której zaistnienie jednego zdarzenia, gdyż ustawodawca używa liczby pojedynczej, skutkuje powstaniem obowiązku, a sam obowiązek powstaje wskutek zaistnienia tego zdarzenia tylko raz. W takiej sytuacji, jedynym rozwiązaniem do powstania względem danego zdarzenia raz jeszcze obowiązku podatkowego, wydaje się, przywołana na wstępie „nowacja” czy „reaktywacja” tego obowiązku.

Przedstawiona teza, staje się źródłem hipotezy: czy obowiązek podatkowy może w ogóle ulec przedawnieniu, a tym samym wygasnąć, a jeżeli tak to w którym momencie oraz z jakich przyczyn. Zagadnienie ma charakter zasadniczy dla tematu pracy, gdyż poruszone na wstępie „odnowienie” obowiązku podatkowego jest następstwem wykształtowania się koncepcji o „wygaśnięciu obowiązku podatkowego z wszelkimi tego konsekwencjami”²⁵. Przy czym, koncepcja ta zakłada, że skutkiem wygaśnięcia jest brak możliwości dokonania wymiaru podatku.

Kolejnym zagadnieniem badawczym jest ustalenie charakteru prawnego oraz istoty zdarzenia, które stanowi przesłankę „nowacji” czy „reaktywacji” obowiązku podatkowego lub zobowiązania podatkowego jest „powołanie się” na nabycie lub fakt dokonania czynności cywilnoprawnej. Przedmiotem badań jest ustalenie:

Czy czynność ta stanowi *sui generis* zdarzenie skutkujące powstaniem obowiązku podatkowego, czy też prowadzi do powstania samoistnego zobowiązania, czy też pozostaje w ścisłej relacji do czynności podlegającej opodatkowaniu, której

²³ Por. A.Rosenkranz, *Ordynacja podatkowa. Opracowanie systematyczne*, Warszawa 1937, s.13 za: M.Kalinowski, *Przedmiot podatku...*, s.224; podobnie: R.Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s.202.

²⁴ Por. A.Nita, *Obowiązek podatkowy jako nieskokretyzowana powinność podatkowa* [w:] L.Etel (red.) *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, s.507.

²⁵ Wyrok SN z dnia 7 marca 1995r., III ARN 3/95, POP 1997, nr 1, poz.18.

„powołanie” dotyczy? ²⁶

Czy obowiązek podatkowy powstały niegdyś w związku z nabyciem lub czynnością, których nie zgłoszono do opodatkowania, istnieje pomimo upływu lat i przedawnienia zobowiązania podatkowego lub prawa do jego wymiaru, a powołanie się stanowi kolejny – obok dokonania czynności - moment powstania obowiązku lub zobowiązania z tytułu tej czynności?

Problemem badawczym jest również ustalenie charakteru i przesłanek stosowania 20% stawki podatku w ustawach o podatku od spadków i darowizn oraz w podatku od czynności cywilnoprawnych do opodatkowania nabycia niezgłoszonego do opodatkowania, gdyż stanowi to okoliczność powodującą, że określa się ją w literaturze „stawką sankcyjną”²⁷, „podatkiem sankcyjnym”²⁸, „sankcją” albo „specyficzną regulacją – właściwie o charakterze represyjnym”²⁹.

Postawiony problem pozwala na objęcie tematyką zagadnienia nie tylko charakteru tej stawki czy stosowania sankcji podatkowych w ogólności, ale też zachowania przy stosowaniu sankcji czy stawek sankcyjnych zasad proporcjonalności oraz zdolności płatniczej podatnika.

Temat rozprawy dotyczący „odnowienia obowiązku podatkowego” nawiązuje do używanych w piśmiennictwie i orzecznictwie określeń dotyczących trudnego teoretycznie i praktycznie wzajemnego związku obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego. Związek ten jest różny w zależności od sposobu powstania i stanu faktycznego, w jakim powstaje obowiązek podatkowy. Niemniej, w każdym przypadku istnienie obowiązku podatkowego jest niezbędne do powstania zobowiązania podatkowego, jako jego szkielet konstrukcyjny i poprzednik.

Związek obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego szczególnie ujawnia się na gruncie zobowiązań przekształcających się z obowiązku w drodze wymiaru, który powinien zostać dokonany w odpowiednim czasie. Upływ tego terminu skutkuje przedawnieniem prawa do wymiaru podatku, który określa się niekiedy „wygaśnięciem obowiązku podatkowego”. Obowiązek jednak nie wygasa, jako taki, lecz jedynie organ podatkowy traci prawo do ustalenia zobowiązania podatkowego

²⁶ Ustalenie w tym zakresie pozwoli na odpowiedź, czy dopuszczalne jest wielokrotne powstawanie obowiązku podatkowego, swoiste jego odnowienie.

²⁷ Por. S.Babiarz, A.Mariański, W.Nykiel, *Ustawa o podatku...*, s.267; podobnie: H.Filipczyk, *Podatek od czynności...*, s.285; S.Bogucki, *Podatek od czynności...*, s.237.

²⁸ Por. S.Babiarz, *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa 2012, s.461.

²⁹ K.Chustecka, I.Krawczyk, M.Kurasz, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2008, s.227.

wobec podmiotu, który podlegał temu obowiązkowi podatkowemu.

Można więc ująć obowiązek podatkowy jako stan faktyczny, z którego zaistnieniem wiąże się prawo wymiaru zarówno konstytutywnego jak i określającego. Dodać wypada, iż są podatki, w których występuje normatywne ujęcie wygaśnięcia obowiązku podatkowego, lecz nie w sensie wygaśnięcia wymiaru, lecz wymierzonego zobowiązania podatkowego.

Przedmiotem zasadniczym rozprawy są szczególne regulacje zawarte w art.6 ust.4 u.p.s.d. i art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c., które wprowadzono w celu całościowego uregulowania obowiązku podatkowego w tych podatkach, oraz w celu zapobiegania sytuacji unikania opodatkowania. Odnoszą się one do wybranych przedmiotów opodatkowania jak: darowizna, pożyczka, depozyt nieprawidłowy czy użytkowanie nieprawidłowe, szczególnie dotyczące środków pieniężnych. I konsekwentnie, jedynie wobec nich ustawodawca wprowadza opodatkowanie określane w literaturze „sankcyjnym”. W rozprawie spróbuję zatem udzielić odpowiedzi na pytanie, czy w istocie obowiązek podatkowy w omawianych podatkach ulega reaktywacji, oraz czy opodatkowanie wyższą stawką niektórych czynności odpowiada określeniu „sankcyjne” i czy można je zakwalifikować do sankcji podatkowych.

Rozdział I. Obowiązek podatkowy w prawie podatkowym

Wprowadzenie

Jednym z najczęstszych pojęć prawniczych określających zachowania stron stosunku prawnego jest obowiązek. Określeniu temu w języku polskim odpowiadają synonimy: zobowiązanie, powinność, dług, świadczenie, ciężar ³⁰. Inne określenia obowiązku podatkowego używane zamiennie, w języku potocznym i w literaturze niefachowej, to: „zobowiązanie podatkowe”, „dług podatkowy” czy „świadczenie podatkowe”, które często stosowane są jako jego synonimy ³¹. Popularność zamiennego stosowania tych określeń, podnoszona jest jako argument za odstąpieniem od wyróżnienia i definiowania w ogólnym prawie podatkowym pojęcia obowiązku podatkowego.

Niesposób jednak zrezygnować z wyróżnienia oraz prawidłowego stosowania obowiązku podatkowego w prawie podatkowym materialnym. Pojęcie to występuje przy określeniu podmiotu, przedmiotu, czy momentu powstania relacji wierzyciel podatkowy – podatnik. Ta relacja nazywana jest w teorii prawa podatkowego jako stosunek prawny lub stosunek prawnopodatkowy, z użyciem dodatkowych określeń „abstrakcyjny” lub „pierwszego stopnia”, dla odróżnienia od zobowiązania podatkowego ³². Zobowiązanie pieniężne definiowane jest jako powinność zapłaty określonej kwotowo sumy pieniężnej. Pojmowane jest zatem w kategorii długu skonkretyzowanego. Konkretyzacja należności poprzedzona jest relacją powstającą z mocy prawa i w sytuacji określonej przez prawo, którą jest np. nabycie składnika majątku, uzyskanie przychodu czy dochodu. Treścią tej relacji jest status podatnika danego podatku, obowiązek opodatkowania, konieczność złożenia deklaracji czy informacji. W teorii prawa podatkowego ta relacja poprzedzająca zobowiązanie podatkowe określana jest mianem obowiązku podatkowego. Wyróżnia ją od zobowiązania szczególnie to, że relacja ta nie musi skonkretyzować się w powinności zapłaty podatku, gdy podatnik korzysta np. ze zwolnień lub ulg podatkowych.

Istnienie relacji poprzedzającej zobowiązanie podatkowe jest niezbędne, gdyż bez niej nie występowałaby żadna więź między wierzycielem podatkowym i

³⁰ B. Dunaj, *Słownik języka polskiego*, Konin 2021, s.228.

³¹ Por. A. Rosenkranz, *Ordynacja podatkowa, opracowanie systematyczne*, Warszawa 1937, s. 13-14.

³² P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004, s.234-237.

podatnikiem, która jest podstawą do np. złożenia przez podatnika zeznania czy deklaracji. Bez obowiązku podatkowego np. złożenie zeznania byłoby zasadne tylko w sytuacji powstania zobowiązania podatkowego. A zobowiązanie to może nigdy nie powstać dlatego, że podatnik korzysta ze zwolnienia, czego następstwem jest brak zobowiązania podatkowego.

Zasadność wyróżniania obowiązku podatkowego w zakresie siatki pojęciowej uzasadnia unormowanie obowiązku w ogólnym prawie podatkowym. Pierwsze unormowanie obowiązku podatkowego w polskim prawie podatkowym nastąpiło w Ordynacji podatkowej z 1934r. (Część I Przepisy ogólne, Dział VI) ³³.

Aktualnie obowiązek podatkowy jest unormowany szczerunkowo w art.4 ordynacji podatkowej z 1997r. ³⁴. Przepis ten jedynie definiuje to pojęcie. Stąd, zasadniczą rolę dla stron stosunku podatkowo-prawnego odgrywa nie powyższa definicja, lecz unormowania obowiązków podatkowych w poszczególnych podatkach określające takie elementy jak: podmiot i przedmiot obowiązku podatkowego, jego treść oraz moment powstania. W literaturze uważa się więc, że właśnie wskazane elementy obowiązku podatkowego ujętego w ustawach materialnych powinny być określone w sposób precyzyjny i jasny z uwzględnieniem nie tylko odrębnych regulacji prawnych lecz również i praktyki życiowej, natomiast normatywne pojęcie obowiązku podatkowego ujęte w przepisach proceduralnych można ograniczyć do zdawkowej definicji ³⁵.

Przyjęcie niepełnej, ale normatywnej definicji obowiązku podatkowego w art.4 o.p. uzupełnia nie tylko siatkę pojęciową pozytywnego prawa podatkowego w zakresie określenia podstawowej relacji prawnej zachodzącej pomiędzy wierzycielem podatkowym i podatnikiem, określając moment jej powstania i zasadniczą treść. Odpowiada również standardom ujętym w art.84 oraz art.217 Konstytucji RP.

W świetle art.84 Konstytucji RP, każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Rozwinięciem tego unormowania jest art.217 Konstytucji RP, zgodnie z którym nakładanie podatków, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

Obowiązek podatkowy to regulacja prawnopodatkowa o charakterze swoistym,

³³ Ustawa z dnia 15 marca 1934r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 1934r., Nr 39 poz.346).

³⁴ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2022r., poz.2651 ze zm.).

³⁵ Por. *Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego*, s.50-51.

będąca wyrazem autonomii prawa podatkowego oraz suwerennej swobody prawodawcy w tworzeniu instytucji prawa podatkowego i nadawania im znaczeń swoistych i odrębnych, wyłącznie na potrzeby tej gałęzi prawa³⁶.

Stanowienie obowiązków podatkowych w polskim prawie podatkowym podlega określonej konstytucyjnie wyłączności ustawowej, co stanowi realizację powszechnej w państwach demokratycznych i praworządnych zasady *nullum tributum sine lege*³⁷. Reguła ustawowej regulacji podatków, w tym obowiązku podatkowego zapewnia obywatelom pewność opodatkowania³⁸.

Celem niniejszego rozdziału jest przedstawienie istoty i treści obowiązku podatkowego oraz jego funkcji w prawie podatkowym. Niezbędna jest więc analiza poglądów doktryny w kwestii zakresu pojęciowego i funkcjonalnego obowiązku podatkowego oraz procesu jego powstawania i wygasania. Równie istotnym jest określenie relacji między obowiązkiem podatkowym a zobowiązaniem podatkowym oraz ich wzajemnych współzależności w stosunku prawnopodatkowym. Na układ ich relacji ma wpływ sposób i zakres unormowania obu instytucji.

Regulacja obowiązku podatkowego zawarta w cytowanym wcześniej przepisie art.4 o.p. ograniczona jest do definicji tego pojęcia, instytucja ta posiada natomiast obszerne uregulowania w poszczególnych ustawach materialnych. Zobowiązanie podatkowe zostało uregulowane w przepisach proceduralnych w sposób całościowy, jest określona: jego definicja, sposób powstawania, wygasania oraz zabezpieczania. Natomiast w przepisach prawa materialnego pojęcie to jest w ogóle pomijane i zastępowane pojęciem „podatek” (*vide* art.6 o.p).

Kolejnym problemem podniesionym w niniejszym rozdziale, jest relacja między obowiązkiem podatkowym a podatkowym stanem faktycznym. W literaturze zauważa się bowiem, że podatkowy stan faktyczny posiada zasadnicze znaczenie „dla istnienia oraz treści powinności podatkowej”³⁹. Podatkowy stan faktyczny kształtuje zakres podmiotowy i przedmiotowy podatku, a jego realizacja to jedyny sposób na powstanie

³⁶ Por. W.Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] T.Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s.345-360; również A.Hanusz, *W kwestii autonomii prawa podatkowego* [w:] A.Kostecki (red.), *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, Kraków 2000, s.63 i nastp.

³⁷ Por. W.Nykiel, *Zasady podatkowe* [w:] B.Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2007r., s.15.

³⁸ Ibidem.

³⁹ A.Nita, *Obowiązek podatkowy*..., s.509.

stosunku podatkowoprawnego ⁴⁰. Ustawodawca normując podatkowy stan faktyczny określa bowiem zachowania, z których zaistnieniem wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Sposób zredagowania i opisanie tego zachowania wpływa na interpretację sytuacji prawnej podatnika, w szczególności na ustalenie zakresu i treści obowiązku podatkowego oraz momentu powstania. Powyższe zagadnienie warte jest rozważenia, ze względu na jedną z przesłanek powstania obowiązku podatkowego oraz opodatkowania według stawki 20 % w podatku od spadków i darowizn oraz w podatku od czynności cywilnoprawnych jaką jest „powołanie się”.

Jest to zachowanie nie zdefiniowane prawnie zarówno we wskazanych ustawach, ale nawet ogólnie w prawie podatkowym. Stąd brak jest możliwości stosowania zarówno wykładni legalnej jak i systemowej. Pojęcie to nie ma nawet jednego rozumienia w ujęciu lingwistycznym. A mimo swej wieloznaczności, która pozwala na dość szeroką interpretację, „powołanie się” stanowi pojęcie skutkujące powstaniem obowiązku podatkowego, jako element podatkowego stanu faktycznego. Stąd też w pracy szeroko i w różnych kontekstach omawiana jest powyższe zachowanie.

⁴⁰ A.Nita, *Obowiązek podatkowy*..., s.509.

1. Obowiązek podatkowy

1.1. Pozycja obowiązku podatkowego w prawie podatkowym

Prawo podatkowe, zarówno proceduralne i materialne, używa stałej siatki pojęć o statusie podstawowym takich jak: podatek, podatnik, obowiązek podatkowy, zobowiązanie podatkowe. Doktryna określa te pojęcia jako „rdzeń instytucjonalny i zarazem pojęciowy”⁴¹ prawa podatkowego. Szczególnie wskazany status uwidacznia się na gruncie prawa podatkowego materialnego, gdzie wskazane pojęcia stanowią „budulec normatywny”⁴² tworzonych przez ustawodawcę instytucji i rozwiązań prawnych zawartych w ustawach podatkowych materialnych, normujących poszczególne podatki. Wśród wymienionych pojęć charakter zasadniczy posiada obowiązek podatkowy⁴³, któremu nadaje się status podstawowego pojęcia materialnego prawa podatkowego, a nawet ogólniej – daninowego⁴⁴. Obowiązek podatkowy wyróżnia niewątpliwie fakt, iż jest to pierwsza instytucja unormowana w ordynacji podatkowej. Umiejscowienie regulacji obowiązku podatkowego w pierwszych przepisach tej ustawy miało zatem swoje uzasadnienie aksjologiczne. Przepis art.4 o.p. określa obowiązek podatkowy, jako wynikającą z ustaw podatkowych nieskonkretyzowaną powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach.

Definicji z art.4 o.p. zarzuca się brak waloru normatywnego, argumentując zawarciem w niej pojęcia nieostrego „nieskonkretyzowana powinność”⁴⁵. Użycie w definicji obowiązku podatkowego ogólnego określenia „powinność” dopuszcza możliwość szerokiej jej interpretacji, jako: „świadomy obowiązek, konieczność, zobowiązanie, świadczenie, zapłata, płatność, danina, ciężar, dług”. W słowniku wskazuje się również, że w dawnej Polsce „powinność” była „jedną z licznych danin i opłat, którymi byli obciążeni chłopci i mieszczaństwo”⁴⁶. Można zatem przyjąć, że wyrażenie powinność stanowi pierwowzór podatku w ujęciu teraźniejszym.

Skoro zatem synonimem „obowiązku” jest właśnie „powinność”, to użycie tego pojęcia w definicji obowiązku prowadzi w istocie do błędu *idem per idem*, gdyż wyraz

⁴¹ Por. L.Etel et. al, *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015, s.112.

⁴² Ibidem.

⁴³ Ibidem, s. 113.

⁴⁴ Por. C.Kosikowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe. Zagadnienia egzaminacyjne i seminaryjne*, Warszawa 2013, s.237

⁴⁵ Uzasadnienie do projektu ustawy Ordynacja podatkowa z dnia 4 lipca 2018r., s.37, www.kdrp.pl

⁴⁶ B.Dunaj, *Słownik języka...*, s.363.

definiowany występuje w części stanowiącej *definiens*. Zawarta w definicji obowiązku podatkowego „powinność” jest „nieskonkretyzowana”, czyli niesprecyzowna, niedookreślona co do treści, co nie pozwala na ustalenie, na czym ma polegać.

Brak skonkretyzowania powinności jest źródłem różnych interpretacji charakteru obowiązku podatkowego. W latach trzydziestych XX wieku sądownictwo administracyjne wypracowało pogląd, że obowiązek to powinność potencjalna, rozumiana jako „abstrakcyjne zobowiązanie do poniesienia ciężaru podatkowego związane przez przepis ustawy z zaistnieniem pewnego stanu faktycznego”⁴⁷. Powinność potencjalna, tym różni się od zobowiązania podatkowego, że to zobowiązanie jest już skonkretyzowanym w sposób prawem przepisany i wymagalnym roszczeniem Państwa. Wskazywano dalej, że „istnienie obowiązku podatkowego jest zupełnie niezależne od formalnych i proceduralnych konsekwencji istnienia tegoż obowiązku podatkowego, postaci wymiaru i płatności podatku”.

W ramach tej koncepcji wysunięto dodatkowo tezę swoistego „wiecznego bytu” obowiązku podatkowego, gdyż założono brak „czasowych ograniczeń” dla prawa wymiaru i obowiązku zapłaty podatku „tak długo (...) póki wszystkie jego konkretne z tego obowiązku wynikłe zobowiązania nie będą skonsumowane”⁴⁸.

Współcześnie, część piśmiennictwa kontynuuje powyższą koncepcję uznając obowiązek podatkowy za powinność potencjalną, jednostkową, która powstaje z chwilą wstąpienia podatnika w zakres obowiązku podatkowego. Powinność ta nie ma jednak liczbowo wyrażonej wielkości podatku do zapłaty⁴⁹. Część piśmiennictwa powyższą koncepcję odrzuca argumentując, że obowiązek podatkowy nie jest powinnością podatkową potencjalną. Potencjalną jest jedynie określona sytuacja, w której znajduje się podmiot prawa, określany mianem podatnika, wobec którego nie skonkretyzowano jeszcze jego praw lub obowiązków określonych w przepisach prawa podatkowego materialnego, ale wobec którego ta konkretyzacja może lub powinna nastąpić ze względu na ich sytuację faktyczną⁵⁰.

Ustawodawca określa w normie podatkowej stan faktyczny i jego następstwa, określając unormowanie „obowiązkiem podatkowym”, lecz w istocie obowiązek ten powstaje dopiero wówczas, gdy ów opisany stan faktyczny zostanie zrealizowany,

⁴⁷ Teza z wyroku NTA z dnia 27 lutego 1934r., L.Rej. 6498/29, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

⁴⁸ Tamże

⁴⁹ H.Dzwonkowski, *Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe (analiza instytucji)*, PiP, 1999, z.2.

⁵⁰ B.Brzeziński, M.Kalinowski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 25 lutego 2014r., II GSK 1524/12*, POP 2015 nr 4, s.307-312; A.Nita, *Obowiązek podatkowy ...*, s.507.

urzeczywistniony przez konkretnego podatnika. Realizacja dotyczy stanu faktycznego, który hipotetycznie opisano w normie podatkowej. Z chwilą, gdy określony podatnik swym zachowaniem realizuje ten hipotetyczny stan, następuje indywidualizacja obowiązku podatkowego, który do tego momentu, był tylko normą, a nie relacją podatnik-wierzyciel podatkowy.

Obowiązek podatkowy w ujęciu art.4 o.p. ma więc charakter zindywidualizowany, ale nieskonkretyzowany⁵¹. Jego powstanie oznacza zaistnienie stosunku prawnopodatkowego pomiędzy wierzycielem podatkowym i podatnikiem, swoistym dłużnikiem podatkowym, ale nie oznacza powstania zobowiązania pieniężnego.

Porównując obowiązek podatkowy to innych zobowiązań pieniężnych, niezbędne jest podkreślenie, iż poza charakterem pieniężnym, nic go nie łączy długiem w rozumieniu prawa cywilnego⁵². Nie można zatem utożsamiać obowiązku podatkowego ze stosunkiem prawnym typu zobowiązaniowego w rozumieniu prawa cywilnego⁵³. Stosunek cywilnoprawny jest bowiem nie tylko skonkretyzowany podmiotowo, lecz również przedmiotowo, łącznie z określeniem kwotowym zobowiązania. Natomiast, by obowiązek podatkowy stał się powinnością podatkową musi podlegać konkretyzacji, czyli przekształceniu w zobowiązanie podatkowe. Dopiero wówczas znana jest kwotowo wysokość powinności podatkowej. Obowiązek podatkowy od zobowiązania cywilnoprawnego wyróżniają też inne cechy szczególne: nierównorzędność podmiotów czy powstawanie jedynie z mocy prawa.

1.2. Ustawowa wyłączność kształtowania obowiązku podatkowego

Podstawowym aktem prawnym kształtującym relacje pomiędzy państwem i obywatelem w zakresie obciążeń podatkowych jest Konstytucja. Zgodnie z jej art.84 „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”.

Z brzmienia cytowanego przepisu wynikają trzy zasadnicze cechy opodatkowania: powszechność, czyli z zasady ogólne, uniwersalne, bez wyjątków

⁵¹ A.Nita, *Obowiązek podatkowy*, s.507

⁵² Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 9 czerwca 2009r. ,I SA/Rz 41/09, LEX nr 512083.

⁵³ A.Rosenkranz, *Ordynacja podatkowa. Opracowanie systematyczne*, Warszawa 1937, s.13.

podleganie każdego podmiotu prawa obowiązku podatkowemu; powiązanie realizacji świadczenia publicznego z uszczupleniem majątku podmiotu zobowiązanego do spełnienia obowiązku podatkowego; wyłącznie ustawowa określoność obowiązku podatkowego.

Wymienioną powszechność opodatkowania rozumie się w ten sposób, że ciężary publiczne, szczególnie podatki, powinny obciążać wszystkie podmioty, u których występują zjawiska stanowiące przedmiot opodatkowania w postaci majątku, przychodu, dochodu, obrotu⁵⁴. Konsekwencją powszechności opodatkowania jest uzasadnianie opodatkowania jedynie na poziomie ogólnym (odnoszącym się do kategorii podatników) a nie indywidualnym, powiązaniem z jednostką będącą podatnikiem danego podatku⁵⁵. Spełnienie przez podmiot zobowiązany ciężaru publicznego zawsze ma wymiar materialno-finansowy, oznaczając ingerencję władzy publicznej w prawo własności, które zgodnie z art.64 Konstytucji podlega ochronie prawnej, ale z możliwością jej ograniczenia. Konstytucja nie określa wprost granic ograniczenia tej ochrony, co oznacza, że prawodawca posiada prawo samodzielnego wyznaczenia granic ochrony prawa własności, co realizuje np. w ramach wyboru źródeł opodatkowania⁵⁶. Ta swoista swoboda ustawodawcy w określeniu granic opodatkowania jest ograniczona konstytucyjnymi zasadami: gwarancji własności i państwa prawnego⁵⁷.

Dla podatnika zasadnicze znaczenie w wyznaczeniu granic opodatkowania mają normy ustawy podatkowej, która określa podmiotowy i przedmiotowy zakres opodatkowania⁵⁸. Swoistą granicą opodatkowania jest obszar, który ustawodawca nie opodatkował (tzw. „milczenie” ustawodawcy), niezależnie od tego, czy było to działanie zamierzone, czy też jest efektem błędu legislacyjnego⁵⁹. Granica ingerencji podatkowej państwa przebiega również w płaszczyźnie gospodarczej, gdyż prawodawca podatkowy winien uwzględniać przy kreowaniu obowiązków podatkowych zachowanie sprawności (wydajności) gospodarczej oraz realne

⁵⁴ Por. J.Orłowski, *Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia*, Studia Prawnoustrojowe, Nr 22 z 2013, s.83.

⁵⁵ Tamże, s.86.

⁵⁶ Por. R.Mastalski, *Prawo podatkowe a gospodarka*, RPEiS, 2005, zeszyt 3, s.5. Zob. E.Fojcik-Mastalska, R.Mastalski, *Źródła prawa podatkowe w świetle Konstytucji z 2 kwietnia 1997r.* [w:] B.Brzeziński (red.) *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Koteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998.

⁵⁷ R.Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, s.20.

⁵⁸ Por. wyrok NSA w Lublinie z dnia 16 lutego 2000r., I SA/Lu 1540/98, LEX nr 40732.

⁵⁹ A.Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika*, Warszawa 2011, s.63.

ekonomicznie możliwości pokrywania potrzeb publicznych przez podmioty podległe władztwu podatkowemu⁶⁰. Unormowania zawarte w Konstytucji określają nie tylko granice ingerencji państwa we własność obywateli, ale przede wszystkim normują na podstawie jakich aktów prawnych można ustanowić obciążenia podatkowe oraz jaki organ władzy może takowe obciążenie ustanowić i w jakim trybie. Cytowany art.84 Konstytucji określa, że źródłem ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, może być wyłącznie ustawa. Również treść przepisów art.2 i art.7 Konstytucji, w których ujęto filary zasady praworządności, nie pozostawia wątpliwości, że jakakolwiek ingerencja ustawodawcy w sferę majątkową obywateli może się odbyć jedynie w formie ustawy⁶¹. Z powyższych norm konstytucyjnych wywieść można wręcz zasadę, że „organy podatkowe mogą egzekwować tylko taki obowiązek podatkowy, który bezpośrednio wynika z treści przepisów prawa⁶². Określenie w art.84 Konstytucji, że źródłem wszelkich świadczeń publicznych może być jedynie ustawa, stanowi ograniczenie obowiązku podatkowego wyłącznie do tych podatków, które są określone w ustawie⁶³. Z brzmienia art.84 Konstytucji można wyprowadzić dodatkowe ograniczenie swobody ustawodawcy we wprowadzaniu obciążeń podatkowych wobec obywateli. Ustawodawcy stawiany jest wymóg nie tylko stanowienia podatków wyłącznie w ustawie, ale również wymóg poszanowania proceduralnych aspektów demokratycznego państwa prawnego, w szczególności zasad poprawnej legislacji⁶⁴.

Realizacja opisanego wymogu oceniana jest pod kątem jednego z podstawowych unormowań zawartych w Konstytucji w art.2 statuującego zasadę demokratycznego państwa prawnego. Ocena ta ukierunkowana jest na badanie, czy stanowione ustawy podatkowe spełniają zasady techniki prawodawczej takie jak: określoność przepisów prawa i przyzwoita legislacja oraz co do bezpieczeństwa prawnego, czyli że respektują zasadę zaufania obywatela do państwa, obejmującą zasady: ochrony praw nabytych, niedziałania prawa wstecz, zakaz wprowadzania zmian w prawie podatkowym w trakcie roku⁶⁵.

Dokonując oceny, czy obowiązujące przepisy podatkowe odpowiadają

⁶⁰ Por. R.Mastalski, *Prawo podatkowe a gospodarka*, s.6.

⁶¹ Por. P.Kryczko, *Źródła prawa podatkowego*, s.110

⁶² Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 14 marca 2011r., II FSP 8/10, ONSA WSA z 2011 r. nr 3, poz.47.

⁶³ Por. J.Kulicki, *Obecny i pożądaný zakres i treść...*, s.23.

⁶⁴ R.Dowgier, *Zasada demokratycznego państwa prawnego jako fundament stanowienia prawa podatkowego* [w:] P.J.Lewkowicz, J.Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010, s.97.

⁶⁵ R.Dowgier, *Zasada demokratycznego państwa prawnego...*, s.97.

wymogom konstytucyjnym, niezbędne jest również uwzględnienie nawiązującego treściowo i funkcjonalnie nawiązuje do art.217 Konstytucji, który stanowi, że „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”.

Z cytowanego przepisu Konstytucji wynika norma, a zarazem „zasada podstawowa należąca do kategorii zasad formalnych”, że skoro wprowadza się powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie, w którym obowiązek podatkowy jest kategorią prawną *erga omnes* i obowiązuje ogół podatników danego podatku, to wszelkie określenia stanów faktycznych skutkujących powstaniem obowiązku podatkowego muszą wynikać wyłącznie z ustawy ⁶⁶, w tym również określenie elementów konstrukcji prawnej podatku wskazanych ⁶⁷.

Wskazanie ustawy jako aktu prawnego jedynie właściwego do regulowania podatków, rozumieć należy w kontekście wyżej wymienionych wymogów z art.2 Konstytucji. Nie wystarczy wyłącznie ustawowe określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, oraz zasad przyznawania ulg i umorzeń czy kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, ale wymienione elementy muszą być jasno i niesprzecznie uregulowane, tak aby uniemożliwiały dowolną interpretację ⁶⁸.

Zachowanie ustawowej regulacji podatków nie wyczerpuje zagadnienia prawidłowej podatkowej legislacji. Z uwagi na zapewnienie gwarancji dla praw i wolności obywatelskich, standarem legislacji podatkowej powinno być formułowanie przepisów podatkowych w sposób poprawny, precyzyjny i jasny. Wymóg jasności należy rozumieć jako nakaz tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od ustawodawcy oczekują respektowania zasady określoności prawa i stanowienia norm prawnych nie budzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw ⁶⁹.

Jasność i zrozumiałość prawa podatkowego wymaga respektowania szczególnych rygorów językowych przy tworzeniu norm podatkowych, nie tylko

⁶⁶ Por. H.Litwińczuk, P.Karwat [w:] H.Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, tom.I, Warszawa 2008, s.59.

⁶⁷ R.Dowgier, *Zasady legislacji podatkowej*, Studia Elckie 2007, nr 7, s.188.

⁶⁸ R.Dowgier, *Zasada demokratycznego...*, s.99.

⁶⁹ R.Dowgier, *Zasady legislacji...*, s.190-191.

ustawowych, ale i o randze podustawowej. Trzeba uwzględniać, że chociaż akty prawa podatkowego formułowane są z pomocą języka prawnego, a więc na ogół zrozumiałego dla osób z wykształceniem prawniczym, to adresatami tych aktów są zazwyczaj osoby, które tego wykształcenia nie mają. Język norm prawa podatkowego, którym posługuje się prawodawca, zasadniczo opiera się na języku potocznym, jednakże występują w normach odrębności związane z nadawaniem przez ustawodawcę znaczenia wyrazów i zwrotów tego języka. Używane w normach wyrazy lub zwroty powinny cechować się jasnością (określonością), która pozwala na unikanie niedopuszczalnej wieloznaczności, a tym samym na ograniczenie luzu interpretacyjnego⁷⁰. Występowanie wieloznaczności pojęciowej może z jednej strony stanowić źródło arbitralnych decyzji organów podatkowych, a z drugiej stanowić pole do nadużyć ze strony podatników⁷¹. Zrozumiałe i jednoznaczne powinny być szczególnie elementy wchodzące w skład podatkowego stanu faktycznego, jak podmiot podatku (kto jest podatnikiem), przedmiot podatku (co podlega opodatkowaniu), czy moment powstania obowiązku podatkowego. Istotną rolę w realizacji wymogu jednoznaczności przepisów podatkowych odgrywają definicje używanych pojęć. Jednoznaczność jest zachowana szczególnie wówczas, gdy ustawodawca definiuje w ustawie używane pojęcie, względnie jego definicja zawarta jest w innej ustawie podatkowej, albo w innej ustawie. Istotne jest, aby dane pojęcie było rozumiane tak samo⁷².

Inaczej jest, gdy ustawodawca dla określenia elementów podatkowego stanu faktycznego, szczególnie dotyczących powstania obowiązku podatkowego i momentu jego powstania, używa pojęć, które w języku potocznym są wieloznaczne, a ich rozumienie ma charakter kontekstowy. W takiej sytuacji zasadniczą rolę odgrywa konstruowanie operatywnych definicji pojęć prawnych na podstawie języka potocznego. Proces definiowania utrudnia fakt, iż wymaga się w jego ramach respektowania warunku zachowania zwyczajowego lub zwykłego rozumienia używanego określenia, co z przyczyn opisanych wyżej jest trudne⁷³.

Konstytucja jako ustawa zasadnicza ogranicza swobodę twórców aktów wykonawczych w kształtowaniu prawa podatkowego, wprowadzając katalog elementów konstrukcyjnych podatku, które mogą być regulowane wyłącznie drogą

⁷⁰ R.Dowgier, *Zasada demokratycznego...*, s.99.

⁷¹ R.Dowgier, *Zasady legislacji...*, s.191.

⁷² R.Dowgier, *Zasada demokratycznego...*, s.99.

⁷³ A.Halas, *Definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych*, Wrocław 2019, s.263-264.

ustawy. Wskazany katalog nie ma charakteru zamkniętego, co oznacza, że normami ustawowymi należy określać również inne nie wymienione w art.217 Konstytucji elementy stosunku daninowego, o ile w zakresie konstrukcji danego podatku posiadają cechę „istotności” lub „zasadniczości”⁷⁴. Za taki element zasadniczy, choć nie wymieniony w art.217 uważa się określenie momentu powstania obowiązku podatkowego⁷⁵. Pozostałe elementy konstrukcyjne podatku nie wymienione w tym przepisie, jako nie będące elementem podatkowoprawnego stanu faktycznego, nie mające już znaczenia „istotnego” dla konstrukcji danej daniny, nie są już objęte wyłącznością ustawową i mogą być objęte unormowaniami rangi podstawowej⁷⁶.

Przepis art.217 Konstytucji ustanawia nie tylko prymat oraz wyłączność ustawy podatkowej w stanowieniu obowiązku podatkowego i jego elementów, ale też potwierdza zasadę wyłączności ustawy w określaniu treści tego obowiązku⁷⁷. Respektowanie tej zasady przez ustawodawcę podnosi rangę norm prawa podatkowego oraz sprzyja ich kompletności, precyzyjności i jednoznaczności.

Wyłączność i zupełność regulacji ustawowej w zakresie podatków dodatkowo wzmacnia gwarancje praw podatnika wobec organów podatkowych⁷⁸. Wypada wskazać, że już z art.92 Konstytucji wynika zasada wyłączności ustawowej w określaniu obowiązków obywatelskich, lecz właśnie art.217 Konstytucji zasadę tę zaostrza⁷⁹. Wymóg ustawowej regulacji podatków uzasadnia fakt, iż prawo podatkowe ma charakter ingerencyjny, jego stanowienie wymaga więc zachowania formy gwarantującej ochronę obywatelom przed arbitralnymi decyzjami organów państwa. Ochronę tę zapewniają: konstytucyjny nakaz nakładania obowiązków daninowych w formie ustawy, oraz respektowanie przy tworzeniu prawa podatkowego podstawowych prawideł legislacyjnych⁸⁰. Jednym z podstawowych warunków prawidłowej legislacji

⁷⁴ Por. Ł.Karczyński, *Podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego*, PN WSS-E, Nr 6 z 2007; wyrok TK z dnia 16 czerwca 1998r., U 9/97OTK 1998/4/51. Zasada wyrażona w tym wyroku jest podkreślana w orzecznictwie np. wyroki : NSA z dnia 17 lutego 2009r., I FSK 1759/07, Legalis nr 179996; NSA z dnia 20 lutego 2013r., II FSK 1256/11, Legalis nr 656137.

⁷⁵ Por. A.Krawczyk-Sawicka, *Reguła ustawowego nakładania podatków i ciężarów publicznych w świetle art.217 Konstytucji RP z 1997*, PPK 2012 nr 2, s.207.

⁷⁶ Por. A.Krawczyk-Sawicka, *Reguła...*, s.200; R.Zelwianiński, *Artykuł 217 Konstytucji RP w praktyce podatkowej*, s.347. Por. wyroki: TK z dnia 9 lutego 1999r., U 4/98, Dz.U. 1999 Nr 20 poz.181; TK z dnia 6 marca 2002r., P 7/00, Dz.U. z 2002r. Nr 23, poz.242; TK z dnia 11 grudnia 2007r., U 6/06, Dz.U. z 2007r., Nr 235 poz.1735; TK z dnia 27 lipca 2009r., K 36/08, OTK z 2009 r., Nr 7/A, poz. 111; TK z dnia 8 grudnia 2009, K 7/08, Dz.U. 2009 Nr 215 poz.1674.

⁷⁷ Por. A.Krawczyk-Sawicka, *Reguła...*, s.200.

⁷⁸ Por. wyrok TK z dnia 9 listopada 1999r., K 28/98, OTK ZU nr 7/1999, poz. 156.

⁷⁹ Zob. szerzej: P.Kryczko, *Źródła prawa podatkowego*, [w:] B.Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucja. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s.110

⁸⁰ R.Dowgier, *Zasady legislacji podatkowej...*, s.188.

podatkowej jest stanowienie obowiązku podatkowego opartego na skonkretyzowanym obowiązku ustawowym, czytelnym dla podatników i płatników danego podatku, a także dla administracji oraz sądownictwa⁸¹. Prawidłowa konkretyzacja obowiązku podatkowego winna się przejawiać w precyzyjnym i jasnym określeniu wszystkich jego elementów składowych, zgodnie z wymogiem zasady zupełności ustawowej podatku⁸².

W imię gwarancji, że obywatela obejmuje lub nie obowiązek podatkowy, wyłącznie w akcie rangi ustawy podatkowej powinny występować również te elementy podatkowego stanu faktycznego, których wprost nie wymienia art.217 Konstytucji, lecz za ich wyłącznie ustawowym sposobem regulacji przemawia ich charakter i znaczenie w obowiązku podatkowym. Przykładem doktrynalnym takiego elementu jest podstawa opodatkowania. Jej unormowanie aktem ustawowym gwarantuje podatnikowi jej niezmiennosc w ramach danego roku podatkowego, gdyż co do zasady elementy obowiązku podatkowego unormowane w ustawie nie podlegają zmianom w ramach danego roku⁸³.

1.3. Dopuszczalność regulacji obowiązku podatkowego w aktach rangi podustawowej

Interpretując łącznie treść art.84 i art.217 Konstytucji można wywieść z tych przepisów normę stanowiącą, iż niedopuszczalne jest wprowadzanie powinności podatkowych, jak też określanie stanów faktycznych je wywołujących, w aktach prawnych niższego rzędu od ustaw⁸⁴. Tymi aktami będą zarówno akty powszechnie obowiązujące i wydane w ramach delegacji ustawowej: rozporządzenia i akty prawa miejscowego (art.94 Konstytucji), jak też akty wewnętrzne (art.93 Konstytucji).

Zasady wyłączności ustawy nie można jednak pojmować „w sposób

⁸¹ Zob. szerzej C.Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warszawa 2004.

⁸² Por. wyroki: TK z dnia 8 lipca 2014r., K 7/13, 69/7/A/2014, Dz.U. z 2014, poz.947; TK z dnia 16 czerwca 1998r. sygn. U 9/97, OTK ZU z 1998 r. Nr 4, poz. 51; TK z dnia 19 lipca 2011r., P 9/09, Dz.U. z 2011r, Nr 160, poz.963; TK z dnia 15 listopada 2011r., P 29/10, Dz.U. z 2011r., Nr 254, poz.1259.

Zob. również A.Gomułowicz, *Ochrona praw i wolności ekonomicznych a granice opodatkowania – zasady i kontrowersje*, RPEiS, 2005, zeszyt 3, s.25

⁸³ R.Dowgier, *Zasady legislacji podatkowej...*, s.189; C.Kosikowski, *Finanse...*, s.207-208. W piśmiennictwie występuje też stanowisko przeciwne, według którego art.217 Konstytucji pomija nie bez przyczyn podstawę opodatkowania, gdyż jako wielkość abstrakcyjna lub konkretna nie należy ona do normy obowiązku podatkowego, tak np. H.Dzwonkowski, *Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, PiP, 1999, Nr 2.

⁸⁴ Por. wyrok NSA w Poznaniu z dnia 18 marca 1999r., I SA/Po 1565/98, POP 2000, zeszyt 6, poz.169.

absolutny”⁸⁵. Względny dynamiki zmian legislacyjnych, a także znaczna ilość oraz różnicowanie celowościowe norm prawnopodatkowych nie pozwalają na pełną i terminową realizację rygoryzmu wyłączności ustawy. Powoduje to konieczność korzystania – w zakresie niewyłączonym m.in. przez art.217 Konstytucji – z upoważnień ustawowych. Akt wykonawczy do ustawy podatkowej może zawierać w swej treści jedynie takie uregulowania, które stanowią uzupełnienie regulacji zastrzeżonej dla materii ustawowej i muszą zarazem spełniać wymagania określone w art.92 ust.1 Konstytucji⁸⁶. W piśmiennictwie występuje stanowisko wypracowane w ramach analizy obowiązującego ustawodawstwa, zgodnie z którym, aktom wykonawczym do ustaw podatkowych pozostawiono do uregulowania zagadnienia uboczne, obejmujące strukturę i funkcjonowanie organów podatkowych, wymianę informacji czy określenie formy dokumentów stosowanych w procesie realizacji obowiązków podatników (informacje, deklaracje, zgłoszenia). W tym ujęciu, akty podustawowe wykorzystywane są jako narzędzie dopełniające konstrukcję poszczególnych podatków, ale jedynie w kwestiach technicznych, co zapobiec ma „przeciążaniu” ustaw podatkowych⁸⁷. W sytuacji, gdy akt wykonawczy do ustawy podatkowej ma regulować uzupełniając elementy normatywne podatku, zarówno na ustawodawcy udzielającemu delegacji do wydania aktu wykonawczego, jak i organie realizującym tę delegację ciąży obowiązek respektowania dyrektyw kierunkowych wyprowadzonych z przepisów art.84 i art.217 Konstytucji. Wymagają one, aby wydany akt pozostawał w zgodności z wytycznymi dotyczącymi jego treści oraz powinien mieć na celu wykonanie postanowień ustawowych, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Z kolei, ustawodawca kreując delegację do wydania rozporządzenia winien uwzględnić art.217 Konstytucji, z której można wyprowadzić zasadę, że w sprawach podatkowych istotne elementy stosunku daninowego powinny być określone w ustawie, a do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny⁸⁸. Przepisy rozporządzenia do ustawy podatkowej nie mogą ingerować w ustawowo określony zakres obowiązku

⁸⁵ B.Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s.184.

⁸⁶ Por. wyroki: TK z dnia 1 września 1998r., U 1/98, Dz.U. z 1998r. Nr 120, poz.786; TK z dnia 6 marca 2002r., P 7/00, Dz.U. z 2002r. Nr 23 poz.242; TK z dnia 27 lipca 2009r., K 36/08, OTK z 2009r., Nr 7/A, poz. 111.

⁸⁷ R.Dowgier, *Zasady legislacji podatkowej...*, s.189.

⁸⁸ Por. wyrok TK z dnia 16 czerwca 1998r. sygn. akt 9/97, LexPolonica nr 329523, OTK 1998, nr 4 poz.51.

podatkowego. Nie jest więc dopuszczalne rozszerzające kreowanie obowiązku podatkowego⁸⁹, w szczególności poprzez określenie jego zakresu podmiotowego lub przedmiotowego⁹⁰ czy momentu powstania⁹¹. Za zgodne z normami konstytucyjnymi piśmiennictwo uznaje opodatkowanie w drodze aktu normatywnego o charakterze podstawowym, pod warunkiem, że realizowane są w toku wydawania tego aktu zasady wyrażone w art.92 Konstytucji, czyli akt wydał organ wskazany w Konstytucji, działając na podstawie szczegółowego upoważnienia określonego w ustawie i w celu jej wykonania, przestrzegając wytycznych dotyczących istoty i treści tego aktu⁹².

Analogiczne stanowisko prezentuje Trybunał Konstytucyjny, który nie wyklucza ustawowego odesłania do uregulowania w drodze rozporządzenia pewnych szczegółowych kwestii związanych z ukształtowaniem daniny pod warunkiem jednak, że ustawa określi ogólne zasady w tym zakresie i udziela wystarczająco precyzyjnych wskazówek co do sposobu ich uregulowania w akcie wykonawczym⁹³.

Rozporządzenie wykonawcze może regulować te normy podatkowoprawne, które wynikają z wyraźnej delegacji ustawowej, a zarazem jedynie te ich treści, które są regulowane przez ustawę upoważniającą do wydania rozporządzenia⁹⁴.

Zatem, jeżeli określonych spraw ustawa nie reguluje, sprawy te nie mogą stać się przedmiotem prawotwórstwa władzy wykonawczej, a unormowania rozporządzenia wykraczające poza granicę unormowań ustawowych mogą się stać podstawą nielegalności tego aktu normatywnego w całości lub w części.

Rozporządzenie jako akt wykonawczy z natury swej i nazwy służy wykonywaniu ustaw. Celem rozporządzenia nie jest modyfikowanie treści ustawy, którą wykonuje, jej uzupełnienie względnie powtarzanie jej postanowień⁹⁵. Rozporządzenie wykonawcze ma własny cel i zakres regulacji: wykonanie i uszczegółowienie postanowień ustawy, ale zakres treściowy rozporządzenia zawsze

⁸⁹ Por. wyrok TK z dnia 27 grudnia 2004 r., SK 35/02, OTK-A 2004/11/119.

⁹⁰ Por. wyroki: WSA w Warszawie z dnia 14 maja 2004r., III SA 3302/02, MPod., 2005 nr 5, s.36; WSA we Wrocławiu z dnia 27 października 2005r, I SA/Wr 940/04, Legalis nr 378292; WSA we Wrocławiu z dnia 25 stycznia 2006r., I SA/Wr 1126/04, Legalis nr 418228; WSA w Białymstoku z dnia 27 czerwca 2006r., I SA/Bk 164/05, LEX nr 192868.

⁹¹ Por. wyrok WSA w Gliwicach z 19 lipca 2007r., III SA/GI 1067/06, Legalis nr 896440.

⁹² Por. A.Krawczyk-Sawicka, *Reguła ustawowego*.... s.201.

⁹³ Por. wyrok TK z dnia 9 lutego 1999r., U 4/98, Dz.U. z 1999r. Nr 20 poz.181; podobnie TK w wyroku z dnia 20 czerwca 2002r., K 33/01, Dz.U.z 2002r. Nr 86, poz.794.

⁹⁴ Por. S.Wronkowska, *Model rozporządzenia jako aktu wykonawczego do ustaw w świetle konstytucji i praktyki*, [w:] A.Szmyt (red.) *Konstytucyjny system źródeł prawa w praktyce*, Warszawa 2005, s.77.

⁹⁵ Por. wyrok TK z dnia 19 maja 1998r., U 5/97, Dz.U. z 1998r., Nr 67, poz.444; wyrok TK z dnia 27 kwietnia 1999r., P 7/98, Dz.U. z 1999r, Nr 40 poz.411.

powiązany jest funkcjonalnie z ustawą upoważniającą⁹⁶. W praktyce legislacyjnej występują jednak przypadki, w których ustawodawca wyjątkowo upoważnia organ wydający rozporządzenie do formułowania w nim treści, które modyfikują treść ustawy. Jest to w sytuacji, gdy przedmiotem regulacji prawnej są te materie społeczne, które cechują się specyfiką “małej stabilności”. W zakresie dopuszczalności modyfikowania ustaw drogą rozporządzeń występują zarówno zdania aprobujące⁹⁷ jak i zdecydowanego sprzeciwu, które ze względu na związek z obowiązującą Konstytucją wypada uznać za aktualne⁹⁸. Rozporządzenia wykonawcze do ustaw podatkowych, ze względu na specyfikę materii, jaką jest obowiązek-ciężar nakładany na obywatela, cechują się szczególnymi wymogami, poczynając od zakresu delegacji ustawowej. Ponieważ akt wykonawczy, jak wynika z jego nazwy, wydawany jest wyłącznie w celu wykonania ustawy, upoważnienie do jego wydania nie może wskazywać w zakresie przedmiotowym tych elementów stosunku prawnopodatkowego, które przesądzają o istocie ciężaru podatkowego. Delegacją ustawową można powierzyć aktom wykonawczym tylko taką materię, która stanowi dopełnienie regulacji materii ustawowej w granicach tej treści, jakie zawiera sama ustawa podatkowa - ta zaś powinna regulować istotę obowiązku podatkowego⁹⁹. Oznacza to, że w sytuacji, gdy ustawa podatkowa nie określa precyzyjnie elementów składowych obowiązku podatkowego, rozporządzenie wykonawcze nie może uzupełniać tych brakujących elementów albo rozszerzać ich zakresu.

Wskazany zakaz nie ma jednak charakteru bezwzględny, gdyż technika legislacji wymaga uzupełniania norm ustawowych normami podustawowymi zawartymi w rozporządzeniach wykonawczych. Co do zasady, rozporządzenie wykonawcze nie może wkraczać w materię normatywną zastrzeżoną dla ustawy i rozszerzyć lub zmodyfikować obowiązków podatkowych zastrzeżonych dla ustawy. Zarazem norma zasadnicza art.84 Konstytucji chroni wyłączność ustawową w zakresie podatków i jednocześnie zawęża obywatelski obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych do tych, które są określone ustawowo.

Z przepisów art.84 i art.217 Konstytucji nie można wyprowadzić jednak zasady,

⁹⁶ Por. S.Wronkowska, *Model rozporządzenia...*, s.78.

⁹⁷ Por. wyroki TK: z dnia 28 maja 1986r., U 1/86, OTK 1986 poz.2 ora z dnia 5 listopada 1986r., K 5/86, OTK 1986 s.7-31

⁹⁸ Por. K.Działocha, *Uwaga 18 do art.92*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, L.Garlicki (red.), Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2001, t. II, s.33

⁹⁹ Wyrok TK z dnia 6 marca 2002r., P 7/00, Dz.U. z 2002r. Nr 23, poz.242, podobnie w wyroku TK z dnia 10 grudnia 2002r., P 6/02, Z.U. 2002 /7A /91.

że obywateli wiążą obowiązki podatkowe w całości określone wyłącznie ustawowo. Obywatele są obowiązani do realizacji obowiązków podatkowych określonych w prawie powszechnie obowiązującym, tj. zarówno w ustawie jak i w rozporządzeniu wykonawczym. Granicę czasową związania obywateli tym prawem określił w swym orzeczeniu Trybunał Konstytucyjny stwierdzając, że z art.217 Konstytucji wynika norma, zgodnie z którą obywatele zobowiązani są do przestrzegania prawa powszechnie obowiązującego tak długo, jak “prawo to nie utraciło mocy obowiązującej z punktu widzenia kształtowania ich indywidualnych i konkretnych praw i obowiązków”. Związanie normą powszechnie obowiązującą dotyczy również organów władzy wykonawczej, które nie mogą odmówić stosowania oraz egzekwowania przepisów podatkowych, nawet w sytuacji wątpliwości co do ich konstytucyjnych.

Przepisy podatkowe prawa powszechnie obowiązują nawet wówczas, gdy nie odpowiadają wymogom z art.217 Konstytucji, wiążą obywateli i organy podatkowe i kształtują obowiązki podatkowe, które często przekształcają się w zobowiązania podatkowe. Uchylenie tych norm, szczególnie podstawowych, jako sprzecznych z ustawą, która upoważniała do ich wydania, nie oznacza, że przestają istnieć obowiązki podatkowe i zobowiązania podatkowe ukształtowane tymi normami.

Utrata mocy obowiązującej przez ustawę czy rozporządzenie nie działa „z mocą wsteczną” i nie „skasuje”, nie anuluje stanów prawnych ukształtowanych na podstawie tego aktu. Można jedynie z mocą wsteczną zmienić ukształtowane już stany prawne “za pomocą odpowiednich, pozytywnych unormowań prawnych”¹⁰⁰.

Inaczej mówiąc, we wskazanym celu ustawodawca musi wydać akt normatywny, który określi status ukształtowanych już obowiązków i zobowiązań podatkowych, i w którym zawrze normy rozstrzygające o ich wymagalności. Dopóty ustawodawca takiego aktu nie wyda, nie ma podstaw prawnych do negowania wykreowanych obowiązków i zobowiązań podatkowych na podstawie derogowanych przepisów, nie można żądać uznania ich za niewymagalne, zwrotu uiszczonych już należności czy umorzenia egzekucji wszczętej celem ich wyegzekwowania. Dopuszczalność kreowania obowiązków podatkowych normami rozporządzeń wykonawczych do ustaw podatkowych spotyka się z krytyką doktryny¹⁰¹. Zauważa się, że z jednej strony na obywatelach ciąży obowiązki podatkowe posiadające cechy, które

¹⁰⁰ Wyrok TK z dnia 6 marca 2002r., P 7/00, Dz.U. 2002 Nr 23 poz.242.

¹⁰¹ Zob. Zdanie odrębne Sędziego TK T.Dębowskiej-Romanowskiej do pkt 6 uzasadnienia w sprawie P 7/00, Dz.U. 2002 Nr 23 poz.242, s.19-22.

można wyprowadzić z brzmienia art.84 i 217 Konstytucji. Jest to nie tylko ich powszechność, ale również stałość i powtarzalność oraz co najistotniejsze ingerencyjność w majątek obywatela, który musi oddawać państwu część swego majątku w ramach podatków. Obywatel jako podatnik zobowiązany jest realizować obok obowiązku podstawowego – obowiązku zapłaty podatku szereg obowiązków instrumentalnych. Realizacja tych wszystkich obowiązków wymaga od obywatela znajomości norm prawa podatkowego nie tylko w zakresie wiedzy ich treści, ale też ich właściwej interpretacji. W zamian obywatel ma prawo oczekiwać od państwa szczególnych gwarancji ochrony praw, w tym ochrony prawa własności.

Na gruncie relacji stosunku podatkowoprawnego obowiązku podatkowego szczególną gwarancją jest przestrzeganie przez władzę ustawodawczą konstytucyjnych norm z art.84 i art.217 i zachowanie do wyłącznej kompetencji władzy ustawodawczej stanowienia obowiązków podatkowych w zakresie wszystkich jego elementów. Taki stan buduje po stronie obywateli zaufanie do państwa oraz szacunek dla prawa.

Oczekuje się przy tym zachowania określonej konstytucyjnie procedury legislacyjnej, lecz również tego, że władza ustawodawcza ustanawia normy ustawowe z zachowaniem najwyższej staranności i posznowanie zasad przyzwoitej legislacji. Realizacja tych wymogów ma tym większy walor, iż normy ustawowe cechują się większą stałością od norm podustawowych, co sprzyja poczuciu pewności prawa u obywateli. Wkraczanie władzy wykonawczej w sferę normodawstwa podatkowego skutkuje u obywateli brakiem pewności prawa a zarazem obniżeniem rangi obowiązków podatkowych kreowanych przez akty nie wymienione w art.84 i art.217 Konstytucji, tj. nie przez ustawy.

Kolejny art.93 Konstytucji wskazuje na występowanie w porządku prawnym dwóch kolejnych kategorii aktów prawnych: uchwał Rady Ministrów oraz zarządzeń Prezesa Rady Ministrów i ministrów. Zgodnie z przepisem Konstytucji, uchwały i zarządzenia mają wyłącznie charakter wewnętrzny i obowiązują tylko jednostki organizacyjnie podległe organowi wydającemu te akty. Zarządzenia wydawane są na podstawie ustaw, ale nie mogą stanowić podstawy decyzji wobec obywateli, osób prawnych oraz innych podmiotów¹⁰². Użyty termin „decyzja” należy rozumieć szeroko, obejmując jego zakresem każdy indywidualny akt prawny kształtujący sytuację

¹⁰² Por. M.Niezgódka-Medek, [w:] S.Babiarz, B.Deuter, B.Gruszczyński, R.Hauser, A.Kabat, M.Niezgódka-Mendek (praca zbiorowa), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa 2013, s.81.

obywatela, osoby prawnej lub innego podmiotu¹⁰³.

Rolą uchwał czy zarządzeń nie jest regulowanie praw i obowiązków podatkowych obywateli, gdyż pozostawałoby to w sprzeczności z zasadą demokratycznego państwa prawnego¹⁰⁴. Wskazane akty zaliczane są w doktrynie do aktów prawa wewnętrznego, gdyż zakres ich podmiotowego oddziaływania prawnego ogranicza się do struktur organizacyjnych podległych organowi, który je wydał¹⁰⁵. Mają one różny charakter: mogą modyfikować lub uzupełniać przepisy postanowienia ustaw i aktów normatywnych wydanych na podstawie ustawy, mogą zawierać normy postępowania niepowiązane treściowo lub kompetencyjnie z ustawami, mogą wyznaczać kierunek interpretacji przepisów prawnych przez podległe organy, mogą przypominać tym organom o obowiązku przestrzegania określonych przepisów¹⁰⁶.

Akt wewnętrzny nie może być podstawą do nałożenia obowiązków czy ograniczenia przyznanych ustawowo uprawnień względem podmiotów znajdujących się poza strukturą organizacyjną podległą organowi wydającemu akt. Zauważa się jednak, że choć adresatami norm zawartych w aktach wewnętrznych nie są na ogół obywatele, to w rzeczywistości normy te mogą oddziaływać mieć wpływ na ich sytuację. Tego rodzaju faktyczny skutek wydania aktu wewnętrznego określa się jako „refleks”¹⁰⁷. Skutek ten przejawiać się może np. w interpretacji i stosowaniu przez organ przepisów prawa podatkowego w sposób jedynie zgodny z interpretacją wskazaną przez organ nadrzędny. Interpretacja zawarta w akcie wewnętrznym nie wiąże wprost obywatela, lecz oddziałuje na jego prawa i obowiązki określone ustawowo, których treść może interpretowana w akcie wewnętrznym inaczej niż przyjmuje dotychczasowa praktyka, orzecznictwo czy doktryna.

Akty prawa wewnętrznego zawarte w art.93 Konstytucji nie wyczerpują katalogu aktów prawa wewnętrznego¹⁰⁸. Pojęcie „zarządzenie” oznacza zatem nie typ konkretnego aktu, lecz formę prawodawstwa, obejmuje więc również : wytyczne, instrukcje, wyjaśnienia, pisma okólne czy okólniki. Te wymienione akty stanowią ważny element polityki nadzoru w trybie kierowniczym nad stosowaniem prawa przez

¹⁰³ Por. wyrok TK z dnia 11 maja 2004r., K 4/03, Dz.U. z 2004r., Nr 122 poz.1288.

¹⁰⁴ Por. A.Gomułowicz, *Prawo powszechnie obowiązujące jako podstawa decyzji podatkowej*, MPod 1997, Nr 10.

¹⁰⁵ W.Płowiec, *Koncepcja aktu prawa wewnętrznego w Konstytucji RP*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Seria Prawo Nr 159, Poznań 2006, s.47.

¹⁰⁶ W.Płowiec, *Koncepcja aktu prawa...*, s.48.

¹⁰⁷ W.Płowiec, *Koncepcja aktu prawa...*, s.50.

¹⁰⁸ Por. wyroki : TK z dnia 1 grudnia 1998r., K 21/98, MPod 1998 Nr 43 poz.615 i TK z dnia 14 kwietnia 2014r., U 8/13, Z.U. z 2014 nr 4A poz.39.

podległe jednostki¹⁰⁹. Celem tych aktów jest usprawnienie działania systemu organów podatkowych i wytyczanie kierunków ich działania¹¹⁰.

Przykładem wytycznych czy instrukcji są interpretacje ogólne i objaśnienia podatkowe wydawane przez Ministra właściwego do spraw finansów publicznych na podstawie art.14a § 1 o.p. Akty prawa wewnętrznego wykorzystuje się wówczas do wyjaśniania prawa podatkowego, które cechuje się złożonością¹¹¹, niejasną i niespójną terminologią oraz brakiem dostatecznej komunikatywności i stabilności¹¹². Wskazane interpretacje i objaśnienia, względnie pisma okólne lub instrukcje nie mogą „zastępować ani modyfikować sensu i znaczenia przepisów powszechnie obowiązujących ustaw, a przy tym ustanawiać lub ograniczać praw podmiotowych wynikających z tych ustaw”¹¹³ i nie stanowią podstawy tworzenia „samoistnych obowiązków w sferze prawa daninowego”¹¹⁴.

W ocenie orzecznictwa, wymienione akty, mimo że wydawane są na podstawie prawnej, „w sprawach ogólnych lub w przypadkach indywidualnych, nie stanowią źródeł prawa powszechnie obowiązującego i tym samym nie mogą stanowić podstawy prawnej decyzji podatkowej”¹¹⁵.

Do pod ustawowych źródeł prawa podatkowego zaliczyć należy również akty stanowione przez organy władzy lokalnej, określane wspólnym mianem akty prawa miejscowego. Nazwa tych aktów wskazuje nie tylko organ je stanowiący, lecz również terytorialny zakres obowiązywania, potwierdzony brzmieniem art.87 ust.2 Konstytucji, zgodnie z którym akty te obowiązują na obszarze działania organów, które je ustanowiły¹¹⁶.

Konstytucyjnym źródłem legislacji lokalnej jest art.94 Konstytucji stanowiący, że akty prawa miejscowego wydawane na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, a organami umocowanymi są organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej¹¹⁷.

¹⁰⁹ K.Teszner, *Administracja podatkowa*, s.222-223

¹¹⁰ Por. B.Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s.211.

¹¹¹ Ibidem, s.199-204.

¹¹² Por. B.Brzeziński, W.Nykiel, *Legislacja podatkowa* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s.147-157.

¹¹³ B.Brzeziński, W.Nykiel, *Legislacja podatkowa*..., s.155.

¹¹⁴ Wyrok NSA z dnia 16 lutego 2000r., I SA/Lu 1540/98, LEX nr 40732.

¹¹⁵ Wyroki: WSA w Poznaniu z dnia 7 września 1989r., SA/Po 226/89, POP 1998, zeszyt 2, poz.47; NSA z dnia 13 marca 2018r., II FSK 632/16, LEX nr 2478581.

¹¹⁶ Zob. M.Paczocha, *Granice władztwa podatkowego gmin (wybrane zagadnienia)*, FK 2000, Nr 6.

¹¹⁷ R.Dowgier, *Uchwała podatkowa jako źródło miejscowego prawa podatkowego* [w:] M.Popławski (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach*, Białystok 2007, s.34. Ten sam Autor

Zasady stanowienia aktów prawa miejscowego, uregulowane w przywołanym art.94 Konstytucji różnią się od omówionych wcześniej zasad wydawania rozporządzeń tym, że upoważnienie do wydania aktu prawa miejscowego może mieć szerszy zakres, a zarazem nie musi spełniać wymogu szczegółowości, ani zawierać wytycznych dotyczących treści aktu prawa miejscowego. Władcze uprawnienia do stanowienia lokalnego prawa podatkowego przyznano organom samorządu terytorialnego, a konkretnie gminom, gdyż w obowiązującym stanie prawnym wyłącznie gminy posiadały własne dochody o charakterze podatkowym¹¹⁸. Wprowadzone rozwiązanie, umożliwiające gminom wpływ na lokalne prawo podatkowe, pozostaje w harmonii z konstytucyjną regulacją samorządu terytorialnego, który uczestniczy w sprawowaniu władzy publicznej, a przysługującą mu w ramach ustaw istotną część zadań publicznych wykonuje w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność (art.16 ust.2 Konstytucji). Wyłączność gmin w stanowieniu lokalnego prawa podatkowego potwierdza art.168 Konstytucji, zgodnie z którym wyłącznie gminy mogą aktami prawa miejscowego ustalać wysokość podatków i opłat lokalnych w granicach określonych w ustawie¹¹⁹. Powyższe uprawnienie gmin stanowi wypełnienie zobowiązania, jakie przyjęła na siebie Polska, ratyfikując Europejską Kartę Samorządu Lokalnego¹²⁰. Kompetencji tej nie posiadają terenowe organy administracji rządowej¹²¹.

Uprawnienie do wydawania określonych w art.168 Konstytucji aktów prawa miejscowego, stanowi element współtworzący system autonomii finansowej i samodzielności finansowej gmin, przy czym nie wyłącza ani nie ogranicza kompetencji ustawodawcy w kształtowaniu systemu podatków lokalnych¹²².

Z art.168 Konstytucji wynika z jednej strony ograniczenie kompetencji jednostek samorządu terytorialnego do kształtowania jedynie wysokości podatków i opłat zaliczonych wyłącznie do kategorii lokalnych¹²³, ale z drugiej strony zobowiązanie ustawodawcy do przekazania w ustawach podatkowych uprawnień gminom, do kształtowania, w drodze aktów prawa miejscowego, tych elementów

podobnie w: *Uchwała rady gminy jako źródło prawa podatkowego*, FK 2007, nr 7-8.

¹¹⁸ Tamże, s.36.

¹¹⁹ Szerzej: R.Dowgier, M.Popławski, *Stanowienie miejscowego prawa podatkowego w gminach*, Warszawa 2009.

¹²⁰ B.Pahl, *Podatki i opłaty lokalne, Teoria i praktyka*, Warszawa 2017, s.19.

¹²¹ R.Dowgier, *Uchwała podatkowa...*, s.36.

¹²² M. Ofiarska, Z. Ofiarski, *Wyznaczanie i ochrona granic samodzielności, w tym finansowej, jednostek samorządu terytorialnego – wybrane aspekty konstytucyjne*, [w] J.Stankiewicz, J.P.Lewkowicz (red.) *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010, s.335.

¹²³ Por. wyrok TK z dnia 9 kwietnia 2002 r., K 21/01, OTK-A 2002 nr 2 poz.17.

konstrukcji podatków i opłat lokalnych, które decydują o ich wysokości ¹²⁴.

W doktrynie prawa podatkowego prezentowany jest pogląd, w myśl którego kompetencja gmin do kształtowania podatków i opłat lokalnych powinna być rozumiana szeroko, co oznacza, że nie może być zawężone jedynie do ustalania stawek tych danin. Gminy posiadają bowiem kompetencje do kształtowanie elementów tych należności budżetowych, takich jak: podstawa opodatkowania, ulgi oraz zwolnienia podatkowe. Stąd też gminy posiadają możliwość stanowienia przez właściwe organy aktów prawa miejscowego, za pomocą których regulują wszystkie elementy konstrukcyjne danego podatku, w zakresie których takie kompetencje daje konkretna ustawa podatkowa. Przy czym podkreślić należy, że kształtowanie wysokości danin lokalnych może następować nie tylko na etapie stanowienia podatkowego prawa lokalnego, lecz również na etapie ale także stosowania tego prawa w drodze indywidualnych ulg uznaniowych przewidzianych przepisami ordynacji podatkowej ¹²⁵.

Kształtowanie lokalnego prawa podatkowego odbywa się aktem określonym jako uchwała organu gminy. Doktryna określiła pięć jej zasadniczych elementów: jest formą wyrażenia woli władzy lokalnej, ma stanowiący charakter, dotyczy wyłącznie członków lokalnej wspólnoty, jej przedmiotem jest sprawa publiczna i jest podejmowana na posiedzeniu organu ¹²⁶.

Przedmiotowy zakres uchwał organu gminy w zakresie podatków określa ściśle art.168 Konstytucji. Uchwały mogą dotyczyć wyłącznie podatków i opłat lokalnych, a ich treścią jest jedynie wprowadzanie oraz ustalanie stawek niektórych opłat lokalnych jak: opłata targowa, opłata miejscowa, opłata uzdrowiskowa, opłata od posiadania psów, opłata reklamowa, a w zakresie innych, jak podatek od nieruchomości, podatek rolny, podatek leśny i podatek od środków transportowych – jedynie ustalanie ich wysokości. Kompetencja gmin nie obejmuje takich elementów jak: podmiot, przedmiot podatku i podstawa opodatkowania ¹²⁷.

Zarazem kompetencja gmin w zakresie ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych, nie ogranicza się jedynie do wprowadzania albo ustalania stawek tych świadczeń. Władztwo to obejmuje kształtowanie również takich jego elementów, jak

¹²⁴ M.Bogucka-Felczak, *Pojęcie i charakter prawny podatku lokalnego na gruncie Konstytucji RP*, Opinie i Analizy Nr 39, 2018, Narodowy Instytut Samorządu Terytorialnego, s.5.

¹²⁵ B.Pahl. *Podatki i opłaty lokalne...*, s.21

¹²⁶ R.Dowgier, *Uchwała podatkowa...*, s.36-37.

¹²⁷ Tamże, s.38.

ulgi, czy zwolnienia podatkowe ¹²⁸, a w zakresie opłaty od posiadania psów i opłat lokalnych wskazane władztwo jest szersze i obejmuje kształtowanie, nie unormowanych ustawowo, zasad ich ustalania i poboru oraz terminów płatności ¹²⁹.

Analiza przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ¹³⁰ wskazuje, że zakres władztwa fiskalnego organów gminy w zakresie wskazanych danin obejmuje kompetencje do: określania wysokości stawek podatkowych, w górnych granicach wynikających z ustawy, wprowadzania zwolnień lokalnych o charakterze przedmiotowym oraz możliwość modyfikacji przyjętych w ustawie metod wymiaru i poboru podatków i opłat lokalnych, poprzez zarządzenie poboru w drodze inkasa ¹³¹.

Władztwo fiskalne gmin jest nie tylko ich uprawnieniem ale też obligatoryjnym zadaniem. Obowiązek ten wynika z faktu, że bez odpowiednich uchwał niemożliwe jest zrealizowanie nałożonych ustawowo podatków i opłat, w szczególności w zakresie stawek danego podatku w roku podatkowym. W przypadku braku odpowiedniej uchwały gminy przed początkiem roku podatkowego, którą dokonuje się podwyższenia albo obniżenia stawek podatków lokalnych, zgodnie z art.20a ust.1 u.p.o.l. obowiązują stawki z roku poprzedniego. Do uchwał podatkowych o charakterze obligatoryjnym należą również te, których zadaniem jest określenie wzorów deklaracji oraz informacji w zakresie podatków: rolnego, leśnego i od nieruchomości ¹³².

Niektóre elementy władztwa fiskalnego gmin mają charakter fakultatywny. W szczególności należą do nich uchwały regulujące ulgi i zwolnienia w zakresie podatków i opłat lokalnych, z zastrzeżeniem określonym w art.1b u.p.o.l., iż część ulg i zwolnień nie może być w żadnym zakresie wprowadzana lub kształtowana przez gminę, ponieważ mają charakter ustawowy, ujęty albo w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych albo w innych ustawach.

¹²⁸ Por. L.Eteł, C.Kosikowski, E.Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006, s.160 i nastp.

¹²⁹ R.Dowgier, *Uchwała podatkowa...*, s.41.

¹³⁰ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. 2023r., poz.70)

¹³¹ M.Bogucka-Felczak, *Pojęcie i charakter...*, s.5.

¹³² R.Dowgier, *Uchwała podatkowa...*, s.41.

1.4. Obiektywizm obowiązku podatkowego

Zgodnie z definicją z art.4 o.p., w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie powstaje stosunek prawny obejmujący powinność przymusowego świadczenia pieniężnego. Wyrażenie „zaistnienie” używane w odniesieniu do obowiązku odgrywa istotną rolę. Wskazuje bowiem adresatom norm podatkowoprawnych: dłużnikom podatkowym i wierzycielom podatkowym, że to nie od ich woli zależy powstanie obowiązku podatkowego.

Ustawodawca używając wyrażenia „zaistnienie” wskazuje, że obowiązek podatkowy, niezależnie od sposobu wymiaru podatku, powstaje z mocy prawa. Powstaje on *ex lege*, a zatem wola organu podatkowego lub wola podatnika nie rozstrzyga czy stosunek ten powstaje¹³³. W szczególności, źródłem obowiązku podatkowego lub zobowiązania podatkowego nie może być umowa cywilnoprawna¹³⁴. Podatnik nie posiada wpływu nie tylko na powstanie obowiązku podatkowego ale również na moment jego powstania¹³⁵.

Skoro obowiązek podatkowy powstaje „zawsze z mocy prawa, samoistnie” to „w przepisach nie ma prawa powinności jego utworzenia”. Dlatego, że to prawo stanowi o „stanie faktycznym lub prawnym, który powoduje jego kreację”¹³⁶. Ta ostatnia uwaga wskazuje na zależność powstania obowiązku podatkowego od zaistnienia stanu faktycznego lub prawnego opisanego w ustawie podatkowej. Jest to w ujęciu normatywnym prawnopodatkowy stan faktyczny składający się z dwóch elementów: podmiotowego (wskazanie podatnika) i przedmiotowego (wskazanie przedmiotu opodatkowania).

W orzecnictwie podkreśla się zasadniczą cechę obowiązku podatkowego, iż jest on „zobiektywizowaną kategorią prawną i faktyczną, co oznacza, że powstaje w warunkach przez prawo określonych, niezależnie od woli podmiotów temu obowiązkowi podlegających, czy też podmiotów ustawowo zobowiązanych do stosowania różnych środków jego realizacji”¹³⁷. Cecha obiektywizmu obowiązku podatkowego oznacza, że jest on automatycznie kształtowany, z mocy prawa i bez

¹³³ Por. wyrok NSA z dnia 26 maja 1993r., III SA 2017/92, POP 1997, nr 1, poz. 1.

¹³⁴ Wyrok SN z dnia 18 kwietnia 2002r., III RN 170/01, Rzeczpospolita 2002, nr 92, s. C2.

¹³⁵ Por. wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2019r., I FSK 78/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

¹³⁶ M.Niezgódka-Medek [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz...*, s.83.

¹³⁷ Wyrok NSA z 6 dnia sierpnia 1992r., III SA 709/92, POP 1993, z.4, poz.62; podobnie: wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2003r., FSA 2/02, ONSA 2003, nr 3, poz.84. Zob. wyroki: WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 23 lutego 2010r., I SA/Go 581/09, Legalis nr 221344; WSA w Krakowie z dnia 4 lipca 2008r., I SA/Kr 851/07, Legalis nr 185312.

konieczności czynności władczych organów podatkowych – kształtuje się obowiązek podatkowy, zobowiązanie podatkowe oraz termin jego płatności ¹³⁸.

Z obiektywizmu obowiązku podatkowego wynika jego przymusowość, przejawiająca się objęciem nim konkretnego podatnika niezależnie od jego woli, jak też woli organu podatkowego. Zarówno podatnik jak i organ podatkowy pozbawieni są swobody decyzyjnej względem podlegania obowiązkowi podatkowemu. W obowiązek podatkowy nie można wstąpić lub obciążyć tym obowiązkiem wbrew zapisowi normy podatkowoprawnej, tak samo jak nie można wbrew tej normie być z obowiązku zwolnionym z woli organu podatkowego ¹³⁹. Nie jest to dług w rozumieniu cywilnoprawnym, z którego można zwolnić się na podstawie postanowień umownych ¹⁴⁰. Treść umowy cywilnoprawnej mającej wpływ na kształtowanie obowiązku podatkowego, wywołuje skutek wyłącznie między jej stronami i nie może modyfikować wskazanego, ponieważ ma on charakter stosunku administracyjnego oraz wynika wprost z prawa podatkowego, zarówno w zakresie podmiotowym lub przedmiotowym ¹⁴¹. Wykluczenie tej możliwości, to konsekwencja zindywidualizowanego charakteru obowiązku podatkowego, związanego z konkretnym podatnikiem. Nie ma zatem prawnej możliwości uwolnienia się od powinności podatkowej poprzez przeniesienie jej na osobę trzecią w drodze czynności cywilnoprawnej ¹⁴². Obowiązek podatkowy ciąży na podatniku niezależnie od tego czy posiada on świadomość podlegania obowiązkowi podatkowemu ¹⁴³. Doktryna i orzecznictwo konsekwentnie obstają przy stosowaniu w zakresie prawa podatkowego zasady *ignorantia iuris nocet* ¹⁴⁴. Uważa się, iż przepisy regulujące obowiązek podatkowy mają charakter przepisów powszechnie obowiązujących, dostępnych do wiadomości każdemu podatnikowi ¹⁴⁵. Podatnik nie może uzasadniać brak realizacji

¹³⁸ Zob. uzasadnienie wyroku TK z dnia 6 marca 2002r., P 7/00, Dz.U. 2002 Nr 23 poz.242.

¹³⁹ Por. wyrok NSA z dnia 24 maja 1993r., III SA 2017/92, FK 1994, Nr 4, s.69.

¹⁴⁰ Por. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 9 czerwca 2009 r., I SA/Rz 41/09, LEX nr 512083.

¹⁴¹ Por. R.Dowgier, *Przepisy prawa materialnego zawarte w Ordynacji podatkowej* [w:] M.Popławski (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach*, Białystok 2007, s.67; zob. wyroki NSA: z dnia 25 listopada 1992r., SA/Kr 1838/92, POP 1993, z.4, poz. 63; z dnia 30 grudnia 1991r., SA/P 1562/91, POP 1993 nr 4, poz. 62.

¹⁴² Por. wyroki NSA: z dnia 21 października 1992r., SA/Kr 930/92, POP 1997, z. 3, poz.60; z dnia 29 czerwca 2006 r., II FSK 842/05, LEX nr 242985.

¹⁴³ Por. W.Morawski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 4 grudnia 1997r., SA/Sz 2018/96*, POP 1999, nr 5, s.487.

¹⁴⁴ Por. A.Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s.138.

s.138; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 listopada 2010r., III SA/Po 609/10, LEX nr 753299.

¹⁴⁵ Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 3 lutego 2016r., I SA/Gd 1208/15, Legalis nr 1431192.

obowiązku podatkowego treścią umowy cywilnoprawnej¹⁴⁶, jak też swoim zawinionym lub niezawinionym zachowaniem¹⁴⁷.

¹⁴⁶ Por. R.Dowgier, *Glosa do wyroku NSA z dnia 29 czerwca 2006r., II FSK 1505/05*, PPLiFS 2008, 7-8, s.27.

¹⁴⁷ Por. wyroki WSA w Poznaniu: z dnia 6 listopada 2009r. III SA/Po 479/09, Legalis nr 712985; z dnia 18 listopada 2010r., III SA/Po 610/10, LEX nr 757300,

1.5. Powstanie i skutki powstania obowiązku podatkowego

Ustawy podatkowe wyznaczając moment powstania obowiązku podatkowego określają go w sposób precyzyjny i konkretny stosując sformułowanie: „powstaje z chwilą”¹⁴⁸. Występuje ono nieprzypadkowo, gdyż intencją ustawodawcy jest wyraźne wyznaczenie chwili, w której dłużnika podatkowego i wierzyciela podatkowego zaczyna łączyć więź zobowiązaniowa, określana mianem stosunku podatkowoprawnego. Wskazana w ustawach „chwila powstania” pozostaje zawsze w relacji do określonego zaistniałego zdarzenia: nabycia, wystawienia faktury, czynności itp. Momentem zawiązania stosunku podatkowoprawnego jest moment wyznaczony przez normy prawa materialnego. Obiektywizm i automatyzm obowiązku podatkowego oznacza, że momentem tym jest chwila, w której konkretny podmiot znajdzie się w sytuacji określonej w hipotezie normy wyprowadzonych z przepisów określonej ustawy podatkowej¹⁴⁹.

Ustawa podatkowa określa *a priori* stan faktyczny lub prawny, którego zrealizowanie przez podatnika skutkuje według przepisów tej ustawy powstaniem obowiązku podatkowego. Zachowanie podatnika nie stanowi dla powstania obowiązku podatkowego elementu decydującego. Stąd, ustalenie czy zachowanie podatnika było ukierunkowane na powstanie obowiązku podatkowego jest prawnie bez znaczenia. Każde bowiem zachowanie podatnika, również niezamierzone, prowadzi do obowiązku podatkowego, jeżeli stanowi realizację hipotezy normy prawnej kreującej ten obowiązek. Ustalenie momentu powstania obowiązku nie zawsze przebiega w sposób prosty, gdyż zaistnienie zdarzenia może mieć różny wymiar czasowy. Zdarzenia mogą występować w danym uchwytym momencie, mogą trwać przez dłuższy czas. Mogą też mieć charakter jednorazowy, powtarzalny lub trwałe. Wspólną cechą zdarzeń jest to, że „zachodzą w określonym czasie”¹⁵⁰.

W polskim prawie podatkowym uwzględniono powyższy aspekt temporalny stosując dwa sposoby określenia momentu powstania obowiązku podatkowego względem dwóch różnych stanów faktycznych: otwartego i zamkniętego.

W otwartym stanie faktycznym „prawnopodatkowe stany faktyczne dotyczą

¹⁴⁸ Normowanie obowiązku podatkowego w ustawach materialnych nie jest ugruntowaną i obligatoryjną praktyką. Przykładowo w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych ustawodawca nie używa pojęcia "obowiązek podatkowy" oraz nie wskazuje *expressis verbis* momentów jego powstania. Por. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 16 grudnia 2009r., I SA/Bk 498/09, Legalis nr 327921.

¹⁴⁹ Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 2 listopada 2017r., I SA/Kr 829/17, Legalis nr 1801550.

¹⁵⁰ Ibidem.

zdarzeń i działań występujących w pewnym przedziale czasowym”¹⁵¹. Ustawa podatkowa nie określa wprost momentu powstania obowiązku podatkowego, a wynika on z „całokształtu przepisów regulujących dany podatek”¹⁵². W podatkach, w których występuje wskazany stan faktyczny, obowiązek podatkowy rozpoczyna się w określonym czasie, a po pewnym okresie następuje ustalenie na jego podstawie zobowiązania podatkowego¹⁵³. Stan ten ma zatem ramy czasowe i zamyka się w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego (roku, miesiąca bądź kwartału).

W zamkniętym stanie faktycznym obowiązek i zobowiązanie podatkowe powstają jednocześnie „z tego samego stanu faktycznego i trudno je w praktyce rozdzielić”¹⁵⁴. Wówczas niezbędne jest „normatywne określenie momentu powstania obowiązku podatkowego”¹⁵⁵. Wówczas „prawodawca ustala sam moment powstania obowiązku podatkowego”¹⁵⁶. Powstawanie obowiązku podatkowego obejmuje również, poruszany w literaturze, problem wielokrotności powstawania obowiązku podatkowego¹⁵⁷. Doktryna przypomina, że polskiemu prawu podatkowemu nie jest znana koncepcja dwukrotnego powstawania obowiązku podatkowego w następstwie tego samego podatkowego stanu faktycznego¹⁵⁸. Za powyższym przemawia brzmienie przepisu art.4 o.p., z którego wynika, że powstanie obowiązku podatkowego wiąże się ściśle z zaistnieniem zdarzenia. Pojęcie „zdarzenia” użyto w liczbie pojedynczej, co zapewne było przemyślanym założeniem ustawodawcy. Zatem przepis ten odczytać można w ten sposób, że z jednego zdarzenia powstaje jeden obowiązek podatkowy.

Orzecznictwo rozpoznając kwestię powstawania obowiązku podatkowego dotyczącego konkretnego podatku, względem jednych podatków dopuszcza powstawanie obowiązku po raz kolejny, względem innych podatków taką sytuację wyklucza. Trybunał Konstytucyjny nie neguje wielokrotności powstawania obowiązku podatkowego, ale wskazuje w swych orzeczeniach, że ustawodawca wprowadzając taką możliwość powinien uszanować zasadę określoności prawa podatkowego¹⁵⁹.

¹⁵¹ R.Mastalski, *Prawo podatkowe*, s.205.

¹⁵² Ibidem.

¹⁵³ Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 grudnia 2009r., III SA/Wa 1981/09.; R.Mastalski, *Prawo*, s.207.

¹⁵⁴ R.Mastalski, *ibidem*, s.206.

¹⁵⁵ Tamże, s.205

¹⁵⁶ E.Fojcik-Mastalska, R.Mastalski (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013, s.326.

¹⁵⁷ M.Kwietko-Bębnowski, *Ordynacja podatkowa. 366 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013, s.56.

¹⁵⁸ A.Nita, Glosa do wyroku NSA z dnia 26 września 2011r., II FSK 513/10, POP 2012, z.1, poz.1, s.35.

¹⁵⁹ Por. uchwała TK z dnia 16 kwietnia 1994r., W 11/93, OTK 1994, nr 1, poz.22; uchwała TK z dnia 26 kwietnia 1994r., W 13/95, OTK 1996, nr 2 poz.12; wyrok TK z dnia 13 września 2011r., P 33/09, OTK-A 2011, nr 7, poz.71; por. *Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*.

Ustawodawca decydując się na wielokrotność powstawania obowiązku podatkowego powinien określić co się dzieje z dotychczasowym obowiązkiem oraz na jakich warunkach powstają kolejne obowiązki podatkowe ¹⁶⁰. Jeżeli brak jest takiej regulacji, to w literaturze występuje pogląd, że „obowiązek podatkowy powstaje tylko raz i trwa aż do jego ewentualnego wygaśnięcia” ¹⁶¹.

Powstanie obowiązku podatkowego jest źródłem szeregu skutków. Jednakże, ani art.4 o.p. ani żaden inny przepis prawa podatkowego ogólnego ich nie określa skutków. Odpowiedzi w tym zakresie należy więc szukać nie w przepisach proceduralnych, a w przepisach materialnych, gdyż to one regulują konkretne zdarzenia skutkujące powstaniem obowiązku podatkowego, moment jego powstania, jak też następstwa powstania tego obowiązku.

Dla podatnika powstanie obowiązku podatkowego następuje automatycznie, a następstwem jest konieczność zachowania się jego zgodnie z treścią normy prawnopodatkowej ¹⁶², która określa zakres podmiotów oraz okoliczności, z którymi prawo łączy obowiązek spełniania świadczeń pieniężnych, jak też jakie czynności należy podjąć dla prawidłowej jego realizacji ¹⁶³. Realizacja obowiązków przez podatnika zagwarantowana jest przymusem prawnym, z którego mogą korzystać organy podatkowe, szczególnie w zakresie spełnienia świadczenia pieniężnego ¹⁶⁴.

Wskazane świadczenie pieniężne stanowi nie tylko definicyjny element obowiązku podatkowego, którego termin wykonania określają ustawy podatkowe. To również zobowiązanie, którego realizacja może zostać zabezpieczona rzeczowo lub przymusowo, nawet przed terminem płatności, a zawsze jest chroniona przepisami normującymi odpowiedzialność karnoskarbową. Powinność tę poprzedza lub towarzyszy jej szereg obowiązków instrumentalnych dotyczących podatnika np. złożenie deklaracji podatkowej, której celem jest ujawnienie zgodnych z rzeczywistością zdarzeń znaczących dla tego obowiązku oraz prawidłowej ich oceny

Wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zagadnień związanych z procesem legislacyjnym, Warszawa 2015, s.62 i nastp. Zobacz również : D.Maczyński, R.Sowiński, *Jasność prawa podatkowego jako warunek poprawnej legislacji*, RPRiS 2005, zeszyt 3, s.39 i nastp.

¹⁶⁰ M.Kwietko-Bębnowski, *Ordynacja podatkowa...*, s.57.

¹⁶¹ Tamże, s.57.

¹⁶² Por. J.Szczepaniak, *Obowiązek podatkowy – próba...*, s.4

¹⁶³ Por. J.Małecki, *Z problematyki sankcji w prawie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT* [w:] B.Brzeziński, J.Głuchowski, C.Kosikowski, R.Mastalski (red.) *Księga Pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego, Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s.155; A.Gomułowicz, *Podatki a etyka*, s.138.

¹⁶⁴ Por. A.Gomułowicz, *Podatki a etyka*, s.138.

prawnej¹⁶⁵. Wraz z powstaniem obowiązku podatkowego, podatnik staje się beneficjentem szeregu praw: do ulg i zwolnień podatkowych, do odliczeń od podatku, żądania zwrotu podatku lub jego nadwyżki albo nadpłaty itp. Powstanie obowiązku podatkowego stanowi więc moment objęcia podatnika nie tylko szeregiem powinności pieniężnych i instrumentalnych wobec wierzyciela podatkowego, ale również momentem, od którego może korzystać z szeregu uprawnień, których realizacja spoczywa na tym wierzycielu.

¹⁶⁵ Wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00, Dz.U. 2002 nr 23 poz.242.

1.6 Charakter obowiązku podatkowego

Obowiązek podatkowy nie posiada jednolitego znaczenia. Ustawodawca tego zagadnienia w ramach definicji z art.4 o.p. w ogóle nie normuje, stąd lukę tę podejmuje się wypełniać nauka prawa podatkowego. Wyróżnia ona obowiązek podatkowy w znaczeniu szerszym – abstrakcyjnym, który „jest odzwierciedlony w treści norm wyprowadzonych z przepisów prawa podatkowego” oraz węższym – zindywidualizowanym, kiedy normy te znajdują zastosowanie względem konkretnego podmiotu, który znajduje się w sytuacji określonej w ich hipotezach ¹⁶⁶.

Obowiązek w ujęciu abstrakcyjnym dotyczy reguł podatkowych, które unormowano w ustawach obejmujących i określających stan prawnopodatkowy i faktyczny jak też jego następstwa prawne. Abstrakcyjny charakter obowiązku podatkowego wyraża się w tym, że normy prawne określające sytuacje faktyczne lub prawne, jakie mają być przedmiotem podatku, łączą te sytuacje z obowiązkiem uiszczenia świadczenia podatkowego ¹⁶⁷. Wynika on „z podatkowoprawnego stanu faktycznego” ¹⁶⁸ i jest „wyrażony w normie podatkowoprawnej określającej podatkowoprawny stan faktyczny i jego konsekwencje” ¹⁶⁹. Skrótowo się określa obowiązek w piśmiennictwie, jak „nic innego jak reguły rządzące opodatkowaniem” ¹⁷⁰. Abstrakcyjne ujęcie obowiązku podatkowego nawiązuje do jego roli w materialnym prawie podatkowym, gdzie co do „warunków podmiotowych, przedmiotowych oraz momentu powstania - określany jest przez normy podatkowoprawne, w szczególności te, które określają „podmiotowy i przedmiotowy zakres poszczególnych podatków”¹⁷¹.

Charakter abstrakcyjny obowiązku dotyczy nie tylko zobowiązania, „lecz także innych pochodnych obowiązków podatnika (głównie obowiązków proceduralnych); można go też określić jako „normatywny poprzednik zobowiązania podatkowego, stanowiący swego rodzaju pomost pomiędzy abstrakcyjnym a konkretnym stosunkiem prawnym” ¹⁷². Abstrakcyjny obowiązek podatkowy zawiera w sobie treści norm

¹⁶⁶ Por. M.Niezgódka-Medek [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, s.80.

¹⁶⁷ Wyrok NTA z dnia 27 lutego 1934r., L.Rej. 6498/29 definiował obowiązek podatkowy jako abstrakcyjne zobowiązanie do poniesienia ciężaru podatkowego, związane przez przepis ustawy z zaistnieniem pewnego stanu faktycznego

¹⁶⁸ C.Kosikowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe. Zagadnienia egzaminacyjne i seminaryjne*, s.238.

¹⁶⁹ Por. M.Niezgódka-Medek [w:] *Ordynacja podatkowa*, s.80.

¹⁷⁰ Ibidem.

¹⁷¹ B.Brzeziński, *Zobowiązania podatkowe* [w:] J.Gołuchowski (red.), *Prawo podatkowe*, Toruń 1993, s.37.

¹⁷² B.Brzeziński, *Zobowiązania...*, s.37.

zawartych w przepisach prawa podatkowego¹⁷³. W tym ujęciu obowiązku podatkowego obok obowiązku podstawowego „świadczenia pieniężnego” wyróżnia się również obowiązki o tzw. instrumentalnym charakterze, które sprowadzają się do ujawnienia organom podatkowym stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu¹⁷⁴. Są one niezbędne do prawidłowego wykonania obowiązku podatkowego, jak np. prowadzenie ksiąg podatkowych i innych ewidencji, składanie deklaracji, poddanie się czynnościom sprawdzającym¹⁷⁵.

Połączenie razem obowiązku podstawowego (zwanego również materialnym) i obowiązków instrumentalnych (zwanych również formalnymi) stało się przyczynkiem do wypracowania w doktrynie „konstrukcji kompleksowego obowiązku podatkowego”¹⁷⁶ zwanego inaczej „obowiązkiem podatkowym w znaczeniu szerokim”¹⁷⁷. W koncepcji złożonego obowiązku podatkowego określa się go, jako „konglomerat wszystkich tych obowiązków”¹⁷⁸ – zarówno podstawowego, jak i instrumentalnych. Koncepcja ta przyjmuje, że wszystkie te obowiązki składają się na ogólne, „zbiorcze pojęcie obowiązku podatkowego”¹⁷⁹.

Szerokie ujmowanie obowiązku podatkowego jest rezultatem konsekwentnego przyjęcia założenia, w którym „wszelkie powinności podatkowe, zarówno formalne jak i materialne – mają swoje źródło w postaci realizacji tego samego podatkowego stanu faktycznego”¹⁸⁰. Takie ujęcie obowiązku podatkowego oznacza to, że nie można go pojmować jedynie przez pryzmat powinności pieniężnej, a co za tym idzie traktować jedynie jako instytucjonalny poprzednik a zarazem źródło powstania zobowiązania podatkowego. Podatnik będąc podmiotem biernym stosunku prawnopodatkowego jest zobowiązany podejmować określone działania o charakterze formalnym pomimo, że nie są one wprost wyartykułowane w treści art.4 o.p.¹⁸¹

W stosunku do powyższej koncepcji podnoszone są w doktrynie zastrzeżenia akcentujące, że „nie zawsze chwila powstania formalnej powinności podatkowej jest

¹⁷³ Por. B.Brzeziński, A.Olesińska, *Prawo podatkowe*, Toruń 2001, s.33.

¹⁷⁴ Por. P.Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007, s.158.

¹⁷⁵ J.Szczepaniak, *Obowiązek podatkowy – próba...*, s.5.

¹⁷⁶ Ibidem.

¹⁷⁷ B.Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa...*, s.167.

¹⁷⁸ B.Brzeziński, T.Dębowska-Romanowska, M.Kalinowski, W.Wójtowicz, *Prawo finansowe*, Warszawa 2010, s.153–154.

¹⁷⁹ B.Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa...*, s.167.

¹⁸⁰ A.Nita, *Obowiązek podatkowy...*, s.525.

¹⁸¹ Por. J.Pinkowski, *Powstanie obowiązku podatkowego – wybrane problemy teoretyczne i praktyczne*, cz. I, DP-BISP 2006 Nr 4, s.23.

tożsamy z zaistnieniem materialnego obowiązku podatkowego”¹⁸². W wielu przypadkach obowiązek proceduralny nie znajduje bowiem swojego odpowiednika w obowiązku materialnym, nie dochodzi do ukształtowania obowiązku podatkowego w postaci powinności zapłaty, a konsekwentnie dalej również zobowiązania podatkowego. Wskazuje się też, że definicja art.4 o.p. nie zawiera treści wskazującej na występowanie obowiązków proceduralnych, jak również na fakt, iż najpierw zgodnie ze wskazanym przepisem powstaje materialny obowiązek podatkowy, a dopiero w związku z nim obowiązki proceduralne służące ustaleniu zobowiązania podatkowego¹⁸³.

Obowiązek zindywidualizowany to obowiązek, który powstaje w momencie zaistnienia przesłanek ustawowych opodatkowania, czyli chwili kiedy zdefiniowany podatnik spełnia warunki, z którymi ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Moment powstania zindywidualizowanego obowiązku podatkowego, jest zarazem chwilą, w której zawiązuje się stosunek podatkowo prawny między konkretnym podmiotem a związkiem publicznoprawnym.

Rozumienie obowiązku podatkowego w znaczeniu indywidualnym odnosi się do sytuacji prawnej podatnika i wskazuje, że obowiązek podatkowy to inaczej stan prawny powstający wówczas, gdy „konkretny podmiot spełni przewidziane przez ustawę warunki (przesłanki), od których zależy opodatkowanie”¹⁸⁴. W tej koncepcji powinność (obowiązek) podatnika jest następstwem spełnienia ustawowych przesłanek, albo inaczej wystąpienie po stronie podatnika zachowania lub zdarzenia określonego w normie ustawowej skutkuje powstaniem tej powinności.

Obowiązek podatkowy w ujęciu indywidualnym nie jest traktowany jako powinność potencjalna opisana jedynie hipotetycznie w normie prawnej¹⁸⁵. Przyjmuje się, że powstaje wówczas, gdy konkretny podmiot znajdzie się w sytuacji opisanej w przepisach prawa podatkowego (spełni warunki w nim określone) i w następstwie poddany zostanie konsekwencjom, jakie normy te przewidują (w szczególności konieczność zapłacenia podatku)¹⁸⁶. Inaczej mówiąc indywidualizacja obowiązku względem konkretnego podmiotu następuje, gdy „spełni przesłanki, od których zależy opodatkowanie”¹⁸⁷.

¹⁸² A.Nita, *Obowiązek...*, s.525.

¹⁸³ A.Nita, *Obowiązek...*, s.525.

¹⁸⁴ Ibidem.

¹⁸⁵ Ibidem, s.507.

¹⁸⁶ Por. A.Olesińska, *Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu*, Toruń 2007, s.35-36.

¹⁸⁷ W.Nykiel (red.), *Polskie prawo podatkowe*, s.32.

W doktrynie są głosy polemiczne, wskazujące, że w zakresie obowiązku podatkowego mamy do czynienia z sytuacją, którą teoria prawa określa jako sytuację prawnie potencjalną¹⁸⁸. Wówczas obowiązek podatkowy jest sytuacją, w której wobec podmiotu prawnego nie zostały jeszcze skonkretyzowane prawa lub obowiązki określone w przepisach prawa materialnego, ale ta konkretyzacja powinna albo może wystąpić ze względu na sytuację faktyczną, w której ten podmiot się znajduje¹⁸⁹.

W zindywidualizowanym obowiązku podatkowym, normy prawa podatkowego, które w swej treści określają abstrakcyjny, hipotetyczny obowiązek, znajdują zastosowanie do konkretnego podmiotu, który znalazł się w sytuacji określonej hipotetycznie¹⁹⁰. Skutkiem indywidualizacji obowiązku podatkowego jest powstanie sytuacji prawnej, w której wierzyciel podatkowy uzyskuje uprawnienie do żądania od podatnika spełnienia świadczenia podatkowego¹⁹¹.

Analiza brzmienia definicji obowiązku podatkowego zawartej w art.4 o.p. uzasadnia tezę, że nawiązuje ona do doktrynalnego pojęcia konkretyzacji świadczenia podatkowego, czyli do określenia wielkości (wysokości) tego świadczenia¹⁹². Obowiązek podatkowy, w znaczeniu nadanym przez ww. art.4 o.p., stanowi poprzednik zobowiązania podatkowego, a zatem jego charakter ogranicza się do powinności-obowiązków materialnych. Obowiązek podatkowy w takim ujęciu nie obejmuje obowiązków instrumentalnych (formalnych), które mogą występować przed, razem lub po wykonaniu przez podatnika niesprecyzowanego obowiązku materialnego, przekształconego w sprecyzowane zobowiązanie podatkowe. Formalne obowiązki podatkowe nie są bowiem związane z zaistnieniem obowiązku podatkowego, choć mogą towarzyszyć w jego powstawaniu. Obowiązki formalne obciążają podatnika często zanim w ogóle powstanie obowiązek podatkowy, a nawet wówczas, gdy obowiązek ten nie powstanie. Do ich powstania wystarcza realizacja podatkowego stanu faktycznego, który nie musi doprowadzić do powstania zobowiązania podatkowego. Omawiając obowiązek podatkowy niezbędne jest określenie jego istoty, która jest doktrynalnie różnie rozumiana.

¹⁸⁸ Zob. szerzej: J.Filipek, *Stosunek administracyjno-prawny*, Kraków 1968; J.Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016.

¹⁸⁹ Por. B.Brzeziński, *Glosa do wyroku NSA z dnia 25 lutego 2014r., II GSK 1524/12*, POP 2015 Nr 4, s.307.

¹⁹⁰ B.Brzeziński, M.Kalinowski, A.Olesińska (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2015, s.33

¹⁹¹ Por. B.Brzeziński, *Ordynacja podatkowa*, s.38.

¹⁹² Por. W.Nykiel, *Polskie prawo podatkowe*, s.32.

Według pierwszego poglądu, nawiązującego wprost do definicji ustawowej obowiązku podatkowego, jego istota polega wyłącznie na powinności materialnej, czyli na nieskonkretyzowanym obowiązku spełnienia świadczenia pieniężnego (podatku) ¹⁹³.

Drugi pogląd, określając istotę obowiązku podatkowego nawiązuje do stosunku prawnopodatkowego, który ma charakter idealny lub realny. Obowiązek podatkowy to stosunek o charakterze idealnym, natomiast zobowiązanie podatkowe, to stosunek realny. W tym ujęciu obowiązek podatkowy to taki stosunek prawnopodatkowy, który powstaje poprzez zaistnienie zdarzeń uzasadniających opodatkowanie, ale nie jest jeszcze (tak jak zobowiązanie podatkowe) przekształcony w regułę powinno zachowania się, która określa jednostkowego adresata i konkretne zachowanie się ¹⁹⁴.

Trzeci pogląd, opisuje istotę obowiązku podatkowego w oparciu o konstrukcję podatkowoprawnego stanu faktycznego, który jest ustawowym stanem faktycznym materialnej normy prawnopodatkowej. Norma ta określa: przedmiot, podmiot, podstawę opodatkowania i stawki podatkowe, składające się razem na obowiązek podatkowy ¹⁹⁵.

1.7. Podatkowy stan faktyczny a obowiązek podatkowy

Abstrakcyjne ujęcie obowiązku podatkowego obejmuje z jednej strony podatkowy stan faktyczny, a z drugiej – jego następstwa prawne, które razem składają się na wskazany obowiązek ¹⁹⁶. Szczególne znaczenie ma w tej relacji podatkowy stan faktyczny zwany zamiennie podatkowoprawnym stanem faktycznym.

Wskazane pojęcie nie jest pojęciem normatywnym, lecz doktrynalnym. Dla odmiany, normatywne ujęcie podatkowego stanu faktycznego zawarte jest w art.4 o.p., wyrażone w sposób ogólny, jako „zaistnienie zdarzenia określonego w ustawach” ¹⁹⁷.

¹⁹³ Por. A.Gorgol, A.Kuś, P.Smoleń, W.Wójtowicz, *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2011, s.155

¹⁹⁴ A.Nita, *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999; H.Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003, s. 27 i n.

¹⁹⁵ Por. A.Kostecki, *Podatkowy stan faktyczny* [w:] M.Mazurkiewicz (red.) *Studia z zakresu polityki finansowej i prawa finansowego*, Wrocław 1992, s.35-42; I.Korczyński, *Podatkowoprawny stan faktyczny* [w:] B.Brzeziński, *Prawo podatkowe. Teoria.Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s.29 i nastp.

¹⁹⁶ Por. P.Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007, s.154; podobnie I.Korczyński, *Podatkowoprawny stan...*, s.38.

¹⁹⁷ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 marca 2017r., III SA/Wa 715/16,

Ogólne prawo podatkowe nie definiuje w ogóle, czym jest owo „zdarzenie”. Poszczególne „zdarzenia” określają opisowo ustawy regulujące poszczególne podatki w sposób ogólny i abstrakcyjny. Stan ten czy też zdarzenie ma dla obowiązku podatkowego znaczenie zasadnicze, gdyż jego wystąpienie w konkretnym przypadku daje podstawę do zawiązania stosunku prawnego pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym reprezentującym państwo i powstania zobowiązania podatkowego podatnika”¹⁹⁸. Ponieważ podatkowy stan faktyczny określają normy bezwzględnie obowiązujące, rola podatnika sprowadza się do zrealizowania tego stanu¹⁹⁹. Z chwilą zrealizowania tego stanu staje się on stroną stosunku podatkowoprawnego obowiązku podatkowego. Byt i zakres swobody decyzji podatnika w zrealizowaniu podatkowego stanu faktycznego zależy od treści norm prawnopodatkowych regulujących ten stan. Przepisy mogą określać, że każde zachowanie podatnika, nawet nieświadome a nawet zdarzenie, na które podatnik nie ma wpływu, może skutkować powstaniem powinności podatkowej²⁰⁰.

Z braku unormowań, zdefiniowania podatkowego stanu faktycznego podjęła się doktryna, która jednak nie wypracowała jednolitego jego rozumienia.

Pierwszy z poglądów przyjmuje, że podatkowoprawny stan faktyczny to ogół znamion stanu faktycznego zawartych w normach regulujących poszczególne podatki i dlatego właśnie, ze względu na jego określenie w normach prawnopodatkowych stosowany się ów stan do wyjaśniania relacji między abstrakcyjną treścią norm prawnych i zindywidualizowanym obowiązkiem podatkowym²⁰¹.

Drugi pogląd odnosi się do elementów podatkowego stanu faktycznego wskazując, że obejmuje zarówno przedmiot podatku, ale także jego podmiot i podstawę opodatkowania²⁰². Podobnie opisuje go orzecznictwo, wyróżniając w jego ramach elementy: podmiotowy i przedmiotowy, które określają kto i od czego ma zapłacić podatek. Wskazuje też na znaczenie okoliczności dotyczących stawek podatkowych i sytuacji wpływających na obniżenie ciężaru podatkowego²⁰³.

Trzeci pogląd charakteryzuje ten stan, jako określoną sytuację faktyczną lub

www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

¹⁹⁸ Por. wyrok TK z dnia z 14 czerwca 2006r., K 53/05, Dz.U. 2006 nr 118 poz. 812; podobnie WSA w Warszawie w wyroku z dnia 23 października 2008r., VI SA/Wa 1209/08, Legalis nr 286408.

¹⁹⁹ A.Nita, *Obowiązek podatkowy*..., s.509.

²⁰⁰ Ibidem, s.509.

²⁰¹ Por. I.Korczyński, *Podatkowoprawny*..., s.29.

²⁰² Por. R.Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego*, Wrocław 1989, s. 96-97.

²⁰³ Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 czerwca 2009r., I SA/Kr 1128/09, Legalis nr 378422 .

prawną, „z zaistnieniem której norma prawna łączy powstanie obowiązku podatkowego u określonych podmiotów”²⁰⁴. Wskazać można na pogląd, który zwięźle stwierdza, że „jest to, od czego płacony jest podatek”²⁰⁵.

W powszechnym ujęciu stosuje się pojęcia stanowiące odpowiedniki podatkowego stanu faktycznego: przedmiot podatku lub przedmiot opodatkowania. Pojęcie „przedmiotu podatku” ma charakter uproszczenia i nie powinno być utożsamiane jedynie z przedmiotem fizycznym, a tym samym ograniczone pojęciowo jedynie do niego²⁰⁶. Przedmiot podatku należy rozumieć szerzej, jako stan faktyczny (np. uzyskanie dochodu) lub prawny (np. przyjęcie spadku) z wystąpieniem którego ustawa podatkowa łączy obowiązek podatkowy²⁰⁷.

Za kompleksowe uznać należy ujęcie, w którym przedmiotem podatku jest określona w hipotezie normy podatkowoprawnej sytuacja faktyczna lub prawna, z zaistnieniem której ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego²⁰⁸. Wskazaną sytuację należy rozumieć szeroko: może to być stan, jego powstanie lub ustanie względnie jakiś proces, wymieniając przykłady, jak : posiadanie majątku lub jego nabycie, sprzedaż towarów lub świadczenie usług, osiąganie przychodów lub dochodów²⁰⁹.

Zaistnienie podatkowego stanu faktycznego skutkuje powstaniem stosunku prawnego, określanego obowiązkiem podatkowym, którego treść jest zdeterminowana normą prawnopodatkową o charakterze bezwzględny, bez możliwości modyfikacji przez podatnika czy wierzyciela podatkowego.

W niektórych podatkach podatkowy stan faktyczny przybiera formę wariantowej konstrukcji²¹⁰. Ustawodawca kształtuje wówczas normę podatkowoprawną, w której treści podatnik ma wybór zrealizowania określonego podatkowego stanu faktycznego, a tym samym wpłynąć na treść stosunku podatkowoprawnego²¹¹. Przy czym, swoboda wyboru podatnika ogranicza się do tych ulg i zwolnień, z których skorzystania zależy od jego decyzji wyrażonej w deklaracji

²⁰⁴ N.Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s.206-207.

²⁰⁵ B.Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008 s.54-55.

²⁰⁶ Tamże.

²⁰⁷ Ibidem.

²⁰⁸ Por. W.Nykiel, *Pojęcie i konstrukcja podatku* [w:] L.Etel (red.), *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s.31

²⁰⁹ Ibidem.

²¹⁰ Por. A.Nita, *Obowiązek podatkowy...*, s.514.

²¹¹ Por. B.Brzeziński, *Elementy uznania administracyjnego, wyboru i porozumienia w polskim prawie podatkowym* [w:] J.Gołuchowski (red.) *Studia podatkowe*, Toruń 1991, s.27.

czy zeznaniu podatkowym. Warunkiem skorzystania z tych ulg i zwolnień jest spełnienie wymogów podmiotowych lub podmiotowych przez podatnika²¹². Występują również ulgi i zwolnienia, które są i powinny być uwzględniane z mocy prawa, także wówczas, gdy organ podatkowy dokonuje wymiaru ustalającego lub korygującego.

Podobną rolę do ulg i zwolnień spełnia negatywny stan faktyczny, który polega na tym, że ustawodawca wyłącza z opodatkowania „część podatkowego stanu faktycznego, która w sensie abstrakcyjnym spełnia warunki do objęcia danego przedmiotu opodatkowaniem”²¹³. Przykładem takiego unormowania jest przepis art.2 ust.3 pkt 2 u.p.o.l. który wyłącza spod opodatkowania część gruntów spełniających ustawowe kryteria, które to grunty w sensie ogólnym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości stosownie do art.2 ust.1 pkt 1 u.o.p.l.

Możliwość modyfikacji podatkowego stanu faktycznego występuje również po stronie podatników. Odbywa się ona w ramach tzw. strategii podatkowej, którą określa się w piśmiennictwie, jako świadomie utworzony zbiór „formuł decyzyjnych, obejmujących cele i środki ich osiągania oraz te sfery działalności, które umożliwiają optymalizację podatków obciążających (...) przedsiębiorstwo”²¹⁴.

W ramach strategii podatkowej podatnicy zmierzają do obniżenia albo uniknięcia płacenia podatków, względnie zapobiegają podwójnemu opodatkowaniu. Strategia podatkowa stanowi zespół dopuszczalnych prawnie długofalowych działań, metod oraz środków, wśród których można wyróżnić: wybór formy prawnej, przedmiotu lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, wykorzystanie ulg podatkowych, wariantowe opodatkowanie, oraz stanowiący jego element wybór formy opodatkowania²¹⁵. Wymienione wyżej wariantowe opodatkowanie polega na określeniu w hipotezie normy podatkowej wariantowej konstrukcji podatkowego stanu faktycznego przewidującej więcej niż jeden skutek prawny określonego zachowania podatnika, któremu przysługuje prawo wyboru najkorzystniejszej podatkowo wersji. Treść normy podatkowoprawnej jest ukształtowana w sposób opcjonalny, pozwalając podatnikowi na realizację wybranej wersji podatkowego stanu faktycznego, a tym

²¹² W.Nykiel, *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.

²¹³ Por. I.Korczyński, *Podatkowoprawy...*, s.37.

²¹⁴ Z.Wilimowska, K.Urbańska, *Uwarunkowania działalności mikroprzedsiębiorstw na rynku polskim*, Nysa 2009, s. 144.

²¹⁵ Por. B.Walczak, *Strategie podatkowe i para podatkowe jako narzędzie zarządzania finansami przedsiębiorstwa*, [w:] A.Bielawska (red.) *Nowoczesne zarządzanie finansami przedsiębiorstwa*, Warszawa 2009, s.241.

samym rozstrzygnąć o treści stosunku podatkowoprawnego²¹⁶. Wybór wariantu jest ograniczony czasowo przez wskazanie terminu, w którym wybór jest dopuszczalny. Normy prawnopodatkowe określają też moment dokonania wyboru: przed rozpoczęciem lub w toku realizacji podatkowego stanu faktycznego albo po jego urzeczywistnieniu. W literaturze zauważa się, że możliwość wyboru wariantu podatkowego stanu faktycznego po jego urzeczywistnieniu jest dla podatnika najkorzystniejsza, gdyż podatnik wybiera nie tylko zdefiniowany przez normy prawne podatkowy stan faktyczny ale również postać będącego jego następstwem powstałego obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego²¹⁷. W sytuacji braku wyboru, podatkowy stan faktyczny oraz stosunek prawnopodatkowy obowiązku podatkowego kształtowane są wprost przez ustawodawcę²¹⁸.

²¹⁶ Por. A.Nita, *Obowiązek podatkowy...*, s.515

²¹⁷ Zob. M.Podstawka, A.Deresz, *Wybór efektywnej formy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych małych i średnich przedsiębiorców*, „Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy” 2013, Nr 30, s.376-387

²¹⁸ A.Nita, *Obowiązek podatkowy...*, s.516.

1.8 Problem wykładni treści i granic obowiązku podatkowego

Prawo podatkowe cechuje się tym, że kształtuje stosunki społeczne – stosunki prawnopodatkowe, które nie występują w życiu społecznym, a jedynie tylko i wyłącznie występujące na skutek obowiązywania prawa²¹⁹. Prawo to nie tworzy pożądaných ogólnie zachowań, jak normy prawa karnego czy cywilnego, ale zachowania ściśle związane z jego celem, jakim jest zapewnienie pieniężnych wpływów budżetowych. Zasadniczym celem tego prawa jest zatem określenie obowiązku podatkowego, gdyż objęcie nim określonych zdarzeń lub zachowań, skutkuje powinnością świadczenia pieniężnego.

Prawo podatkowe odznacza się ingerencyjnością w prawa i wolności jednostek: nakłada obowiązki podatkowe realizowane przymusowo kosztem majątku podatnika²²⁰. W zamian adresaci norm oczekują, że prawo podatkowe będzie przewidywalne w tym znaczeniu, że jego przepisy będą wystarczająco komunikatywne dla jej adresatów²²¹. Jasność, zrozumiałość oraz językowa poprawność przepisów prawa nie jest tylko warunkiem komunikatywności, ale też ich zgodności z Konstytucją²²².

Normy prawa podatkowego tworzone są z zastosowaniem wyrażeń z języka powszechnego, które cechują się wieloznacznością oraz nieostrością. Prawo podatkowe pisane jest nie tylko dla doktryny i orzecznictwa czy wyspecjalizowanych organów podatkowych, lecz przede wszystkim dla jego adrestata – podatników.

W teorii prawa podatkowego, począwszy od Adama Smitha, występuje postulat zapewnienia podatnikowi pewności “co do tego, jakie są jego obowiązki, ale też jakie są jego uprawnienia w związku z ustaleniem i zapłatą podatku”. Autor ten sformułował zasadę “określoności podatków”, która zakłada, że w sposób jasny i zrozumiały dla podatnika unormowane jest, jaki podatek należy zapłacić, za co, kiedy, w jaki sposób i w jakiej kwocie²²³.

²¹⁹ B.Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, praca zbiorowa pod red. B.Brzezińskiego, Toruń 2009, s.417,

²²⁰ B.Brzeziński, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy* [w:] A.Gomułowicz, J.Małecki (red.) *Ex iniuria no oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s.255.

²²¹ A.Halas, *Stosowanie definicji stanowionych pojęć prawnych a zasada pewności w prawie podatkowym* [w:] A.Kaźmierczyk, A.Franczak (red. nauk.) *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Warszawa 2018, s.113. Zob szerz. A.Choduń, *Komunkatywność języka tekstów prawnych*, P.L. 2007, nr 2(60), s.90-100

²²² Zob. szerz. A.Pruszyński, *Jasność, zrozumiałość i językowa poprawność prawa jako warunek jego zgodności z konstytucją*, P.L. 2007, nr 1(59), s.77-82

²²³ Za: D.Mączyński, R.Sowiński, *Jasność prawa podatkowego jako warunek poprawnej legislacji*

We współczesnym prawie podatkowym zasada Adama Smitha rozumiana jest jako pewność reguł opodatkowania. Istotą tej zasady jest zapobieganie dowolności w działaniu organów podatkowych a celem udzielenie podatnikowi gwarancji ochrony jego interesów. Zasada ta skorelowana jest z zasadą pewności prawa, czyli funkcjonowaniem sytuacji udzielającą podatnikowi możliwość przewidywania reakcji organów orzekających, sądów lub organów administracji.

Realizacja reguły pewności prawa powinna następować zarówno na etapie tworzenia prawa, jak i jego stosowania, w tym również wykładni norm podatkowoprawnych, szczególnie poprzez zachowanie jednoznaczności i stabilności interpretacji tych norm ²²⁴. Wskazane pożądane cechy interpretacji prawa podatkowego nie korzystają z pierwszeństwa albo wręcz wyłączności stosowania. Zmiany ekonomiczno-społeczne oraz uwzględniająca je wykładnia dynamiczna prowadzić mogą do modyfikacji rozumienia norm prawnych. Reguła stabilności prawa podatkowego nie ma bowiem charakteru absolutnego. Zarazem nie można wiązać jej wyłącznie z ochroną interesów podatnika i pomijać interesów podmiotów prawa publicznego ²²⁵.

Elementem wpływającym negatywnie na pewność prawa podatkowego są występujące niejasności przekazu zawartego w normach tego prawa, wynikające ze specyfiki tematyki normatywnej oraz technik legislacyjnych. Powyższe niejasności można eliminować zachowując zasady racjonalizacji procedur prawodawczych ²²⁶, a także przez dobór na tym etapie odpowiedniego języka prawnego. Stanowienie przepisów nieprecyzyjnie sformułowanych przez ustawodawcę skutkuje niejednoznacznością (jasnością) norm, co utrudnia ich rekonstrukcję ²²⁷. Nieostrość w wyrażaniu sposobu zachowania się podmiotu skutkować może błędem w odczytaniu normy postępowania i wówczas „dany podmiot nie jest w stanie ocenić, czy i kiedy ma podjąć daną czynność” ²²⁸. Kierując się „zasadą określoności” można wyprowadzić postulat formułowania norm podatkowych takim językiem, który jednoznacznie określa granice stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, przy jednoczesnym objęciu

podatkowej, RPEiS 2005, zeszyt 3, s.35-36.

²²⁴ K.Kopyściańska, *Przegląd bieżących problemów związanych z opodatkowaniem nieruchomości na tle orzecznictwa sądów administracyjnych*, Wrocław 2015, s.237

²²⁵ Szerzej K.Kopyściańska, *Zasada pewności prawa podatkowego na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego* [w:] Z.Ofiarski (red.), *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym ocena dokonani i wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014, s.457-464.

²²⁶ Szerzej: J.Wróblewski, *Model racjonalnego tworzenia prawa*, Wrocław–Łódź 1985, s.130.

²²⁷ B.Brzeziński, *Wykładnia prawa*..., s.428

²²⁸ P.Borszowski, *Definicje legalne jako wyraz relacji pomiędzy zasadą pewności w prawie podatkowym a elastycznością przepisów* [w:] A.Kaźmierczyk, A.Franczak (red. nauk.) *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Warszawa 2018, s.74.

tymi stanami wszelkich zjawisk faktycznych i prawnych, które zgodnie z założeniami polityki podatkowej powinny podlegać opodatkowaniu²²⁹. Ustawodawca kierując się powyższą zasadą powinien elementy podatkowego stanu faktycznego uregulować w sposób bardzo precyzyjny, przejrzysty i jasny, umożliwiając adresatowi normy prawnej ustalenie reguły prawidłowego zachowania²³⁰.

Zaniechanie realizacji przez ustawodawcę zasady określoności w toku redagowania przepisów podatkowych i dopuszczenie, by przepisy przekraczały pewien poziom niejasności stanowić może za przesłankę do uznania ich niezgodności z prawem lub niekonstytucyjność²³¹. Powyższy aspekt podkreślany jest w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, który stoi na stanowisku, że gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych powiązane z zasadą poprawnej legislacji są szczególnie istotne z uwagi na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji²³².

W sytuacji niejasności przepisów prawnych orzecznictwo wskazuje na konieczność kierowania się wykładnią „prowolnościową”, która polega na interepretacji przepisów prawa na korzyść obywatela wówczas, gdy ich treść w sposób niejasny reguluje sytuację prawną jednostki, szczególnie wskutek nieostro zakreślonych granic i składników administracyjnoprawnej reglamentacji zachowań adresatów norm. Wówczas interpretacja niejasnych norm prawnych powinna być dokonywana na korzyść jednostki²³³.

Zasadność takiej interpretacji uzasadnia się tezą, że w sytuacji błędów lub uchybień popełnionych przez samego prawodawcę (niejasność przepisów) lub w toku interpretacji przepisów przez organy podatkowe, negatywnych skutków nie można przerzucać na podatnika²³⁴. Sądy stosujące wykładnię „prowolnościową” idą nawet dalej i przyjmują, iż podatnikowi można zarzucać niedopełnienie jego obowiązku jedynie wówczas, gdy treść tego obowiązku jest w pełni zrozumiała, a ponadto

²²⁹ R.Mastalski, *System prawa podatkowego* [w:] R.Mastalski, E.Fojcik-Mastalska (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013 s.170.

²³⁰ K.Kopyściańska, *Przegląd bieżących problemów...*, s.52.

²³¹ D.Maczyński, R.Sowiński, *Jasność prawa podatkowego...*, s.39.

²³² K.Kopyściańska, *Przegląd bieżących problemów...*, s.99.

²³³ W.Chróścielewski, Z.Kmiecik, *Kierunki wykładni prawa w działalności orzeczniczej Naczelnego Sądu*

Administracyjnego, [w:] *Sądownictwo administracyjne gwarantem praw i wolności obywatelskich 1980–2005*, Warszawa 2005, s.90 i nast.

²³⁴ Por. wyroki : NSA z dnia 2 grudnia 1999r., III SA 8092/98, LEX nr 40160; z dnia 11 kwietnia 2000r., III SA 680/99, LEX nr 44322; NSA z dnia 18 czerwca 1996r., SA/Ld 1212/95, POP 2000, nr 2, poz.53; NSA z dnia 3 kwietnia 2000r., III SA 3108/00, „Glosa” 2001, nr 9.

podatnik ma realne możliwości wywiązania się z obowiązku, wynikającego z przepisu prawa²³⁵

Konieczność dokonywania wykładni, czyli interpretacji treści norm prawa podatkowego występuje nie tylko, gdy normy te są ewidentnie niejasne, niezrozumiałe lub sprzeczne, ale przede wszystkim w procesie bieżącego stosowania prawa, a celem wykładni wówczas jest rekonstrukcja dyrektywy postępowania jej adresata jaką nadał ustawodawca²³⁶.

Na gruncie prawa podatkowego interpretacja skupia się na ustaleniu norm prawnych tworzących podatkowo-prawny stan faktyczny²³⁷. Wykładnia służy ustaleniu: podmiotu i przedmiotu obowiązku podatkowego, momentu jego powstania, występowania wyłączeń podmiotowych lub przedmiotowych. Ze względu na ścisły związek prawa podatkowego ze stosunkami ekonomicznymi i społecznymi, proces wykładni musi uwzględniać przebieg relacji ekonomicznych lub stosunków społecznych, aby prawidłowo określić ramy wykładni tego prawa, wynikające z granic wyznaczonych podatkowym stanem faktycznym²³⁸. Ustalenie ram podatkowego stanu faktycznego pozwala z kolei na wyznaczenie granic ingerencji państwa w sferę majątkową podmiotu objętego obowiązkiem podatkowym²³⁹.

Gwarancją zapewnienia respektowania tych granic jest zakaz rozszerzania podatkowego stanu faktycznego w procesie stosowania prawa, za pomocą wykładni lub analogii, poza to, co bezpośrednio wynika z ustawy podatkowej²⁴⁰. Jeżeli zatem ustawa podatkowa nie objęła określonego zdarzenia lub zachowania obowiązkiem podatkowym, stanowi on obszar wolny od opodatkowania²⁴¹.

Wówczas występuje stan, w którym nie pewne zdarzenia czy zachowania nie są objęte obowiązkiem podatkowym, czyli nie podlegają opodatkowaniu, niezależnie od tego, czy jest to działanie świadomym ustawodawcy, czy też jest efektem pominięcia czy zaniechania prawodawczego²⁴².

²³⁵ Zob. wyrok NSA z dnia 18 stycznia 1988 r., III SA 964/87, OSP 1990, nr 5–6, poz.251 oraz glosa Z.Kmiecik, *Glosa do wyroku NSA z 18 stycznia 1988 r. (III SA 964/87)*, OSP 1990, z. 5–6, poz. 251.

²³⁶ B.Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego* [w:] *System...*, s.431

²³⁷ R.Mastalski, *Z zagadnień wykładni prawa podatkowego*, „Palestra” 1991, Nr 35, s.28.

²³⁸ Ibidem, s.28.

²³⁹ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 listopada 2013r., III SA/Wa 1516/13, Legalis nr 808929.

²⁴⁰ Zob. B.Brzeziński, W.Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego* [w:] *Prawo podatkowe...*, s.142-14; por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 września 2010r., I SA/Wr 668/10, Legalis nr 562522.

²⁴¹ Por. R.Mastalski, *Prawo podatkowe*, s.44.

²⁴² Szerzej zob. o zaniechaniu prawodawczym: A.Paprocka, M.Ziółkowski, *Zaniechanie prawodawcze jako potencjalny przedmiot kontroli Trybunału Konstytucyjnego w świetle zasady nadrzędności Konstytucji oraz doświadczeń trybunałów międzynarodowych*, [w:] *Księga XXV-lecia Trybunału*

W zakresie stosowania norm prawa podatkowego wątpliwości lub różnice interpretacyjne dotyczą dwóch zakresów: rozumienia prawa oraz oceny stanu faktycznego. Oba zakresy są ze sobą sprzężone: ocena stanu faktycznego wpływa na następczą ocenę stanu prawnego, w szczególności w zakresie podlegania obowiązkowi podatkowemu. Interpretacji dokonują przede wszystkim podatnicy, jako stale podlegający obowiązkom podatkowym oraz organy podatkowe kontrolujące prawidłowość realizacji tych obowiązków przez podatników. W literaturze zauważa się, że w demokratycznym państwie prawnym to organy podatkowe w procesie stosowania prawa winny badań, czy przepisy mające zastosowanie w konkretnej sprawie są na tyle jasne (tj. nie wywołują wątpliwości interpretacyjnych), że można odpowiedzialnie wymagać stosowania się do nich przez podatnika²⁴³.

W relacji podatnik-organ podatkowy zachodzi stosunek podatkowoprawny, w którym nie występuje nigdy równorzędność stron, a podatnik jest jedynie podmiotem podległym obowiązkowi²⁴⁴. W sytuacji sporu między organem podatkowym i podatnikiem względem podlegania obowiązkowi podatkowemu, stroną dominującą, dysponującą władztwem narzucenia swej interpretacji jest organ, a podatnik jest stroną słabszą.

Mając na uwadze słabszy status podatnika w relacjach z organem podatkowym oraz dążąc do zapewnienia podatnikowi bezpieczeństwa prawnego, wykształtowała się w doktrynie i orzecznictwie koncepcja stosowania zasady *in dubio pro tributario*, którą można określić, jako rozstrzygnięcie wątpliwości na rzecz podatnika²⁴⁵.

Zasada ta, mimo że nie była wyrażona normami ustawowymi, to uważano ją za obowiązującą, jako „quasi-logiczną konsekwencję grupy norm konstytucyjnych i ustawowych”, wyprowadzonych z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego i wynikającej z niej zasady określoności oraz zasady zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa²⁴⁶. Jednocześnie łączono z zasadami: ustawowej regulacji opodatkowania, prawdy obiektywnej, postępowania organów budującego zaufanie u

Konstytucyjnego. Ewolucja funkcji i zadań Trybunału Konstytucyjnego – założenia a ich praktyczna realizacja, Warszawa 2010, s.277–316.

²⁴³ B.Brzeziński, *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika*, PrzPod, 2015 Nr 4, s.18.

²⁴⁴ Por. R.Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s.16.

²⁴⁵ Por. A.Bielska-Brodziak, *In dubio pro tributario – przeszłość i teraźniejszość* [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego, Teoria i praktyka. Tom I. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, K.Zajac (red. prowadzący), Warszawa 2019, s.65.

²⁴⁶ A.Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011, s.99-100

obywateli i czynnego udziału strony w postępowaniu ²⁴⁷. W tej wersji, nieunormowanej do 1 stycznia 2016r., zasada *in dubio pro tributario* obejmowała wątpliwości co do stanu prawnego oraz wątpliwości co do stanu faktycznego.

Wychodząc naprzód postulatом doktryny i oczekiwaniom podatników, w ustawie ordynacja podatkowa wprowadzono od 1 stycznia 2016r. zasadę interpretacyjną wyrażoną w art.2a ²⁴⁸. Przepis ten stanowi: „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. „niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych” ²⁴⁹. Wprowadzenie zasady *in dubio pro tributario* jest podyktowane dwoma celami. Pierwszym jest zapobieganie wydawaniu rozstrzygnięć pozostających w kolizji z wynikami wykładni prawa podatkowego, względem której jest pewność, że została prawidłowo przeprowadzona. W procesie wykładni norm prawa podatkowego wskazane jest dokonywanie ocen przeprowadzonej wykładni oraz wybór z różnych wariantów. Z reguły podmiot dokonujący wykładni akceptuje pewne wartości realizowane decyzjami wyboru w procesie wykładni. W sytuacji, gdy rezultaty wykładni językowej są niejednoznaczne, a następstwem jest sprzeczność z przyjętą hierarchią wartości, należy odejść od stosowania wykładni językowej i poszukać interpretacji stosując inne rodzaje wykładni ²⁵⁰.

Drugim celem jest zapobieganie takiej wykładni, szczególnie celowościowej, która byłaby niekorzystna dla podatnika. Organ dokonujący wykładni i zarazem rozstrzygający sprawę podatkową, w sytuacji różnych wyników wykładni, musi opowiedzieć się za określoną hipotezą interpretacyjną niezależnie od tego, jak bardzo jest przekonany do jej prawidłowości. Realizacja zasady *in dubio pro tributario* wymaga wówczas przy wykładni normy, wybrania spośród różnych wariantów jej

²⁴⁷ A.Mariański, *Rozstrzyganie....*, s.99-100

²⁴⁸ Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw Dz.U. z 2015r. poz. 1197. Zob. A.Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 50–258 i powołane tam piśmiennictwo; B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s.104–108

²⁴⁹ Por. wyrok TK z dnia 18 lipca 2013r., SK 18/09, OTK-A 2013/6, poz.80; Por. H.Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s.234.

²⁵⁰ B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s.20.

rozumienia najbardziej dla podatnika korzystnego²⁵¹.

Zastosowanie zasady wyrażonej w art.2a o.p. zależy od spełnienia trzech pozytywnych warunków.

Po pierwsze wystąpiła w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub czynności sprawdzających wątpliwość dotycząca treści przepisów prawa podatkowego mających zastosowanie w sprawie. Ujawniona wątpliwość może wynikać nie tylko z niejasnej treści norm, ale również z faktu braku wydania przez ustawodawcę przepisów przejściowych regulujących zakres czasowy obowiązywania nowego przepisu prawa podatkowego lub utraty mocy obowiązującej dotychczasowych regulacji. Po drugie, wątpliwości interpretacyjne mają taki charakter że nie sposób ich rozstrzygnąć w drodze również innych wykładni niż językowa. Przepis art.2 o.p. nie znajdzie zastosowania, gdy powstałe wątpliwości względem rozumienia przepisów mogą być wyeliminowane w drodze wykładni, w wyniku której zarysuje się jedna koncepcja interpretacyjna.

Dla tej reguły nie ma znaczenia fakt występowania samych różnic w interpretacji treści normy prawnej, jakie prezentują podatnicy, wysuwane w piśmiennictwie lub orzecznictwie, czy nawet występujące w interpretacji dokonywanej przez organy podatkowe, gdyż nie przeświadczały one o istnieniu niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów²⁵². Wskazuje się, że podatnik nie może oczekiwać, aby przepis art.2a o.p. był stosowany w każdej sytuacji, gdy wynik wykładni przedstawiony przez organ podatkowy oznacza dla podatnika konsekwencje mniej korzystne niż zakładał²⁵³.

W piśmiennictwie zauważa się rzecz kolejną: gdyby przyjąć, że interpretacja prawa występuje jedynie w sytuacji wątpliwości w tym zakresie, to zasada *in dubio pro tributario* wręcz uniemożliwiałaby przyjęcie interpretacji niekorzystnej dla podatnika²⁵⁴.

Po trzecie, eliminacja wątpliwości oparta o zasadę *in dubio pro tributario* musi służyć wykreowaniu takiego rozwiązania, którego efektem będzie istnienie korzyści dla podatnika. Artykuł 2a o.p. nie ma zatem zastosowania w sytuacji, gdy efektem żadnego

²⁵¹ B.Brzeziński, *O wątpliwościach wokół zasady...*, s.17.

²⁵² M.Popławski, *Komentarz do art.2a* [w:] Etel L. (red.), R.Dowgier, P.Pietrasz, M.Popławski, S.Presnarowicz, W.Stachurski, K.Teszner, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s.51-52.

²⁵³ M.Popławski, *Komentarz do art.2a...*, s.55.

²⁵⁴ Zob. A.Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011, s.194.

z przyjętych rozstrzygnięć nie będzie z korzyścią dla podatnika.

Pojęcie „korzyść podatnika”, o której mowa w art.2a o.p., rozumieć się jako optymalne dla niego rozwiązanie prawne spośród tych, które powstały w toku interpretacji danego przepisu ²⁵⁵, które dotyczy konkretnej sprawy i ma character subiektywny związany z konkretnym podatnikiem ²⁵⁶. W orzecznictwie dodaje się, iż w sytuacji zarysowania się korzyści alternatywnych w wyniku różnych interpretacji, organ powinien wybrać tę korzystniejszą dla podatnika ²⁵⁷, a gdy organ ma wątpliwość co do korzystniejszego wariantu, winien uzyskać stanowisko podatnika co do wyboru pomiędzy wariantami ²⁵⁸.

Na koniec należy wyartykułować jeszcze warunek negatywny, wykluczający stosowanie reguły z art.2a o.p. Mianowicie, nie ma ona w ogóle zastosowania, jeżeli niejasności nie dotyczą norm prawnych mających zastosowanie w sprawie, a występują w zakresie różnic w interpretacji stanu faktycznego przez podatnika i organ podatkowy. Wówczas stan faktyczny winien być ustalony w oparciu zebrany i wyczerpująco rozpatrzony materiał dowodowy, stosownie do reguły z art.187 § 1 o.p.

W zakresie stosowania zasady *in dubio pro tributario* w przedmiocie ustalenia treści regulacji odnoszących się do obowiązku podatkowego należy podchodzić z dużą dozą ostrożności. Trzeba uwzględnić, iż metoda regulacji prawnej zastosowanej w prawie podatkowym ma charakter szczególny. Jest to następstwo tego, że prawo podatkowe zawiera głównie normy bezwzględnie obowiązujące oraz, że normy te umożliwiają ingerencję w sferę majątkową podmiotów opodatkowanych ²⁵⁹. Ingerencja w tę sferę jest wręcz celem prawa podatkowego, jako narzędzia pozyskiwania niezbędnych do funkcjonowania państwa wpływów budżetowych.

Charakter norm prawa podatkowego i ich cel wpływa na zasady interpretacji tego prawa, które są bliższe raczej zasadom interpretacji prawa karnego niż cywilnego. W prawie karnym obowiązuje określona kolejność różnych sposobów wykładni, w której priorytet posiada wykładnia językowa, a w dalszej kolejności stosowane są: wykładnia

²⁵⁵ M.Popławski, *Komentarz do art.2a*, s.56.

²⁵⁶ Ibidem.

²⁵⁷ Zob. Interpretacja ogólna Ministra Finansów Nr PK4.8022.44.2015 z dnia 29 grudnia 2015r. w sprawie stosowania art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.Urz.M.F. z 2016r., poz.4). B.Brzeziński w *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości...*, s.20, zauważa, że przy stosowaniu zasady *in dubio pro tributario* może wystąpić sytuacja, że decyzja interpretacyjna (sposób zinterpretowania przepisu w warunkach istotnego braku pewności co do jego znaczenia) będąca korzystną dla jednego podatnika będzie niekorzystna dla podatnika znajdującego się w innej sytuacji faktycznej, w której zastosowanie mają te same, trudne do zinterpretowania przepisy.

²⁵⁸ M.Popławski, *Komentarz do art.2a*, s.56.

²⁵⁹ Por. R.Mastalski, *Z zagadnień wykładni...*, s.27.

systemowa i wykładnia funkcjonalna (celowościowa) ²⁶⁰. Przy czym, przy wykładni norm prawa karnego obowiązuje zasada *interpretatio cessat in claris*, pozwalająca na odstępianie od stosowania przy interpretacji kolejno wszystkich wskazanych sposobów. Nie ma więc w szczególności potrzeby sięgania do dyrektywy funkcjonalnej, jeżeli już po zastosowaniu dyrektyw językowych, czy też językowych i systemowych, uda się uzyskać właściwy wynik wykładni, to jest ustalić znaczenie interpretowanej normy ²⁶¹.

Uwzględniając zatem uwagi odnoszące się do wykładni prawa karnego, również w wykładni prawa podatkowego za punkt wyjścia przy dokonywaniu wykładni należy przyjąć słowny wyraz aktu prawnego. Poprzez tekst zawarty w akcie prawnym prawodawca przekazuje do wiadomości zainteresowanym podmiotom określone normy postępowania. Ponieważ podstawowe znaczenie przy wykładni prawa podatkowego ma wykładnia gramatyczna, prawodawca powinien formułować przepisy prawa podatkowego w sposób jednoznaczny i zrozumiały ²⁶². Jest to niezbędne, gdyż względem podatnika stawia się wymóg realizacji zachowania zgodnego z językowym znaczeniem normy prawnej. Sformułowania użyte w tej normie powinny zatem pozwalać na ustalenie jej treści poprzez wykładnię językową ²⁶³, zarazem rezultaty tej wykładni - podobnie jak w prawie karnym - mają pierwszeństwo przed wykładnią celowością ²⁶⁴. Wykładnia pozajęzykowa, w szczególności celowościowa ma w prawie podatkowym charakter jedynie pomocniczy, wspomagając wybór w zakresie różnych możliwych znaczeń normy prawnej ²⁶⁵, ale nigdy nie ma prymatu nad językową, w sytuacji gdy prowadzi to do pogorszenia sytuacji podatnika. Również z ostrożnością należy podchodzić do wsparcia językowej interpretacji normy wykładnią systemową, stosując ją jedynie w sytuacjach, gdy wykładnia gramatyczna prowadzi do wieloznacznych wniosków ²⁶⁶.

Nie ma przeciwwskazań do stosowania interpretacji przepisów innych wykładni niż językowa, pod warunkiem uwzględniania zasady *in dubio pro tributario*. Powyższe stwierdzenie jest następstwem uwagi podniesionej na początku: podatnik zobowiązany

²⁶⁰ Wyrok SN z dnia 8 maja 1998r., N I CKN 664/97, OSNC 1999, nr 1, poz. 7.

²⁶¹ Postanowienie SN z dnia 1 lipca 1999r., N VKZ 31/99, OSNKW 1999, nr 9/10, poz. 63.

²⁶² Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 20 kwietnia 1998r., FPS 4/98, POP 1999, Nr 3, poz.81.

²⁶³ B.Brzeziński, *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 14 grudnia 2000r.*, (FPS 6/00), POP 2002, nr 2, s.252-256.

²⁶⁴ B.Brzeziński, *Wykładnia celowościowa w prawie podatkowym*, KPP 2002, nr 1, s.18.

²⁶⁵ B.Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, ODDK, Gdańsk 2002, s.101.

²⁶⁶ A.Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości...*, s.213.

jest do zachowania zgodnego z językową interpretacją normy prawnej²⁶⁷. Nie sposób od niego oczekiwać i wymagać wparcia interpretacji językowej wykładnią celowościową, systemową czy historyczną²⁶⁸. Wymienione rodzaje wykładni to domena doktryny, a przede wszystkim orzecznictwa i organów podatkowych, ale nie podatnika. Wykładnia językowa stanowi nie tylko punkt wyjścia w interpretacji norm prawa podatkowego, ale „zakreśla jej granice w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym”²⁶⁹. Pozostałe rodzaje wykładni stosowanych głównie przez organy podatkowe czy orzecznictwo mają charakter pomocniczy, służący usunięciu wieloznaczności przepisów. Nie mogą być więc stosowane w oderwaniu od wykładni językowej i wbrew niej²⁷⁰. Oznacza to, że priorytet ma zawsze wykładnia językowa, a zatem, gdy jej zastosowanie jest wystarczające do ustalenia treści normy prawnej, sięganie do innych rodzajów wykładni (celowościowej, systemowej, historycznej) jest zbędne²⁷¹.

Stosowanie wykładni językowej na zasadzie pierwszeństwa, a często też wyłączności, występuje bez względu na to, czy jej rezultatem jest interpretacja „korzystna” albo „niekorzystna” dla podatnika.

Interpretacja oparta o inne rodzaje wykładni niż gramatyczna nie może ani „polepszać” ani „pogarszać” sytuacji podatnika wbrew jednoznaczному unormowaniu ustawy. Nie można bowiem drogą wykładni kształtować zakresu obowiązku podatkowego²⁷². Obowiązek ten powinien, co do zasady, być tak określony w przepisach, by i podatnik i organ podatkowy mogli ustalić jego zakres, w tym moment powstania, stosując jedynie wykładnię literalną. Stosowanie w tym celu innych rodzajów wykładni, nawet „korzystniejszych” dla podatnika może wywołać skutek negatywny i doprowadzić do zniekształcenia obowiązujących regulacji²⁷³.

Odwołanie się do rezultatów wykładni innych niż językowa jest zasadne i konieczne szczególnie wówczas, gdy wykładnia gramatyczna prowadzi do wieloznacznego rozumienia interpretowanego przepisu, a inne rodzaje wykładni nie

²⁶⁷ B.Brzeziński, *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 14 grudnia 2000r...*, s.252-256.

²⁶⁸ A.Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości...*, s.214.

²⁶⁹ Por. wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2011r., III SA 2067/00, POP 2002, nr 2, poz.86.

²⁷⁰ Por. wyrok NSA z/s w Poznaniu z dnia 7 października 1992r., SA/Po 1167/92, Wspólnota 1993, nr 40, s.18.

²⁷¹ B.Brzeziński, *Rozstrzygnięcie na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy* [w:] A.Gomułowicz, J.Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s.257.

²⁷² A.Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości...*, s.240

²⁷³ Idem, s.241.

tylko, że doprowadzą do ustalenia prawidłowej treści, ale pozwolą wskazać rozwiązanie korzystniejsze dla podatnika i w ten sposób zrealizować zasadę *in dubio pro tributario*²⁷⁴. Zarazem, gdy wykładnia językowa pozwala na wyprowadzenie korzystnych rezultatów dla podatnika, wskazana zasada wyklucza stosowanie innych rodzajów wykładni, jeżeli w ich wyniku wyinterpretowane zostają rezultaty mniej korzystne albo niekorzystne. Przed wprowadzeniem do Ordynacji art.2a, ustawodawca miał do wyboru dwie koncepcje skutku naruszenia zasady *in dubio pro tributario*: słabszy i mocniejszy²⁷⁵. Według koncepcji „skutku słabszego” zasada *in dubio pro tributario* stanowi dyrektywę drugiego stopnia, wskazując organom podatkowym czy sądowym określony kierunek interpretacji (wybór wariantu korzystniejszego przy wielości interpretacji). W koncepcji „skutku mocniejszego”, powyższej zasadzie nadaje się moc normy prawnej, której naruszenie jest równoważne z naruszeniem norm prawa²⁷⁶. Przyjęte brzmienie art.2a o.p. wskazuje na wybór koncepcji skutku słabszego. Z treści przepisu wynika bowiem, że interpretacja na korzyść podatnika występuje, gdy są różne kierunki interpretacji oraz, gdy zastosowanie pomocniczych rodzajów wykładni nadal nie usuwa wątpliwości i dopuszczalne są nadal różne kierunki interpretacji (korzystne dla podatnika, niekorzystne dla podatnika, mniej korzystne itp.). Z wdrożeniem skutku słabszego wiąże się również to, że zasada z art.2 o.p. nie nadaje prymatu stosowania wykładni językowej, a odstępstwa od jej jednoznacznych rezultatów są dopuszczalne, nawet na niekorzyść, jeżeli po zastosowaniu innych rodzajów wykładni, wątpliwość interpretacyjną uległaby rozwiązaniu²⁷⁷. Zasadność takiego rozumienia skutku art.2a o.p. potwierdza orzecznictwo sądowe wskazując, iż odwołanie się do zasady *in dubio pro tributario* i przyjęcie takiego rozumienia interpretowanego przepisu prawa, które jest korzystne dla podatnika uzasadnia sytuacja wystąpienia wątpliwości w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego, których nie da się usunąć z zastosowaniem podstawowych metod wykładni, tj. językowej, systemowej lub celowościowej²⁷⁸.

²⁷⁴ A.Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości...*, s.240-241.

²⁷⁵ Ibidem, s.248.

²⁷⁶ Ibidem.

²⁷⁷ A.Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości...*, s.249.

²⁷⁸ Por. wyrok NSA z dnia 29 listopada 2017r., II FSK 3280/15, Legalis nr 1700273.

1.9. Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe

Pojęcia obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe zdefiniowane są w następujących po sobie przepisach – odpowiednio - art.4 i art.5 o.p. Treść drugiego z wymienionych przepisów stanowi, że zobowiązanie podatkowe wynika z obowiązku podatkowego, co wskazuje, że zawsze wcześniej lub jednocześnie musi istnieć obowiązek podatkowy. Poza wskazanymi przepisami, ogólne prawo podatkowe nie reguluje nic więcej o relacjach obowiązku i zobowiązania. W doktrynie zarzuca się, że ustawodawca nie określił czemu tworzy się te pojęcia, jakie z nich albo z ich stosowania wynikają prawa i obowiązki ²⁷⁹. Przed wejściem ordynacji podatkowej, gdy ustawa o zobowiązaniach podatkowych nie definiowała pojęć: obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe, to drugie pojęcie traktowano jako skonkretyzowany obowiązek podatkowy ²⁸⁰. Z kolei, przedwojenna nauka prawa podatkowego traktowała wskazane pojęcia za synonimy, a konstrukcję obowiązku podatkowego za zbędną ²⁸¹.

Na gruncie obecnie obowiązującego prawa podatkowego również występują poglądy doktryny wskazujące na „zaciemnianie się” granic między obowiązkiem a zobowiązaniem ²⁸² albo wręcz podważające zasadność wyróżniania na gruncie ogólnego prawa podatkowego pojęcia obowiązku obok zobowiązania, gdyż zasadniczą rolę w normowaniu obowiązku podatkowego odgrywają poszczególne ustawy podatkowe ²⁸³. Obowiązek i zobowiązanie istotnie posiadają pewne cechy wspólne: powstają na skutek wystąpienia okoliczności wskazanych w ustawie podatkowej oraz wygasają na skutek okoliczności wskazanych w przepisach ogólnego prawa podatkowego, a w szczególnych przypadkach również w ustawach materialnych.

Wymienione pojęcia są jednak odrębnymi terminami prawnymi, inna jest też ich rola w strukturze stosunku prawnego, jaki powstaje na gruncie prawa podatkowego ²⁸⁴. Według definicji ustawowych, obowiązek podatkowy jest niesprecyzowanym przymusowym świadczeniem pieniężnym, natomiast zobowiązanie podatkowe to zobowiązanie do zapłacenia świadczenia w określonej wysokości, terminie i miejscu.

Obowiązek podatkowy określany jest w piśmiennictwie mianem

²⁷⁹ H.Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa*, s.47.

²⁸⁰ B.Brzeziński, *Zobowiązania podatkowe* [w:] J.Głuchowski (red.) *Prawo podatkowe*, Toruń 1993, s.39.

²⁸¹ Por. A.Rosenkranz, *Ordynacja podatkowa, Opracowanie systematyczne*, Warszawa 1937, s.13-14.

²⁸² Por. H.Dzwonkowski, *Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe*, PiP 1999, z.2, s.21.

²⁸³ Por. *Projekt przepisów Ordynacji podatkowej* opracowany przez Zespół Roboczy ZDiSP pod przewodnictwem W.Nykiela, KPP 2001, Nr 3-4, s.115-121; B.Brzeziński, *O zasięgu definicji zawartych w Ordynacji podatkowej* [w:] L.Etel, *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Białystok 2008, s.35.

²⁸⁴ Por. M.Kalinowski, *Przedmiot podatku*, s.223.

„nieskonkretyzowanej powinności zapłaty”, natomiast zobowiązanie podatkowe jako „powinność skonkretyzowana” co do wysokości, terminu i miejsca zapłaty ²⁸⁵. W relacji do obowiązku podatkowego, zobowiązanie podatkowe jest zatem formą jego konkretyzacji. Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe są zatem dwoma postaciami jednej powinności podatkowej, w której pierwszy jest powinnością ogólną, a drugi powinnością skonkretyzowaną ²⁸⁶.

Drugą cechą relacji obu instytucji, w zasadzie najważniejszą, ujęto w treści definicji ustawowej w art.5 o.p., że zobowiązanie podatkowe wynika z obowiązku podatkowego. Sformułowanie „wynika” można wyjaśnić sięgając do rozumienia z języka potocznego. W języku polskim, odpowiednikami „wynikania” są pojęcia: powstawanie z czegoś, tworzenie coś z czegoś, zaczynanie się ²⁸⁷. Użyte przez ustawodawcę pojęcie „wynikania” dla opisu relacji zobowiązania i obowiązku, znaczy więc tyle, co powstawanie zobowiązania z obowiązku. Pomiędzy obiema powinnościami jest więc zależność tego rodzaju, że zaistnienie obowiązku jest warunkiem koniecznym do powstania zobowiązania ²⁸⁸. Bez zaistnienia uprzednio obowiązku podatkowego, decyzja organu podatkowego ustalająca zobowiązanie podatkowe czy deklaracja podatkowa złożona przez podatnika wykazująca to zobowiązanie, byłyby całkowicie bezprzedmiotowe. Nie odnosiłyby się bowiem do faktycznie zaistniałego zdarzenia. W relacji obowiązek-zobowiązanie, zobowiązanie podatkowe stanowi następstwo, a zarazem konsekwencję prawną obowiązku podatkowego. Nie zawsze jednak zaistnieje to następstwo i może wystąpić sytuacja, że powstanie obowiązek, a nie powstanie zobowiązanie podatkowe. Stan taki zaistnieje wówczas, gdy przedawni się prawo organu podatkowego do doręczenia podatnikowi decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego stosownie do treści art.68 o.p. ²⁸⁹. Podobny skutek wywoła ustalenie, iż podatnik poniósł stratę, wówczas również pomimo powstania obowiązku w podatku dochodowym, nie powstanie zobowiązanie podatkowe. Zobowiązanie nie powstanie również, mimo powstania obowiązku, wskutek realizacji uprawnienia podatnika do ulg lub zwolnień, których skutkiem jest brak powinności zapłaty. W zależności od unormowania w zakresie danego podatku,

²⁸⁵ H.Dzwonkowski, *Ordynacja*, s.48-49; E.Drgas [w:] J.Gołuchowski (red.), *Prawo podatkowe*, s.9.

²⁸⁶ Por. K.Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s.166.

²⁸⁷ Por. S.Skorupka (red.) *Słownik wyrazów bliskoznacznych*, Warszawa 1985, s.157

²⁸⁸ Z.Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, s.132.

²⁸⁹ Por. W.Nykiel, *Polskie prawo podatkowe*, s.32.

zobowiązanie podatkowe może powstać równocześnie z obowiązkiem, gdy moment powstania obowiązku jest określony konkretną chwilą, albo w okresie późniejszym, kiedy w ramach okresu rozliczeniowego danego podatku zrealizują się wszystkie przesłanki do jego obliczenia. Bez względu jednak na okoliczność, czy zobowiązanie podatkowe powstało równocześnie z obowiązkiem czy później po nim, to zawsze obowiązek posiada w tej relacji status „pierwotnego zdarzenia” zarówno w sensie chronologicznym jak i logicznym²⁹⁰.

Celowość wyróżnienia obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego jest źródłem wątpliwości, szczególnie wówczas, gdy powstają one równocześnie, wynikają z tego samego stanu faktycznego i zachodzi wręcz trudność ich rodzielenia²⁹¹. Podważając zasadność stosowania obowiązku podatkowego, podnosi się często argument o teoretycznym jego rodowodzie, chociaż w istocie, wieloletnia tradycja posługiwania się tym pojęciem w ogólnym prawie podatkowym, nadała obowiązkowi walor normatywny²⁹².

Zasadność stosowania w ogólnym prawie podatkowym nie tylko zobowiązania podatkowego, ale również obowiązku podatkowego uzasadnia relacja wzajemnego uzupełniania się obu instytucji. Stosowanie ich obu w prawie podatkowym pozwala na uwzględnienie w treści zobowiązania podatkowego zdarzeń zaszłych w dacie powstania obowiązku podatkowego (np. stawka podatku, ulgi i zwolnienia, wartość przedmiotu opodatkowania), jak też zdarzeń następujących po powstaniu tego obowiązku (np. nowa ulga lub zwolnienie, zmiana wartości przedmiotu).

Obowiązek jest nie tylko niezbędnym wymogiem powstania zobowiązania podatkowego, lecz również „punktem wyjścia” w ocenie zdarzeń, które nastąpiły po „zaistnieniu niekonkretyzowanej powinności podatkowej, a przed wydaniem ustalającej decyzji podatkowej”²⁹³. Konkretyzacja powinności w postaci zobowiązania następuje na podstawie regulacji zawartej w ustawach podatkowych oraz aktach wykonawczych. Natomiast do powstania zobowiązania może dojść bądź z mocy ustawy – z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, lub z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej jego

²⁹⁰ K.Lasiński-Sulecki, W.Morawski, *Powstawanie zobowiązań podatkowych* [w:] B.Brzeziński (red.) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s.215.

²⁹¹ R.Mastalski, *Prawo podatkowe*, s.206.

²⁹² L.Etel et al., *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogółego Prawa Podatkowego*, Temida 2, Białystok 2017, s.57

²⁹³ Z.Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe...*, s.132.

wysokość (por. art.21 o.p.).

Skoro zobowiązanie podatkowe i obowiązek podatkowy pozostają w tak ścisłych relacjach i pierwsze wynika z drugiego, to powstaje pytanie, czy organ podatkowy winien stwierdzać powstanie obowiązku podatkowego przed dokonaniem wymiaru zobowiązania podatkowego?

W o.p. nie ma przepisu statuującego obowiązek lub wręcz kompetencję organu podatkowego do uprzedniego stwierdzenia w decyzji, że powstał obowiązek podatkowy. Fakt powstania obowiązku podatkowego nie jest „zaakcentowany” w sentencji decyzji podatkowej.

W piśmiennictwie i orzecznictwie wprost się mówi, że zagadnienie powstania obowiązku podatkowego „nie może być samoistnym przedmiotem rozstrzygnięcia decyzji podatkowej”²⁹⁴. Nie ma bowiem materialnoprawnej podstawy takiego rozstrzygnięcia. W takiej sytuacji, decyzja podatkowa rozstrzygająca w sprawie powstania obowiązku podatkowego, jako wydana bez podstawy prawnej podlegałaby stwierdzeniu swej nieważności (art.247 § 1 pkt 2 o.p.).

Spór między podatnikiem i organem podatkowym w przedmiocie istnienia obowiązku podatkowego dopuszczalny jest tylko wtedy, gdy organ podatkowy, „wyciągając konsekwencje prawne z faktu powstania – jego zdaniem – obowiązku podatkowego” wyda decyzję podatkową ustalającą lub określającą zobowiązanie podatkowe albo dotyczącą stwierdzenia nadpłaty lub zwrotu podatku²⁹⁵.

Jedynie więc w sytuacji sporu otwiera się dla podatnika możliwość kwestionowania nie tylko faktu powstania zobowiązania podatkowego lub jego wysokości, lecz również faktu powstania obowiązku podatkowego. Organ odwoławczy lub sąd (w zależności od etapu zaskarżenia) rozstrzygnie, czy obowiązek podatkowy powstał czy nie. Stwierdzenie zatem w decyzji podatkowej przez organ podatkowy, że powstał obowiązek podatkowy, nie oznacza, że źródłem obowiązku jest decyzja. Zawsze jest nią, na zasadzie wyłączności wynikającej z treści art.4 o.p. - ustawa podatkowa. Jeżeli podmiot spełni abstrakcyjnie określone w ustawie warunki powstania obowiązku podatkowego, następuje indywidualizacja tego obowiązku, a następnie jego konkretyzacja w postaci zobowiązania podatkowego.

²⁹⁴ B.Brzeziński, *Ordynacja podatkowa*..., s.38

²⁹⁵ Ibidem.

1.10. Przedawnienie podatkowe a obowiązek podatkowy

Przedawnienie podatkowe jest instytucją opisywaną w doktrynie podobnie do przedawnienia prawa cywilnego lub karnego, jako „zdarzenie wywołujące określone skutki prawne w wyniku upływu czasu”²⁹⁶. Skutki przedawnienia prawa podatkowego polegają na tym, że zobowiązanie podatkowe w ogóle nie powstaje, albo na tym, że zobowiązanie to wygasa. Przedawnienie w zakresie obu wymienionych skutków unormowano w Rozdziale 8 ordynacji podatkowej pt. „Przedawnienie”, odnosząc je do dwóch sposobów powstawania zobowiązań, tj. z mocy decyzji i z mocy prawa²⁹⁷.

Przedawnienie zobowiązań powstających z mocy decyzji (art.21 § 1 pkt 2 o.p.) unormowane jest w art.68 § 1 o.p. W piśmiennictwie określa się w różny sposób, jako przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego²⁹⁸, przedawnienie prawa do wymiaru podatkowego²⁹⁹, przedawnienie doręczenia decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe³⁰⁰, a niekiedy wręcz mianem przedawnienia obowiązku podatkowego³⁰¹. Ostatnie określenie nawiązuje do poglądu funkcjonującego na gruncie ustawy o zobowiązaniach podatkowych³⁰², według którego ustawowe określenie, iż po upływie terminu przedawnienia nie można wydać decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, należy rozumieć jako wygaśnięcie obowiązku podatkowego z wszelkimi tego konsekwencjami³⁰³. Jedną z nich jest umorzenie postępowania podatkowego z powodu jego bezprzedmiotowości³⁰⁴.

Aktualnie uważa się, że skutkiem przedawnienia wymiaru podatku zgodnie z art.68 o.p. nie jest wygaśnięcie obowiązku podatkowego, gdyż ten istnieje nadal, ale niemożność jego przekształcenia w skonkretyzowane zobowiązania podatkowe³⁰⁵. Skutkiem nie jest też wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, bo właśnie wskutek

²⁹⁶ B.Gruszczynski (akt. S.Babiarz) [w:] *Ordynacja*..., s.448.

²⁹⁷ A.Sarna [w:] *Podatki 2014*, s.28.

²⁹⁸ A.Gomułowicz, R.Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 271.

²⁹⁹ R.Mastalski, *Prawo podatkowe*, s. 220.

³⁰⁰ G.Liszewski, *Powstawanie zobowiązań podatkowych* [w:] *System prawa finansowego Tom III*, s.535.

³⁰¹ B.Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 2000, s. 72 i nastp.; W.Nykiel, *Polskie prawo podatkowe*, s.55.

³⁰² Ustawa z dnia 19 grudnia 1980r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1980r. Nr 27 poz.111).

³⁰³ Por. wyrok SN z dnia 7 marca 1995r., III ARN 3/95, POP 1997, nr 1,poz.18.

³⁰⁴ Uchwała NSA w składzie całej Izby z dnia 29 września 2014r., II FPS 4/13, LEX nr 1508654.

³⁰⁵ Por. A.Nita, *Przedawnienie powinności podatkowych – zagadnienia dyskusyjne* [w:] R.Dowgier (red.) *Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*, Białystok 2014, s.222; Por. P.Smoleń, M.Szustek-Janowska, W.Wójtowicz, *Prawo podatkowe*, Bydgoszcz-Lublin, 2002, s.50-51 za: R.Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa: Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*, Białystok 2014, s.223. Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 listopada 2012r., III SA/Wa 220/12, Legalis nr 847938.

przedawnienia ono w ogóle nie powstaje.

Zgodnie z art.68 § 1 o.p., zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art.21 § 1 pkt 2, nie powstaje jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Cytowana regulacja określa termin (3 lata) do wydania i doręczenia przez organ podatkowy decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe oraz skutek jego niedotrzymania tj. niepowstanie zobowiązania podatkowego z powodu nie doręczenia decyzji ustalającej to zobowiązanie. Skuteczność powstania zobowiązania podatkowego powstającego w trybie określonym w art.21 § 1 pkt 2 o.p. uzależniona jest w istocie, nie tyle w wydaniu decyzji w określonym w tym przepisie terminie, ile w dochowaniu tego terminu w zakresie czynności procesowej skutecznego doręczenia (co oczywiście wymaga uprzedniego wydania stosownej decyzji) ³⁰⁶.

A contrario, wydanie i skutecznie dokonane doręczenie podatnikowi decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego przed upływem terminu przedawnienia skutkuje automatycznie powstaniem tego zobowiązania ³⁰⁷.

Aby określić istotę i skutek regulacji trzeba cofnąć się do przepisu art.21 § 1 pkt 2 o.p. Przepis ten nie tylko wskazuje sposób powstania zobowiązania w drodze decyzji, ale i na istotny charakter tej decyzji. Ma ona charakter konstytutywny, gdyż tworzy dla podatnika po doręczeniu, „nowy obowiązek – zapłaty podatku” ³⁰⁸. W wypadku zaistnienia przesłanki przedawnienia terminu do wydania tej decyzji z art.68 § 1 o.p., pomimo znalezienia się podatnika w zakresie obowiązku podatkowego i jego indywidualizacji, wskutek upływu czasu wskazanego w tym przepisie, nie może nastąpić przekształcenie obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe ³⁰⁹.

W literaturze zauważa się, że art.68 § 1 o.p. reguluje materialnoprawne skutki przewlekłości organu podatkowego w procesie wydawania i doręczenia decyzji

³⁰⁶ Por. M.Nowosielska, R.Pasternak, *Doręczenie w postępowaniu podatkowym*, MPod 2000 Nr 6 s.25. Por. wyroki: WSA w Warszawie z dnia 25 lipca 2013r., III SA/Wa 231/13, Legalis nr 773909; NSA z dnia 2 marca 2017r., I FSK 1498/15, LEX nr 2271853.

³⁰⁷ Por. wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2015r., II FSK 3232/12, Legalis nr 1218572.

³⁰⁸ Por. B.Brzeziński, *Ordynacja podatkowa*, s.150-151.

³⁰⁹ Odnotować należy, że występują poglądy doktryny podnoszące błędność takiego rozumienia skutków przepisu art.68 § 1 o.p. - przykładowo H.Dzwonkowski [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, s.464, wyraża zdanie, że stosunek podatkowoprawny, na który składają się obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe powstaje zawsze samoistnie przed wydaniem decyzji podatkowej i niezależnie od niej. Tym samym, wg Autora, decyzja podatkowa wydana po upływie terminów z art.68 o.p. jest ważna i wykonalna, a jedynie w postępowaniu odwoławczym – na zarzut podatnika - decyzja ta podlega uchyleniu z powodu przedawnienia, a organ podatkowy orzeka wówczas o „niepowstaniu zobowiązania z powodu upływu przedawnienia”.

ustalającej zobowiązanie podatkowe³¹⁰, pozostając „instytucją procedury podatkowej”³¹¹.

Wskazuje się, że przepis art.68 § 1 o.p. znajduje w istocie zastosowanie w trzech przypadkach: organ podatkowy wyda decyzję ustalającą, ale nie doręczy jej przed upływem terminu z art.68 § 1 o.p.; organ podatkowy wyda decyzję ustalającą, ale w ogóle jej nie doręczy; organ podatkowy nie wyda w ogóle decyzji ustalającej.

Bez względu na to, który przypadek zostanie faktycznie zrealizowany, skutek niedotrzymania terminu czynności określonej w art.68 § 1 o.p. jest jeden: „wygasa stosunek podatkowoprawny, jaki zawiązał się w momencie powstania obowiązku podatkowego”³¹². Następstwem jest niepowstanie wierzytelności podatkowej oraz odpowiadającego jej długu (wygasa ciążący na podatniku obowiązek zapłacenia podatku³¹³), a organ podatkowy nie ma prawa do żądania od podatnika określonego zachowania się wyrażonego w definicji zobowiązania podatkowego, jako powinność zapłaty podatku w określonej wysokości³¹⁴. Realizacja przesłanek z art.68 § 1 o.p. to efekt punktu widzenia finansów publicznych zachowania wierzyciela polegającego na zaniechaniu wykonywania przez określony ustawowo czas czynności, do których wierzyciela uprawnia a zarazem zobowiązuje obowiązujące prawo. Brak tych działań (pasywność wierzyciela) jest przyczyną, której skutkiem jest przedawnienie możliwości wymiaru. Przedawnienie z art.68 § 1 o.p. wywołuje zatem stan prawny, w którym obowiązek podatkowy nie przekształca się w zobowiązanie podatkowe, nie następuje wymiar wysokości należnego zobowiązania podatkowego związanego z zaistniałym obowiązkiem. Zważyć należy, iż brak wymiaru zobowiązania podatkowego jest częstokroć efektem również pasywności podatnika, który mimo obowiązku nie zgłasza obowiązku podatkowego, co uniemożliwia organowi podatkowemu dokonanie wymiaru ustalającego.

Powyższy obowiązek instrumentalny realizowany jest przez podatnika przez złożenie wymaganej deklaracji. Wskazany przepis art.68 § 1 o.p. dotyczy przedawnienia związanego z sytuacjami, w której podatnik zrealizował obowiązek złożenia deklaracji względnie brak jest sporu pomiędzy podatnikiem, a organem podatkowym co do okoliczności objętych deklaracją, której definicję legalną zawiera

³¹⁰ Por. L.Etel (red.) *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, s.183.

³¹¹ B.Brzeziński [w:] J.Głuchowski (red.) *Prawo podatkowe*, Toruń 1993, s.45.

³¹² B.Brzeziński, *Prawo podatkowe*, s.45.

³¹³ Por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 2 czerwca 2015r., I SA/Bd 372/15, Legalis nr 1259109.

³¹⁴ Por. R.Mastalski, *Prawo...*, s.221.

art.3 pkt 5 o.p.³¹⁵

Ustawodawca uwzględnił w art.68 § 2 o.p. skutek braku realizacji przez podatnika instrumentalnych elementów obowiązku podatkowego dotyczących zobowiązań podatkowych powstających w trybie art.21 § pkt 2 o.p., polegających na tym, że podatnik nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego, względnie w złożonej deklaracji nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Przepis art.68 § 2 pkt 2 o.p. nie stanowi o przedłużeniu terminu na doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie, którego dotyczyły nieujawnione przez podatników dane, czy też tylko z tytułu nieujawnionych przedmiotów opodatkowania, ale wyznacza 5-letni termin na doręczenie decyzji ustalającej wysokość danego zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy złożona przez podatnika deklaracja nie zawiera koniecznych (wszystkich) danych do dokonania przez organ podatkowy wymiaru ustalającego³¹⁶. Art.68 § 2 pkt 2 o.p. odnosi się zatem do konkretnej złożonej, tj. faktycznie przekazanej organowi podatkowemu deklaracji.

W piśmiennictwie podkreśla się, że przepis art.68 § 2 o.p. nie traktuje o wszystkich deklaracjach podatkowych, a jedynie o służących do ustalenia zobowiązania podatkowego, a więc tych, które stanowią punkt wyjścia w procesie wymiaru podatkowego poprzez wydanie decyzji ustalającej³¹⁷. Do takich deklaracji należą np. zeznania składane przez podatników podatku od spadków i darowizn.

Deklaracje, o których mowa w art.68 § 2 o.p. nie wiążą się z obowiązkiem podatników w zakresie obliczenia i wykazania podatku należnego. Ponieważ nie służą obliczeniu podatku należnego, nie wiąże się z nimi domniemanie prawdziwości deklaracji podatkowej ukształtowane w art. 21 § 2 i § 5 o.p.³¹⁸ Stanowią natomiast podstawowe źródło wiedzy w zakresie podatkowego stanu faktycznego³¹⁹. Stąd też ustawodawca dla zapewnienia wpływu tej wiedzy, ustanawia obowiązek złożenia tych deklaracji, które spełniają ważną rolę w procedurze wymiaru, gdyż organ podatkowy

³¹⁵ Wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2019r., II FSK 538/17, LEX nr 2719867.

³¹⁶ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 lutego 2016r., III SA/Wa 733/15, Legalis nr 1514275.

³¹⁷ Por. L.Etel (red.) *Ordynacja podatkowa*, s.183-184.

³¹⁸ Szerzej: A.Nita, *Domniemanie prawdziwości deklaracji podatkowej i jego znaczenie dowodowe*, RPEiS 2020, z.4, s.173-186; podobnie: H.Dzwonkowski, *Charakter prawny deklaracji podatkowych (Zagadnienia podstawowe)*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 12; B.Brzeziński, *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, PiPod 2005, nr 1;

³¹⁹ Szerzej: P.Pietrasz, J.Siemieniako, *Znaczenie oświadczeń podatnika w rozstrzyganiu spraw podatkowych* [w:] R.Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*, Białystok 2014, s.230-248.

właśnie w oparciu o deklaracje tego typu dokonuje w toku postępowania podatkowego wymiaru podatku należnego poprzez wydanie i doręczenie decyzji ustalającej³²⁰.

Okoliczność, że deklaracja z art.68 § 2 o.p. nie służy samodzielnemu obliczeniu podatku przez podatnika, nie zwalnia jego z obowiązku złożenia takiej deklaracji, jak też z obowiązku rzetelnego wykazania danych, które będą umożliwiały organowi wydanie prawidłowej decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, nawet wówczas, gdy w postępowaniu podatkowym organ sam ostatecznie ustali stan faktyczny³²¹.

Również prawo organu zweryfikowania danych wykazanych przez podatnika w deklaracji z art.68 § 2 o.p. nie upoważnia do wniosku, że podatnik nie ma obowiązku tej deklaracji wypełnić prawidłowo. Zaniechanie podatnika i niezłożenie wymaganej deklaracji albo złożenie jej z danymi nierzetelnymi, wywołuje skutek negatywny dla podatnika w postaci przedłużenie terminu przedawnienia do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe stosownie do art.68 § 2 o.p., ponieważ niezbędne jest zapewnienie organowi podatkowemu czasu na ustalenie stanu faktycznego w braku wymaganej deklaracji albo weryfikacji nierzetelnego przedstawienia w niej stanu faktycznego³²². Warunkiem zastosowania tego przepisu jest wykazanie przez organ podatkowy, że podatnik mimo obowiązku nie złożył wymaganej deklaracji albo, że złożył ją nierzetelną, co utrudniło wymiar ustalający³²³.

Termin do wydania i doręczenia decyzji ustalającej uregulowany w art.68 § 2 o.p. jest ostatecznym. Po jego upływie organ podatkowy traci kompetencję do ustalenia (ukształtowania) wysokości zobowiązania podatkowego³²⁴.

Druga forma przedawnienia zobowiązania podatkowego uregulowana jest w art.70 o.p. i polega na tym, że po upływie określonego czasu liczonego od momentu powstania tego zobowiązania, jeżeli nie zostało ono zapłacone (albo wygasło w inny podobny sposób), a organy podatkowe nie podjęły czynności egzekucyjnych lub okazały się one nieskuteczne – zobowiązanie podatkowe wygasa³²⁵.

Mechanizm przedawnienia uregulowany w art.70 o.p. odnosi się do zobowiązań podatkowych już powstałych, których wysokość i termin płatności są podatnikowi

³²⁰ L.Etel (red.) *Ordynacja...*, s.184.

³²¹ Wyrok NSA z dnia 5 lipca 2019 r., II FSK 2995/18, LEX nr 2703478.

³²² Por. wyroki: NSA z dnia 15 grudnia 2011 r., II FSK 2058/11, LEX nr 1134617; WSA w Łodzi z dnia 19 maja 2015r., I SA/Łd 392/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

³²³ Por. wyroki: NSA z dnia 3 lipca 2012r., II FSK 2623/10, Legalis nr 779408; WSA w Szczecinie z dnia 26 września 2013r. I SA/Sz 249/13, Legalis nr 794213; NSA z dnia 15 grudnia 2011r., II FSK 2058/11, LEX nr 1134617; NSA z dnia 3 lipca 2012r., II FSK 2623/10, Legalis nr 779408.

³²⁴ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 września 2013 r., I SA/Wa 245/13, Legalis nr 794113.

³²⁵ Por. B.Brzeziński, *Ordynacja podatkowa*, s.368.

znane. Powinność świadczenia jest zatem skonkretyzowana i zaktualizowana.

Przedawnieniu podlega tylko zobowiązanie istniejące, wynikające z deklaracji lub zeznania, z którym wiąże się domniemanie podatku należnego albo wynikające z decyzji określającej zobowiązanie podatkowe wydanej na podstawie art.21 § 3 o.p.³²⁶.

Przedawnienie uregulowane w art.70 o.p. dotyczy również zobowiązań ustalonych w drodze konstytucyjnej decyzji wymiarowej, o której mowa w art.21 § 1 pkt 2 o.p.³²⁷. Z tym, że bieg terminu przedawnienia tak powstającego zobowiązania nie może się rozpocząć przed doręczeniem decyzji ustalającej to zobowiązanie³²⁸.

Przedawnienie zobowiązań podatkowych należy konsekwentnie odróżniać od upływu terminu wydania decyzji ustalającej zobowiązanie przez organy podatkowe. Bezskuteczny upływ terminu wydania oraz doręczenia konstytucyjnej decyzji wymiarowej sprawia, że zobowiązanie podatkowe, rozumiane jako skonkretyzowana i zaktualizowana powinność zapłaty określonej kwoty na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, w ogóle nie powstaje, a więc nie może się również przedawnić w trybie określonym w art.70 o.p.

W przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa, brak złożenia przez podatnika wymaganych: zeznania podatkowego lub deklaracji podatkowej lub brak wydania przez organ podatkowy decyzji określającej, pozostaje bez wpływu na bieg przedawnienia podatkowego, które biegnie niezależnie od dnia zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania³²⁹. Dla biegu terminu przedawnienia tych zobowiązań, nie ma też znaczenia, czy postępowanie podatkowe się toczy, czy też nie, czy znajduje się w fazie przed organem pierwszej, czy drugiej instancji, czy wreszcie decyzja w ogóle została doręczona lub stała się ostateczna³³⁰.

Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego na skutek przedawnienia następuje z mocy prawa. Niezapłacone zobowiązanie podatkowe przestaje istnieć bez potrzeby wydawania odrębnej decyzji³³¹. Organ podatkowy po upływie terminu przedawnienia nie może skutecznie żądać zapłaty należności, zaś dobrowolna zapłata podatku po

³²⁶ Wyrok NSA z 13 stycznia 2015 r., II FSK 3403/14, LEX nr 1624349.

³²⁷ Por. B.Deuter, *Wpływ przedawnienia na rozstrzyganie w sprawach podatkowych, ze szczególnym uwzględnieniem możliwości wydania decyzji określających po upływie terminu przedawnienia* [w:] R.Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*, s.60.

³²⁸ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 stycznia 2019r., I SA/Gl 809/18, LEX nr 2617210.

³²⁹ B.Deuter, *Wpływ przedawnienia...*, s.62.

³³⁰ Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2010 r., FSK 1593/08, LEX nr 595840.

³³¹ Zob. wyrok NSA z dnia 5 lipca 2001r., SA/Łd 750/99, ONSA nr 3/2002, poz. 129

upływie terminu przedawnienia skutkuje powstaniem u podatnika nadpłaty podlegającej zwrotowi³³². Jest to cecha odróżniająca normatywną konstrukcję przedawnienia podatkowego od przedawnienia zobowiązań cywilnoprawnych³³³.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że instytucja ta służy ograniczeniu w czasie trwania stosunku prawnopodatkowego, w wypadku gdy jego cel nie może zostać zrealizowany³³⁴. Można ją potraktować jako nadzwyczajny sposób ustania stosunku prawnopodatkowego między podatnikiem a wierzycielem podatkowym³³⁵.

Konsekwencje przedawnienia zobowiązania podatkowego dotyczą również wymiaru. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego wskutek przedawnienia oznacza, że postępowanie podatkowe czy to w I czy w II instancji dotyczące tego zobowiązania staje się bezprzedmiotowe³³⁶. Wówczas organ podatkowy I instancji wydaje zgodnie z dyspozycją art.208 § 1 o.p. decyzję o umorzeniu postępowania³³⁷, względnie decyzję tej treści wydaje organ podatkowy II instancji zgodnie z art.233 § 1 pkt 1 lit.a) o.p.³³⁸

Umorzenie postępowania w przedmiocie wymiaru przedawnionego zobowiązania jest niezbędne, gdyż takie zobowiązanie nie może być przedmiotem merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy w formie decyzji podatkowej³³⁹. Wyjątek stanowi sytuacja wszczęcia przed upływem terminu przedawnienia postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku.

Okoliczność przedawnienia zobowiązania podatkowego w toku tego postępowania, nie stanowi ujemnej przesłanki procesowej do orzekania przez organ podatkowy w sprawie stwierdzenia nadpłaty³⁴⁰. Orzecznictwo wskazało bowiem na zasadnicze różnice pomiędzy zwrotami normatywnymi użytymi w art.208 § 1 o.p (umorzenie postępowania „w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego”) i art.79 § 1 o.p. („po upływie terminu przedawnienia”). Zatem jedynie wszczęcie postępowania

³³² Tak np. w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 19 listopada 2008r., I SA/GI 571/08, Legalis nr 264221. Zob. R.Kubacki, *Przedawnienie w prawie podatkowym*, PrzPod nr 9/1999, s. 22-25

³³³ Zob. J.Zubrzycki, uwaga 1 do art. 70, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, B.Adamiak, J.Borkowski, R.Mastalski, J.Zubrzycki, Wrocław 2009, s. 370-371.

³³⁴ Por. O.Łunarski, *Wygasanie zobowiązań podatkowych* [w:] B.Brzeziński (red.) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s.236

³³⁵ Zob. A.Gomułowicz, *Zapłata podatku a przedawnienie zobowiązania podatkowego*, RPEiS, 2008, z.3, s.63 i n. Podobnie: A.Kubiak *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 października 2007 r. I FPS 4/07*, ZNSA 4(19)/2008, s.101.

³³⁶ Szerzej: B.Deuter, *Wpływ przedawnienia...*, s.62-64.

³³⁷ B.Brzeziński, *Ordynacja...*, s.930

³³⁸ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 24 sierpnia 2016r., I SA/Sz 709/16, LEX nr 3315806.

³³⁹ Por. Wyrok NSA z dnia 21 stycznia 1999r., SA/Sz 1029/97, LEX nr 36139.

³⁴⁰ Por. L.Etel, *Stwierdzenie nadpłaty po nowemu*, [w:] R.Dowgier, M.Popławski (red.), *Ordynacja podatkowa. Zmiany w ogólnym prawie podatkowym*, Białystok 2016, s.131-132.

w sprawie nadpłaty po upływie terminu przedawnienia, uzasadnia umorzenie tego postępowania ³⁴¹.

Przedawnienie zobowiązań podatkowych mimo negatywnego skutku dla interesów wierzyciela, realizuje swój cel, jakim jest ochrona pewności obrotu prawnego, jak też ochrona pewności statusu zarówno podatnika jak i organu podatkowego. Podatnik jak i organ podatkowy nie mogą bowiem pozostawać w stanie niepewności czy zobowiązanie podlega wykonaniu ³⁴².

Instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych służy, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, realizacji dwóch istotnych wartości konstytucyjnych: dyscyplinuje realizację ustawowych zadań przez organy podatkowe i egzekucyjne oraz stabilizuje stosunki społeczne poprzez wygaszanie przedawnionych zobowiązań podatkowych ³⁴³. Tezy te nie oznaczają akceptacji przez Trybunał faktu niewywiązywania się podatników z zobowiązań podatkowych. Trybunał wyraża bowiem pogląd, że niewykonywanie tych zobowiązań przez podatników godzi zarówno w interes finansów publicznych jak i w szeroko pojmowany interes publiczny, co narusza zasady sprawiedliwości społecznej ³⁴⁴. Przedawnienie zobowiązania podatkowego nie posiada atrybutu konstytucyjnego prawa podmiotowego do przedawnienia, jak również ekspektatywy takiego prawa ³⁴⁵.

³⁴¹ Wyrok NSA z dnia 29 września 2014 r., II FPS 4/13, ONSAiWSA 2015 nr 1 poz.1.

³⁴² Por. B.Brzeziński, *Ordynacja podatkowa*, s.368.

³⁴³ Por. wyrok TK z dnia 17 lipca 2012r., P 30/11, OTK-A2012, nr 7, poz.81.

³⁴⁴ Por. wyrok TK z dnia 21 czerwca 2011r., P 26/10, OTK ZU 2011, Nr 5/A, poz.43, pkt 4.1.

³⁴⁵ Por. wyrok TK z dnia 23 maja 2005 r., SK 44/04, Dz.U. z 2006r., Nr 96 poz.821.

1.11. Wygasanie obowiązku podatkowego

Przepis art.4 o.p. definiujący obowiązek podatkowy, określa uniwersalną okoliczność jego powstania. Zarazem, ogólne prawo podatkowe nie stanowi o okolicznościach skutkujących kresem tej relacji. Mimo braku tej regulacji uznać trzeba, że bez względu na to, czy obowiązek podatkowy traktować jako nieskonkretyzowaną powinność, czy jako stosunek prawnopodatkowy lub swoisty stosunek obligacyjny, w ujęciu prawnym muszą być wyznaczone jakieś granice jego trwałości. Względnie też, muszą istnieć granice czasowe pozwalające na przekształcenie się obowiązku w zobowiązanie. Postawione tezy nie są bezpodstawne.

Przepis art.59 § 1 o.p. wskazuje rozmaite formy wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, które posiadają jedną wspólną cechę. Prowadzą mianowicie do jednego skutku, jakim jest ustanie „więzi prawnej łączącej podatnika z podmiotem uprawnionym do świadczenia podatkowego”³⁴⁶. Wygasa wówczas stosunek podatkowoprawny, który powstał w momencie indywidualizacji obowiązku podatkowego, czyli zobowiązanie podatkowe³⁴⁷. Skoro zatem wygasa stosunek prawnopodatkowy realny, wygasa powinność skonkretyzowana, to wraz z nim, jako już instytucja zbędna, powinien wygasnąć stosunek prawnopodatkowy idealny, powinność abstrakcyjna, czyli obowiązek podatkowy.

W ogólnym prawie podatkowym nie ma jednak przepisu, który regulowałby, analogicznie do zobowiązania podatkowego, ustanie bytu obowiązku podatkowego. Rozważając, czy ma sens sformułowanie „obowiązek podatkowy wygasa”, trzeba uwzględnić całokształt regulacji prawa podatkowego. W jego ramach występują unormowane sytuacje wygasania obowiązku podatkowego, ale nie jako instytucja prawa podatkowego proceduralnego, lecz jako instytucja prawa podatkowego materialnego.

Wygaśnięcie obowiązku podatkowego znajduje się np. w przepisach dotyczących: podatku od środków transportowych - art.9 ust.5 u.p.o.l., podatku od nieruchomości - art.6 ust.4 u.p.o.l., podatku rolnym - art.6a ust.2 u.p.r.³⁴⁸ Zgodnie z art.9 ust.5 u.p.o.l., w podatku od środków transportu obowiązek podatkowy (...)

³⁴⁶ B.Dauter, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, s.391.

³⁴⁷ Por. B.Brzeziński, *Ordynacja podatkowa*, s.301.

³⁴⁸ Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2020, poz.333 ze zm.).

wygasa z końcem miesiąca, w którym środek transportowy został wyrejestrowany³⁴⁹ lub wydana została decyzja organu rejestrującego o czasowym wycofaniu pojazdu z ruchu³⁵⁰, lub z końcem miesiąca, w którym upłynął czas, na który pojazd powierzono³⁵¹. Zgodnie z art.6 ust.4 u.p.o.l., w podatku od nieruchomości obowiązek podatkowy wygasa z upływem miesiąca, w którym ustały okoliczności uzasadniające ten obowiązek (jak własność nieruchomości lub jej samoistne posiadanie albo wykonywanie użytkowania wieczystego, względnie wybudowanie lub oddanie do użytku nieruchomości)³⁵². Stosownie do art.6a ust.2 u.p.r., w podatku rolnym obowiązek podatkowy wygasa ostatniego dnia miesiąca, w którym przestały istnieć okoliczności uzasadniające ten obowiązek (własność, użytkowanie wieczyste lub posiadanie samoistne i zależne gruntu rolnego)³⁵³.

We wskazanych przepisach obowiązek podatkowy wygasa, ponieważ w stosunku do określonego podatnika nie ma już przedmiotu opodatkowania, nie ma stanu faktycznego, z którym ustawa łączyła powstanie tego obowiązku. Przy czym w orzecznictwie akcentuje się brak przedmiotu opodatkowania w dosłownym sensie fizycznym³⁵⁴.

Stwierdzenie przez ustawodawcę w cytowanych przepisach, iż obowiązek podatkowy wygasa jest logiczne i zasadne. Ustawodawca odnosi wygaśnięcie nie do ogólnej instytucji obowiązku podatkowego z art.4 o.p., jako powinności niekonkretyzowanej i ogólnej, ale do skonkretyzowanego i zindywidualizowanego obowiązku podatkowego, który wynika z ustawy podatkowej. Konkretny podmiot wskutek np. przeniesienia własności nieruchomości czy wyrejestrowania środka

³⁴⁹ Por. wyroki NSA: z dnia 22 lutego 2017r., II FSK 3301/14, LEX nr 2267776; z dnia 22 lipca 2015r., II FSK 1576/13; z dnia 6 października 2015r., II FSK 2129/13, [LEX nr 1986360](#); także wyrok WSA w Lublinie z dnia 23 maja 2014r., I SA/Lu 1326/13, LEX nr 1529750.

³⁵⁰ Por. wyrok WSA w Lublinie z dnia 9 października 2015r., I SA/Lu 397/15, LEX nr 1926529.

³⁵¹ Por. wyroki: WSA w Warszawie z 30 grudnia 2004r., III SA/Wa 332/04, Legalis nr 1112904; WSA w Rzeszowie z dnia 20 maja 2008r.; WSA z dnia 6 maja 2014 r., I SA/GI 1274/13, Legalis nr 962308.

³⁵² Por. wyroki: WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 3 kwietnia 2014r., I SA/Go 89/14, Legalis nr 963556; WSA w Gdańsku z dnia 23 czerwca 2015r., I SA/Gd 452/15, Legalis nr 1338505; WSA w Szczecinie z dnia 14 stycznia 2016r., I SA/Sz 802/15, Legalis nr 1447106.

³⁵³ Por. wyroki: WSA w Olsztynie z dnia 4 października 2007r., I SA/Ol 210/07, Legalis nr 469920; WSA w Warszawie z dnia 1 lipiec 2015r., VIII SA/Wa 854/14, Legalis nr 1322096; WSA w Krakowie z dnia 23 czerwca 2016r., I SA/Kr 95/16, Legalis nr 1538892.

³⁵⁴ Np. budynek utracił cechy budynku określone w ustawie o podatkach lokalnych, bowiem doszło do wyburzenia dachu, ścian czy fundamentów – tak w wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 24 października 2013r., I SA/Rz 607/13, Legalis nr 738162. Podobnie w wyroku WSA w Poznaniu z dnia 23 lutego 2011r., III SA/Po 792/10, Legalis nr 371601, gdzie stwierdzono, że wygaśnięcie obowiązku podatkowego należy wiązać z momentem, którym dany obiekt traci przymioty określone w definicji budynku i w tym zakresie winno być przeprowadzone stosowne postępowanie dowodowe. Nie ulega bowiem wątpliwości, że obowiązek podatkowy nie istnieje po zakończeniu prac rozbiórkowych obiektu (...).

transportu, z tytułu posiadania których był objęty obowiązkiem podatkowym, nie znajduje się już w sytuacji opisanej w przepisach prawa podatkowego i nie spełnia warunków w nim określonych do istnienia względem niego obowiązku podatkowego.

Zindywidualizowany obowiązek podatkowy wcześniej powstał, gdyż podatnik spełnił warunki, od którego zależało powstanie opodatkowania. Teraz ten obowiązek wygasa, gdyż spełnione są przesłanki, od których zależy ustanie opodatkowania. Skoro nie ma przedmiotu opodatkowania, podatnik nie spełnia warunków do objęcia go obowiązkiem podatkowym.

Wygaśnięcie obowiązku podatkowego stwarza przeszkodę prawną w powstaniu dla podatnika zobowiązania podatkowego, gdyż znosi istniejący obowiązek podatkowy. W konsekwencji nie ma możliwości przekształcenia tego obowiązku w stosunek zobowiązaniowy ³⁵⁵. Brak przedmiotu podatku, który był podstawą faktyczną zaistnienia obowiązku podatkowego skutkuje nie tylko wygaśnięciem obowiązku podatkowego, lecz również tym, że ewentualnym stosowaniem przepisu art.254 § 1 o.p., który stanowi, że decyzja ostateczna, ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania podatkowego na dany okres, może zostać zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie zobowiązania, a skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji. Jak zauważa się w orzecznictwie, przepis art.254 § 1 o.p. ma zastosowanie wyłącznie w przypadku zaistnienia zmiany stanu faktycznego, istotnego dla wymiaru ³⁵⁶. Jest to istotna uwaga, gdyż wskazuje występowanie ścisłej relacji pomiędzy obowiązkiem podatkowym a stanem faktycznym, którego wystąpienie skutkowało powstaniem obowiązku podatkowego. Inaczej mówiąc, jak długo istnieje stan faktyczny będący podstawą powstania obowiązku podatkowego, tak długo istnieje ów obowiązek. Jest to koncepcja zgodna z treścią art.4 o.p., który określa, że obowiązek powstaje w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie podatkowej. *A contrario* nieistnienie już w sensie prawnym czy fizycznym owego zdarzenia, zwanego inaczej przedmiotu opodatkowania skutkuje stwierdzeniem, iż wygasł obowiązek podatkowy.

³⁵⁵ Por. A.Gorgol, *Wygaśnięcie obowiązku podatkowego w akcyzie – zagadnienia doktrynalne i praktyczne* [w:] P.Stanisławiszyn, T.Nowak (red.), *Regulacje w zakresie prawa celnego i podatku akcyzowego po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej. Doświadczenia i perspektywy*, Warszawa 2012, s.52.

³⁵⁶ Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11 marca 2015r., I SA/Sz 1381/14, Legalis nr 1274675.

Pominięcie uregulowania tej instytucji w ogólnym prawie podatkowym uznawanie jest częścią doktryny za swoisty brak, a nawet za wadę procesu legislacji prawa podatkowego, ponieważ brak unormowania „ustania obowiązku podatkowego osłabia formalną ochronę podatnika”³⁵⁷. Brak definicji legalnej „wygaśnięcia obowiązku podatkowego” utrudnia stosowanie przepisów podatkowych. Wykładnia doktrynalna, legalna czy operatywna tego pojęcia może prowadzić do odmiennych ustaleń interpretacyjnych, stąd pojawia się w literaturze postulat zdefiniowania pojęcia wygaśnięcia obowiązku podatkowego w o.p.³⁵⁸

Obowiązek podatkowy powstaje w związku z zaistnieniem określonego stanu faktycznego. Stan ten powstaje w pewnym momencie i albo zamyka się w określonej czynności (stan faktyczny zamknięty) albo w szeregu tożsamyh czynności w określonym wymiarze czasu – miesiąc, rok (stan faktyczny otwarty). Po upływie roku lub lat obowiązek jest już kategorią historyczną, przeszłością, jeżeli nie ulegnie w określonym terminie przekształceniu w zobowiązanie podatkowe. Wskutek bowiem przedawnienia prawa do wymiaru lub zobowiązania podatkowego, obowiązek w zobowiązanie nie przekształci się w ogóle. Nie można również twierdzić kategorycznie, że koniec bytu obowiązku podatkowego następuje w dacie przekształcenia się obowiązku w zobowiązanie.

Występuje koncepcja według, której powstanie zobowiązania podatkowego nie oznacza końca istnienia obowiązku podatkowego. Obowiązek ten, mimo przekształcenia się w zobowiązanie podatkowe nie wygasa, gdyż jest potrzebny jako swoisty „wzorzec” na wypadek konieczności dokonania ponownego wymiaru podatku przez organ podatkowy, czy też złożenia przez podatnika deklaracji korygującej. Stąd koncepcji tej towarzyszy postulat „założenia niezmiennego istnienia” obowiązku podatkowego³⁵⁹. Obowiązek podatkowy pełni bowiem funkcję „punktu wyjścia” dla kolejnych wymiarów dokonywanych w toku postępowania czy kolejnych korekt deklaracji przez podatnika³⁶⁰. Powyższa koncepcja nawiązuje do pojmowania istoty obowiązku jako pewnego ustawowego stanu faktycznego zawartego w normie materialnej, która określa: przedmiot, podmiot, podstawę opodatkowania, czyli najważniejsze a zarazem niezbędne elementy do ustalenia zobowiązania. Stąd też, w

³⁵⁷ A.Gorgol, *Wygaśnięcie*..., s.53

³⁵⁸ Ibidem, s.54.

³⁵⁹ H.Dzwonkowski, *Ordynacja*..., s.420

³⁶⁰ Por.H.Dzwonkowski, *Przedawnienie zobowiązania podatkowego w toku postępowania odwoławczego*, „Przegląd Podatkowy” 2003, Nr 6, s.53.

oparciu o tę koncepcję wysuwa się postulat zdefiniowania pojęcia wygaśnięcia obowiązku podatkowego w o.p., co uzasadnia się go wzajemną relacją obowiązku podatkowego o zobowiązania podatkowego, które pozostają ze sobą w związku przyczynowo-skutkowym³⁶¹. Postulat uzasadnia się uwagą, że „nie ma zobowiązania podatkowego bez obowiązku podatkowego”³⁶². Zarazem wygaśnięcie zobowiązania podatkowego powoduje wygaśnięcie obowiązku podatkowego, a w końcowej fazie ustanie także bytu stosunku podatkowoprawnego³⁶³.

Nawiązując do wskazanych przepisów podatkowego prawa materialnego, gdzie uregulowano wygaśnięcie obowiązku podatkowego, zauważyć należy konsekwencję normowania bytu obowiązku podatkowego. Ustawodawca w pierw w jednych przepisach unormował przesłanki powstania obowiązku podatkowego, a w kolejnych przepisach przesłanki ustania tego obowiązku. Dodatkowo wskazany jest w przepisach moment czasowy, od którego obowiązek powstaje lub wygasa. Ustawodawca zamyka tym logicznym ciągu zdarzeń i w ramach czasowych powstanie i wygaśnięcie obowiązku podatkowego.

Konsekwencją powstania obowiązku podatkowego jest jego konkretyzacja w zobowiązanie podatkowe, natomiast konsekwencją wygaśnięcia obowiązku jest niepowstanie zobowiązania. Zobowiązanie podatkowe nie powstaje, gdyż skutek wygaśnięcia obowiązku podatkowego, nie ma swojego poprzednika. Nie powstanie powinnośc skonkretyzowana, gdyż brak jest - skutek wygaśnięcia - powinności ogólnej.

Problem wygasania obowiązku podatkowego przewija się również w sytuacji wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Instytucja ta uregulowana jest w art.59 § 1 o.p., wskazując zamknięty katalog sposobów wygaśnięcia. Doktryna stosuje podział sposobów wygaśnięcia na dwie kategorie: efektywne i nieefektywne³⁶⁴.

Do sposobów efektywnych zalicza się te, gdzie następuje przysporzenie majątkowe po stronie wierzyciela, są to: zapłata, pobranie podatku przez płatnika lub inkasenta, potrącenie, zaliczenie nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku, zaniechanie poboru, przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych, przejęcie własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym i nabycie

³⁶¹ H.Dzwonkowski, *Przedawnienie...*, s.54.

³⁶² Ibidem, s.52.

³⁶³ A.Nowak, I.Nowak, *Obowiązek podatkowy na gruncie polskiego prawa podatkowego – uwagi de lege lata i de lege ferenda*, Kw.Pr.Pub. 2009 nr 1-2, s.47-70

³⁶⁴ Por. R.Mastalski, *Prawo...*, s.225.

spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego stwierdzonego przez prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku - ze skutkiem na dzień otwarcia spadku. Elementem łączącym wymienione sposoby jest spełnienie świadczenia pieniężnego, co jest treścią obowiązku podatkowego, względnie dokładniej, zapłata podatku, co z kolei jest treścią zobowiązania podatkowego.

Do sposobów nieefektywnych należą: umorzenie zaległości, przedawnienie, zwolnienie z obowiązku zapłaty na podstawie art.14m. Elementem, który łączy te sposoby, jest brak spełnienia świadczenia pieniężnego, co oznacza, że interes wierzyciela (roszczenie) nie zostaje zaspokojone, a mimo to dłużnik podatkowy staje się wolny od obowiązku spełnienia świadczenia, od długu.

Zarysowane wygaśnięcie zobowiązania podatkowego jest dlatego istotne dla obowiązku podatkowego, gdyż powoduje „ustanie więzi prawnej łączącej podatnika z podmiotem uprawnionym do żądania świadczenia podatkowego”³⁶⁵.

Zaistnienie w praktyce któregośkolwiek ze sposobów, zarówno efektywnego jak i nieefektywnego oznacza koniec tej więzi. Wiąż pomiędzy podatnikiem a wierzycielem podatkowym obejmuje dwa elementy: obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe. W obydwu występuje powinność świadczenia pieniężnego (w pierwszym przypadku nieskonkretyzowanego, w drugim konkretnego).

Zarówno obowiązek jak i zobowiązanie składają się na jeden stosunek prawnopodatkowy, w którym obowiązek to pierwszy element, a zobowiązanie podatkowe to kolejny element tego stosunku³⁶⁶. Przy czym, zawsze to zobowiązanie podatkowe wynika z obowiązku podatkowego, a nie odwrotnie³⁶⁷. A zatem, pomimo tego ścisłego związku, wygaśnięcia zobowiązania podatkowego nie można przenosić na obowiązek podatkowy. Wygaśnięcie zobowiązania nie spowoduje automatycznego wygaśnięcia obowiązku, gdyż wygaśnięcia zobowiązania nie można utożsamiać z „prostym ustaniem bytu wszystkich uprawnień i obowiązków”³⁶⁸.

W ramach przepisów regulujących ogólnie obowiązek i zobowiązanie brak jest unormowania, które określa ich wzajemne relacje po powstaniu zobowiązania. Określono w istocie relację sprzed powstania zobowiązania, wskazując w art.5 o.p., że

³⁶⁵ G.Liszewski, *Wygasanie zobowiązań podatkowych* [w:] *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, s.553.

³⁶⁶ Por. K.Lasiński-Sulecki, W.Morawski, *Powstawanie zobowiązań ...*, s.215.

³⁶⁷ Por. wyroki: NSA z dnia 8 kwietnia 2011r. II FSK 2091/09; WSA w Warszawie z dnia 12 marca 2012r., III SA/Wa 2063/11, publ. <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

³⁶⁸ K.Lasiński-Sulecki, W.Morawski, *Powstawanie zobowiązań ...*, s.215.

wynika ono z obowiązku. W art.21 o.p. unormowano tryb powstawania zobowiązania podatkowego, nie określając skutku jego powstania na byt obowiązku. Nie ma więc podstaw prawnych do formułowania tezy, że przekształcenie obowiązku w zobowiązanie oznacza wygaśnięcie pierwszego, choć są poglądy stanowiące, że z chwilą powstania zobowiązania obowiązek przestaje definitywnie istnieć i zostaje zastąpiony przez skonkretyzowaną powinność ³⁶⁹.

³⁶⁹ Por. wyroki: WSA w Łodzi z dnia 17 marca 2010r., I SA/Łd 1172/09, Legalis nr 2819404; NSA z dnia 27 maja 2010r., III SA/Wa 2168/09, Legalis nr 382102; zob. W.Modzelewski, *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Instytut Studiów Podatkowych, Warszawa 2005, s.77 i nastp.

Wnioski

Obowiązek podatkowy jest instytucją materialnego prawa podatkowego, przy czym zasadnie podnoszony jest również aspekt, że „powstawanie obowiązku podatkowego oprócz znaczenia materialnego ma także konotacje proceduralne” ³⁷⁰.

Powstaje on w chwili, gdy adresat konkretnej normy zawartej w materialnej ustawie podatkowej znajdzie się w sytuacji faktycznej lub prawnej, z którą ta norma wiąże powstanie obowiązku - jest to moment powstania obowiązku podatkowego. Norma prawnopodatkowa opisująca określoną sytuację, z którą wiąże się powstanie obowiązku podatkowego jest zatem wzorcem zachowania, a obowiązek powstaje dopiero, gdy konkretny podatnik znajdzie się w sytuacji opisanej we wzorcu.

Skutkiem powstania obowiązku podatkowego jest „więź pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym” ³⁷¹ polegająca zgodnie z art.4 o.p. na nieskonkretyzowanej powinności zapłaty. Jest ona elementem materialnego aspektu obowiązku podatkowego, w której występują czynności o charakterze instrumentalnym służące zarówno ujawnieniu obowiązku (deklaracje, zgłoszenia, czynności rejestracyjne) jak i usprawnieniu jego wyliczenia i poboru (prowadzenie ksiąg rachunkowych, określony termin i sposób zapłaty itp.). Stanowią one proceduralny aspekt obowiązku ³⁷², a ich celem ostatecznym jest „doprowadzenie do przesunięcia środków pieniężnych od podatnika na rzecz władzy publicznej” ³⁷³.

W nauce prawa podatkowego zauważa się, że powyższe powinności nie spoczywają jedynie na podatniku, ale „również na organie podatkowym czy płatniku lub inkasencie, jako reguły zachowania” ³⁷⁴, zależnie od tego, jak stanowi o tym przepis prawa w danym podatku lub danym zobowiązaniu podatkowym.

Obowiązek podatkowy jest zatem stosunkiem wieloaspektowym, którego nie można zamknąć w pojęciu „powinność zapłaty”. Stąd postulaty, aby obowiązek podatkowy był „definiowany całościowo, z uwzględnieniem wszelkich uprawnień i obowiązków materialnoprawnych związanych z podatkami, w tym także odnoszących

³⁷⁰ A.Buczek, H.Dzwonkowski, L.Etel, J.Gliniecka, J.Głumińska-Pawlic, A.Huchla, W.Miemieć, W.Ofiarski, Z.Serwacki, M.Zdebel M, Z.Zgierski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 119-120.

³⁷¹ R.Mastalski, *Charakterystyka ogólna prawa podatkowego* [w:] *System prawa podatkowego. Tom III* (red.) L.Etel, Warszawa 2010, s.384

³⁷² Por. E.Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Prawo finansowe*, Warszawa 2013, s.171

³⁷³ Ibidem, s.171.

³⁷⁴ J.Kulicki, *Obowiązek podatkowy i zobowiązania podatkowe*, PS 1999, Nr 7–8, s.7.

się do takich roszczeń podatnika, jak nadpłata czy odliczenie”³⁷⁵.

Obowiązek podatkowy jako byt nieskonkretyzowany nie podlega w sensie prawnym wykonaniu, zabezpieczeniu albo egzekucji, gdyż wszystkie przepisy ogólnego prawa podatkowego normujące wykonanie czy zabezpieczenie odnoszą się jedynie do zobowiązań podatkowych, jako powinności skonkretyzowanych kwotowo. Obowiązek podatkowy również nie przechodzi na następcę prawnego czy osobę trzecią, gdyż również następstwo prawne lub odpowiedzialność innych osób dotyczy jedynie zobowiązań podatkowych.

Powinności proceduralne, o których mowa wyżej, służą kolejnej fazie obowiązku podatkowego następującej po jego zaistnieniu, którą to fazę określa się indywidualizacją obowiązku podatkowego. W tej fazie następuje przekształcenie stosunku obowiązku podatkowego w stosunek zobowiązania podatkowego oraz podatnika i organ podatkowy ze stron obowiązku podatkowego w strony stosunku zobowiązaniowego. W ramach etapu indywidualizacji pojawia się przedmiot opodatkowania, a zatem „wiadomo z jakiego tytułu ma być zapłacony podatek”³⁷⁶.

Obowiązek podatkowy stanowi swoisty „fundament”, na którym wzoruje się ustalenie zobowiązania. Stąd niezbędne jest występowanie i stosowanie w prawie podatkowym obu pojęć : obowiązku i zobowiązania, gdyż „pierwsze to idealny wzorzec powinności a drugie to jej realna konkretyzacja”³⁷⁷.

Obowiązek podatkowy jest podstawą rozwinięcia więzi zobowiązaniowej w konkretne zobowiązanie podatkowe. Prawidłowe i prawomocne (w ujęciu proceduralnym – ostateczne) ustalenie zobowiązania podatkowego jest zarazem kresem istnienia obowiązku. Wówczas obowiązek podatkowy staje się zdarzeniem historycznym : powstała w związku ze zdarzeniem nieskonkretyzowana powinność przeistacza się w skonkretyzowane zobowiązanie podatkowe, które staje się w miejsce obowiązku powinnością wymagalną, mogącą być przedmiotem zabezpieczenia rzeczowego lub egzekucji. Dopóki jednak nie nastąpi prawidłowa i ostateczna konkretyzacja zobowiązania podatkowego, dopóty obowiązek podatkowy pozostaje nieskonkretyzowany.

Graniczny termin skonkretyzowania obowiązku podatkowego określają przepisy proceduralne ustanawiające moment przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania

³⁷⁵ M. Popławski, *Roszczenia podatkowe -specyfika i klasyfikacja*, Lublin 2007, s.48

³⁷⁶ W.Modzelewski, *Wstęp do nauki ...*, s.11.

³⁷⁷ H.Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa...*, s.51.

podatkowego, czyli powstającego w trybie określonym w przepisach art.68 § 1 i 2 o.p.

Upływ terminów przewidzianych w tych przepisach nie pozwala na skonkretyzowanie obowiązku. W części piśmiennictwa określa się taką sytuację jako „przedawnienie obowiązku podatkowego”³⁷⁸, chociaż w istocie przedawnia się prawo do wydania (a w istocie do doręczenia) decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego³⁷⁹. Powstanie wówczas obowiązek podatkowy, a nie powstanie zobowiązanie podatkowe w trybie art.68 § 1 o.p.

Analizując relacje zachodzące między obowiązkiem podatkowym a zobowiązaniem podatkowym wskazać należy, że podobnie wygaśnięcie zobowiązania nie skutkuje wygaśnięciem obowiązku podatkowego, który istnieje nadal, funkcjonując jako wzorzec zobowiązania, co pozwala na wymiar korygujący zobowiązania, nawet takiego, które wygasło wskutek terminowej zapłaty. Jak wskazuje się w literaturze, wygasają bowiem „takie składniki obowiązku podatkowego, jak podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania i stawka podatkowa”³⁸⁰.

Podnieść należy, że wygaśnięcie zobowiązania podatkowego jest równoznaczne z wygaśnięciem stosunku prawnopodatkowego, który powstał w momencie indywidualizacji obowiązku podatkowego. Oznacza to, że bez względu na sposób wygaśnięcia zobowiązania, przestają istnieć więzi prawne między podatnikiem a związkiem publicznoprawnym, będącym wierzycielem zobowiązania podatkowego³⁸¹. Ponadto w literaturze wskazuje się, że definicja zawarta w art.4 o.p. nie ma istotnego znaczenia praktycznego, gdyż „zasadniczą rolę odgrywają w tym względzie ustawy podatkowe normujące poszczególne podatki.

Rola definicji legalnej z art.4 o.p. jest jednak istotna, gdyż z niej wynika, że w polskim systemie prawa podatkowego obowiązek podatkowy, dla skutecznego powstania musi wynikać z ustaw podatkowych. Dla podatnika art.4 o.p. spełnia funkcję gwarancyjną, że wszelkie elementy konstrukcyjne podatku, konkretyzujące obowiązek podatkowy dla ważności i skuteczności obowiązywania są uregulowane jedynie w ustawie. Przepis ten stanowi element realizacji zasady pewności opodatkowania, co wiąże się określoną konstytucyjnie (art.84 i art.217 Konstytucji) wyłącznością ustawowej regulacji podatków (podstawowych jego elementów)³⁸².

³⁷⁸ W.Nykiel, *Polskie prawo...*, s.32.

³⁷⁹ Ibidem.

³⁸⁰ Por. B.Brzeziński, *Ordynacja...*, s.416.

³⁸¹ Tamże, s.419-420.

³⁸² Por. W.Nykiel, *Zasady podatkowe*, s.15; Podobnie : B.Brzeziński, W.Nykiel, *Zasady ogólne prawa*

Podsumowując zagadnienia dotyczące obowiązku podatkowego wspomnieć wypada, iż w piśmiennictwie występują poglądy podważające sens normowania tej instytucji w ogólnym prawie podatkowym wskazujące, iż jest to konstrukcja czysto teoretyczna nie mająca treści normatywnej³⁸³. Wyraża się wręcz pogląd, iż „definicja ustawowa obowiązku podatkowego nie ma większego znaczenia praktycznego zważywszy, iż zasadniczą rolę odgrywają w tym względzie ustawy podatkowe normujące poszczególne podatki”³⁸⁴.

Uwzględniając podnoszoną uprzednio „lakoniczność” unormowania obowiązku podatkowego w o.p. ujętego w jednym artykule (art.4), trudno takim twierdzeniom odmówić pewnej słuszności. Doktryna zgodna jest jednak, że to unormowanie obowiązku podatkowego w przepisach ogólnego prawa uzasadnia posługiwanie się nim w przepisach szczegółowego prawa podatkowego³⁸⁵. Ordynacja podatkowa wprowadziła normatywną postać obowiązku podatkowego w 1997r. Przez okres dwudziestu lat obowiązek wpisał się na stałe do katalogu podstawowych pojęć prawa podatkowego, a w ustawach materialnych jest instytucją niezbędną w konstrukcji szczegółowych regulacji z zakresu poszczególnych podatków³⁸⁶.

podatkowe (publ. jw.), s.141.

³⁸³ Por. S.Rozmaryn, *Obowiązek podatkowy. Studium krytyczne z zakresu ordynacji podatkowej*, Głos Prawa

1935, nr 3-4, s.163 i nast. - cyt. za: M.Kalinowski, *Kilka uwag o pojęciu obowiązku i zobowiązania podatkowego w Ordynacji podatkowej z 1934 roku*, KPP 2012, nr 4, s.10; również L.Etel et al., *Ordynacja podatkowa: Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015, s.113; podobnie: B.Brzeziński, *O zasięgu definicji zawartych w Ordynacji podatkowej*, [w:] L.Etel (red.), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Białystok 2008, s. 35.

³⁸⁴ R.Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz* 2009, Wrocław 2009, s. 63.

³⁸⁵ L.Etel et al., *Ordynacja podatkowa: Kierunkowe założenia...*, s.114.

³⁸⁶ Por. *Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej...*, s.48-51.

Rozdział 2. Powstanie obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn oraz w podatku od czynności cywilnoprawnych

Wprowadzenie

Podatki od spadków i darowizn oraz od czynności cywilnoprawnych mimo że obejmują odrębne przedmioty opodatkowania, klasyfikuje się zazwyczaj do jednej grupy podatków majątkowych. Przy czym, przyjmując za kryterium podziału zdarzenia uznane za przedmiot opodatkowania, pierwszy określa się jako podatek od przejmowania majątku, a drugi jako podatek od dokonywania transakcji polegających na sprzedaży, kupnie majątku³⁸⁷.

Podatek od spadków i darowizn zajmuje szczególną pozycję w systemie podatkowym oraz w systemie społecznym, gdyż stanowi tradycyjne obciążenie transferów majątkowych o charakterze darmym między osobami fizycznymi, szczególnie w relacjach rodzinnych, dokonywanych zarówno na zasadzie *inter vivos* jak i *mortis causa*³⁸⁸. Z tej też przyczyny podmiotami posiadającymi status podatnika tego podatku są wyłącznie osoby fizyczne.

Ponieważ podatek od spadków i darowizn jest podatkiem od nieodpłatnego przyrostu majątku opodatkowaniu podlega w istocie wzbogacenie się nabywcy rzeczy i praw majątkowych, choć przepis art.1 ust.1 u.p.s.d., jako przedmiot opodatkowania wskazuje nabycie³⁸⁹. Ze względu na wymieniony ustawowo określony przedmiot opodatkowania oraz związek z czynnościami służącymi transferom majątkowym, wskazuje się, że podatek ten posiada pewne cechy podatku obrotowego lub dochodowego³⁹⁰.

Obciążenie podatkiem od spadków i darowizn majątku, a dokładnie jego przyrostu, w postaci rzeczy lub praw o określonej wartości pieniężnej, oznacza w istocie umniejszenie tej wartości o kwotę odpowiadającą kwocie podatku do zapłaty. Ta specyficzna cecha wyróżnia się w tym podatku przy opodatkowaniu dziedziczenia, gdyż dotyka istotnej dla podatnika sfery majątkowej kształtującej „fundamentalne

³⁸⁷ Szerzej: R.Dowgier, L.Etel, T.Kurzynka, G.Liszewski, *Reforma podatków majątkowych, Kontrowersje podatkowe*, Warszawa 2004.

³⁸⁸ Por. A.Krukowski, G.Liszewski, P.Smoleń, *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn*, Warszawa 2011, s.13

³⁸⁹ Por. S.Babiarz, A.Mariański, W.Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2010, s.14

³⁹⁰ P.Borszowski, K.J.Musiał, A.Nita, K.Stelmaszczyk, J.Wantoch-Rekowski, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2018, s.19.

uwarunkowania jego egzystencji”³⁹¹.

Podobne trudności w określeniu i klasyfikacji dotyczą podatku od czynności cywilnoprawnych. W piśmiennictwie wskazuje się, że nie ma możliwości dopasowania do tego podatku jednolitego wzorca, jednego modelu podatkowego, jak ma to miejsce względem podatków dochodowych (PIT, CIT, zryczałtowany podatek dochodowy), klasycznych podatków obrotowych (podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy), czy też typowo majątkowych (podatek od nieruchomości, podatek rolny, podatek leśny)³⁹². Przyporządkowuje się ten podatek do podatków obrotowych³⁹³, albo do podatków kapitałowych (w rozumieniu dyrektywy Rady 2008/7, WE z dnia 12 lutego 2008r, dotyczącej podatków pośrednich od posiadania kapitału³⁹⁴).

Występuje też zaklasyfikowanie podatku od czynności cywilnoprawnych do podatków majątkowych wskazując, że przedmiotem opodatkowania jest transformacja substancji majątkowej³⁹⁵.

Ze względu na rodzaj czynności podlegających opodatkowaniu, podatek od czynności cywilnoprawnych określa się też jako rodzaj świadczenia publicznoprawnego obciążającego nieprofesjonalny obrót wartościami majątkowymi na podstawie czynności cywilnoprawnych³⁹⁶.

W literaturze określa się go również mianem podatku od posiadania kapitału (od wkładów kapitałowych), jak też podatku od przesunięć majątkowych w ramach obrotu nieprofesjonalnego³⁹⁷.

W podatku od czynności cywilnoprawnych, bez względu na zaklasyfikowanie, charakterystyczną cechą, negatywną dla podatnika, jest luźne powiązanie obowiązku podatkowego ze zdolnością podatnika do spełnienia świadczenia podatkowego. Nabycie majątku czy transformacja substancji majątkowej nie musi być każdorazowo

³⁹¹ Por. P. Smoleń, *Polskie standardy opodatkowania nabycia majątku tytułem dziedziczenia*, [w:] A. Dębiński, A. Pomorska, P. Smoleń (red.), *W służbie nauki prawa finansowego. Jubileusz obecności profesora Jana Gluchowskiego w Katedrze Finansów i Prawa Finansowego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II*, Lublin 2010, s. 84.

³⁹² S. Bogucki [w:] S. Bogucki, A. Waclawczyk, K. Winiarska, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komen-tarz*, Warszawa 2021, s. 25-26.

³⁹³ Por. A. Gomułowicz J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 663-664; A. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych* [w:] M. Goettel, M. Lamonnier, *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, s. 215; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, s. 584-585.

³⁹⁴ Podatek od czynności cywilnoprawnych uznawany jest też za podatek obrotowy lub podatek kapitałowy. Szerzej: H. Litwińczyk, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 13 i nastp.

³⁹⁵ Por. P. Smoleń [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, s. 329-330; również B. Brzeziński, *Wprowadzenie...*, s. 48 i nastp.

³⁹⁶ Por. M. Goettel, A. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 20.

³⁹⁷ H. Litwińczyk, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 13,

równoznaczne z posiadaniem środków na zapłatę podatku³⁹⁸.

W podatku od czynności cywilnoprawnych moment powstania obowiązku podatkowego uregulowany jest, co do zasady, w powiązaniu do rodzaju czynności prawnej podlegających opodatkowaniu. W odrębnie uregulowanych sytuacjach, powstanie tego obowiązku uzależnione jest od wystąpienia określonego zdarzenia, względnie ziszczenia się warunku.

Regulacja zawiera ponadto szczególne wyjątki wyznaczające moment powstania obowiązku podatkowego, będące zdarzeniami nie mającymi charakteru czynności podlegających opodatkowaniu, jak też nie pozostające w bezpośrednim związku z przedmiotem opodatkowania, jakim w podatku od czynności cywilnoprawnych jest czynność cywilnoprawna. Tym szczególnym wyjątkiem, którego wystąpienie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego jest powołanie się fakt dokonania czynności cywilnoprawnej. Wyjątkowość uregulowania uzasadnia się tym, że wskazane powołanie się dotyczy wyłącznie czynności niezgłoszonej do opodatkowania w sposób wymagany przepisami ustawy, co skutkuje „odnowieniem” obowiązku podatkowego. W podatku od spadków i darowizn ustawodawca wskazuje chwilę powstania obowiązku podatkowego w powiązaniu z określonym przedmiotem opodatkowania, którego źródłem są czynności i zdarzenia unormowane w przepisach praw cywilnego jak: dziedziczenie, zapis, zachówek, darowizna, zasiedzenie czy zniesienie współwłasności (nieodpłatne). Chwila ta jest zróżnicowana nie tylko w zakresie poszczególnych tytułów nabycia, lecz nawet w ramach niektórych z nich np. darowizna. Z reguły dokonując wykładni poszczególnych pojęć zawartych w u.p.s.d. odnoszących się do przedmiotów opodatkowania jak i oceny prawnej, czy dana czynność lub zdarzenie wywołuje obowiązek podatkowy, sięga się do znaczeń identycznych jak prawie cywilnym, bez potrzeby odwoływania się do rozumień języka powszechnego. Od powyższej reguły występuje wyjątek w zakresie określenia chwili powstania obowiązku podatkowego, odnoszący się do powołania się na fakt nabycia unormowanego w art.6 ust.4 zdanie 2 u.p.s.d., które nie jest pojęciem języka prawnego, nie posiada definicji ustawowej, a jego wykładnia opiera się na rozumieniu języka potocznego, co skutkuje zróżnicowaną i dyskusyjną interpretacją.

Wskazany przepis jest częścią unormowania art.6 ust.4 u.p.s.d. mającego na celu opodatkowanie nabyć niezgłoszonych do opodatkowania, w ramach którego datą

³⁹⁸ Por. H.Litwińczyk, *Podatek od czynności...*, s.15.

powstania obowiązku podatkowego oprócz powołania się jest data sporządzenia pisma stwierdzającego nabycie, a gdy pismem tym jest orzeczenie sądu, to data jego uprawomocnienia się. Celem ogólnym tego unormowania jest przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania nabyć.

W niniejszym Rozdziale rozważania będą obejmowały problematykę powstawania obowiązku podatkowego przy nabyciu lub czynnościach wymienionych w tych ustawach, ze szczególnym uwzględnieniem powołania się na nabycie lub czynność jako zdarzenia wyznaczającego moment powstania obowiązku podatkowego.

Istotną kwestią jest odpowiedź na pytanie na czym polega istota jego „odnowienia” oraz wzajemnych relacji pomiędzy obowiązkiem podatkowym będącym skutkiem powołania się a przedawnieniem podatkowym.

2.1. Powstanie obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn

W podatku od spadków i darowizn opodatkowaniu podlegają różnorodne tytuły nabycia regulowane przez prawo zobowiązań oraz prawo spadkowe, stąd ustawodawca nie mógł w sposób jednolity uregulować obowiązku podatkowego. Okoliczność ta powoduje, że moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn wskazany jest odrębnie dla poszczególnych czynności prawnych skutkujących nabyciem rzeczy lub prawa majątkowego. Dodatkowo, istotną cechą podatku od spadków i darowizn jest to, że ruchomy termin powstania obowiązku podatkowego powoduje, iż obowiązek podatkowy w tym podatku w zasadzie się nie przedawnia - niezależnie od tego kiedy otrzymaliśmy darowiznę lub spadek³⁹⁹.

W ustawie o podatku od spadków i darowizn przewidziano również wyjątkowe momenty powstania obowiązku związane z datą dokumentu będącego tytułem nabycia albo powołaniem się podatnika na czynność niezgłoszoną do opodatkowania.

Prawidłowe określenie momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn ma istotne i zasadnicze znaczenie dla wymiaru tego podatku przez organy podatkowe, determinuje bowiem właściwe określenie elementów wymiaru, gdyż zgodnie z art.15 ust.3 u.p.s.d., przy ustalaniu wysokości podatku przyjmuje się wartości rzeczy i praw majątkowych (...) oraz skale podatkowe (...) obowiązujące w dniu powstania obowiązku podatkowego. Moment ten na początek biegu terminu do wydania decyzji podatkowej ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego zgodnie z art.68 § 1 i 2 o.p.⁴⁰⁰.

Regulacja obowiązku podatkowego w przepisach art.6 ust.1 i 4 u.p.s.d. koncentruje się nie na samym zdarzeniu, którego zaistnienie według tych przepisów skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego, lecz na momencie jego zaistnienia. W ten sposób ustawodawca określa cenzurę czasową pomiędzy zdarzeniami poprzedzającymi moment powstania obowiązku a tym momentem. W rezultacie, nabycie w ujęciu cywilnoprawnym może wyprzedzać nabycie w ujęciu podatkowym.

Moment powstania obowiązku podatkowego dla poszczególnych tytułów nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych został opisany szczegółowo w art.6 ust.1 u.p.s.d. Ustawodawca nie stosuje w zakresie powstania obowiązku podatkowego

³⁹⁹ Por. K.Chustecka, I. Krawczyk, M.Kurasz, *Ustawa o podatku od spadku i darowizn komentarz*, Warszawa 2008, s.5.

⁴⁰⁰ Por. S.Babiarz, *Spadek i darowizna...*, s.359.

w podatku od spadków i darowizn uniwersalnego określenia momentu jego powstania, ale dla każdego tytułu nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych wymienionych w art.1 u.p.s.d. wyróżnia właściwy indywidualny moment powstania obowiązku podatkowego. Sposób regulacji momentu powstania obowiązku skorelowany jest z momentem, w którym następuje prawnie skuteczne nabycie rzeczy i praw majątkowych⁴⁰¹.

Wskazany sposób regulacji ma swoje uzasadnienie w konieczności respektowania zasad funkcjonowania tych tytułów określonych przez przepisy prawa cywilnego. Każdorazowo, ilekroć dokonuje się interpretacji i stosowania przepisów art.6 ust.1-3 u.p.s.d. niezbędne jest odwołanie się do przepisów prawa cywilnego lub innych gałęzi prawa (np. prawo bankowe), aby zrozumieć istotę, treść i zakres użytych w przepisie art.6 ust.1-3 u.p.s.d. pojęć cywilistycznych⁴⁰².

Z całości uregulowań zawartych w art.6 ust.1 u.p.s.d. wynika ogólna zasada, że momentem powstania obowiązku jest moment nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, a tym samym moment wejścia tych rzeczy lub praw w skład majątku nabywcy, tradycyjnie rozumiany jest jako wzbogacenie. Ust.2 i 3 tego artykułu zawierają modyfikacje momentów wskazanych w ust.1 w sytuacji gdy uzależnienia się nabycie od warunku zawieszającego lub rozwiązującego.

Przepis art.6 ust.1 pkt 1 u.p.s.d. stanowi, że obowiązek podatkowy z tytułu dziedziczenia powstaje – z chwilą przyjęcia spadku. Ustawodawca w tym przepisie łączy dwie instytucje prawa cywilnego: „dziedziczenie”, które definiuje się jako przejście na spadkobierców praw i obowiązków zmarłego⁴⁰³, oraz „spadek” będące pojęciem określającym prawa i obowiązki przechodzące na spadkobierców osoby zmarłej⁴⁰⁴. Regulacja unormowana w art.6 ust.1 pkt 1 u.p.s.d. różni się od schematu dziedziczenia ujętego w przepisach prawa cywilnego. W myśl bowiem art.922 § 1 k.c., prawa i obowiązki majątkowe zmarłego przechodzą na spadkobierców z chwilą jego śmierci. Przepis ten wskazuje klauzulę czasową powołania do spadku – jest to moment śmierci spadkodawcy.

Kolejny z przepisów tj. art.924 k.c. konkretyzuje, że spadek otwiera z chwilą śmierci spadkodawcy. Datą zgonu spadkodawcy będzie bądź to chwila rzeczywistej śmierci spadkodawcy bądź też chwila uznania go za zmarłego. Przepis – art.925 k.c.

⁴⁰¹ Por. K.Chustecka, I.Krawczyk, M.Kurasz, *Ustawa...*, s.160.

⁴⁰² Ibidem, s.160.

⁴⁰³ Por. J..St.Piątkowski, *Prawo spadkowe. Zarys wykładu*, Warszawa 2003, s.52.

⁴⁰⁴ Ibidem, s.33.

określa moment objęcia spadku wskazując, że spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku, czyli śmierci spadkodawcy. Powyższe regulacje skutkują dla spadkobiercy tym, że po pierwsze może być on w ogóle nieświadomy faktu powołania do spadku (nie wiedział w ogóle kiedy zmarł spadkodawca) i co obejmuje masa spadkowa.

Ustawodawca umożliwił spadkobiercy zadeklarowanie swego stanowiska względem faktu powołania do spadku w sposób określony w art.1012 k.c. poprzez oświadczenie woli o przyjęciu lub odrzuceniu spadku. W art.1015 § 1 k.c. określono czas do złożenia tego oświadczenia - 6 miesięcy od dnia, w którym spadkobierca dowiedział się o tytule swego powołania. W myśl § 2, brak oświadczenia spadkobiercy w powyższym terminie jest jednoznaczny z przyjęciem spadku z dobrodziejstwem inwentarza.

Zgodnie z regulacją art.1018 k.c. oświadczenie o przyjęciu (lub odrzuceniu) spadku składa się przed sądem lub przed notariuszem, nie można go złożyć pod warunkiem lub z zastrzeżeniem terminu i nie może być odwołane. Art.1017 k.c. zawiera regulację na wypadek śmierci spadkobiercy przed złożeniem oświadczenia względem przyjęcia spadku, w takim wypadku oświadczenie takie składają jego spadkobiercy, a termin do jego złożenia ulega wydłużeniu o upływ terminu do złożenia oświadczenia o przyjęciu spadku po pierwotnym spadkobiercy.

Porządkując dotychczasowe ustalenia, uwzględnić należy występowanie w art.6 ust.1 pkt 1 u.p.s.d. dwóch pojęć dziedziczenie i przyjęcie spadku. Dziedziczenie jest przedmiotem opodatkowania (art.1ust.1 pkt 1 u.p.s.d.) - nabycie spadku następuje automatycznie, z mocy ustawy. Od chwili otwarcia spadku spadkobierca może samodzielnie objąć spadek we władanie. Orzeczenie sądu o stwierdzeniu nabycia spadku nie tworzy nowego stanu prawnego, a tylko dokumentuje fakt, że dane osoby są spadkobiercami (art. 1025 § 1 k.c.) i ma znaczenie jedynie deklaratoryjne - potwierdza prawnie zaistniałe fakty⁴⁰⁵.

Oświadczenie o przyjęciu spadku (art.1012 k.c.) lub sytuacja równoważna z jego przyjęciem (art.1015 § 2 k.c.) wyznacza moment powstania obowiązku podatkowego. Jest to data złożenia oświadczenia lub upływ terminu do jego złożenia stanowi datę powstania obowiązku podatkowego⁴⁰⁶.

⁴⁰⁵ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 maja 2015r., III SA/Wa 1947/14, Legalis nr 1384016.

⁴⁰⁶ Por. wyroki: WSA w Szczecinie z dnia 1 grudnia 2009r., I SA/Sz 628/09, Legalis nr 391851; WSA w Lublinie z dnia 12 marca 2014r., I SA/Lu 1295/13, Legalis nr 965771; NSA z dnia 10 stycznia 2017r.,

W sytuacji odrzucenia spadku, wystąpi skutek z art.1020 k.c., zgodnie z którym spadkobierca, który spadek odrzucił, zostaje wyłączony od dziedziczenia, tak jakby nie dożył otwarcia spadku.

Wówczas to nie wystąpi zarówno przedmiot opodatkowania (wystąpi brak dziedziczenia) oraz obowiązek podatkowy z tytułu przyjęcia spadku, ponieważ spadek odrzucono⁴⁰⁷. Ustawodawca zatem wiąże obowiązek podatkowy nie z datą nabycia praw spadkowych (a to następuje z chwilą śmierci spadkodawcy *vide* art.922 § 1 w związku z art.925 k.c.), ale z datą przyjęcia nabytego spadku w rozumieniu kodeksu cywilnego⁴⁰⁸. Moment powstania obowiązku podatkowego uwarunkowany jest okolicznościami wskazanymi w omówionych przepisach kodeksu cywilnego i przypada na dzień złożenia przez spadkobiercę oświadczenia o przyjęciu spadku przed sądem lub notariuszem albo dzień bezskutecznego upływu 6 miesięcy od dnia, w którym spadkodawca dowiedział się o tytule swego powołania. Oświadczenie spadkodawcy musi dotyczyć przyjęcia spadku jako całości (*vide* art.922 § 1 k.c.), a nie poszczególnych praw czy rzeczy wchodzących w skład spadku. Jedynie przyjęcie przez spadkobiercę całego przysługującego mu prawa do rzeczy i praw majątkowych stanowi o powstaniu obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn. Nie ma żadnej podstawy normatywnej do przyjęcia, że nabycie części spadku jest tożsame z przyjęciem spadku, o jakim mowa w art.6 ust.1 pkt 1 u.p.s.d. Teza ta znajduje swoje potwierdzenie w orzecznictwie⁴⁰⁹.

Stosownie do art.6 ust.1 pkt 2 u.p.s.d., obowiązek podatkowy przy nabyciu w drodze zapisu, dalszego zapisu lub z polecenia testamentowego – z chwilą wykonania zapisu, dalszego zapisu lub polecenia. Zapis względnie dalszy zapis jest obowiązkiem nałożonym wobec spadkobierców z woli spadkodawcy-testatora⁴¹⁰. Jako obciążenie spadkobierców stanowi dług spadkowy⁴¹¹.

Stosownie do art.968 k.c. zapis względnie dalszy zapis powstaje wyłącznie w drodze rozporządzenia testamentowego spadkodawcy i polega na zobowiązaniu spadkobiercy ustawowego lub testamentowego albo zapisobiercy do spełnienia określonego świadczenia majątkowego na rzecz oznaczonej osoby.

II FSK 3731/14; NSA z dnia 10 stycznia 2017r., II FSK 3732/14, Legalis nr 1558754.

⁴⁰⁷ Por. A.Krukowski, G.Liszewski, P.Smoleń, *Komentarz do ustawy...*, s.118.

⁴⁰⁸ Por. wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2012r., II FSK 2120/10, Legalis nr 471253.

⁴⁰⁹ Por. wyroki: NSA z dnia 12 grudnia 2013r., II FSK 3014/11, Legalis nr 807479; WSA z dnia 11 marca 2014r., I SA/Gd 169/14, Legalis nr 804276.

⁴¹⁰ Por J.St.Piątkowski, *Prawo spadkowe...*, s.131

⁴¹¹ W.Nykiel [w:] *Ustawa o podatku...*, s.221.

Zgodnie z art.975 k.c., zapis może być uczyniony pod warunkiem albo z zastrzeżeniem terminu. Jeżeli ustanowiono zapis pod warunkiem rozwiązującym, to zgodnie z art.6 ust.3 u.p.s.d., nabycie pod takim warunkiem uważa się za nabycie bezwarunkowe. Jednakże w razie spełnienia się warunku rozwiązującego w ciągu 3 lat od dnia nabycia, decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe podlega uchyleniu⁴¹².

Wykonania zapisu można żądać, co do zasady, niezwłocznie po ogłoszeniu testamentu, co wynika z treści art.970 k.c. Zdanie drugie tego przepisu zastrzega jednak, że zapisobierca obciążony dalszym zapisem może powstrzymać się z jego wykonaniem aż do chwili wykonania zapisu przez spadkobiercę. Moment wymagalności zapisu może wynikać z treści testamentu, gdyż jeżeli spadkodawca oznaczył czas wykonania zapisu, roszczenie o wykonaniu takiego zapisu staje się wymagalne wraz z nadejściem wskazanej daty⁴¹³.

Polecenie, zgodnie z art.982 k.c. polega na tym, że spadkodawca może w testamencie włożyć na spadkobiercę lub na zapisobiercę obowiązek oznaczonego działania lub zaniechania, nie czyniąc nikogo wierzycielem. Nie ma charakteru polecenia (ani też zapisu) zobowiązanie spadkobiercy w testamencie do wydania wskazanej osobie określonej rzeczy czy sumy pieniężnej, jeśli z treści testamentu wynika, że spadkodawca zmierza w ten sposób jedynie do wypełnienia istniejącego już zobowiązania, którego był jednym z podmiotów⁴¹⁴.

Biorąc pod uwagę uregulowania można wywnioskować, że obowiązek podatkowy z tytułu zapisu czy polecenia powstaje dopiero z chwilą ich wykonania⁴¹⁵. Jeżeli świadczenie objęte zapisem lub poleceniem jest podzielne, to obowiązek podatkowy będzie występował w zakresie części wykonanej. W literaturze zwraca się uwagę, że moment powstania obowiązku podatkowego zależy od charakteru polecenia, którego wykonanie może polegać na świadczeniu pieniężnym, przeniesieniu własności rzeczy lub przelewie wierzytelności⁴¹⁶.

Zgodnie z art.6 ust.1 pkt 2a u.p.s.d., obowiązek podatkowy przy nabyciu tytułem zachowku powstaje z chwilą zaspokojenia roszczenia lub jego części. Instytucja zachowku uregulowana w art.991 § 1 k.c. polega na tym, że zstępnym,

⁴¹² W.Nykiel [w:] *Ustawa o podatku...*, s.221.

⁴¹³ J.St.Piątkowski, *Prawo spadkowe...*, s.131.

⁴¹⁴ Ibidem, s.133

⁴¹⁵ Por. wyroki: WSA w Gdańsku z dnia 19 września 2006r., I SA/Gd 985/05, Legalis nr 670031; WSA w Białymstoku z dnia 23 marca 2016r., I SA/Bk 919/15, Legalis nr 1473724.

⁴¹⁶ W.Nykiel [w:] *Ustawa o podatku...*, s.222.

małżonkowi oraz rodzicom spadkodawcy, którzy byliby powołani do spadku z ustawy, należą się, w wypadku braku powołania do spadku, określone części udziału spadkowego, który by im przypadł przy dziedziczeniu ustawowym⁴¹⁷.

Nabycie prawa majątkowego tytułem zachowku następuje w chwili otwarcia spadku i w tej dacie powstaje odpowiadający uprawnieniu do zachowku obowiązek spadkobiercy do zapłaty określonej kwoty tytułem zachowku⁴¹⁸. Stosownie do art.991 § 2 k.c., gdy uprawniony z tytułu zachowku nie otrzymał go bądź w postaci uczynionej przez spadkodawcę darowizny, bądź w postaci powołania do spadku, bądź w postaci zapisu, przysługuje mu przeciwko spadkobiercy roszczenie o zapłatę sumy pieniężnej potrzebnej do pokrycia zachowku albo do jego uzupełnienia.

Moment nabycia prawa do zachowku i moment zaspokojenia tego prawa są zatem w ustawie o podatku od spadków i darowizn wyraźnie odróżnione⁴¹⁹. W przypadku nabycia z tytułu zachowku czy to części wartości masy spadkowej czy określonej sumy pieniężnej obowiązek podatkowy powstanie dopiero z chwilą zaspokojenia roszczenia lub jego części⁴²⁰.

Stosownie do art.6 ust.1 pkt 3 oraz pkt 3a u.p.s.d., obowiązek podatkowy przy nabyciu praw do wkładów oszczędnościowych lub jednostek uczestnictwa określonych w art.1 ust.2, powstaje z chwilą śmierci wkladcy. W przywołanym przepisie art.1 ust.2 u.p.s.d. mowa jest o wkładach oszczędnościowych, którymi wkladca zadysponował za życia na wypadek swej śmierci wobec banku prowadzącego rachunek oraz nabycie jednostek uczestnictwa na podstawie dyspozycji uczestnika funduszu inwestycyjnego otwartego albo specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego na wypadek jego śmierci. Zgodnie z art.56 ust.1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Prawo bankowe⁴²¹, posiadacz rachunku oszczędnościowego, rachunku oszczędnościowo-rozliczeniowego lub rachunku terminowej lokaty oszczędnościowej może polecić pisemnie bankowi dokonanie po swojej śmierci wypłaty z rachunku wskazanym przez siebie osobom: małżonkowi, wstępnym, zstępnym lub rodzeństwu określonej kwoty pieniężnej (dyspozycja wkładem na wypadek śmierci).

⁴¹⁷ J.St.Piątkowski, *Prawo spadkowe...*,s.215

⁴¹⁸ Por. E.Skowrońska, *Komentarz do Kodeksu cywilnego. Księga czwarta. Spadki*, Warszawa 1995, s.143.

⁴¹⁹ Por. wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2014r., II FSK 1932/12, Legalis nr 1092293; A.Krukowski, G.Lszewski, P.Smoleń, *Komentarz do ustawy...*, s.124.

⁴²⁰ Por. W.Nykiel [w:] *Ustawa o podatku ...* s.223; wyrok NSA z dnia 15 czerwca 2012r., II FSK 2478/10, Legalis nr 512136.

⁴²¹ Dz.U. z 2022, poz.2324 z późn.zm.

Jednostki uczestnictwa regulowane są przez przepisy ustawy z dnia 27 maja 2004r. o funduszach inwestycyjnych⁴²². Stosownie do art.111 ust.1 pkt 2 w związku z art.112 wskazanej ustawy, w razie śmierci uczestnika funduszu inwestycyjnego otwartego, fundusz jest obowiązany na żądanie osoby, którą uczestnik wskazał funduszowi w pisemnej dyspozycji - odkupić jednostki uczestnictwa uczestnika zapisane w rejestrze uczestników funduszu do wartości nie wyższej niż przypadające na ostatni miesiąc przed śmiercią uczestnika funduszu dwudziestokrotne przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw bez wypłat nagród z zysku, ogłaszane przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, oraz nieprzekraczającej łącznej wartości jednostek uczestnictwa zapisanych w rejestrze uczestnika, oraz wypłacić tej osobie kwotę uzyskaną z tego odkupienia. Zgodnie z art.111 ust.2, obowiązek odkupu nie obejmuje jednostek uczestnictwa zapisanych we wspólnym rejestrze uczestnika i innej osoby. Stosownie do ust.4, dyspozycja, o której mowa w art.111 ust.1, może być w każdym czasie przez uczestnika zmieniona lub odwołana⁴²³.

Moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu nabycia praw do wkładu lub jednostek uczestnictwa jest znacznie przyspieszony w stosunku do wcześniej omówionych zdarzeń, jest to bowiem już chwila śmierci wkładcy, choć o tym zdarzeniu może nie wiedzieć zarówno uprawniony jak i sam bank zobowiązany do wypłaty. Jako datę śmierci wkładcy należy przyjąć zgodnie z przepisem art.95 ust.1 pkt 4 ustawy z dnia 28 listopada 2014r. Prawo o aktach stanu cywilnego⁴²⁴ - datę określoną w akcie zgonu, wydawanym w oparciu o kartę zgonu wystawianą przez lekarza (art.92 ust.2).

W sytuacjach gdy karty zgonu nie ma i nie można wydać powyższego aktu, data śmierci wkładcy lub uczestnika funduszu ustalona zostanie przez sąd w postępowaniu o uznaniu za zmarłego (art.526 k.p.c.) lub postępowaniu o stwierdzeniu zgonu (art.535 k.p.c.). Zdaniem doktryny regulacja z art.6 ust.1 pkt 3 i 3a u.p.s.d., to „niebudząca wątpliwości konstrukcja prawna wiążąca moment powstania obowiązku podatkowego z obiektywnym zdarzeniem, jakim jest śmierć spadkodawcy (wkładcy)”⁴²⁵. Zauważyć jednak należy, że w tych przypadkach moment powstania obowiązku podatkowego wyprzedza moment nabycia praw majątkowych, którymi w powyższych przypadkach będą odpowiednio: moment wypłaty uprawnionemu przez bank środków tytułem

⁴²² Tekst jedn. Dz.U. z 2022, poz.1523 z późn. zm.

⁴²³ Por. A.Michór, T.Nieborak, P.Stanisławiszyn, P.Zawadzka, G.Borowski, P.Petasz, *Ustawa o funduszach inwestycyjnych*, Warszawa 2014, s.434-435.

⁴²⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2022, poz.1681 z późn. zm.

⁴²⁵ W.Nykiel [w:] *Ustawa o podatku...*, s.223.

wykładu lub moment wykupu przez fundusz od uprawnionego jednostek uczestnictwa.

W myśl z art.6 ust.1 pkt 4 u.p.s.d. moment powstania obowiązku podatkowego przy nabyciu w drodze darowizny nie został uregulowany w sposób jednolity i wyróżnić można trzy odrębne momenty jego powstania: z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego; z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia, gdy zawarto umowę bez zachowania przewidzianej formy; z chwilą złożenia oświadczeń, jeżeli ze względu na przedmiot darowizny przepisy wymagają szczególnej formy dla oświadczeń obu stron.

Unormowanie podatkowe jest skorelowane z regulacjami cywilnoprawnymi odnoszącymi się do darowizny. W myśl art.890 § 1 k.c. zobowiązanie się darczyńcy zawarte w umowie darowizny powinno być dokonane w formie aktu notarialnego, natomiast oświadczenie woli obdarowanego o przyjęciu darowizny może być złożone w formie dowolnej, chyba że przepis szczególny wymaga złożenia oświadczenia woli w formie kwalifikowanej (jak np. art.158 k.c. dla umowy przeniesienia własności nieruchomości)⁴²⁶.

Obowiązek zachowania formy aktu notarialnego przez darczyńcę dotyczy wszelkich przedmiotów darowizny, niezależnie od ich wartości. W razie niezachowania wymagania co do formy aktu notarialnego umowa darowizny jest nieważna. Braki formalne w tym zakresie mogą być jednak konwalidowane przez wykonanie umowy⁴²⁷. Jest to zatem nieważność względna, albowiem czynność ta może być sanowana za pomocą wykonania przyrzeczonego świadczenia. Na skutek późniejszego spełnienia tego świadczenia umowa darowizny staje się ważna od chwili jej nieformalnego zawarcia (*ex tunc*). Wymóg formy aktu notarialnego dla oświadczenia darczyńcy oraz konwalidacja braków w zakresie formy poprzez spełnienie przyrzeczonego świadczenia znajduje swoje odzwierciedlenie w art.6 ust.1 pkt 4 u.p.s.d.⁴²⁸

W przypadku złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego, względnie złożenia przez obie strony umowy darowizny oświadczeń w formie szczególnej, datą powstania obowiązku podatkowego będzie data sporządzenia tych dokumentów. Późniejsze odwołanie darowizny, nawet dokonane w tym samym dniu, nie powoduje wygaśnięcia obowiązku podatkowego, gdyż ma skutek *ex nunc* i nie

⁴²⁶ Por E.Gniewek (red.) *Kodeks cywilny...*, s.642.

⁴²⁷ Tamże , s.643.

⁴²⁸ Por. W.Nykiel [w :] *Ustawa o podatku ...*, s.224.

niweczy pierwotnie uczynionej darowizny i jej skutków⁴²⁹. Stanowisko to podtrzymuje orzecznictwo w sytuacji przeniesienia przez obdarowanego przedmiotu darowizny z powrotem na darczyńcę⁴³⁰ czy rezygnacji z przedmiotu darowizny w toku postępowania przez organem podatkowym⁴³¹.

Zgodnie z art.6 ust.1 pkt 5 u.p.s.d., obowiązek podatkowy przy nabyciu z polecenia darczyńcy, powstaje z chwilą wykonania polecenia. Polecenie jest unormowane w art.893 k.c., zgodnie z którym polega na tym, darczyńca może włożyć na obdarowanego obowiązek oznaczonego działania lub zaniechania, którego adresatem może być zarówno osoba trzecia, darczyńca a nawet sam obdarowany⁴³². Polecenie może mieć na względzie osobisty lub majątkowy interes uprawnionego.

Nie stanowią polecenia wypowiedzi darczyńcy będące jedynie wyrazem jego życzenia, rady, zalecenia lub przestrogi⁴³³. Za istnieniem polecenia przemawia w szczególności posłużenie się sformułowaniami wskazującymi na związaną z przyjęciem darowizny powinność oznaczonego działania lub zaniechania⁴³⁴.

Polecenie nie jest odrębną od darowizny czynnością prawną, ale elementem jej treści, należącym do *accidentalia negotii*. Ponieważ polecenie stanowi oświadczenie darczyńcy, zgodnie z art.890 § 1 k.c., powinno być zatem objęte formą aktu notarialnego. Stosownie do art.6 ust.1 pkt 6 u.p.s.d., obowiązek podatkowy przy nabyciu w drodze zasiedzenia powstaje z chwilą uprawomocnienia się postanowienia sądu stwierdzającego zasiedzenie. Wskazane postanowienie sądu ma charakter jedynie deklaratoryjny, gdyż samo nabycie własności przez zasiedzenie następuje z mocy prawa, z chwilą spełnienia jego przesłanek⁴³⁵. Sąd w postanowieniu o stwierdzeniu zasiedzenia określa datę, w której doszło do zasiedzenia⁴³⁶. Oznaczenie przez sąd tej

⁴²⁹ Por. wyroki: NSA z dnia 12 stycznia 1998r., I SA/Lu 1/97, Legalis nr 1170342; WSA z dnia 16 grudnia 2009r., I SA/Bd 841/09, Legalis nr 391801; NSA z dnia 16 września 2011r., II FSK 539/10, Legalis nr 373113; NSA z dnia 19 września 2011r., II FSK 539/10, Legalis nr 373113; NSA z dnia 19 września 2011r., II FSK 540/10, Legalis nr 369609; NSA z dnia 19 września 2011r., II FSK 541/10, Legalis nr 367332; NSA z dnia 19 września 2011r., II FSK 542/10, Legalis nr 382822.

⁴³⁰ Por. wyrok NSA z dnia 12 stycznia 1998r., I SA/Lu 1/97, Legalis nr 1170342.

⁴³¹ Por. A.Olesińska, M.Łukasik, *Podatek od spadków i darowizn w orzecznictwie sądowym*, Lublin 1999, s.129.

⁴³² Wyrok SA w Białymstoku z dnia 28 maja 2015 r., I ACa 285/15, LEX nr 1753982

⁴³³ L.Stecki [w:] J.Winiarz (red.), *Kodeks cywilny z komentarzem Tom I*, Warszawa 1989, s.803.

⁴³⁴ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 19 grudnia 2018r., I SA/Bd 869/18, LEX nr 2611273.

⁴³⁵ Por. S.Babiarz, *Spadek i darowizna...*, s.366; K.Kopyścińska, *Przegląd bieżących problemów...*, s.170; interpretacje: dyrektora IS w Bydgoszczy z dnia 28 maja 2009r., znak ITPB3/423-169/09/AW; dyrektora IS w Poznaniu z dnia 21 czerwca 2013r., znak ILPB3/423-132/13-4/KS; dyrektora IS w Katowicach z dnia 12 marca 2013r., znak IBPB1/2/423-1604/12/PC, dyrektora IS w Katowicach z dnia 7 marca 2013r., znak IBPB1/2/423-1571/12/PP.

⁴³⁶ Por. postanowienie SN z dnia 28 kwietnia 1999 r., I CKU 105/98, OSNC 1999, nr 11, poz. 197

daty nie jednak ma wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn⁴³⁷.

Stosownie do art.6 ust.1 pkt 7 u.p.s.d., obowiązek podatkowy w przypadku nabycia w drodze nieodpłatnego zniesienia współwłasności powstaje z chwilą zawarcia umowy albo ugody lub uprawomocnienia się orzeczenia sądu⁴³⁸. Nie rodzi trudności ustalenie momentu zawarcia umowy (o skutkach rozporządzających) bądź uprawomocnienia się orzeczenia sądu (postanowienia lub wyroku), na podstawie których dochodzi do zniesienia współwłasności. W sytuacji, gdy do zniesienia współwłasności dochodzi w trybie ugody, to momentem powstania obowiązku podatkowego jest data uprawomocnienia się orzeczenia sądu o zatwierdzeniu tej ugody. Jeżeli sąd odmówi zatwierdzenia ugody, nie ma ona wiążącego charakteru i wówczas obowiązek podatkowy nie powstanie, mimo że doszło do „zawarcia ugody” w rozumieniu art.6 u.p.s.d.⁴³⁹. Uzasadnieniem tezy jest to, że jedynie „umowa o zniesienie współwłasności zawarta w formie ugody sądowej ma moc równą aktowi notarialnemu” oraz charakter tytułu egzekucyjnego⁴⁴⁰.

Zgodnie z art.6 ust.1 pkt 8 u.p.s.d., obowiązek podatkowy przy nabyciu w drodze nieodpłatnej służebności, renty oraz użytkowania powstaje z chwilą ustanowienia tych praw. Ustawa określa, że względem nieodpłatnej służebności lub użytkowania obowiązek powstaje z chwilą ich ustanowienia, ale nie określa tej chwili.

Moment ten określa art.245 § 1 i 2 k.c. stanowiąc, że ustanowienie służebności lub użytkowania następuje z chwilą zawarcia umowy przez strony, do czego może dojść w wyniku złożenia oświadczeń woli obu stron w jednym akcie notarialnym lub złożenia oświadczenia w formie aktu notarialnego jedynie przez właściciela nieruchomości i dojścia tego oświadczenia do wiadomości nabywcy, czyli służebnika lub użytkownika. Oświadczenie nabywcy służebności lub użytkowania może wówczas złożone w jakiegokolwiek formie. Datą powstania obowiązku podatkowego z tytułu tych praw będzie zatem data sporządzenia aktu notarialnego zawierającego oświadczenie woli obu stron lub jedynie właściciela nieruchomości ustanawiającego te prawa⁴⁴¹.

⁴³⁷ Por. W.Nykiel [w:] *Ustawa o podatku ...*, s.224.

⁴³⁸ Por. wyroki: WSA w Warszawie z dnia 12 lutego 2007r., III SA/Wa 2980/06, Legalis nr 841299; WSA w Gliwicach z dnia 11 marca 2015r., I SA/Gl 1085/14, Legalis nr 1260699.

⁴³⁹ W.Nykiel [w:] *Ustawa o podatku ...*, s.226; Podobnie: S.Babiarz, *Spadek i darowizna*, s.367.

⁴⁴⁰ S.Babiarz, *Spadek i darowizna ...*, s.367; S.Rudnicki, *Komentarz do Kodeksu cywilnego. Księga druga. Własność i inne prawa rzeczowe*, Warszawa 2001, s.147.

⁴⁴¹ Por. wyroki: WSA w Bydgoszczy z dnia 21 maja 2014r., I SA/Bd 410/14, Legalis nr 1058024; WSA w Poznaniu z dnia 22 października 2014r., III SA/Po 1576/13, Legalis nr 1194572; interpretacja

Względem renty, celem ustalenia momentu powstania obowiązku trzeba odwołać do przepisów normujących umowę renty tj. art.903 i art.903¹ k.c. Z unormowań tych wynika, że datą zawarcia umowy nieodpłatnej renty jest data sporządzenia umowy w formie aktu notarialnego, stąd to ta data – co do zasady - wyznacza moment powstania obowiązku podatkowego z chwilą ustanowienia tego prawa ⁴⁴². W sytuacji nie dochowania formy aktu notarialnego dla zawarcia tej umowy, „dla określenia momentu powstania obowiązku podatkowego przy nieodpłatnej rencie zadecyduje data zawarcia tej umowy” ⁴⁴³.

Przepisy art.6 ust.2 i 3 up.s.d. wprowadzają modyfikacje momentu powstania obowiązku podatkowego w sytuacji wprowadzenia do czynności podlegającej opodatkowaniu elementu warunku. Zgodnie z art.6 ust.2 u.p.s.d., przy nabyciu pod warunkiem zawieszającym obowiązek podatkowy obowiązek podatkowy powstaje z chwilą ziszczenia się warunku. Naczelnik urzędu skarbowego może jednak ustalić należność podatkową, jaka przypadłaby w razie ziszczenia się takiego warunku, i należność tę zabezpieczyć. W orzecznictwie przepis ten interpretuje się w ten sposób, że w przypadku nabycia pod warunkiem zawieszającym obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jego ziszczenia się ⁴⁴⁴. Warunek ten ma wystąpić w przyszłości i uzależnia powstanie skutków czynności prawnej od wystąpienia określonego zdarzenia przyszłego i niepewnego, a tym samym odracza je w czasie. Skutkiem wprowadzenia takiego warunku na gruncie art.6 ust.2 zdanie pierwsze u.p.s.d. jest „odroczenie” momentu powstania obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego do czasu spełnienia się warunku.

Zgodnie z art.6 ust.3 u.p.s.d., nabycie pod warunkiem rozwiązującym uważa się w rozumieniu ustawy za nabycie bezwarunkowe. W razie spełnienia się warunku rozwiązującego w ciągu 3 lat od dnia nabycia, decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe podlega uchyleniu. W przypadku nabycia pod warunkiem rozwiązującym jego ziszczenie się przy czynnościach prawnych zobowiązujących powoduje, że na gruncie art.6 ust.3 u.p.s.d. jest to nabycie definitywne i organ podatkowy może powstały obowiązek podatkowy przekształcić w zobowiązanie podatkowe ⁴⁴⁵.

indywidualna Dyrektora IS w Katowicach z dnia 7 kwietnia 2016 r., IBPB-2-1/4515-47/16/DP.

⁴⁴² Por. A.Krukowski, G.Lszewski, P.Smoleń, *Komentarz do ustawy...*, s.133.

⁴⁴³ A.Krukowski, G.Lszewski, P.Smoleń, *Komentarz do ustawy...*, s.133; Por. interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Łodzi z dnia 17 lutego 2014 r., IPTPB2/436-135/13-2/KK.

⁴⁴⁴ Por. wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2015r., II FSK 2898/12, Legalis nr 1200209.

⁴⁴⁵ Por. wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2015r., II FSK 2901/12, Legalis nr 1200210.

Przy czynnościach prawnych rozporządzających i jednorazowych, nabycie pod warunkiem rozwiązującym jest w istocie nabyciem bezwarunkowym, a sam warunek jest bezprzedmiotowy. W takiej sytuacji postanowienie art.6 ust.3 zdanie drugie u.p.s.d. względem warunku rozwiązującego przy umowach rozporządzających i świadczeniach jednorazowych nie ma zastosowania, skoro i tak zobowiązanie wygasło, a warunek rozwiązujący stał się bezprzedmiotowy i tym samym nie może wywoływać skutków na gruncie podatkowym, a w szczególności tych, które określone zostały w art.6 ust.3 zdanie drugie u.p.s.d. Wówczas organ podatkowy nie ma obowiązku uchylania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego nawet wówczas, gdy warunek rozwiązujący spełnił się przed upływem 3 lat od dnia nabycia⁴⁴⁶,

⁴⁴⁶ A.Krukowski, G.Lszewski, P.Smoleń, *Komentarz do ustawy...*, s.133.

2.2. Obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn od nabycia niezgłoszonego do opodatkowania

W art.6 ust.4 u.p.s.d. ustawodawca określił dwa momenty powstania obowiązku podatkowego, powiązane z wystąpieniem przypisanych im zdarzeń, mające zastosowanie w sytuacji wystąpienia nabycia niezgłoszonego do opodatkowania. Unormowanie to reguluje momenty powstania obowiązku podatkowego, według reguł odrębnych od zasad ogólnych określonych w art.6 ust.1 u.p.s.d.

Według treści art.6 ust.4, 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 przypadku gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym na fakt nabycia. Wskazana regulacja stanowi rozwiązanie art.6 ust.5 poprzednio obowiązującej ustawy z dnia 19 grudnia 1975r. o podatku od spadków i darowizn, który swą hipotezą nie obejmował „powołania się” jako chwili powstania obowiązku podatkowego ⁴⁴⁷.

Obie sytuacje objęte hipotezą z art.6 ust.4 u.p.s.d. łączy istotna cecha wspólna niewyartykułowana w tym przepisie: przedmiotem nabycia stwierdzonego pismem lub orzeczeniem sądu lub nabycia, na które powołuje się podatnik, może być każda czynność lub stan faktyczny objęty opodatkowaniem podatkiem od spadków i darowizn. Przepis art.6 ust.4 u.p.s.d. składa się w istocie z dwóch części funkcjonujących niezależnie od siebie, wskazując na dwa różne momenty opodatkowania związane z dwoma różnymi tytułami opodatkowania. Odrębnie więc należy wyklądać zdanie pierwsze i zdanie drugie tego przepisu, gdyż regulacje te dotyczą innych stanów faktycznych ⁴⁴⁸.

W pierwszym zdaniu ustawodawca uregulował moment powstania obowiązku podatkowego w sytuacji, gdy nabycie nie zostało przez podatnika zgłoszone do opodatkowania, a następnie fakt nabycia został stwierdzony pismem lub orzeczeniem sądu. W przypadku pisma datą powstania obowiązku podatkowego jest data sporządzenia tego pisma, natomiast względem orzeczenia sądu datą powstania tego

⁴⁴⁷ Jan Szczygieł [w:] S.Bogucki, G.Liszewski, P.Smoleń, J.Szczygieł, K.Winiarski, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2021, s.261.

⁴⁴⁸ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 stycznia 2011r., VIII SA/Wa 585/10, Legalis nr 362593.

obowiązku jest data uprawomocnienia się orzeczenia sądu.

W drugim zdaniu uregulowano moment powstania obowiązku podatkowego w sytuacji, gdy nabycie nie zostało przez podatnika zgłoszone do opodatkowania, a podatnik powołuje się przed organem podatkowym na fakt nabycia. W tym przypadku datą powstania obowiązku jest data powołania się na nabycie.

Względem obu sytuacji występuje przesłanka będąca wspólnym mianownikiem tych dwóch regulacji: jest to niezgłoszenie nabycia do opodatkowania. Elementami tej przesłanki są dwa pojęcia wymagające wyjaśnienia ich treści: „nabycie” oraz „niezgłoszenie do opodatkowania”. Pojęcie „nabycie” jest użyte w art.6 ust.1 u.p.s.d., w którym w pkt 1-8 określono moment powstania obowiązku podatkowego oraz z art.1 u.p.s.d., w którym uregulowano przedmiot opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. Należy je zatem rozumieć słownikowo jako „otrzymanie na własność, kupowanie”⁴⁴⁹ przedmiotu podlegającego opodatkowaniu zgodnie z u.p.s.d.

Dla zrozumienia sformułowania „niezgłoszenie do opodatkowania” trzeba przeciwstawić mu pojęcie „zgłoszenie do opodatkowania”, które posiada rozumienie szersze i węższe. Rozumienie szersze pozwala objąć pojęciem „zgłoszenie” każdą sytuację, w której organ podatkowy otrzymał informację o nabyciu: od podatnika – zarówno w trybie wymaganym albo z naruszeniem tego trybu, jak i z innych źródeł. Rozumienie węższe ogranicza zakres pojęcia do zgłoszenia w trybie wymaganym przez podatnika.

Pojęcie „zgłoszenie” w powyższym ujęciu można interpretować dwojako, ze względu na dwa różne uregulowania wprowadzające zgłoszenie nabycia do opodatkowania. Pierwsza regulacja zgłoszenia zawarta jest w art.4a ust.1 pkt 1 u.p.s.d. Występuje tu zgłoszenie nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowemu w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego powstałego na podstawie art.6 ust.1 pkt 2-8 i ust.2, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku. Opisane zgłoszenie stanowi w myśl przepisu art.4a u.p.s.d. jedną z przesłanek zwolnienia od podatku.

Druga regulacja zgłoszenia do opodatkowania zawarta jest art.17a ust.1 u.p.s.d. Przepis ten nakłada na podatników obowiązek złożenia, w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego, właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego

⁴⁴⁹ B.Dunaj, *Słownik języka....*, s.247.

zeznania podatkowego o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych według ustalonego wzoru. Do zeznania podatkowego dołącza się dokumenty mające wpływ na określenie podstawy opodatkowania.

Analizując obie regulacje zauważalnym jest ich zbieżność treściowa. W obu przypadkach podatnicy dokonują zgłoszenia nabycia wykazując tożsame dane dotyczące nabycia rzeczy lub praw majątkowych. Występują między nimi jednak istotne różnice.

Pierwsza, odnosi się do terminu dokonania zgłoszenia liczonego od dnia powstania obowiązku podatkowego: w art.4 a ust.1 pkt 1 u.p.s.d. termin zgłoszenia nabycia wynosi sześć miesięcy, natomiast w art.17a ust.1 u.p.s.d. wynosi jeden miesiąc. Druga, wynika z zakresu podmiotów objętych daną formą zgłoszenia: zgłoszenie z art.4a ust.1 pkt 1 u.p.s.d. ma zakres podmiotowo węższy, gdyż ogranicza się do podatników z tzw. „zerowej grupy podatkowej”⁴⁵⁰, natomiast obowiązek z art.17a u.p.s.d. ma zastosowanie względem wszystkich podatników.

Trzecia różnica jest najistotniejsza: zgłoszenie z art.4a u.p.s.d. jest nie tylko zgłoszeniem nabycia, ale też jednym z warunków zwolnienia nabywcy od podatku, jeżeli podatnik nabycia nie zgłosi - nie skorzysta ze zwolnienia, co nie zwalnia go wówczas z obowiązku złożenia zeznania z art.17a u.p.s.d. służącemu opodatkowaniu nabycia. Ponieważ to zeznanie z art.17a u.p.s.d. a nie zgłoszenie z art.4a u.p.s.d. ma zapewnić organom podatkowym możliwość opodatkowania nabycia oraz ma szerszy zakres podmiotowy, pojęcie „niezgłoszenie” z art.6 ust.4 u.p.s.d. należy odnosić do obowiązku z art.17a ust.1 u.p.s.d.⁴⁵¹ W tym ujęciu „niezgłoszenie” z art.6 ust.4 u.p.s.d. to de facto „niezeznanie”, rozumiane jako „niezgłoszenie w formie przewidzianej przez prawo podatkowe”⁴⁵². Przesłanka „niezgłoszenia nabycia do opodatkowania” określa negatywnie niewykonanie obowiązku z art.17a ust.1 u.p.s.d. przez podatnika, który narusza prawo i wbrew niemu nie wywiązuje się z tego obowiązku. Brak wymaganego zgłoszenia to stan faktycznego uchylania się od opodatkowania, albowiem organ podatkowy nie ma realnych możliwości uzyskania danych niezbędnych do opodatkowania. Przy ustaleniach dot. wystąpienia tej przesłanki zakres ustaleń ogranicza się jedynie badania elementu obiektywnego tj. do ustalenia, czy wystąpił fakt niezgłoszenia nabycia przez podatnika. Brak jest podstaw do badania elementu subiektywnego tj. przyczyn nie wykonania obowiązku zgłoszenia, skoro przepis art.6

⁴⁵⁰ Por. S.Babiarz [w:] *Ustawa o podatku...* s.195.

⁴⁵¹ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 września 2013r., III SA/Wa 842/13, Legalis nr 774499.

⁴⁵² Por. S.Babiarz, *Spadek i darowizna...*, s.369.

ust.4 u.p.s.d. o takich okolicznościach nie wspomina. Dyspozycja art.6 ust.4 u.p.s.d. nie dopuszcza uwzględnienia np. osobistej sytuacji podatnika „usprawiedliwiającej” niezgłoszenie nabycia do opodatkowania⁴⁵³.

Drugą przesłanką zawartą w zdaniu pierwszym art.6 ust.4 u.p.s.d. jest stwierdzenie nabycia pismem lub orzeczeniem sądu. Pismo, jak wynika z powołanego przepisu, ma spełniać tę istotną cechę, iż zawiera w treści stwierdzenie nabycia, albo inaczej, pismo ujawnia niezgłoszone do opodatkowania przeniesienie prawa własności rzeczy lub obrót prawem majątkowym⁴⁵⁴.

W u.p.s.d. nie występuje definicja pojęcia „pismo”⁴⁵⁵, co wymaga dokonania wykładni tego pojęcia poprzez odwołanie się do wykładni językowej. W ujęciu słownikowym, pismo to „system znaków graficznych odpowiadających określonym dźwiękom lub pojęciom”⁴⁵⁶. Na gruncie ogólnego prawa podatkowego pod pojęciem pisma piśmiennictwo rozumie „zespół znaków graficznych, będących znakami dźwięków lub pojęć, utrwalonych w formie dokumentu elektronicznego lub też na innym nośniku, w tym na kartce papieru”⁴⁵⁷. Ze względu na fakt, iż pismo stwierdzające nabycie ma w postępowaniu podatkowym status dokumentu, definicję pisma uzupełnić należy pojęciem dokumentu. Jest on określany, jako „każdy przedmiot, który może być wykorzystany jako dowód prawa, potwierdzający określony stosunek prawny, okoliczności, fakty jakiejś sprawy” jak też jako „każde pismo urzędowe, zaświadczenie, decyzja, wezwanie, „zawiadomienie”⁴⁵⁸. Uwzględniając powyższą definicję dokumentu można przyjąć, iż „pismo”, o którym mowa w art.6 ust.4 u.p.s.d. powinno, tak jak dokument, potwierdzać określony stosunek prawny, okoliczności, fakty jakiejś sprawy, aby mogło stanowić podstawę do powstania obowiązku podatkowego. Ustawodawca użył w przepisie art.6 ust.4 u.p.s.d. określenia „pismo”, ponieważ nie każde pismo jest również dokumentem, a jest wyrażeniem obszerniejszym treściowo, niż dokument. Przepisy o.p. nie określają wymogów formalnych „pisma”, ale stosując wykładnię systemową można je opisać przez odwołanie się do wymogów stawianych „podaniom”, określonych w art.168 § 2 i 3 o.p..

⁴⁵³ Por. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 grudnia 2010r., III SA/Po 525/10, Legalis nr 774499.

⁴⁵⁴ Por. wyrok SN z dnia 7 marca 1995r., III ARB 3/95, OSNAPiUS 1995, nr 16, poz.198; S.Babiarz, *Spadek i darowizna...*, s.370.

⁴⁵⁵ Por. A.Krukowski, G.Liszewski, P.Smoleń, *Komentarz do ustawy...*, s.135

⁴⁵⁶ B.Dunaj, *Słownik języka...*, s.335.

⁴⁵⁷ L.Etel., *Ordynacja podatkowa: Kierunkowe założenia nowej regulacji*, s.170-171; identycznie R.Dowgier, *Ordynacja podatkowa: Stan obecny i kierunki zmian*, s.87-88.

⁴⁵⁸ B.Dunaj, *Słownik języka...*, s.75.

Stosując odpowiednio te przepisy wskazać należy, że pismo powinno zawierać co najmniej: treść oświadczenia, wskazanie osoby, od której pochodzi, oraz jej adres (miejsce zamieszkania lub siedziba), podpis osoby, która składa oświadczenie lub jest upoważniona do podpisywania w imieniu podmiotu je składającego. Podpis na piśmie jest nie tylko jego elementem formalnym, lecz również uniemożliwia potwierdzenie, że zawarte w nim oświadczenie woli bądź też wiedzy pochodzi od osoby wskazanej jako jego wystawca ⁴⁵⁹. W orzecznictwie jest pogląd, że pismo nie podpisane nie może stanowić podstawy do merytorycznego rozstrzygnięcia ⁴⁶⁰. W przypadku, gdy pismo jest wnoszone w formie dokumentu elektronicznego, powinno spełnić wymogi określone w art.168 § 3a o.p. Pismo jako środek dowodowy ma co do zasady taką samą moc dowodową, zarówno gdy jest dokumentem o charakterze prywatnym, jak i urzędowym. Dokumenty urzędowe korzystają jednak ze szczególnych dwóch domniemań wzmacniających ich moc dowodową ⁴⁶¹. Pierwszym jest domniemanie prawdziwości, które świadczy o tym, że pochodzi od organu, który je wydał. Drugim jest domniemanie zgodności z prawdą oświadczenia organu, od którego dokument pochodzi ⁴⁶². Natomiast dokument prywatny stanowi jedynie dowód tego, że osoba które go podpisała, złożyła oświadczenie w nim zawarte ⁴⁶³.

Pismo wymienione w art.6 ust.4 u.p.s.d. musi spełniać istotną cechę tj. „stwierdzać nabycie” ⁴⁶⁴. W ujęciu słownikowym "stwierdzać" oznacza „ustalać na podstawie wiarygodnych danych, że coś nastąpiło, że coś można uznać za fakt, za rzecz pewną, prawdziwą, zaświadczać, poświadczać” ⁴⁶⁵.

Zarówno słownikowe znaczenie słowa "stwierdzać", jak i wskazanie w art.6 ust.4 u.p.s.d., jako przykładu pisma stwierdzającego nabycie orzeczenia sądu oznacza, że obowiązek podatkowy powstaje z momentem sporządzenia (poza orzeczeniami sądu) takiego pisma, które potwierdza, że nabycie istotnie miało miejsce.

Zawarte w tym piśmie dane muszą pozwalać ustalić bez wątpliwości fakt, okoliczności, podmiot i przedmiot oraz podstawę prawną nabycia, co z kolei pozwoli

⁴⁵⁹ Por. B.Brzeziński, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, s.778.

⁴⁶⁰ Por. wyroki WSA w Warszawie: z dnia 3 lipca 2008r., III SA/Wa 613/08, LEX nr 401985 i z dnia 29 lipca 2006r., III SA/Wa 437/9, LEX nr 556608.

⁴⁶¹ Por. B.Brzeziński, M.Kalinowski, A.Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s.808; L.Etel, *Ordynacja podatkowa ...*, s.162.

⁴⁶² Por. B.Brzeziński, M.Kalinowski, A.Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s.847-848; zob. również wyroki np. wyrok NSA z dnia 28 maja 2013r., II FSK 1781/11, LEX nr 1328797 lub wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 6 lutego 2013r., I SA/Go 1072/12, LEX nr 1277871.

⁴⁶³ Por. L.Etel, *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, s.162.

⁴⁶⁴ Por. wyrok NSA z dnia 14 lutego 2013r., II FSK 1344/11, Legalis nr 733072.

⁴⁶⁵ B.Dunaj (red.) *Słownik współczesnego języka polskiego*, Warszawa 1996, s.1073.

ustalić, czy nabycie to podlega opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn.

Z pisma stwierdzającego nabycie musi w sposób jednoznaczny wynikać, kto i kiedy nabył, jaką rzecz lub prawo, a także od kogo oraz na jakiej podstawie prawnej. Przywołane w piśmie fakty muszą być na tyle dokładne, aby poddawały się weryfikacji⁴⁶⁶.

Elementem, który musi wystąpić w piśmie stwierdzającym nabycie jest data jego sporządzenia, gdyż ustawodawca datę tę wymienia w treści art.6 ust.4 u.p.s.d. i ją wyznacza jako chwilę powstania obowiązku podatkowego. W przepisie tym nie określono jednak tej daty jako elementu formalnego pisma, ale jako element merytoryczny. Zatem brak daty sporządzenia pisma stwierdzającego nie daje podstaw do negowania tego pisma jako dowodu nabycia oraz podstawy powstania obowiązku podatkowego z tytułu nabycia.

Katalog pism stwierdzających nabycie jest otwarty. Przykładowo takimi pismami są: pismo zagranicznego urzędu skarbowego wzywające do złożenia deklaracji od podatku spadkowego (spełnia ono wymogi pisma w świetle art.6 ust.4 zdanie 1 u.p.s.d., bowiem chronologicznie według daty jest pierwszym dokumentem przedłożonym polskiemu organowi podatkowemu stwierdzającym status podatnika, jako następcy prawnego zmarłego)⁴⁶⁷, umowa o dział spadku⁴⁶⁸, dowód wypłaty środków z rachunku oszczędnościowego przez bank osobie, na rzecz której wkladca zadysponował wkładem oszczędnościowym na wypadek śmierci⁴⁶⁹, sporządzony przez notariusza akt poświadczenia dziedziczenia⁴⁷⁰, europejskie poświadczenie spadkowe⁴⁷¹. Z wymienionych pism najpowszechniej stosowane są dwa ostatnie z wymienionych, wymagają więc przybliżenia przynajmniej w zarysie.

Akt poświadczenia dziedziczenia poświadczenia sporządzony jest przez notariusza na podstawie art.95a ustawy z dnia 14 lutego 1991r. Prawo o notariacie⁴⁷² (dalej u.p.n.), w sytuacji zarówno dziedziczenia ustawowego jak i testamentowego, z wyłączeniem dziedziczenia na podstawie testamentów szczególnych. Akt ten stanowi

⁴⁶⁶ Por. wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2013r., II FSK 282/12, Legalis nr 810420.

⁴⁶⁷ Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 maja 2010r., I SA/Gd 79/10,

⁴⁶⁸ Por. wyrok WSA w Lublinie z dnia 18 grudnia 2013r., I SA/Lu 702/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

⁴⁶⁹ Por. wyrok NSA z dnia 14 lutego 2013r., II FSK 1344/11, Legalis nr 733072.

⁴⁷⁰ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 maja 2015r., III SA/Wa 1947/14, Legalis nr 1384016.

⁴⁷¹ Wprowadzone Rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 650/2012 z dnia 4 lipca 2012r. w sprawie jurysdykcji, prawa właściwego, uznawania i wykonywania orzeczeń, przyjmowania i wykonywania dokumentów urzędowych dotyczących dziedziczenia oraz w sprawie ustanowienia europejskiego poświadczenia spadkowego (Dz.Urz. UE L z 2012r., poz.107 ze zm.).

⁴⁷² Dz.U. z 2022r., poz.1799.

potwierdzenie prawa do uzyskanego spadku ⁴⁷³.

Przed sporządzeniem aktu poświadczenia dziedziczenia, stosownie do art.95b u.p.n. notariusz spisuje protokół dziedziczenia przy udziale wszystkich osób zainteresowanych, który powinien zawierać w szczególności dane wymienione w art.95c § 2-3 u.p.n., oraz załączyć dokumenty wymienione w § 4. Po sporządzeniu wymienionego protokołu, notariusz sporządza akt poświadczenia dziedziczenia, jeżeli nie ma wątpliwości co do istnienia jurysdykcji krajowej, treści właściwego prawa obcego, osoby spadkobiercy i wysokości udziałów w spadku, a w przypadku, gdy spadkodawca uczynił zapis windykacyjny – także co do osoby, na której rzecz spadkodawca uczynił zapis windykacyjny, i przedmiotu zapisu (art.95e § 1 u.p.n.).

Wprowadzenie do obrotu prawnego aktu poświadczenia dziedziczenia wymaga wpisu do Rejestru Spadkowego, który prowadzi Krajowa Rada Notarialna, zgodnie z art.95i Prawa o notariacie (art.95h § 1 u.p.n.). Wpis aktu do Rejestru jest niezbędny, by mógł wywoływać skutki prawne. Stosownie bowiem do art.95j u.p.n., dopiero zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia ma skutki prawomocnego postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku. W przypadku zatem notarialnego aktu poświadczenia dziedziczenia momentem powstania obowiązku podatkowego z art.6 ust.4 u.p.s.d. nie będzie faktycznie wskazana w jego treści data sporządzenia, lecz data jego zarejestrowania ⁴⁷⁴.

Data powstania obowiązku podatkowego zgodnie z art.6 ust.4 u.p.s.d. z tytułu sporządzenia pisma w formie aktu notarialnego poświadczającego dziedziczenie będzie zatem data jego zarejestrowania. W tej dacie akt notarialny dopiero wywołuje skutek w postaci odnowienia momentu powstania obowiązku podatkowego i ponownego rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia do wydania decyzji konstytutywnej zgodnie z art.68 § 2 pkt 1 o.p.⁴⁷⁵. Europejskie poświadczenie dziedziczenia stanowi instrument legitymujący osoby wskazane w art.63 ust.1 rozporządzenia tj. spadkobierców, zapisobierców mających bezpośrednie prawa do spadku, wykonawców testamentu lub zarządców spadku. Jest ono wydawane przez sąd w kraju UE, który ma uprawnienia do orzekania w sprawie spadkowej, lub od inny właściwy organ, w Polsce tym innym

⁴⁷³ Szerzej o procedurze sporządzenia aktu poświadczenia dziedziczenia: A.Marciniak (red.), *Notarialne poświadczenie dziedziczenia*, Warszawa 2019; W.Gonet (red.nauk.) *Prawo o notariacie. Komentarz. Wzory aktów notarialnych i poświadczeń*, Warszawa 2022, s.558 i nastp.

⁴⁷⁴ Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 stycznia 2011r., I SA/Gd 1083/10, Legalis nr 376894. Inaczej: wyrok NSA z dnia 8 marca 2017 r., II FSK 367/15, Legalis nr 1581163.

⁴⁷⁵ Por. wyrok NSA z dnia 8 marca 2017r., II FSK 367/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

organem jest notariusz. Z art.69 ust.1 rozporządzenia wynika wywołanie bezpośrednich i automatycznych skutków prawnych przez europejskie poświadczenie dziedziczenia we wszystkich państwach członkowskich stosujących rozporządzenie.

Rozporządzenie nie wymaga stosowania żadnych postępowań delibacyjnych czy procedur legalizacyjnych. Nie umożliwia również odmowy uznania europejskiego poświadczenia dziedziczenia wydanego przez państwo członkowskie w innym państwie członkowskim. Wydanie poświadczenia wywołuje szereg skutków istotnych z punktu widzenia funkcji legitymacyjnej: domniemanie prawidłowości (art.69 ust.2), ochronę dobrej wiary osób trzecich (art.69 ust.3 i 4), skutki legitymacyjne względem organów rejestrowych (art.69 ust.5)⁴⁷⁶. Z chwilą kiedy europejskie poświadczenie dziedziczenia staje się prawomocne według prawa państwa członkowskiego, w którym je wystawiono, posiada moc prawną jak wystawione w Polsce postanowienie o nabyciu spadku czy akt poświadczenia dziedziczenia, a spadkodawca może rozporządzać masą spadkową. Data uprawomocnienia się staje się więc datą powstania obowiązku podatkowego w świetle art.6 ust.1 pkt 1 w związku z art.6 ust.4 u.p.s.d. polegający na powstaniu dla spadkodawcy obowiązku podatkowego⁴⁷⁷.

Jako rodzaj pisma (w rozmienu art.6 ust.4 u.p.s.d.) wymieniono orzeczenie sądu. Piśmiennictwo zalicza orzeczenia (szczególnie wyroki) do kategorii pism sądowych, wskazując, że powinny odpowiadać wymaganiom formalnym przewidzianym w przepisach kodeksu postępowania cywilnego oraz w regulaminie i instrukcji sądowej⁴⁷⁸. Orzeczenie sądu jako pismo sądowe ma charakter szczególny, gdyż jest to władcza i decyzyjna czynność procesowa, dokonywana w określonym prawnie trybie, wymagająca zachowania elementów formalnych⁴⁷⁹. Orzeczenie sądu, by stało się podstawą powstania obowiązku podatkowego z art.6 ust.4 u.p.s.d. musi spełniać trzy zasadnicze cechy: być wydanym przez sąd, być prawomocnym oraz stwierdzać nabycie⁴⁸⁰.

Pierwsza cecha: orzeczenie musi zostać wydane przez sąd, którym może być zarówno sąd polski jak i zagraniczny, ustawa bowiem nie wprowadza ograniczenia

⁴⁷⁶ Zob. M.Margoński, *Europejskie poświadczenie spadkowe. Charakter i konstrukcja prawna*, Warszawa 2021.

⁴⁷⁷ Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 16 grudnia 2020r. nr 0111-KDIB2-3. 4015.142.2020.2.BD, www.mf.gov.pl.

⁴⁷⁸ Por. B.Bładowski, *Metodyka pracy sędziego cywilisty*, Warszawa 2013, s.325-326.

⁴⁷⁹ Ibidem.

⁴⁸⁰ Por. wyroki: NSA z dnia 28 kwietnia 10r., II FSK 2173/08 Legalis nr 312949; WSA w Łodzi z dnia 17 marca 2015r., I SA/Łd 1362/14, Legalis nr 312949; WSA w Łodzi z dnia 15 czerwca 2016r., I SA/Łd 332/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

stosowania do jedynie orzeczeń sądów polskich. Warunek jest jeden: orzeczenie sądu zagranicznego skutecznie potwierdza w sposób deklaratoryjny nabycie własności rzeczy i to w sposób uznawany na terytorium RP ⁴⁸¹.

Druga cecha: orzeczenie musi być prawomocne, a zatem spełnia cechę określoną w art.363 § 1 k.p.c. Przepis ten stanowi, że orzeczenie staje się prawomocne, jeżeli nie przysługuje od niego zwyczajny środek odwoławczy lub inny środek zaskarżenia. Jest to tzw. prawomocność formalna. Wyróżnia się też prawomocność materialną wyartykułowaną w art.365 k.p.c., zgodnie z którym orzeczenie wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy i organy.

Prawomocność wywołuje dwojakie skutki: pozytywny i negatywny. Skutek pozytywny to nakaz przyjmowania, że dane kwestie prawne kształtują się tak jak to stwierdzono w orzeczeniu, szczególnie w jego sentencji ⁴⁸². Skutek negatywny to niedopuszczalność ponownego rozstrzygania tej samej sprawy pomiędzy tymi samymi stronami ⁴⁸³.

Zgodnie z art.364 § 1 i 2 k.p.c. prawomocność orzeczenia stwierdza na wniosek strony sąd pierwszej instancji na posiedzeniu niejawnym, a dopóki akta sprawy znajdują się w sądzie drugiej instancji - ten sąd. Stwierdzenia prawomocności orzeczenia dokonuje sąd jednoosobowo lub referendarz sądowy.

Trzecia cecha: orzeczenie stwierdza nabycie. Orzeczeniami stwierdzającymi nabycie są przykładowo: postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku (art.669 k.p.c. i nastp.), postanowienie o dokonaniu działu spadku (art.681 k.p.c. i nastp.), postanowienie o wyjawieniu przedmiotów spadkowych (art.655 k.p.c. i nastp.), wyrok zobowiązujący do złożenia oświadczenia do wykonania zapisu lub polecenia, wyrok o zmniejszeniu zapisu, a także orzeczenie sądu zagranicznego nie stwierdzające nabycia spadku, a jedynie wskazujące spadkobiercę, który po zakończeniu całego postępowania otrzyma spadek ⁴⁸⁴.

Uprawomocnienie się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie, w sytuacji niezgłoszenia nabycia do opodatkowania, wywołuje skutek w postaci powstania obowiązku podatkowego z art.6 ust.4 u.p.s.d, co jednocześnie wyznacza moment

⁴⁸¹ Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 sierpnia 2008r., I SA/Kr 401/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

⁴⁸² Por. wyroki: WSA w Gdańsku z dnia 4 października 2018 r., III SA/Gd 603/18, LEX nr 2563581; WSA w Szczecinie z dnia 4 października 2018r., I SA/Sz 1036/17, LEX nr 2567102.

⁴⁸³ Por. wyrok SA w Szczecinie z dnia 4 lipca 2018r., I AGa 127/18, LEX nr 2549918.

⁴⁸⁴ Por. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 31 grudnia 2014r. nr IBPBII/1/436-316/14/ MCZ.

powstania tego obowiązku⁴⁸⁵.

W sytuacji, gdy podstawą nabycia było orzeczenie sądu zagranicznego, uznanie tego orzeczenia lub odmowa jego uznania przez sąd polski nie ma wpływu na ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego. W takim wypadku, orzeczenie sądu zagranicznego, któremu odmówiono uznania, traktowane jest na równi z pismem⁴⁸⁶, a momentem powstania obowiązku podatkowego będzie data sporządzenia tego orzeczenia przez sąd zagraniczny⁴⁸⁷.

Zdanie drugie art.6 ust.4 u.p.s.d. określa odrębną sytuację zastosowania tego przepisu. Zgodnie z treścią tego unormowania, w przypadku gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym na fakt nabycia. Doktryna i orzecznictwo uznają, że moment powstania obowiązku podatkowego jest niewątpliwy⁴⁸⁸, jednakże analiza całościowa brzmienia art.6 ust.4 u.p.s.d. wprowadza stan wątpliwości względem tego momentu⁴⁸⁹. W sytuacji bowiem, gdy podatnik stwierdzi w piśmie fakt nabycia, pismo to podpisze i opatrzy datą, a później złoży je w organie podatkowym, to powstaje pytanie: czy obowiązek podatkowy powstał w dacie tego sporządzenia pisma, czy też powstanie w dacie złożenia organowi tego pisma, które zostanie uznane jako moment powołania się na czynność.

Unormowanie art.6 ust.4 u.p.s.d. nie wyklucza sytuacji, iż podatnik stwierdzi w piśmie nabycie niezgłoszone do opodatkowania. Ustawodawca zaniechał bowiem określenia elementów cechujących stan faktyczny „stwierdzenie nabycia pismem”. Nie określono podmiotów, które mogą być zarówno autorami jak i adresatami takiego pisma. Nie wyklucza to zatem samodzielnego stwierdzenia przez podatnika w piśmie nabycia niezgłoszonego do opodatkowania, a nawet wskazania jako adresata organu podatkowego.

⁴⁸⁵ Por. wyroki: NSA z dnia 29 kwietnia 1991r., III SA 206/91, ONSA 1991, nr 2, poz.45; NSA z dnia 28 kwietnia 2010r., II FSK 2173/08, Legalis nr 312949; WSA w Warszawie z dnia 7 maja 2015r., III SA/Wa 1947/14; WSA w Łodzi z dnia 15 czerwca 2015r., , publ. <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

⁴⁸⁶ SN w orzeczeniu z dnia 20 grudnia 2001r., III RN 154/00, OSNP 2002 nr 10, poz 227, OSNP 2002 nr 7, poz.5,

Legalis nr 52725, stwierdził, że wyrok sądu zagranicznego jest pismem w rozumieniu art. 6 ust.4, gdyż ma formę pisemną i stwierdza władczo nabycie praw do spadku.

⁴⁸⁷ Por. wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 2010r., II FSK 2173/08, Legalis nr 312949.

⁴⁸⁸ Por. wyroki: NSA z dnia 13 września 1988r., SA/Kr 664/88, POP 1994, z.5, poz.94; WSA w Białymstoku z dnia 21 maja 2008r., I SA/Bk 123/08, Legalis nr 102968; WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2015r., VIII SA/Wa 708/14, Legalis nr 1199661. Zob. W.Nykiel [w :] *Ustawa o podatku ...*, .227.

⁴⁸⁹ Zob. wypowiedź Wiceprezesa Krajowej Rady Doradców Podatkowych S.Zieleń [w :] *Biuletyn z posiedzenia Komisji Finansów Publicznych Nr 94 Nr 1100/V Kadencji, 20.09.2006, Kancelaria Sejmu Biuro Analiz Sejmowych, s.25*

Elementem wyróżniającym pismo stwierdzające nabycie a pismem, w którym powołano się na nabycie jest w istocie data jego sporządzenia. W praktyce, o zakwalifikowaniu pisma jako stwierdzającego nabycie albo w którym powołano się na nabycie, jeżeli w obu sytuacjach opatrzone je datą, decyduje intencja lub okoliczności złożenia.

W sytuacji, gdy podatnik w pierw ujawni pismo stwierdzające nabycie niezgłoszone do opodatkowania, które opatrzy datą, to zgodnie z art.6 ust.4 zdanie pierwsze u.p.s.d., w dacie sporządzenia pisma powstanie obowiązek podatkowy. Późniejsze powołanie się przez podatnika na nabycie ze wskazaniem na dowód tego pisma, nie powinno wówczas skutkować ponownym powstaniem obowiązku podatkowego z art.6 ust.4 zdanie drugie u.p.s.d.

Analiza konstrukcji hipotezy przepisu art.6 ust.4 u.p.s.d. wskazuje, że pismo podatnika, w którym powołuje się przed organem podatkowym na nabycie niezgłoszone do opodatkowania wywołuje skutek w postaci powstania obowiązku podatkowego nie z chwilą jego sporządzenia, podpisania i opatrzenia datą, lecz w z chwilą jego złożenia organowi podatkowemu (w dowolny sposób), ilekroć następuje to w celu powołania się na fakt nabycia. Data widniejąca na piśmie nie ma więc w tym wypadku żadnego znaczenia rozstrzygającego. W art.6 ust.4 zdanie drugie u.p.s.d. są dwa elementy czynności skutkującej powstaniem obowiązku podatkowego. Pierwszym jest „powołanie się podatnika na nabycie”, drugim, iż czynność ta musi nastąpić przed organem podatkowym. Użyte przez ustawodawcę sformułowanie „powołać się na nabycie” oznacza wyjątkową, ściśle określoną czynność podatnika, inną niż np. „złożenie oświadczenia” czy też „ujawnienie”⁴⁹⁰. Te dwa wymienione zachowania dotyczą właśnie uprzednio opisanej sytuacji, jaką jest „stwierdzenie nabycia pismem”.

Wyrażenia „powołać się” nie można zinterpretować poprzez odwołanie się do wykładni ustawowej czy systemowej. Niezbędne jest więc zastosowanie wykładni językowej – języka potocznego. Jednakże pojęcie to w tym języku ma charakter wieloznaczny. Słownikowe rozumienie pojęcia „powołanie” ujmuje to zachowanie jako czynne, polegające na wskazaniu za pomocą mowy lub pisma faktów lub zdarzeń, które

⁴⁹⁰ Por. E.Skwierczyńska, *Darowizna i pożyczka – spór o opodatkowanie w podatku od spadków i darowizn oraz w podatku od czynności cywilnoprawnych – studium przypadku (Odnowienie obowiązku podatkowego na skutek powołania się podatnika na nabycie w drodze darowizny lub pożyczki przed organem podatkowym – studium przypadku)*, [w:] P.Borszowski, A.Huchla, E.Rutkowska- Tomaszewska (red.) *Podatnik versus organ podatkowy*, Wrocław 2011, s.174.

miały miejsce, w celu poparcia swojej racji, sprawy, uzasadnienia⁴⁹¹.

Mianem „powołania się” określa się też: „mówienie o czymś”, „pisanie o czymś”, „wskazywanie na coś w celu poparcia swej racji”, „odwołanie się do czegoś”, „branie na świadka”, „branie za punkt odniesienia”⁴⁹².

W praktyce orzeczniczej za „powołanie się na fakt nabycia” uważa się: ustne lub pisemne wskazanie przez podatnika faktu otrzymania darowizny w ramach czynności sprawdzających⁴⁹³ czy złożenie przez podatnika zeznania o nabyciu środków pieniężnych w drodze darowizny⁴⁹⁴, jak też „wskazanie, odwołanie się do czegoś celem wskazania własnego stanowiska, tezy”⁴⁹⁵.

Chodzi tu o „świadome działanie podatnika, który powołuje się na fakt nabycia z zamiarem wykazania czegoś przed organem podatkowym”⁴⁹⁶. „Powołanie się” zachodzi zarówno wówczas, gdy oświadczenie podatnika stanowi odpowiedź na żądanie czy pytanie organu podatkowego, ale również wówczas, gdy podatnik składa je z własnej inicjatywy, „bez przyczyny”⁴⁹⁷. W jednym z orzeczeń przyjęto, iż sformułowanie „powołuje się” oznacza, że to od podatnika organ musi otrzymać istotne, choć nie koniecznie zupełne i nie wymagające już żadnej dodatkowej weryfikacji informacje o darowiznie⁴⁹⁸.

Przepis art.6 ust.4 u.p.s.d. nie określa żadnych procedur⁴⁹⁹ czy czynności, w których może nastąpić powołanie się na fakt nabycia przed organem podatkowym. Zarazem żadna procedura nie jest wyłączona z zakresu możliwych sytuacji, w których może dojść do powołania się na nabycie⁵⁰⁰. Przy czym, zachowanie określane jako „powołanie się” nie musi dotyczyć wyłącznie podatku od spadków i darowizn – może dotyczyć każdego podatku.

⁴⁹¹ B.Dunaj (red.) *Słownik współczesnego...*, s. 832; P.Müldner-Nieckowski, *Wielki słownik frazeologiczny języka polskiego*, Warszawa 2004, s. 574; por. wyrok NSA z dnia 14 lutego 2013r., II FSK 1344/11, Legalis nr 733072,

⁴⁹² B.Dunaj, *Popularny słownik języka polskiego*, Warszawa 2000, s.511.

⁴⁹³ Wyroki WSA w Szczecinie z dnia 14 marca 2018r., I SA/Sz 1034/18, LEX nr 901268 i WSA w Gliwicach z dnia 1 sierpnia 2018r., I SA/Gl 220/18, Legalis nr 1814966.

⁴⁹⁴ Wyroki: NSA z dnia 2 czerwca 2016r., II FSK 1433/14; LEX nr 2050887; WSA w Łodzi z 4 sierpnia 2017r., I SA/Łd 445/17, LEX nr 2354891.

⁴⁹⁵ J.Szczygieł, [w:] *Podatek od spadków i darowizn...*, s.266.

⁴⁹⁶ Por. wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2015r., II FSK 2490/13, LEX nr 1988512.

⁴⁹⁷ Tak np. w wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 19 grudnia 2018r., I SA/Bd 869/18, LEX nr 2611273.

⁴⁹⁸ WSA w Łodzi z 21 czerwca 2018r., I SA/Łd 342/18, Legalis nr 1799650.

⁴⁹⁹ W ujęciu B.Pahl, *Współuczestnicy w procedurach podatkowych*, Warszawa 2013, s.34 i nastp., procedura podatkowa obejmuje uporządkowany ciąg czynności organów podatkowych, których celem jest załatwienie sprawy podatkowej. Autor wyróżnia dwie kategorie tych procedur: podatkową procedurę jurysdykcyjną (postępowanie podatkowe) oraz podatkowe procedury kontrolne, do których zalicza czynności sprawdzające, kontrolę podatkową i kontrolę celno-skarbową.

⁵⁰⁰ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 19 grudnia 2018r., I SA/Bd 869/18, LEX nr 2611273

Zwrócić należy uwagę, że art.6 ust.4 u.p.s.d. nie określa formy, jaką ma przyjąć powołanie się na fakt dokonania darowizny. Tym samym powołanie się dopuszczalne jest w jakiegokolwiek postaci ⁵⁰¹. Podobnie otwarta pod względem interpretacji jest sytuacja powołania się na nabycie. Podatnik może powołać się wobec organu podatkowego na nabycie na piśmie, którego treścią jest np. wyjaśnienie okoliczności nabycia, względnie źródła finansowania jakiegoś wydatku czy spłaty długu.

Jak już podniesiono w zakresie formalnych wymogów pisma, pismo zawierające w swej treści „powołanie się na nabycie” powinno być zgodne z wymogami formalnymi z art.168 § 2 i 3 o.p. stawianym podaniom. Powołanie może nastąpić też w formie ustnej, a treść tego oświadczenia podlega wówczas przyjęciu przez organ podatkowy w formie protokołu (art.172 o.p.)

Wskutek blankietowej hipotezy, do powołania się przed organem podatkowym może dojść w takich sytuacjach jak: czynności sprawdzające ⁵⁰², nieuregulowane w o.p. tzw. czynności wstępne ⁵⁰³, postępowanie podatkowe czy kontrola podatkowa, wyjaśnienia składane przed organem w ramach tzw. „czynnego żalu” stosownie do art.16 k.k.s., ogólnie pojmowane czynności wyjaśniające, korespondencja z organem podatkowym prowadzona w związku z dowolną sprawą ⁵⁰⁴, składania zeznań w charakterze świadka ⁵⁰⁵.

Za „powołanie się” uznaje się w orzecznictwie również przedstawienie organowi podatkowemu okoliczności nabycia darowizny w postaci informacji potwierdzonej stosownymi dokumentami ⁵⁰⁶, interpretując, jako „ukierunkowane uzewnętrznienie woli strony w celu wykazania dysponowania środkami pieniężnymi”⁵⁰⁷. Kontrowersyjną sytuacją, która w zależności od interpretacji organów i judykatury może skutkować powstaniem obowiązku podatkowego z tytułu powołania się na nabycie jest złożenie zeznania podatkowego, o którym stanowi art.17a u.p.s.d. Zeznanie to służy wyjawieniu przez podatnika organowi podatkowemu rzeczy lub praw, które nabył pod tytułem darmym, a podlegającym opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn. Uznawanie w części orzeczeń zeznań o nabyciu rzeczy i praw

⁵⁰¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 18 listopada 2015r., I SA/Wr 1553/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

⁵⁰² Wyrok NSA z dnia 18 października 2016r., II FSK 2633/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

⁵⁰³ Wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2016r., II FSK 563/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

⁵⁰⁴ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 stycznia 2015r., I SA/Kr 395/14, Legalis nr 1197649.

⁵⁰⁵ Por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 18 listopada 2015r., I SA/Wr 1553/15; wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2011r., III SA/Wa 1216/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

⁵⁰⁶ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 maja 2012r., III SA/Po 7/12, LEX nr 1168105.

⁵⁰⁷ Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 sierpnia 2017r., I SA/Łd 445/17, LEX nr 2354891.

majątkowych (SD-3) tłumaczy się tym, że art.6 ust.4 u.p.s.d. nie określa formy, jaką ma przyjąć powołanie się na fakt dokonania darowizny, co oznacza, że również złożenie powyższego zeznania może stanowić postać „powołanie się na fakt nabycia”.

Orzecznictwo ogólnie przyjmuje, że złożenie zeznania, o którym mowa w art.17a u.p.s.d. jest skuteczne jedynie wówczas, gdy w dacie złożenia zeznania względem podatnika nie toczy się żadne postępowanie wyjaśniające, kontrolne, podatkowe dotyczące podatku od spadków i darowizn⁵⁰⁸. Stosując się do powyższego stanowiska, złożenie zeznania SD-3 poza jedną z wymienionych procedur jest skuteczne, i co więcej, ujawnienie w nim faktu nabycia nie powinno być poczytane jako „powołanie się na nabycie”. Powyższa teza została negatywnie zweryfikowana w jednym z orzeczeń dotyczącym stosowania art.6 ust.4 u.p.s.d., w sytuacji złożenia zeznania podatkowego w podatku od spadków i darowizn po terminie wyznaczonym w art.17a ust.1 u.p.s.d. W konkretnej sprawie podatniczka złożyła zeznanie organowi podatkowemu o nabyciu w wyniku dziedziczenia, gdy nie toczyło się postępowanie podatkowe z tytułu nabycia spadku. Sąd aprobuje poprzedzające go stanowisko organów podatkowych uznał, że złożenie przez podatniczkę zeznania w powyższej sytuacji, stanowi „klasyczny przejaw "powołania" się podatnika na zdarzenia wskazane w tym dokumencie”. W ocenie Sądu złożenie zeznania nie mogłoby podlegać kwalifikacji jako „powołanie się” w sytuacji, gdyby względem podatniczki toczyłoby się postępowanie podatkowe z tytułu nabycia spadku. Wówczas zeznanie takie stanowiłby element materiału dowodowego tego postępowania w zakresie wskazania rzeczy i praw ze spadku⁵⁰⁹.

Występują też stanowiska, według których złożenie tego zeznania nie wyczerpuje hipotezy zawartej w art. 6 ust. 4 zdanie drugie u.p.s.d., jeżeli zrealizowany jest stan faktyczny, w którym podatnik jedynie ujawnił w zeznaniu niezgłoszoną darowiznę albo po złożeniu zeznania, następnie powołał się na nabycie. Wyjaśniono, że jedynie niezgłoszenie (brak złożenia zeznania) i następnie powołanie się przed organem, wyczerpuje hipotezę z art.6 ust.4 u.p.s.d., i wtedy dopiero można mówić o powstaniu obowiązku podatkowego z chwilą powołania się przed organem podatkowym. Okoliczność, że podatnik takie zeznanie złożył nie może pociągać negatywnych względem podatnika konsekwencji prawnych, w szczególności

⁵⁰⁸ Wyroki: WSA w Warszawie z dnia 8 czerwca 2017r., III SA/Wa 1353/16, LEX nr 2766383; WSA w Warszawie z dnia 27 czerwca 2017r., III SA/Wa 1805/16; WSA w Łodzi z 21 czerwca 2018r., I SA/Łd 342/18, Legalis nr 1799650.

⁵⁰⁹ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 3 listopada 2020r., I SA/Rz 466/20, LEX nr 3084105.

skutkować uznaniem, że doszło do powołania się na nabycie⁵¹⁰.

Powołanie się na fakt nabycia może wystąpić również w sytuacji przesłuchania podatnika jako strony. Zgodnie z art.199 o.p. na przesłuchanie takiej strona uprzednio musi wyrazić zgodę. Jest to warunek ważności tej czynności, a brak zgody lub jej wycofanie powodują, że zeznania strony nie mogą być traktowane jako dowód w sprawie⁵¹¹. Cechą tego dowodu jest dobrowolność, w odróżnieniu od wyjaśnień, które mają charakter obowiązkowy⁵¹².

Są zarazem sytuacje, które praktyka orzecznicza nie uznaje za „powołanie się” na nabycie. Nie stanowi „powołania się” wskazanie przez podatnika faktu nabycia darowizny, po uprzednim złożeniu do organu podatkowego zgłoszenia jej nabycia⁵¹³. „Powołaniem się” nie jest potwierdzenie przez podatnika, ustalonego uprzednio przez organ w trakcie postępowania, faktu otrzymania przez niego darowizny czy złożenie zeznania w czasie toczącego się postępowania⁵¹⁴. Również „powołaniem się” nie jest wniosek podatnika o wydanie zaświadczenia potwierdzającego przedawnienie zobowiązania w podatku od spadków i darowizn⁵¹⁵.

Z katalogu sytuacji stanowiących „powołanie się na nabycie” wykluczyć również należy wskazanie we wniosku do Dyrektora Krajowej Informacji Podatkowej o interpretację indywidualną faktu otrzymania darowizny (pod warunkiem spełniania warunków określonych w art.14b o.p.)⁵¹⁶. Złożenie takiego wniosku nie można uznać ani za stwierdzenie nabycia pismem, ani za powołanie się na nabycie (w formie pisemnej)⁵¹⁷. Za tym poglądem przemawia cel i funkcja interpretacji indywidualnej, jaką jest uzyskanie przez podatnika wiążącej informacji, czy przedstawiona przez niego w treści wniosku rzeczywista sytuacja faktyczna, wywoła skutek w postaci powstania

⁵¹⁰ Wyroki: NSA z dnia 29 października 2010r., III SA/Wa 984/10, Legalis nr 375766; WSA w Rzeszowie z dnia 5 listopada 2020r.; I SA/Rz 465/20, LEX nr 3080756; WSA w Rzeszowie z dnia 5 listopada 2020r., I SA/Rz 466/20, LEX nr 3088221.

⁵¹¹ Por. wyrok NSA z dnia 21 października 2005r., I FSK 185/05, LEX nr 183727, wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 22 lipca 2008r., I SA/Rz 222/08, LEX nr 482076.

⁵¹² J.Kulicki, *Kontrola skarbową. Komentarz*, Warszawa 2013, s.593.

⁵¹³ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 października 2010r., III SA/Wa 984/10, Legalis nr 375766.

⁵¹⁴ Por. wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 2014r., II FSK 2211/12, ; J.Szczygieł, [w:] *Podatek od spadków i darowizn...*s.268.

⁵¹⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 14 kwietnia 2020r. nr 0111-KDIB2-3.4015.19.2020.2.BB, www.mf.gov.pl.

⁵¹⁶ Por. J.Szczygieł, *Podatek od spadków i darowizn...*, s.268.

⁵¹⁷ Por. wyrok NSA 14 lutego 2013r., II FSK 1344/14, Legalis nr 1470595. Zob. również wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2012r., II FSK 211/11, Legalis nr 53804, w którego uzasadnieniu stwierdzono, że „literalna wykładnia art. 6 ust. 4 u.p.s.d. prowadzi do wniosku, że powołanie się przez podatnika na fakt nabycia nie zostało ograniczone do ściśle określonych postępowań, czy też że z kręgu tych postępowań zostało wyłączone postępowanie w przedmiocie udzielenia pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego”.

po stronie podatnika obowiązku podatkowego lub zobowiązania podatkowego ⁵¹⁸.

Uznanie wniosku o interpretację, w którym przedstawiając stan faktyczny ujawniono nabycie niezgłoszone do opodatkowania za powołanie się na fakt nabycia przed organem podatkowym, stanowiłoby zaprzeczenie celu interpretacji podatkowej. Podatnik zamiast uzyskania od organu podatkowego oceny sytuacji prawnej i ewentualnie ochrony przed negatywnymi skutkami zastosowania się do interpretacji, wywołałby skutek w postaci powstania obowiązku podatkowego.

Zastrzec należy jednak, że okoliczność dokonywania interpretacji na wniosek podatnika, nie zwalnia organu jej udzielającej od zgłoszenia organowi właściwemu w sprawie podatku od spadków i darowizn ujawnionego w toku postępowania o wydanie interpretacji faktu nabycia niezgłoszonego do opodatkowania ⁵¹⁹.

„Powołanie”, jak wskazuje treść przepisu art.6 ust.4 zdanie 2 u.p.s.d. musi pochodzić od podatnika, którym w rozumieniu art.5 u.p.s.d. jest nabywca własności rzeczy i praw majątkowych. Na gruncie art.15 ust.4 u.p.s.d. powiązanego systemowo z art.6 ust.4, orzecznictwo interpretuje pojęcie „powołanie się podatnika” w ten sposób, że za podatnika nie mogą „powołać się” osoby trzecie (np. druga strona czynności, współmałżonek lub inny członek rodziny podatnika) ⁵²⁰, jak też ujawnienie tego faktu nie może wynikać z czynności podjętych samodzielnie przez organ podatkowy czy kontrolny ⁵²¹.

Podobną interpretację „powołania” zawarł Trybunał Konstytucyjny w wyroku dotyczącym analogicznego do art.6 ust.4 u.p.s.d. przepisu art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. Według Trybunału „powołanie się podatnika” należy interpretować jako zachowanie, w ramach którego „sam podatnik powinien powołać się” ⁵²². Myśli tej Trybunał szerzej nie rozwinął, ale z kontekstu znaczeniowego wyprowadzić można wniosek, że „sam” to znaczy osobiście, samodzielnie, nie za pośrednictwem osób trzecich. Taka wykładnia językowa zgodna jest z rolą słowa „sam” jako zaimka wskazującego, że dana osoba wykonuje jakąś czynność „samodzielnie, występuje samodzielnie” ⁵²³.

Przyjmując powyższe rozumienie słowa „sam”, wykluczyć należy „powołanie

⁵¹⁸ Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 12 marca 2015r., I SA/Sz 1469/14, Legalis nr 1274826.

⁵¹⁹ Por. wyrok NSA z dnia 14 lutego 2013r., II FSK 1344/11, Legalis nr 733072.

⁵²⁰ Por. J.Szczygieł, *Podatek od spadków...*, s.266.

⁵²¹ Wyroki: WSA w Gliwicach z dnia 28 stycznia 2014r., SA/GI 563/13, Legalis nr 1299597; NSA z dnia 2 czerwca 2016r., II FSK 1433/14, Legalis nr 1470622; WSA w Łodzi z dnia 21 czerwca 2018r., I SA/Łd 343/18, Legalis nr 1798383.

⁵²² Por. wyrok TK z dnia 12 czerwca 2012r., SK 21/11, Dz.U. z 2012r., poz.424.

⁵²³ B.Dunaj, *Słownik języka...*, s.434.

się” w sytuacji działania podatnika pod czyjąś presją, działania pod wpływem nacisku czy zachęty. Samodzielność podatnika w czynności „powołania się” wykluczy sugerowanie mu realizacji tego zachowania przez organ prowadzący czynności sprawdzające, postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową czy kontrolę celno-skarbową. Zarazem nie wyklucza z zakresu pojęciowego „powołania się” i w konsekwencji zastosowania art.6 ust.4 u.p.s.d. sytuacja, w której pracownik organu podatkowego prowadzący postępowanie i przesłuchujący stronę-podatnika, w toku przesłuchania uzyska informacje o jej zawarciu ⁵²⁴. W piśmiennictwie wskazuje się zarazem, że „powołanie się” nie obejmuje sytuacji, gdy obdarowany (nabywca) występuje w postępowaniu dotyczącym innej osoby jako świadek i w trakcie zeznań powoła się na darowiznę ⁵²⁵. Pojęcie „sam” ma też inne znaczenie, które wskazują jego synonimy, takie jak: „działający, występujący samodzielnie” ⁵²⁶. Oznaczałoby to, że podatnik może złożyć oświadczenie, kwalifikowane jako „powołanie się na nabycie”, jedynie osobiście.

Analizując zakres „samodzielności” podatnika, względnie jego „osobistego” działania w zakresie „powołania się”, uwzględnić trzeba unormowanie z art.138a § 1 o.p. odnoszące się do wszystkich postępowań z udziałem podatnika. Mianowicie, zgodnie z tym przepisem, w toku postępowania podatkowego czy kontroli podatek może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jego osobistego działania. Redakcja tego przepisu wymaga odniesienia do przepisu art.6 ust.4 u.p.s.d. i ustalenia, czy „powołanie się” to istotnie czynność wymagająca osobistego działania podatnika. Jest to kwestia zasadnicza w tym wątku, gdyż uznanie „powołania się na nabycie” za czynność *stricte* osobistą, skutkowałoby tym, że podatnik „powołujący się” osobiście np. celem wyjaśnienia źródła posiadania środków pieniężnych, wywoływałby „przy okazji” skutek w postaci powstania obowiązku podatkowego z art.6 ust.4 u.p.s.d., a podatnik „powołujący się” przez pełnomocnika unikałby wywołania wskazanego skutku.

Pełnomocnictwo, w ujęciu ogólnym, oznacza możliwość prowadzenia w czyimś zastępstwie pewnych spraw, reprezentowanie, czyli występowanie, działanie w imieniu mocodawcy ⁵²⁷.

Pełnomocnictwo jest instytucją o rodowodzie cywilnoprawnym, której

⁵²⁴ Por. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 21 marca 2018r., I SA/Po 1230/17, Legalis nr 1746817.

⁵²⁵ J.Szczygieł, *Podatek od spadków i darowizn...*, s.266.

⁵²⁶ B.Dunaj, *Słownik języka...*, s.434.

⁵²⁷ Szerzej: P.Widerski, *Pełnomocnictwo w prawie polskim*, Warszawa 2018.

zasadnicze cechy określone są przez przepis art.95 k.c. normujący przedstawicielstwo. Przepis § 1 określa zakres czynności, które może dokonać przedstawiciel stanowiąc, że zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych albo wynikających z właściwości czynności prawnej, można dokonać czynności prawnej przez przedstawiciela. Natomiast § 2 określa jego skutki. Czynność prawna dokonana przez przedstawiciela w granicach umocowania pociąga za sobą skutki bezpośrednio dla reprezentowanego.

Przepis art.138a § 1 o.p. umożliwia stronie postępowania podatkowego występowanie przed organami podatkowymi za pośrednictwem pełnomocnika w każdej sytuacji, gdy charakter czynności nie wymaga jej osobistego działania⁵²⁸. Wymóg osobistego działania strony może wynikać z przepisów prawa, z postanowienia organu prowadzącego postępowanie bądź z samego charakteru czynności np. przesłuchanie podatnika w toku postępowania. Stosownie do art.95 § 2 k.c. w związku z art.138o o.p. działanie pełnomocnika jest równorzędne z działaniem strony a skutki jego działania odnoszą się wprost do mocodawcy. Każda więc czynność pełnomocnika w granicach umocowania wywołuje w postępowaniu, w chwili jej dokonania lub zaniechania, bezpośrednie i natychmiastowe, wiążące skutki dla mocodawcy. Pełnomocnik działając w zakresie posiadanego umocowania realizuje wolę i interesy mocodawcy. Przesłanką przypisania reprezentowanemu skutków zachowania się przedstawiciela stanowi istnienie umocowania⁵²⁹.

Zakres czynności pełnomocnika nie obejmuje jedynie czynności procesowych, lecz również oświadczenia wiedzy oraz czynności techniczne⁵³⁰. Zatem pełnomocnik umocowany jest również do złożenia w imieniu reprezentowanego oświadczenia równoważnego z treścią i skutkiem z powołaniem się. Nie można bowiem różnicować sytuacji podatników na gruncie stosowania przepisów prawa materialnego w zależności od tego, czy działają w postępowaniu podatkowym przez pełnomocnika czy osobiście. Powołanie się przed organem podatkowym na nabycie nie stanowi bowiem czynności *stricte* osobistej i może nastąpić w imieniu podatnika przez pełnomocnika, o ile treść i zakres pełnomocnictwa pozwala na skuteczne dokonanie takiej czynności przez pełnomocnika⁵³¹.

⁵²⁸ Szerzej: M.Charkiewicz, J.Siemieniako, *Pełnomocnik w Ordynacji podatkowej – wybrane problemy*, MPod nr 7 2007.

⁵²⁹ Wyrok SA w Katowicach z dnia 12 września 2013r., V ACa 207/13, LEX nr 1378728

⁵³⁰ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 13 listopada 2014r., I SA/Bd 912/14, Legalis nr 1117012, (wyrok dotyczy podatku od czynności cywilnoprawnych, ale rozstrzyga kwestię mocy dowodowej i skuteczności powołania się na czynność przez pełnomocnika podatnika).

⁵³¹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 sierpnia 2018r., I SA/GI 220/18, Legalis nr 1814966.

Z brzmienia art.6 ust.4 u.p.s.d. nie wynika wyłączenie możliwości „powołania się” przez pełnomocnika w imieniu reprezentowanego podatnika. Gdyby racjonalny ustawodawca chciał w tej sytuacji ograniczyć prawo strony do działania przez pełnomocnika zapewne dałby temu wyraz wprost w treści tego przepisu.

Przepis art.6 ust.4 u.p.s.d. nie zawiera wskazanego ograniczenia, co oznacza, że oświadczenie stanowiące „powołanie się” złożone przez prawidłowo umocowanego pełnomocnika rodzi skutki prawne dla podatnika⁵³². Strona udzielając pełnomocnictwa czyni to świadomie, realizując prawo do czynnego udziału w postępowaniu przez pełnomocnika. Ustanawiając pełnomocnika podatnik musi uwzględnić skutki wynikające wprost z unormowań dotyczących pełnomocnictwa, że działania pełnomocnika są równoważne działaniom jego samego.

Ponieważ powołanie się podatnika na nabycie wywołuje skutek na gruncie podatku od spadków i darowizn, nawet gdy nastąpi w postępowaniu dotyczącym innego podatku, to również, gdy pełnomocnik umocowany do reprezentacji w zakresie innego podatku, powoła się na nabycie w odrębnym postępowaniu, jego oświadczenie w tym zakresie jest skuteczne na gruncie podatku od spadków i darowizn. Przyjęcie odmiennego stanowiska powodowałoby, iż podatnik, który złoży takie oświadczenie byłby w innej sytuacji prawnej, niż podatnik, w imieniu którego działa pełnomocnik.

Nadmienić wypada, że pełnomocnik z reguły umocowany jest do reprezentowania podatnika w zakresie określonej sprawy podatkowej. Uwzględniając przepis art.138e o.p., pełnomocnik wówczas nie jest ograniczony do konkretnej procedury podatkowej (czynności sprawdzające, kontrola podatkowa czy postępowanie podatkowe), a jego pełnomocnictwo odnoszące się do „sprawy” umocowuje go do reprezentacji podatnika w kilku procedurach podatkowych prowadzonych w danej sprawie podatkowej określonej przedmiotowo⁵³³. W zakresie powołania się na nabycie w imieniu podatnika, określenie w pełnomocnictwie zakresu umocowania w „sprawie podatkowej”, czyni skutecznym powołanie się w każdej procedurze danego podatku, nawet wówczas, gdy jak podniesiono, nie jest to podatek od spadków i darowizn.

Przepis art.6 ust.4 u.p.s.d. w hipotezie nie określa żadnej sytuacji, w której może nastąpić powołanie się, a przepis art.15 ust.4 u.p.s.d. w hipotezie posługuje się ogólnym pojęciami: czynności sprawdzające, postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa i

⁵³² Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 stycznia 2014r, I SA/Gl 563/13, Legalis nr 963194.

⁵³³ D.Strzelec, *O sposobie rozumienia pojęcia sprawy podatkowej w znowelizowanych przepisach Ordynacji podatkowej dotyczącej pełnomocnictw*, PUG, 2021, Nr 6, s.17-18.

kontrola celno-skarbowa. Zatem umocowanie pełnomocnika w zakresie określonego podatku, nie stanowi przeszkody formalnej do uznania jego oświadczenia za powołanie się, skutecznego w zakresie podatku od spadków i darowizn.

Czynność powołania się ma nastąpić przed organem podatkowym. Orzecznictwo interpretuje pojęcie „organ podatkowy” jako „organ właściwy w sprawach podatkowych”⁵³⁴. Stosownie do art.17a ust.1 u.p.s.d., jako organ podatkowy, któremu podatnicy składają zeznanie podatkowe w zakresie podatku od spadków i darowizn wskazano właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Ustawa nie określa właściwego miejscowo naczelnika, stąd niezbędne jest odwołanie się do przepisów regulujących tę właściwość.

Przepisem określającym organ właściwy miejscowo w zakresie podatku od spadków i darowizn jest § 7 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie właściwości organów podatkowych⁵³⁵. Co do zasady dla darowizn pieniężnych właściwym będzie naczelnik urzędu skarbowego według miejsca zamieszkania nabywcy w dniu powstania obowiązku podatkowego, a w przypadku braku takiego miejsca - według ostatniego miejsca jego pobytu w tym dniu (§ 7 pkt 2 lit.c). Przy ustalaniu zakresu pojęcia „właściwy organ podatkowy” uwzględnić należy fakt, że u.p.s.d. nie zawiera słownika wyrażeń ustawowych i nie definiuje tego pojęcia, a przy tym art.6 ust.4 u.p.s.d. nie odsyła wprost do art.17a ust.1 u.p.s.d. Ograniczenie więc rozumienia pojęcia „organ podatkowy” tylko do właściwego miejscowo naczelnika urzędu skarbowego jest działaniem niezasadnym.

Przy interpretacji pojęcia „organ podatkowy” użytego w art.6 ust.4 u.p.s.d. niezbędne jest odwołanie się do ogólnego pojęcia „organy podatkowe” zawartego w art.13 o.p., a to uzasadnia szerokie rozumienie tego pojęcia. Ogólne sformułowanie użyte w przepisie art.6 ust.4 u.p.s.d., że powołanie się podatnika na fakt nabycia ma nastąpić „przed organem podatkowym” wskazuje, że obejmuje to wszelkie sytuacje, bez względu na właściwość tego organu miejscową, rzeczową czy instancyjną. Przepis wymaga jedynie, aby podatnik przed organem podatkowym z własnej inicjatywy powołał się na nabycie⁵³⁶. Za oświadczenie o takim charakterze należy traktować w równej mierze oświadczenia zarówno złożone w toku dowolnego postępowania

⁵³⁴ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2011r., III SA/Wa 1216/10, Legalis nr 370292.

⁵³⁵ Zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005r. w sprawie właściwości organów podatkowych (tekst jedn. Dz.U. z 2022r., poz.567).

⁵³⁶ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 stycznia 2015r., I SA/Kr 394/14, Legalis nr 1197648.

podatkowego, jak też nawet poza takim postępowaniem⁵³⁷.

Reasumując, aby można było mówić o powstaniu obowiązku podatkowego z art.6 ust.4 u.p.s.d. tj. z chwilą powołania się przed organem niezbędne jest zrealizowanie łącznie dwóch warunków: po pierwsze nie zgłoszenie nabycia (brak złożenia zeznania podatkowego SD-3, w dorozumieniu w terminie określonym w art.17a ust.1 u.p.s.d.), po drugie fakt powołania się przed organem na nabycie. Te dwie przesłanki muszą być spełnione łącznie. Jeżeli podatnik składa zeznanie (dokonuje zgłoszenia) to w takiej sytuacji nie można uznać tego za równoznaczne z powołaniem się na nabycie przed organem podatkowym. Są to dwie różne czynności, których nie można utożsamiać ze sobą⁵³⁸.

Powołanie się podatnika, jako źródło powstania obowiązku podatkowego jest w polskim prawie podatkowym sytuacją wyjątkową. W tej sytuacji organ podatkowy opiera bowiem swoje ustalenia faktyczne będące podstawą wymiaru podatku od przysporzenia, nie na dokumentach, lecz na oświadczeniu podatnika, które nie wymaga nawet uprawdopodobnienia⁵³⁹. W orzecznictwie wręcz podkreśla się, iż istotą wymiaru podatku na podstawie art.6 ust.4 jest oparcie ustaleń faktycznych na oświadczeniu podatnika, który sam powołuje się na fakt otrzymania określonego przysporzenia, stanowiącego zdarzenie podlegające opodatkowaniu⁵⁴⁰.

Nie oznacza to, że to oświadczenie wiedzy podatnika wskazujące na źródło pochodzenia środków finansowych organ podatkowy może pozostawić bez jakiegokolwiek weryfikacji w roku normalnego postępowania dowodowego⁵⁴¹. Konieczność i celowość tej weryfikacji potwierdza fakt, iż powołanie się lub sporządzenie pisma, jako dowody przysporzenia majątkowego bywają traktowane w orzecznictwie jako emanacja obowiązku złożenia zeznania. Uznaje się je wręcz za czynności zastępujące zeznanie podatkowe, którego podatnik nie złożył⁵⁴².

Zachowanie czynne opisane w dyspozycji art.6 ust.4 u.p.s.d., w którym podatnik

⁵³⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 czerwca 2017r., III SA/Wa 1805/16, Legalis nr 1672328.

⁵³⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 października 2010r., III SA/Wa 984/10, Legalis nr 375766.

⁵³⁹ Por. wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2016r., II FSK 564/14, Legalis nr 1905613.

⁵⁴⁰ Na konieczność oceny przez organ podatkowy wiarygodności takiego oświadczenia podatnika zwracano uwagę jeszcze przed nowelizacją art.6 ust.4 u.p.s.d. np. R.Sowiński, *Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach*, RPEiS, 2005, z.1, s.145.

⁵⁴¹ Wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2014r., II FSK 632/14, Legalis nr 1905571.

⁵⁴² Wyroki: NSA z dnia 27 maja 2011r., II FSK 2145/09, Legalis nr 825641; WSA w Warszawie z dnia 27 maja 2011r., III SA/Wa 2986/10, Legalis nr 391413; NSA z dnia 18 kwietnia 2014r., II FSK 1182/12, Legalis nr 951538 ; NSA z dnia 17 lipca 2015r., II FSK 1486/13; NSA z dnia 25 października 2016r., II FSK 2515/14, Legalis nr 1537808; WSA w Gliwicach z dnia 13 kwietnia 2017r., I SA/GI 1449/16, Legalis nr 1633346.

składając oświadczenie „powołuje się na fakt nabycia”, powinno cechować się celowością, zamiarem wykazania czegoś przed organem podatkowym⁵⁴³. Warunek celowości zachowania oznacza, że wykazanie nabycia bez powiązania z określoną sytuacją, należałoby traktować jako zgłoszenie nabycia, albo co najmniej jako informację sygnałną. Z kolei, ze względu na powiązanie czynności powołania się z nabyciem, chodzi w powołaniu o wykazanie faktu nabycia jakiegoś składnika majątkowego w oparciu o określony tytuł prawny⁵⁴⁴. Co za tym idzie, warunkami powołania się na fakt nabycia są: wskazanie tytułu i przedmiotu nabycia.

Orzecznictwo wskazuje, że jeżeli postępowanie podatkowe nie potwierdzi faktu nabycia przez podatnika powołującego się na darowiznę określonych środków pieniężnych, wówczas organy nie mają w ogóle podstaw do stosowania u.p.s.d. , ze względu na brak przedmiotu opodatkowania. Jeżeli bowiem w istocie nie było po stronie podatnika żadnego przysporzeni, z tytułów, o których mowa w art.1 u.p.s.d., to nie ma zasadności opodatkowania tym podatkiem⁵⁴⁵.

Podstawą prawną do ewentualnej weryfikacji powołania się pod względem zgodności ze stanem faktycznym jest w takim wypadku art.21 § 5 o.p. Przepis ten stanowi, że jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, wysokość zobowiązania podatkowego, o którym mowa w § 1 pkt 2, ustala się zgodnie z danymi zawartymi w deklaracji, chyba że przepisy szczególnie przewidują inny sposób ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego albo w toku postępowania podatkowego stwierdzono, że dane zawarte w deklaracji, mogące mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, są niezgodne ze stanem faktycznym. Przykładowo, organ podatkowy oceniając rzetelność zeznania podatkowego, w którym zeznano nabycie pieniężnej masy spadkowej znacznej wartości, nie może przyjmować oświadczenia zawartego w tym zeznaniu bez jakiegokolwiek weryfikacji⁵⁴⁶.

⁵⁴³ Indywidualna interpretacja Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej z 14 kwietnia 2020 r., nr 0111-KDIB2-3.4015.19.2020.2.BB.

⁵⁴⁴ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 23 czerwca 2020 r., I SA/Rz 153/20, LEX nr 3024923.

⁵⁴⁵ Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 20 lutego 2013r., I SA/Łd 1512/12, Legalis nr 1168785.

⁵⁴⁶ Por. wyroki NSA z dnia 13 października 2017r., II FSK 2649/1, Legalis nr 2236374, i II FSK 2650/15, Legalis nr 1691828.

2.3. Termin przedawnienia doręczenia decyzji ustalającej dla obowiązku powstałego zgodnie z art.6 ust.4 u.p.s.d.

W sytuacji zaistnienia obowiązku podatkowego w chwilach wyznaczonych przez przepisy art.6 u.p.s.d. dla podatników podatku od spadków i darowizn zaczyna swój bieg termin do wykonania obowiązku złożenia zeznania podatkowego. Obowiązek ten wynika z art.17a ust.1 u.p.s.d., który stanowi, że podatnicy podatku są obowiązani złożyć w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych; do zeznania podatkowego dołącza się dokumenty mające wpływ na określenie podstawy opodatkowania. Organ podatkowy w oparciu o dane zawarte w zeznaniu ustala decyzją wysokość zobowiązania podatkowego (art.21 § 5 o.p.), które powstaje z dniem doręczenia tej decyzji (art.21 § 1 pkt 2 o.p.).

Złożenie zeznania zgodnie z art.17a u.p.s.d. tj. w prawidłowy sposób i w wymaganym terminie nie skutkuje jedynie uznaniem, iż podatnik zrealizował w prawidłowy sposób ciężący na nim obowiązek instrumentalny, ale również wpływa na określenie terminu na doręczenie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe.

W sytuacji wykonania obowiązku złożenia zeznania z art.17a ust.1 u.p.s.d., zastosowanie ma przepis art.68 § 1 o.p., zgodnie z którym zobowiązanie podatkowe powstające stosownie do art.21 § 1 pkt 2 o.p., tj. w drodze wydania i doręczenia decyzji ustalającej, nie powstaje, jeżeli decyzja ta została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Jeżeli podatnik nie wykona obowiązku zgodnie z dyspozycją z art.17a ust.1 u.p.s.d., następuje z mocy prawa modyfikacja terminu na doręczenie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z terminu 3 letniego określonego w art.68 § 1 o.p. na termin 5 letni zgodnie z art.68 § 1 pkt 1 lub 2 o.p. Warunkiem modyfikacji terminu jest nie złożenie przez podatnika zeznania w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego, lub nie ujawnienie w złożonym zeznaniu wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. Stosownie do art.6 ust.4 u.p.s.d., stwierdzenie nabycia pismem, uprawomocnienie się orzeczenia stwierdzającego nabycie, albo powołanie się na nabycie przez podatnika, skutkuje wyznaczeniem odrębnej od hipotez z art.6 ust.1 u.p.s.d. chwili powstania obowiązku podatkowego. Zgodnie z treścią hipotezy art.6 ust.4 u.p.s.d., powstanie tego obowiązku

podatkowego wiąże się z niezgłoszeniem nabycia do opodatkowania.

Niezgłoszenie do opodatkowania oznacza, że podatnik nie złożył wymaganego przez przepis art.17a ust.1 u.p.s.d. zeznania podatkowego, gdyż to jest w ujęciu tego przepisu właściwa forma zgłoszenia nabycia rzeczy lub praw majątkowych. Stosując wykładnię językową wysunąć można wniosek, że właściwym terminem na doręczenie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe jest określony w przepisie art.68 § 2 pkt 1 o.p., gdyż ma on zastosowanie w każdej sytuacji, gdy podatnik nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego.

W orzecznictwie z brzmienia art.6 ust.4 u.p.s.d. wypracowano tezę, że nie jest to przepis, który nakłada na podatnika ponowny obowiązek złożenia zeznania podatkowego i ujawnienia wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego⁵⁴⁷. W miejsce prawidłowej formy zgłoszenia – zeznania podatkowego unormowanego szczegółowo w art.17a u.p.s.d., pojawia się zgłoszenie nabycia w formie powołania się z art.6 ust.4 u.p.s.d. Traktowane jest ono jako zastępcza forma realizacji obowiązku instrumentalnego z art.17a u.p.s.d.⁵⁴⁸. Zrównanie w skutkach obu form zgłoszenia nabycia uzasadnia się tym, że zarówno w zeznaniu jak i w powołaniu się ujawnione zostają organowi podatkowemu okoliczności istotne do ustalenia zobowiązania podatkowego⁵⁴⁹. Zauważyć jednak należy, że o ile zeznaniu podatkowemu z art.17a u.p.s.d. stawiane są określone wymagania względem nie tylko formy, ale przede wszystkim treści, to powołaniu się takich wymogów się nie stawia.

Przepis art.17a ust.4 u.p.s.d. określa elementy zeznania, które powinny w nim znaleźć zgodnie ze wzorem określonym w rozporządzeniu wykonawczym⁵⁵⁰. W orzecznictwie przyjmuje się, że informacje zawarte w zeznaniu powinny cechować się tym, że mogą w całości, bez potrzeby jakichkolwiek dodatkowych ustaleń i wyjaśnień ze strony organu podatkowego, stanowić podstawę wydania decyzji z art.21 § 1 pkt 2 o.p.⁵⁵¹

⁵⁴⁷ Tak w wyrokach: NSA z dnia 27 maja 2011r., II FSL 2145/09, LEX nr 964414; WSA w Lublinie z dnia 8 lutego 2013r., I SA/Lu 728/12, LEX nr 1342585; WSA w Poznaniu z dnia 25 lutego 2014r., III SA/Po 722/13, LEX nr 1447897; NSA z dnia 18 kwietnia 2014r., II FSK 1182/12, LEX nr 1481431; NSA z dnia 14 maja 2014r. II FSK 626/14, LEX nr 1481569; NSA z dnia 17 lipca 2015r., II FSK 1485/13, LEX nr 1803239; NSA z dnia 19 września 2017r., II FSK 2120/15, Legalis nr 2193831.

⁵⁴⁸ Por. wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2014r., II FSK 1181/12, Legalis nr 951526.

⁵⁴⁹ Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 kwietnia 2017r., I SA/Gl 1449/16, Legalis nr 1633346.

⁵⁵⁰ Zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 listopada 2015r. w sprawie zeznania podatkowego składanego przez podatników podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2015r., poz.2068), wydane z upoważnienia z art.17a ust.4 u.p.s.d.

⁵⁵¹ Por. wyroki: NSA z dnia 17 lipca 2014r. II FSK 1840/12, Legalis nr 1043357; WSA w Opolu z dnia 6 grudnia 2017r., I SA/Op 420/17, Legalis nr 1711943.

Koncepcja występująca w orzecznictwie o swoistym zastąpieniu obowiązku złożenia zeznania podatkowego z art.17a „substytutami” w postaci: stwierdzenia nabycia pismem lub orzeczeniem sądowym albo powołaniem się na nabycie nie jest szerzej uzasadniana.

W przepisie art.6 ust.4 u.p.s.d. nie ma zapisu, że w sytuacji powołania się na fakt nabycia niezgłoszonego do opodatkowania podatnik zostaje zwolniony z obowiązku złożenia zeznania, albo, że powołanie się zastępuje zeznanie. Przepis art.17a ust.1 u.p.s.d. nakłada powszechny obowiązek złożenia zeznania wiążąc go z faktem i chwilą powstania obowiązku podatkowego, a nie ze sposobem jego powstania.

Jedyny szczególny wyjątek, określony wyraźnie w przepisie art.17a ust.2 u.p.s.d. gdy obowiązek złożenia zeznania podatkowego nie występuje dotyczy przypadków, w których podatek jest pobierany przez płatnika. Wówczas to nie zachodzi również konieczność wydania przez organ podatkowy decyzji ustalającej zobowiązanie zgodnie z art.21 § 1 pkt 2 o.p.

Zeznanie z art.17a u.p.s.d. jest oświadczeniem podatnika przedstawiającym określony stan faktyczny, stanowiąc podstawę określenia przez organ podatkowy zakresu przedmiotowego obowiązku podatkowego obciążającego podatnika i przekształcenia go w zobowiązanie podatkowe w drodze decyzji ustalającej⁵⁵². Zeznanie ma w istocie charakter informacyjny, gdyż nie służy obliczeniu podatku przez podatnika. W piśmiennictwie występuje stanowisko, że zeznanie z art.17a u.p.s.d. korzysta z domniemania z art.21 § 5 o.p., co do zgodności danych w nim zawartych ze stanem faktycznym⁵⁵³.

Orzecznictwo reprezentuje odmienny pogląd i przyjmuje, że zeznanie podatkowe dla podatku od spadków i darowizn nie ma charakteru wiążącego i nie korzysta z domniemania prawdziwości z art.21 § 5 o.p. w stosunku do podatnika. Zeznanie to ma bowiem charakter wiążący jedynie w stosunku do podatnika, którego dotyczy i to w sytuacji, gdy dane z niego wynikające nie są podważane przez organy podatkowe.

Zeznanie z art.17a u.p.s.d. stanowi jeden z dowodów w postępowaniu podatkowym i dane w nim zawarte podlegają ocenie organu podatkowego⁵⁵⁴. Uwzględniając ten pogląd można aprobować koncepcję „zastępowalności” zeznania

⁵⁵² Interpretacja Ministerstwa Finansów z dnia 2 lipca 2018r., DDP10.845.2.2018.

⁵⁵³ A.Nita [w:] *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, s.223

⁵⁵⁴ Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 5 lipca 2013r., I SA/Kr 703/13, LEX nr 1446795.

powołaniem, a w konsekwencji stosowanie art.68 § 1 o.p.

Powyższe ustalenia nie usuwają wątpliwości prawnych, gdyż analizując treść art.17a ust.1 u.p.s.d. za pomocą wykładni językowej nie sposób wyprowadzić wniosku, że zeznanie to jest wyłącznie wymagane w sytuacji powstania obowiązku zgodnie z art.6 ust.1 u.p.s.d., a nie jest wymagane w sytuacji powstania obowiązku zgodnie z art.6 ust.4 u.p.s.d.

Teza o powiązaniu obowiązku złożenia zeznania wyłącznie z powstaniem obowiązku z przepisu art.6 ust.1 u.p.s.d. wyprowadzona jest w części orzeczeń za pomocą wykładni systemowej wewnętrznej oraz poparta argumentem, że art.6 ust.4 u.p.s.d. nie jest przepisem, który nakładałby na podatnika ponowny obowiązek złożenia zeznania podatkowego i ujawnienia wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Jednocześnie poza argumentacją wynikającą z wykładni systemowej wewnętrznej ustawy występuje odwołanie do *ratio legis* normy z art.6 ust.4 u.p.s.d. Norma ta została wprowadzona do ustawy właśnie dlatego, że podatnicy nie wywiązywali się z obowiązku prawnego - złożenia zeznania w przypadku powstania obowiązku podatkowego. Inaczej mówiąc, element hipotezy „jeżeli nabycie niezgłoszone do opodatkowania” stanowi o braku złożenia zeznania podatkowego, o którym mowa w art.17a u.p.s.d. Naruszenie obowiązku prawnego polegające na niezłożeniu zeznania jest zatem warunkiem powstania obowiązku z art.6 ust.4 u.p.s.d.⁵⁵⁵.

Wychodząc z założenia, że obowiązek złożenia zeznania z art.17a u.p.s.d. dotyczy wyłącznie sytuacji określonych w art.6 ust.1 u.p.s.d., a nie dotyczy przypadków z art.6 ust.4 u.p.s.d., występuje pogląd, że nie ma podstaw do stosowania względem obowiązku z art.6 ust.4 u.p.s.d. 5 letniego okresu przedawnienia, o którym mowa w art.68 § 2 pkt 1 i 2 o.p., a właściwym terminem przedawnienia dla obowiązku powstałego zgodnie z art.6 ust.4 u.p.s.d. jest określony w art.68 § 1 o.p. – termin 3 letni⁵⁵⁶. Jako argument przeciwko stosowaniu terminu z przepisu art.68 § 2 o.p. powołuje się *ratio legis* tego rozwiązania. Wydłużenie terminu przedawnienia do 5 lat występuje w tych przypadkach, gdzie zachodzi konieczność zapewnienia organom podatkowym dłuższego czasu na ustalenie zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy

⁵⁵⁵ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 23 kwietnia 2015 r., I SA/Rz 1201/14, Legalis nr 1274108.

⁵⁵⁶ Por. wyroki : NSA z dnia 6 października 2017r., II FSK 2366/15, LEX nr 2407207; WSA w Rzeszowie z dnia 4 lipca 2019r., I SA/Rz 1028/18, LEX nr 2695465.

powzięcie przezeń informacji o wszystkich okolicznościach mających znaczenie dla wymiaru było utrudnione. Natomiast w sytuacji określonej w art.6 ust.4 zdanie drugie u.p.s.d. podatnik w ramach powołania się na nabycie sam dostarcza organowi podatkowemu informację o otrzymanym przysporzeniu ⁵⁵⁷.

W piśmiennictwie pojawia się inny argument odnoszący się do powyższego przepisu, odwołujący się do ocen aksjologicznych. Jeżeli obowiązek podatkowy w zakresie podatku o spadków i darowizn powstaje na skutek powołania się na nabycie dokonane wobec organu podatkowego, to organ ten uzyskuje informacje o danych niezbędnych do ustalenia zobowiązania podatkowego bezpośrednio od podatnika i to w tej samej chwili, kiedy powstaje obowiązek podatkowy. Termin z art.68 § 1 o.p. na doręczenie decyzji ustalającej jest zatem wystarczający i nie ma powodów do wydłużenia tego terminu przez zastosowanie przepisu art.68 § 2 pkt 1 o.p. ⁵⁵⁸

Przedstawiona koncepcja nie jest powszechnie akceptowana. Są stanowiska, według których w sytuacji powstania obowiązku podatkowego w warunkach określonych w art.6 ust.4 u.p.s.d., organy podatkowe uprawnione są do doręczenia decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe po terminie wynikającym z art.68 § 2 pkt 1 o.p. ⁵⁵⁹.

Jako uzasadnienie stosowania tego przepisu wskazuje się, że wskutek niezgłoszenia nabycia do opodatkowania powstaje stan faktycznego uchylania się od opodatkowania, a przez brak wymaganego zeznania organ podatkowy pozbawiony jest możliwości uzyskania danych niezbędnych do wydania decyzji. Przepis art.68 § 2 pkt 1 o.p. ma zagwarantować organom podatkowym dłuższy czas na wydanie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w każdej sytuacji, gdy podatnik nie złożył w terminie wymaganej deklaracji, a do takich sytuacji należy niezgłoszenie nabycia do opodatkowania, stanowiące zarazem przesłankę zastosowania art.6 ust.4 u.p.s.d. ⁵⁶⁰.

W przypadku dokonywania wymiaru w związku z art.6 ust.4 u.p.s.d., termin do wydania decyzji ustalającej nie jest jednoznacznie i normatywnie wyznaczony. Kierując się określoną wybraną metodą wykładni można przyjąć za właściwy termin z art.68 § 1 o.p. albo z art.68 § 2 pkt 1 o.p. Za stosowaniem terminu 3 letniego z art.68 § 1 o.p.

⁵⁵⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 czerwca 2017r., III SA/Wa 1805/16, Legalis nr 1672328.

⁵⁵⁸ B.Gruszczyński [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, s.453.

⁵⁵⁹ Zob. wyroki: NSA z dnia 8 sierpnia 2007r., II FSK 921/06, Legalis nr 112327; NSA z dnia 6 października 2017r., II FSK 2366/15, LEX nr 2407207; WSA w Poznaniu z dnia 8 listopada 2018r., I SA/Po 460/18, LEX nr 2583765,

⁵⁶⁰ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 17 marca 2015r., I SA/Łd 1362/14, orzeczenia.nsa.gov.pl.

przemawia wykładnia aksjologiczna: organ podatkowy w sytuacji określonej w art.6 ust.4 u.p.s.d. podejmuje wiadomość o powstaniu obowiązku podatkowego dokładnie w chwili jego powstania ⁵⁶¹. Ponadto, w orzecznictwie wskazuje się, że w sytuacji prawnej określonej w art.6 ust.4 u.p.s.d. nie ma zastosowania termin pięcioletni przedawnienia, o którym mowa w art.68 § 2 pkt 1 i 2 o.p., gdyż z treści art.6 ust.4 u.p.s.d. nie wynika, że na podatniku ciąży ponowny obowiązek złożenia zeznania podatkowego i ujawnienia wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego ⁵⁶². W sytuacji występujących w orzecznictwie rozbieżności interpretacyjnych odnośnie stosowania do obowiązków podatkowych powstałych w momentach z art.6 ust.4 u.p.s.d. przepisów art.68 § 1 o.p. albo art.68 § 2 pkt 1 o.p., kierując się zasadą interpretacyjną *in dubio pro tributario* przyjąć wypada stosowanie korzystniejszego z punktu widzenia interesów podatnika terminu z art.68 § 1 o.p. do wydania decyzji ustalającej. Uzasadnia to szczególnie fakt, iż w sytuacji jednoczesności momentów powstania obowiązku podatkowego i powzięcia przez organ podatkowy informacji o tym zdarzeniu, korzystniejsze jest dyscyplinowanie tego organu w realizacji procedury wymiarowej, której zbędne wydłużanie do pięciu lat stawia podatnika w sytuacji niepewności co do sytuacji prawnej i materialnej, jaką niesie wymiar podatku.

W piśmiennictwie zasadnie uznano za niedopuszczalną sytuację traktowania art.6 ust.4 u.p.s.d. jako odrębnej podstawy powstania obowiązku podatkowego z tytułu nabycia ⁵⁶³. Przedmiotem opodatkowania na gruncie art.6 ust.1 i ust.4 u.p.s.d. jest to samo nabycie: darowizna, spadek itp. a nie stwierdzenie tego nabycia pismem lub powołanie się na nie.

Zarówno nabycie art.6 ust.1 jak i z ust.4 stanowią ten sam obowiązek podatkowy. Nie są to dwa różne obowiązki podatkowe, tylko jeden obowiązek podatkowy powstający w różnych momentach uzależnionych od faktu zgłoszenia nabycia lub niezgłoszenia nabycia, a który może powstać tylko raz i tylko raz może się przekształcić w zobowiązanie podatkowe ⁵⁶⁴.

Względem zgłoszonego nabycia datę powstania obowiązku wyznacza moment

⁵⁶¹ Za: B.Gruszczyński (akt. S.Babiarz) [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, s.453.

⁵⁶² Por. wyroki: WSA w Lublinie z dnia 21 lutego 2020r., I SA/Lu 435/2020 i 436/2020, LEX nr 3009900 i 2939054; WSA w Rzeszowie z dnia 4 lipca 2019r., I SA/Rz 1028/18, LEX nr 2695465.

⁵⁶³ Por. G.Liszewski, *Zdarzenia wykluczające powstanie zobowiązania podatkowego* [w:] L.Etel (red.) *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daniowe*, Warszawa 2010, s.537.

⁵⁶⁴ Por. A.Krukowski, *Komentarz do ustawy...*, s.139.

dokonania czynności lub wystąpienia jej skutku, natomiast względem niezgłoszonego nabycia datę wyznacza: sporządzenie pisma, uprawnomocnienie się orzeczenia sądu lub powołanie się na nabycie. Inne rozumienie relacji unormowań ust.1 i ust.4 art.6 u.p.s.d. prowadziłoby do wielokrotnego opodatkowania tego samego nabycia, co wykluczałoby unormowaną prawnie zasadę przedawniania wymiaru zobowiązania podatkowego⁵⁶⁵

Analizując ponowny moment powstania obowiązku podatkowego powstający stosownie do art.6 ust.4 u.p.s.d. należy uwzględnić, że ujawnienie opodatkowania, jego zgłoszenie, następuje w formach odbiegających od wymaganej przez art.17a ust.1 u.p.s.d. Następuje to nie przez zeznanie podatnika, lecz poprzez pismo stwierdzające nabycie, względnie orzeczenie lub powołanie się na ten fakt przez podatnika.

W zależności od tego, jakie zdarzenie określone w art.6 ust.4 u.p.s.d. nastąpi pierwsze, w tej dacie następuje zgłoszenie do opodatkowania, a w istocie jego ujawnienie, i w dacie zdarzenia powstaje obowiązek podatkowy. Oznacza to, że przy którymkolwiek odnowieniu momentu powstania obowiązku podatkowego po raz pierwszy na podstawie art.6 ust.4 u.p.s.d. nie powstanie ani też nie ponawia się obowiązek zgłoszenia do opodatkowania, tak jak ma to miejsce w sytuacji, gdy powstaje obowiązek podatkowy stosownie do art.6 ust.1 u.p.s.d. spadków i darowizn.

Zatem nie ma podstaw do przyjęcia, że obowiązek podatkowy powstały już raz stosownie do art.6 ust.1 u.p.s.d. i niezgłoszony do opodatkowania, który po zaistnieniu przesłanek z art.6 ust.4 u.p.s.d. uległ odnowieniu, może ulegać ponownemu odnowieniu, ponieważ już pierwsze zdarzenie jakie wystąpi: pismo stwierdzające nabycie albo powołanie się na fakt nabycia ponowienie, skutkuje wyczerpaniem znamienia „niezgłoszenie nabycia do opodatkowania poprzez zgłoszenie nabycia za pomocą pisma (orzeczenia) lub poprzez powołanie się na fakt nabycia przed organem).

Z tego wniosek, że nie ma podstaw aby po raz drugi, czy kolejny, odnosić się do tego samego „niezgłoszenia do opodatkowania”, o którym stanowi art.6 ust.4 u.p.s.d., w sytuacji gdy już raz nastąpiło odnowienie obowiązku podatkowego na podstawie tego przepisu. Tym samym, tylko raz dla organu podatkowego rozpocznie swój bieg termin do doręczenia podatnikowi decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, gdyż późniejsze zdarzenia określone w art.6 ust.4 u.p.s.d., jeżeli zaistnieją, nie wyznaczają innego, nowego terminu początku biegu tego terminu.

Jednocześnie zauważyć wypada, że możliwa jest sytuacja, iż z tytułu nabycia

⁵⁶⁵ Por. C.Pieńkosz, *Przedawnienie ...*, s.53.

termin określony do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego biegnie stosownie do art.68 § 2 o.p., niezależnie od tego, że później nabycie zostanie stwierdzone pismem lub podatnik powoła się na to nabycie. Może się więc zdarzyć, że termin art.68 § 2 o.p., wyznaczony momentem powstania obowiązku podatkowego z art.6 ust.1 u.p.s.d. upłynie przed terminem stwierdzenia nabycia pismem lub powołania się na nabycie.

Wątpliwości dotyczące stosowania art.6 ust.4 u.p.s.d. występują wówczas, gdy ujawnienie nabycia następuje po upływie okresu przedawnienia ustalenia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art.68 o.p., tj. wówczas, gdy obowiązek podatkowy powstały w terminach wyznaczonych w art.6 ust.1 u.p.s.d. nie został zgłoszony do opodatkowania, a organ podatkowy w granicach czasowych z art.68 o.p. nie wszczął postępowania podatkowego oraz nie wydał i nie doręczył decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe.

Skoro bowiem obowiązek podatkowy powstaje tylko raz, to przedawnienie terminu do przekształcenia tego obowiązku w zobowiązanie podatkowe w drodze decyzji, dotyczy zarówno obowiązku powstającego w datach z art.6 ust.1 u.p.s.d., jak i w datach z ust.4 tego przepisu.

W doktrynie zarysowały się dwie koncepcje rozwiązania powyższego dylematu poprzez interpretację art.6 ust.4 u.p.s.d.

Pierwsza koncepcja proponuje traktowanie zdania pierwszego i zdania drugiego z art.6 ust.4 u.p.s.d., jako odrębnych przepisów nie tylko co do treści, lecz również wpływu na bieg terminów z art.68 § 1 i 2 o.p.⁵⁶⁶. W zakresie stwierdzenia nabycia pismem (orzeczeniem sądu) zdarzenie to nie tylko wyznacza moment powstania obowiązku podatkowego lecz również jest swoistą „przerwą” biegu terminu z art.68 § 2 o.p. do wydania decyzji ustalającej. Zdarzenie z art.6 ust.4 u.p.s.d. „przerwa” bieg terminu do wydania decyzji rozpoczętego w dacie powstania obowiązku z art.6 ust.1 u.p.s.d.

Powyższa „przerwa” pozostaje jednak bez wpływu na bieg terminu do przekształcenia się obowiązku w zobowiązanie podatkowe z art.68 § 2 o.p., tj. nie przedłuża go. Nie występuje więc skutek analogiczny jak stanowi to art.124 § 1 k.c., tj. że po przerwaniu przedawnienie biegnie na nowo. Jednocześnie, gdy nie zgłoszono nabycia do opodatkowania, a zdarzenie z art.6 ust.4 zdanie pierwsze wystąpi po

⁵⁶⁶ Por. C.Pieńkosz, *Przedawnienie...* s.54.

upływie terminu przedawnienia wyznaczonego początkiem zdarzenia z art.6 ust.1 u.p.s.d., to skutek upływu terminu z art.68 § o.p., przedawni się prawo do wymiaru zobowiązania podatkowego z tytułu nabycia niezgłoszonego do opodatkowania stwierdzonego następnie pismem.

Druga koncepcja wychodzi z założenia, że punktem wyjścia w interpretacji art.6 ust.4 zdanie drugie, jest traktowanie powołania się na nabycie jako zdarzenie samoistnie wywołujące powstanie obowiązku podatkowego niezależnego od obowiązku uprzednio powstałego stosownie do art.6 ust.1 u.p.s.d. Przedstawioną interpretację przepisu art.6 ust.4 zdanie drugie uzasadnia się w tej koncepcji sankcyjnym charakterem tego przepisu, który – tak jak każda sankcja – nie może podlegać wykładni rozszerzającej⁵⁶⁷.

Wskazana koncepcja wyjaśniająca istotę unormowania z art.6 ust.4 u.p.s.d. poprzez odwołanie się do sankcyjnego charakteru tej regulacji powstała pod koniec lat 80-tych ubiegłego wieku w ramach orzecznictwa SN⁵⁶⁸.

W koncepcji wskazuje się, że sankcja w postaci powstania obowiązku podatkowego z art.6 ust.4 u.p.s.d. stanowi swoistą sankcję względem niezgłoszenia przez podatnika nabycia do opodatkowania w ramach pierwotnego obowiązku podatkowego. Pierwszy człon art.6 ust.4 u.p.s.d., określający hipotezę dla zaistnienia sytuacji uzasadniającej powstanie obowiązku podatkowego, powinien być rozumiany w ten sposób, że fakt niezgłoszenia nabycia do opodatkowania stanowi zachowanie sprzeczne z istniejącym nadal obowiązkiem podatnika. Warunkiem, by powołanie się na nabycie wywołało niekorzystne dla podatnika konsekwencje, jest istnienie w chwili tego powołania wiążącego obowiązku zgłoszenia nabycia do opodatkowania. Jeżeli zatem powyższy warunek jest spełniony, niekorzystną dla podatnika konsekwencją jest przekształcenie obowiązku podatkowego wynikającego z nabycia: z obowiązku powstającego zgodnie z art.6 ust.1 u.p.s.d. w obowiązek powstający z art.6 ust.4 u.p.s.d., bez zmiany istoty obowiązku, z zachowaniem tego samego przedmiotu opodatkowania. Powyższe przekształcenie obowiązku jednego w drugi to swoiste odnowienie obowiązku podatkowego względem nabycia, w tym sensie, że od nowa zaczyna biec termin przedawnienia do ustalenia przez organ podatkowy zobowiązania

⁵⁶⁷ Por. C.Pieńkosz, *Przedawnienie...*, s.55-56.

⁵⁶⁸ Por. wyrok SN z dnia 29 czerwca 1989r., III ARN 24/89 niepubl. Zob. również L.Etel, *Opinia o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (druk 736)*, Białystok 2 sierpnia 2006r., BAS.

podatkowego z tytułu nabycia uprzednio niezgłoszonego do opodatkowania⁵⁶⁹.

SN zastosował do wyjaśnienia istoty powstania obowiązku podatkowego z art.6 ust.4 u.p.s.d. pojęcia „odnowienie” nie znanego prawu podatkowemu⁵⁷⁰. Trzeba zaznaczyć, że odnowienie jest instytucją *stricte* cywilistyczną, stanowiącą jedną z przyczyn wygaśnięcia zobowiązań związana z zaspokojeniem wierzyciela⁵⁷¹.

Odnowienie, inaczej nowacja, jest umową stron, w której dłużnik zobowiązuje się świadczyć co innego niż był pierwotnie zobowiązany względnie świadczyć to samo, ale z innej podstawy prawnej (art.506 § 1 k.c.). Treść umowy odnowienia może być różna, warunkiem jego skuteczności jest istnienie ważnego zobowiązania, które ma ulec odnowieniu. Celem odnowienia jest wygaśnięcie dotychczasowego zobowiązania przez zaciągnięcie nowego⁵⁷². Odnowienie, co do zasady obejmować może zobowiązania zupełne, nie ma jednak przeszkód prawnych ku temu, by objąć nim zobowiązania przedawnione⁵⁷³.

Inna koncepcja tłumacząca istotę regulacji art.6 ust.4 u.p.s.d. oparta jest na założeniu, że dla „ponownego” powstania obowiązku podatkowego z art.6 ust.4 u.p.s.d. nie ma znaczenia, czy obowiązek pierwotny (z art.6 ust.1) wygasł lub nie⁵⁷⁴. Ten brak zależności uzasadnia się tym, że u.p.s.d. nie przewiduje wygaśnięcia tego obowiązku⁵⁷⁵. Z chwilą wystąpienia zdarzeń określonych w hipotezie art.6 ust.4 u.p.s.d., ponownie rozpoczyna swój bieg termin przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej podatek od spadków i darowizn, czyli do skonkretyzowania, wynikającego z obowiązku podatkowego, zobowiązania podatnika do zapłacenia podatku, w wysokości w terminie oraz miejscu określonych w przepisach u.p.s.d.⁵⁷⁶.

Przed wskazaniem, która koncepcja jest prawidłowa, niezbędne jest

⁵⁶⁹ Por. uchwała składu siedmiu sędziów SN z dnia 21 marca 1991r., III AZP 14/90, OSNCP 1992, nr 3, poz.33.

⁵⁷⁰ J.Szczygieł, *Podatek od spadków...*, s.262.

⁵⁷¹ Por. W.Czachórski (aktualizacja i uzupełnienie A.Brzozowski, M.Safjan, E.Skowrońska), *Zobowiązania. Zarys wykładu*, Warszawa 1994, s.254.

⁵⁷² por. wyrok SN z dnia 7 marca 2014 r., IV CSK 440/13, <https://www.saos.org.pl/judgments/104627>.

⁵⁷³ Por. A.Szpunar, *Kilka uwag o odnowieniu*, PPH 1997, nr 12, s.11

⁵⁷⁴ Por. P.Pietrasz, *Sankcyjna stawka w podatku od spadków i darowizn a zasada nieretroakcji*, PiPod, Nr 7 z 2008, s.23.

⁵⁷⁵ W piśmiennictwie zauważa się, że mimo braku przepisu w u.p.s.d. stanowiącego o wygaśnięciu obowiązku w w podatku od spadków i darowizn, zarówno organy podatkowe jak i orzecznictwo przyjmują, że ten obowiązek podatkowy jednak wygasa, a powołanie się na nabycie skutkuje jego powstaniem na nowo, zob. J.Szczygieł, *Podatek od spadków...*, s.261-262.

⁵⁷⁶ B.Brzeziński wysunął koncepcję, że raz powstały obowiązek podatkowy z tytułu darowizny nie wygasa, pomimo przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, a powołanie się na nabycie usuwa względem już powstałego obowiązku “przeszkodę proceduralną” pozwalającą na rozpoczęcie biegu nowego terminu przedawnienia do wydania tej decyzji, zob. B.Brzeziński, *Glosa do uchwały SN z 21.03.1991r., (III AZP 14/90)*, POP 1992, z.4, s.209.

przypomnienie charakteru regulacji z art.68 § 1 i 2 o.p. Zwrócić uwagę należy na to, że art.68 § 1 i 2 o.p. nie są przepisami o przerwaniu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego⁵⁷⁷. Nie dotyczą przedawnienia obowiązku podatkowego, a przedawnienia prawa do przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe. Przepisy te nie mają jakiegokolwiek wpływu na zawarte w u.p.s.d. regulacje dotyczące obowiązku podatkowego⁵⁷⁸.

Przepis art.6 ust.4 u.p.s.d. nie można uznać za unormowanie stanowiące swoistą „przerwę” biegu przedawnienia obowiązku podatkowego albo terminu do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe. Jest przepis określający moment powstania obowiązku podatkowego względem nabycia niezgłoszonego do opodatkowania, a moment ów wyznacza data stwierdzenia nabycia pismem lub powołania się na nie. Od tej daty rozpoczyna się bieg termin przedawnienia prawa do wydania decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego⁵⁷⁹.

Wskazane dwa skutki prawnopodatkowe powstają niezależnie od tego, czy wygasło czy nadal trwa prawo do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego na podstawie "pierwotnego obowiązku podatkowego".

Przepis art.6 ust.4 u.p.s.d. nie zawiera w swej hipotezie warunku przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z tytułu obowiązku podatkowego powstałego w trybie art.6 ust.1 u.p.s.d. Warunkami stosowania art.6 ust.4 u.p.s.d. są: niezgłoszenie nabycia do opodatkowania oraz stwierdzenie nabycia pismem albo powołanie się na nabycie⁵⁸⁰. Nie ma żadnych podstaw, by unormowanie z art.6 ust.4 u.p.s.d, ze względu na wyróżnienie dwóch kategorii zdarzeń (pismo, powołanie się), traktować jako dwa różne przepisy prawne, normujące w odmienny sposób wskazany termin przedawnienia. Są w nim jedynie wyratytułowane odmienne zdarzenia skutkujące wyznaczeniem odrębnego od art.6 ust.1 u.p.s.d. momentu

⁵⁷⁷ Por. wyrok NSA z dnia 19 września 2017r., II FSK 2120/15, Legalis nr 2193831.

⁵⁷⁸ Por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 26 września 2018 r., I SA/OI 325/18, LEX nr 2562277

⁵⁷⁹ Zob. wyroki: NSA z dnia 1 grudnia 2016 r., I FSK 3296/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>; NSA z dnia 14 maja 2014 r., II FSK 1322/12, Legalis nr 951370; NSA z dnia 16 listopada 2010r., II FSK 1145/09, LEX nr 745512; WSA w Warszawie z dnia 6 marca 2017r., III SA/Wa 2155/15, LEX nr 2282063.

⁵⁸⁰ Por. wyroki: NSA z dnia 10 grudnia 2015r., II FSK 2489/13, Legalis nr 1396185; NSA z dnia 8 sierpnia 2007r., II FSK 921/06, Legalis nr 112327; NSA z dnia 16 listopada 2010r., II FSK 1145/09, LEX nr 745512; NSA z dnia 25 listopada 2014r., II FSK 2713/12, Legalis nr 1329274; NSA z dnia 14 października 2015r., II FSK 2202/13, Legalis nr 1395705; NSA z dnia 1 grudnia 2016r., II FSK 3296/14, Legalis nr 1554935.

powstania obowiązku podatkowego⁵⁸¹. W konkluzji uznać zatem należy za uzasadnioną prawnie drugą koncepcję, która po przedstawionym wyżej rozwinięciu wypowiedzi i poparciu wywodami z orzeczeń wydanych w jej duchu, jest propozycją logiczną i uzasadnioną prawnie. Przyjąć należy, że autor koncepcji posługując się względem obowiązku podatkowego skrótem myślowym „wygaśnięcie”, nie używa go w rozumieniu dosłownym stosowanym w unormowaniach prawa pozytywnego, gdzie instytucja wygaśnięcia obowiązku podatkowego jako norma faktycznie występuje.

W istocie nie można mówić w ujęciu dosłownym, że w sytuacji określonej w art.6 ust.4 u.p.s.d. występuje wygaśnięcie lub nie wygaśnięcie „pierwotnego” obowiązku podatkowego, gdyż musi być ono regulowane ustawą. Ponieważ w u.p.s.d. brak jest stosownej regulacji, nie można jej zastępować domniemaniem, że ten obowiązek wygaś. Obowiązek podatkowy istnieje, a co więcej obejmuje on niezrealizowany obowiązek zapłaty podatku od spadków i darowizn należnego z tytułu np. darowiny, gdyż mimo upływu terminu przedawnienia do doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, obowiązek zapłaty podatku pozostaje aktualny⁵⁸². Obowiązek istniejący (pierwotny) nie może się natomiast przeobrazić w zobowiązanie podatkowe, o ile przedawniło się prawo do wydania decyzji wskazanej w art.68 § 1 i 2 o.p. Przywołane przepisy stanowią nie o „niepowstaniu obowiązku podatkowego”, ale o „niepowstaniu zobowiązania podatkowego”. Z przepisów tych nie można wywieść tezy, że spowodowana przedawnieniem utrata uprawnienia przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe, powoduje wygaśnięcie tego pierwszego⁵⁸³.

Obowiązek podatkowy powstały z tytułu nabycia nie wygaśnie nawet po upływie terminów określonych w wymienionych wyżej przepisach⁵⁸⁴. Obowiązek wskutek przedawnienia tego uprawnienia, pozostaje po prostu nieskonkretyzowany. Podatnik, który uzyskał nabycie, którego nie zgłosił do opodatkowania, pozostaje jednak cały czas w „sferze” tego obowiązku. Jedynie po upływie terminów z art.68 § 1 i

⁵⁸¹ W piśmiennictwie występuje stanowisko, że przepis art.6 ust.4 u.p.s.d. nie ma charakteru samoistnego i nie kreuje odrębnej i całościowej od innych regulacji prawnej czasu powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn, tak. S.Babiarz, *Spadek i darowizna...*, s.372. Przeciwny pogląd prezentuje część orzecznictwa np. wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 2007r., II FSK 921/06, Legalis nr 112327.

⁵⁸² Por. S.Babiarz, *Spadek i darowizna...*, s.374.

⁵⁸³ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 listopada 2012r., III SA/Wa 220/12, Legalis nr 847938.

⁵⁸⁴ Por. A.Nita, *Przedawnienie powinności podatnika...*, s.223; B.Brzeziński, *Glosa do uchwały Sądu...*, s.209; L.Etel, G.Liszewski, *Opinia o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, druk sejmowy nr 736, Sejm RP V kadencji.

2 o.p. przedawni się dla organów podatkowych prawo do ustalenia zobowiązania podatkowego z tytułu tego nabycia, które powiązane jest z momentem powstania obowiązku podatkowego a nie jego istnieniem.

Przepisy art.6 ust.1 i 4 u.p.s.d. stanowią bowiem nie tyle o powstaniu obowiązku podatkowego, ile o momencie jego powstania. I ten moment, a nie sam fakt powstania obowiązku ma znaczenie prawne dla ustalenia, czy przedawniło się prawo do ustalenia zobowiązania podatkowego. Gdyby ustawodawca nie zdecydował się sankcjonować nabycia niezgłoszonego do opodatkowania i nie wskazał w art.6 ust.4 u.p.s.d. dodatkowego momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu nabycia, to wszystkie nabycia niezgłoszone lub nie ustalone przez organy podatkowe w granicach terminów z art.68 § 1 i 2 o.p. nie zostałyby objęte procedurą wymiaru.

Unormowanie z art.6 ust.4 u.p.s.d. wprowadza niezależny od daty nabycia dodatkowy moment powstania obowiązku, jakim jest data stwierdzenia nabycia pismem lub powołanie się. Może on powstać nawet po wielu latach od daty nabycia. Jedyny zatem zarzut, jaki można podnosić względem tej regulacji, to utrzymywanie stanu długoterminowego przedawnienia prawa do wydania decyzji podatkowej, co stwarza stan niepewności prawa po stronie podatnika, a od organów podatkowych wymaga przy wymiarze stosowania unormowań z daty nabycia, a nie z daty odnowienia obowiązku podatkowego.

Różnica w obowiązkach powstałych stosownie do art.6 ust.1 u.p.s.d. o art.6 ust.4 u.p.s.d. polega na tym, że powinność świadczenia pieniężnego, o której mowa w art. 4 o.p., powstaje wskutek zaistnienia innego zdarzenia, określonego w przepisach, niż zdarzenie, które wcześniej taki obowiązek kreowało. Dlatego też art.6 ust.4 u.p.s.d. należy stosować jako przepis regulujący moment powstania obowiązku podatkowego, a nie moment przerwania biegu terminu przedawnienia obowiązku podatkowego powstałego wcześniej. Według stanowisk orzecznictwa, art.6 ust.4 u.p.s.d. jest przepisem prawa materialnego, który określa odrębny od regulacji z art.6 ust.1 u.p.s.d. (określany też jako odnowiony, czy też ponowny) moment powstania obowiązku podatkowego, a nie przepisem prawa proceduralnego normującego poza systemem ogólnego prawa podatkowego przerwę biegu przedawnienia⁵⁸⁵.

Mając na uwadze, użyte w koncepcji pojęcie odnowienia obowiązku podatkowego, należy rozumieć jako rozpoczęcie od nowa biegu termin przedawnienia

⁵⁸⁵ Zob. wyroki: NSA z dnia 1 grudnia 2016r., II FSK 3296/14, Legalis nr 1554935; NSA z dnia 8 marca 2017r., II FSK 367/15, LEX nr 2242245.

prawa do wymiaru⁵⁸⁶. Samo natomiast użycie pojęcia „odnowienie”, uznać należy duże uproszczenie, nie poparte szeroką argumentacją. Uwzględnić należy fakt, iż cywilnoprawne odnowienie nie jest instytucją, która powstaje *ex lege*, lecz tylko i wyłącznie z woli stron, w umowie.

Powołanie się na nabycie przez podatnika nie można uznać ani wprost ani w sposób dorozumiany, jako wolę powstania obowiązku podatkowego z nowej podstawy prawnej. Jednocześnie, o ile skutkiem odnowienia cywilnoprawnego może być zmiana podstawy prawnej świadczenia, to powołanie się na nabycie nie ma żadnego wpływu na podstawę prawną obowiązku podatkowego.

Przepisy art.6 ust.1 i art.6 ust.4 u.p.s.d. nie stanowią o podstawie prawnej powstania obowiązku podatkowego, lecz wyznaczają moment powstania tego obowiązku. Odnowienie dotyczy więc nie tyle obowiązku podatkowego, lecz momentu powstania tego obowiązku⁵⁸⁷. Wskutek wyznaczenia na nowo momentu obowiązku podatkowego, odnawia się uprawnienie organów podatkowych do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie w podatku od spadków i darowizn⁵⁸⁸. W tym rozumieniu, „unormowanie zdania drugiego art.6 ust.4 u.p.s.d., w zakresie wyznaczonym jego hipotezą stanowi całościową i odrębną od innych, wynikających z art.6 tejże ustawy, regulację prawną czasu powstania obowiązku podatkowego w podatku od darowizny, od którego rozpoczyna bieg termin przedawnienia prawa do wydania decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego”⁵⁸⁹.

Występuje w orzecznictwie koncepcja, że „odnowienie” obowiązku podatkowego jest swoistym przerwaniem biegu przedawnienia terminu do wydania decyzji ustalającej z art.68 o.p., o ile nie uległ przedawnieniu wskazany termin. Nie może więc powodować ponownego powstania obowiązku podatkowego w sytuacji, gdy od momentu jego pierwotnego powstania upłynął już termin przedawnienia⁵⁹⁰.

Podobna koncepcja występująca w orzecznictwie idzie w odmiennym kierunku: odnowienie obowiązku podatkowego można stosować jedynie do sytuacji, gdzie zgodnie z art.68 o.p. upłynął już okres 3 lub 5 lat uprawniający do ustalenia

⁵⁸⁶ Wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 2007r., II FSK 921/06, LEX nr 281823.

⁵⁸⁷ Por. wyrok NSA z dnia 19 września 2017r., II FSK 2120/15, Legalis nr 2193831.

⁵⁸⁸ Por. uchwała SN z dnia 21 marca 1991r., III AZP 14/90, OSN 1992/33/3, oraz wyroki: NSA z dnia 4 września 2008r., II FSK 819/07, LEX nr 492447, WSA w Łodzi z dnia 3 marca 2009r., I SA/Łd 1354/08, LEX nr 550416, WSA w Krakowie z dnia 22 grudnia 2004 r. I SA/Kr 1101/02, Legalis nr 1137344; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 maja 2008r., I SA/Bk 123/08, Legalis nr 102968.

⁵⁸⁹ Por. wyrok NSA z 8 sierpnia 2007r., II FSK 921/06, Legalis nr 112327.

⁵⁹⁰ por. wyrok WSA w Łodzi z 6 marca 2009 r., I SA/Łd 1352/08, LEX nr 535665.

zobowiązania podatkowego względem obowiązku podatkowego powstałego według zasad określonych w art.6 ust.1 u.p.s.d.⁵⁹¹.

Porównując koncepcje odnowienia obowiązku podatkowego z aktualnym stanem prawnym zauważyć należy szereg niespójności tych koncepcji z porządkiem prawnym.

Warunkiem ponowienia lub odnowienia obowiązku podatkowego jest jego wygaśnięcie, czego nie przewidują ani przepisy o.p. ani u.p.s.d. Z treści art.68 o.p. nie wynika skutek w postaci „nie powstania obowiązku podatkowego”, ale skutek „nie powstania zobowiązania podatkowego”, a zatem upływ terminu przedawnienia nie powoduje skutku w postaci wygaśnięcia obowiązku podatkowego.

Fakt przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe wynikający z art.68 o.p. nie oznacza więc wygaśnięcia obowiązku podatkowego⁵⁹². Obowiązek ten istnieje nadal, a jedynie organy podatkowe, wskutek upływu terminów z art.68 o.p. tracą prawo do wydania decyzji ustalającej⁵⁹³. Organy podatkowe nie tracą jednak tej kompetencji bezpowrotnie i nieodwracalnie: bowiem istnieje obowiązek podatkowy, istnieje w dalszym ciągu też przedmiot opodatkowania, jak również podatnik⁵⁹⁴.

Odnosząc się ogólnie do przedstawionych poglądów wskazać należy, iż przepis art.6 ust.4 u.p.s.d. nie stanowi odrębnej regulacji instytucji względnie pojęć: przerwania lub odnowienia terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji podatkowej. W orzecznictwie wyraźnie się wskazuje, że w tym przepisie ustawodawca nie wypowiada się w ogóle o przedawnieniu. Ustawodawca nie wykorzystał prawotwórczo takich słów - terminów jak "przerwanie" albo "odnowienie", co jest całkowicie uzasadnione, albowiem w przedmiocie, na który mogłoby wskazywać ich potencjalne użycie, w przepisie tym nie normował⁵⁹⁵. Tezę o „odnowieniu” obowiązku podatkowego należy rozpatrywać z uwzględnieniem charakteru prawnego przepisów art.6 ust.1 i art.6 ust.4 u.p.s.d., jako odrębne i niezależne od siebie regulacje prawne momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn z tytułu nabycia, od którego rozpoczyna bieg, określony w art.68 o.p., termin

⁵⁹¹ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 października 2010r., III SA/Wa 984/10, Legalis nr 375766.

⁵⁹² Por. A.Nita, *Przedawnienie powinności podatnika...*, s.223; również A.Zdunek, *Odnowienie obowiązku podatkowego* [w:] A.Dębiński, A.Pomorska, P.Smoleń (red.) *W służbie nauki prawa finansowego. Jubileusz obecności Profesora Jana Gluchowskiego w Katedrze Finansów i Prawa Finansowego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II*, Lublin 2010, s.202.

⁵⁹³ Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 11 kwietnia 2012r., I SA/Łd 246, 12, LEX nr 1166436.

⁵⁹⁴ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 stycznia 2014r., III SA/Wa 1244/13, Legalis nr 1064092.

⁵⁹⁵ Wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 2007r., II FSK 921/06, Legalis nr 112327,

przedawnienia prawa do wydania decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego w wymienionym przedmiocie. W zaprezentowanym powyższej ujęciu, koncepcję „odnowienia” można zaakceptować jako potoczne wyjaśnienie relacji przepisów art. 6 ust.1 pkt 4 i art.6 ust.4 u.p.s.d., pamiętając jednak, że ma nie ona żadnych odniesień normatywnych, a pojęcie „odnowienie” lub „przerwanie” biegu terminu przedawnienia do wymiaru ustalającego w prawie podatkowym nie występuje. Zaistnienie okoliczności wskazanych w art.6 ust.4 u.p.s.d. umożliwia swoiste przywrócenie prawa do wydania decyzji ustalającej w związku z powstaniem obowiązku podatkowego na podstawie art.6 ust.4 u.p.s.d., które wygasło wraz z przedawnieniem prawa do wydania decyzji z upływem terminów wynikających z art.6 ust.1 u.p.s.d.⁵⁹⁶. Moment powstania obowiązku podatkowego uregulowany hipotezą art.6 ust.4 u.p.s.d. wyznacza dla organów podatkowych nowy termin do wydania decyzji ustalającej⁵⁹⁷. Jest to regulacja „swoista”, w której to faktycznie nie obowiązek podatkowy, ale kompetencja organu podatkowego do wydania decyzji ustalającej wysokość podatku „powstaje na nowo”⁵⁹⁸. Wskazać należy, iż w części orzecznictwa zaaprobowano pogląd, iż przepis art.6 ust.4 u.p.s.d. należy rozumieć, jako całościową i odrębną od pozostałych unormowań z art.6 u.p.s.d. regulację prawną czasu powstania obowiązku podatkowego⁵⁹⁹. W ostatnio publikowanym orzecznictwie zauważano zasadnie, że przepis art.6 ust.4 u.p.s.d. nie ma charakteru samoistnego i nie kreuje „nowego” czy „odnowionego” obowiązku podatkowego. Wskazano na elementy istotne : występuje ten sam podatnik i ten sam przedmiot opodatkowania tym samym obowiązkiem podatkowym tj. darowizną, tylko nie zgłoszoną do opodatkowania⁶⁰⁰. Tylko odmienny od "odnowiony", albo "ponowiony", jest moment powstania obowiązku podatkowego.

Unormowanie z art.6 ust.4 u.p.s.d. nie stanowi ani "całościowej", ani "odrębnej" regulacji prawnej powstania obowiązku podatkowego. Oznacza to, że przepisy art.6 u.p.s.d. wyznaczają różne momenty powstania obowiązku podatkowego i sytuacje z

⁵⁹⁶ Por. W.Nykiel [w :] *Ustawa o podatku...*, s.228; Zob również P.Pietrasz, *Sankcyjna stawka...*, s.25; A.Nita, *Przedawnienie powinności podatnika...*, s.223-224.

⁵⁹⁷ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 stycznia 2014r., III SA/Wa 1244/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

⁵⁹⁸ Por. wyrok NSA z dnia 20 sierpnia 2014r., II FSK 2103/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

⁵⁹⁹ Por. wyroki: NSA z dnia 21 kwietnia 2011r., II FSK 2178/09; WSA w Łodzi z dnia 17 marca 2015r., I SA/Łd 1362/14, Legalis nr 1271636; WSA w Olsztynie z dnia 26 kwietnia 2017r., I SA/Ol 109/17, Legalis nr 1600647.

⁶⁰⁰ Por. wyrok NSA z dnia 19 września 2017r., II FSK 2120/15, Legalis nr 2193831.

art.6 ust.1 oraz z art.6 ust.4 u.p.s.d. należy traktować rozłącznie ⁶⁰¹. Od dat określonych w art.6 ust.4 u.p.s.d. tj. od momentu sporządzenia pisma lub powołania podatnika się na nabycie, a nie od dat wynikających z art.6 ust.1 u.p.s.d., rozpoczyna swój bieg termin przedawnienia prawa do wydania decyzji ⁶⁰².

Podkreślenia wymaga, że w szczególnym przypadku, określonym hipotezą normy wyprowadzonej z art.6 ust.4 u.p.s.d., moment powstania obowiązku podatkowego nie musi pokrywać się ze zdarzeniem stanowiącym przedmiot opodatkowania. Inaczej mówiąc, o ile otrzymanie przysporzenia pod tytułem darmym stanowi zdarzenie podlegające opodatkowaniu, o tyle obowiązek podatkowy powstaje dopiero z chwilą powołania się przez podatnika na tę okoliczność w sytuacji opisanej w omawianym przepisie. W konsekwencji przepisy dotyczące przedawnienia prawa do wydania decyzji wymiarowej należy w tym wyjątkowym wypadku stosować z uwzględnieniem szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego ⁶⁰³.

Uregulowanie art.6 ust.4 u.p.s.d. nie należy zatem traktować jako wyjątek od pozostałych unormowań zawartych w tym artykule, ani też jako swoistej sankcji za niezgłoszenie nabycia do opodatkowania.

Stwierdzenie nabycia spadku pismem lub orzeczeniem, w sytuacji niezgłoszenia nabycia spadku do opodatkowania, skutkuje na gruncie art.6 ust.4 u.p.s.d. nowym stanem prawnym, który powstaje niezależnie od tego kiedy zaistniał moment określony w art.6 ust.1 pkt 1 u.p.s.d. tj. przyjęcie spadku, stanowiący pierwotną powstania obowiązku podatkowego wynikającego z dziedziczenia ⁶⁰⁴.

Unormowanie z art.6 ust.1 i ust.4 u.p.s.d. należy rozpatrywać przez pryzmat dwóch zdarzeń, które w sposób odrębny i autonomiczny kreują obowiązki podatkowe. Pierwsze zdarzenie z art.6 ust.1 u.p.s.d., jakim jest nabycie spadku czy darowizny skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego z tych ściśle określonych zdarzeń. Dla tych zdarzeń będą odrębne terminy do wydania decyzji ustalającej z art.68 o.p.

Drugie zdarzenie określone w art.6 ust.4 u.p.s.d. różni się od poprzednich zarówno charakterem: to nie nabycie spadku, lecz stwierdzenie jego nabycia, to nie

⁶⁰¹ Por. A.Nita, *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*, Gdańsk 2007, s.257-260; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 listopada 2016r., I SA/GI 980/16, Legalis nr 1588700.

⁶⁰² Por. wyroki: WSA w Poznaniu z dnia 11 marca 2010r., III SA/Po 594/09, LEX nr 576291; WSA w Warszawie z dnia 7 lipca 2010r., III SA/Wa 92/10, LEX nr 675023; WSA w Łodzi z dnia 4 grudnia 2012r., I SA/Łd 1316/12, LEX nr 1301338.

⁶⁰³ Por. wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2013r., II FSK 2500/11, Legalis nr 763443.

⁶⁰⁴ Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 stycznia 2011r., I SA/Gd 1083/10, LEX nr 747797

darowizna, lecz powołanie się na jej fakt, wyznacza momentem powstania obowiązku.

Niezależność tych zdarzeń i regulacji podkreśla fakt, że w dacie, kiedy nabyto spadek nie wystąpiło stwierdzenie jego nabycia, a w dacie otrzymania darowizny, nie było na nią powołania się. Terminy z art.68 o.p. będą dla zdarzeń z art.6 ust.1 i ust.4 u.p.s.d. osobno w tym zakresie, że mają zarówno swój własny początek jak i okres trwania. Przepis art.6 ust.4 u.p.s.d. nie określa granic swojego stosowania, może więc stanowić podstawę prawną do opodatkowania nabycia niezgłoszonego do opodatkowania, bez względu na czas jego dokonania ⁶⁰⁵. Za takim rozumieniem omawianej normy prawnej przemawia nie tylko wykładnia językowa, czy wykładnia systemowa, ale także wykładnia historyczna i wykładnia celowościowa.

Można więc wysunąć wniosek, że art.6 ust.4 u.p.s.d. określając zdarzenie skutkujące powstaniem obowiązku podatkowego oraz jego moment, może mieć zastosowanie zarówno w sytuacji, gdy prawo do wymiaru z art.68 o.p. względem obowiązków powstałych stosowanie do art.6 ust.1 u.p.s.d. nie uległo przedawnieniu, jak i gdy uległo przedawnieniu. Pomimo pewnej pozorności wielokrotności występowania obowiązku podatkowego ⁶⁰⁶, wielokrotność ta nie występuje, gdyż jak wskazano obowiązek podatkowy nie dotyczy tożsamyh zdarzeń, lecz różnych, odrębnie unormowanych w art.6 ust.1 i ust.4 u.p.s.d.

⁶⁰⁵ Por. W. Nykiel [w :] *Ustawa od spadków* ... s. 228; K.Chustecka [w :] *Ustawa o podatku*..., s.161.

⁶⁰⁶ Por. J.Szczygieł, *Podatek od spadków*..., s.266.

2.4 Wykładnia art.6 ust.4 u.p.s.d. a zasada *in dubio pro tributario*

Z dniem 1 stycznia 2016r. do ogólnego prawa podatkowego wprowadzono przepis art.2a o.p. stanowiący, że niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika⁶⁰⁷. Unormowanie to, określane jako zasada *in dubio pro tributario*, w ocenie TK jest fundamentalne dla wykładni przepisów prawa daninowego, w szczególności prawa podatkowego i stanowi oczywistą konsekwencję, wyrażonej w art.84 w związku z art.217 Konstytucji, zasady *nullum tributum sine lege*⁶⁰⁸. Przepis art.2a o.p. zawiera nie tylko zasadę prawną ale też normę zobowiązującą do interpretowania przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika zawsze, gdy występują niedające się usunąć wątpliwości co do treści tego prawa. Adresatami i realizatorami tej zasady-normy są nie tylko beneficjenci, czyli podatnicy, lecz przede wszystkim organy stosujące prawo: organy podatkowe oraz sprawujące jurysdykcyjny nadzór nad orzecznictwem sądy administracyjne.

Wprowadzenie tej zasady do ogólnego prawa podatkowego stanowiło realizację postulatu podnoszonego w doktrynie prawa podatkowego⁶⁰⁹. Przed wdrożeniem tej zasady do prawa podatkowego jako normy, stosowano ją w niektórych orzeczeniach, w których ją wyartykułowano, uznając ją za *quasi*-logiczne następstwo innych zasad wyprowadzanych z Konstytucji, a w szczególności z jej art.2⁶¹⁰.

Art.2 Konstytucji zawiera w swej treści zasadę demokratycznego państwa prawnego, z której wynikają nakazy: określoności i jednoznaczności w formułowaniu przepisów prawa, a także tworzenia prawa w sposób budujący zaufanie do organów państwa. W oparciu powyższą zasadę, TK w procesie działalności orzeczniczej wypracował stanowisko, wedle którego "zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z *zasadą in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych"⁶¹¹.

W orzecznictwie dotyczącym prawidłowości stosowania przepisu art.6 ust.4

⁶⁰⁷ Art.2a dodany przez art.1 ustawy z dnia 5 sierpnia 2015r., zmieniającej ustawę z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2015r., poz.1197.

⁶⁰⁸ Wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017r., SK 48/15, Dz.U. z 2017r. poz. 2432.

⁶⁰⁹ Por. A.Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s.250–258 i powołane tam piśmiennictwo; B.Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s.104–108

⁶¹⁰ A.Mariański, *Nakaz rozstrzygania na korzyść podatnika – wykładnia prawa*, MPod 2003, nr 5, s.5.

⁶¹¹ Por. wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. Akt SK 18/09, OTK-A 2013/6, poz. 80.

u.p.s.d. występują poglądy, że wykładnia tego przepisu, a w konsekwencji również art.68 § 1 i art.68 § 2 pkt 1 o.p. nie daje jednoznacznych rezultatów, a nawet daje rezultaty „mocno” niejednoznaczne, co potwierdzają przypadki rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych odnoszące się do terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej⁶¹².

Występowanie rozbieżności interpretacyjnych, których efektem jest zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników objętych zakresem stosowania tych samych norm podatkowoprawnych, uzasadnia to, według części sądów, odwołanie się do art.2a o.p. i przyjęcia takiej wykładni wskazanych wyżej przepisów, która jest korzystna dla podatnika⁶¹³. Występują zarazem stanowiska, że wyrażona w art.2a o.p. dyrektywa wykładni prawa znajduje zastosowanie jedynie wówczas, gdy występują w konkretnej sprawie rzeczywiste, uzasadnione wątpliwości sądu albo organu podatkowego, a nie wątpliwości podatnika.

W stosowaniu zasady *in dubio pro tributario* nie chodzi o uzyskanie wykładni korzystnej dla interesów podatnika. Występowanie różnic w wykładni treści normy podatkowoprawnej prezentowane przez podatników, obecne w piśmiennictwie, orzecznictwie sądowym, czy w orzecznictwie organów podatkowych, nie świadczy o istnieniu niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów⁶¹⁴.

Odwoływanie się do zasady *in dubio pro tributario* w procesie wykładni dotyczącej przepisu art.6 ust.4 u.p.s.d. stanowi oczywiście *novum* nie tylko w zakresie orzecznictwa obejmującego ten przepis, lecz ogólnie prawa podatkowego. Zasada wyrażona w art.2a o.p. ma szczególne znaczenie w procesie wykładni prawa podatkowego, spełniając w tym zakresie dwa podstawowe cele.

Pierwszym jest zapobieżenie wydawaniu rozstrzygnięć pozostających w kolizji z wynikami wykładni prawa podatkowego, względem której jest pewność, że została prawidłowo przeprowadzona. W procesie wykładni norm prawa podatkowego wskazane jest dokonywanie ocen przeprowadzonej wykładni oraz wybór z różnych

⁶¹² Zob. wyroki: NSA z dnia 17 lipca 2015r., II FSK 1485/13, Legalis nr 1361864; NSA z dnia 19 września 2017r., II FSK 2120/17, Legalis nr 1974113; WSA w Gliwicach z dnia 13 kwietnia 2017r., I SA/Gl 1449/16, Legalis nr 1633346; NSA z dnia 6 października 2017r., II FSK 2366/15, Legalis nr 1698766; oraz odmienne wyroki: NSA z dnia 1 grudnia 2016r., II FSK 3296/14, Legalis nr 1554935; WSA w Poznaniu z dnia 8 listopada 2018r., I SA/Po 460/18, LEX nr 2583765.

⁶¹³ Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 października 2019r., I SA/Wr 477/19, LEX nr 3059495.

⁶¹⁴ Por. wyroki WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 16 listopada 2017r., I SA/Go 327/17, Legalis nr 1693813; WSA w Szczecinie z dnia 29 czerwca 2017r., I SA/Sz 386/17 Legalis nr 1635686, oraz z dnia 21 czerwca 2017r., I SA/Sz 420/17, Legalis nr 1554935; WSA w Kielcach z dnia 29 sierpnia 2019r., I SA/Ke 252/19, LEX nr 2719624.

wariantów. Z reguły podmiot dokonujący wykładni akceptuje pewne wartości realizowane decyzjami wyboru w procesie wykładni. W sytuacji, gdy rezultaty wykładni językowej są niejednoznaczne, a następstwem jest sprzeczność z przyjętą hierarchią wartości, należy odejść od stosowania wykładni językowej i poszukać interpretacji stosując inne rodzaje wykładni⁶¹⁵. Drugim celem tej zasady jest zapobieżenie poszukiwaniu takiej wykładni, szczególnie celowościowej, która byłaby niekorzystna dla podatnika. Służy temu zobowiązanie podmiotów stosujących prawo do podjęcia rozstrzygnięcia, spośród różnych wariantów najbardziej korzystnego.

Wskazać też należy na ogólną ideę stosowania zasady *in dubio pro tributario*, którą można wyprowadzić z dorobku judykatury: w państwie demokratycznym podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji nieprecyzyjnego określenia jego obowiązków w ustawie podatkowej. Zatem, gdy w danej sytuacji możliwe jest za pomocą różnych prawidłowo przeprowadzonych wykładni odmienne rozumienie przepisów prawa podatkowego i każda z "wersji" interpretacyjnych jest uzasadniona, istniejącą wątpliwość należy rozstrzygnąć w ten sposób, że przy ocenie konsekwencji prawnych zachowania podatnika przyjmuje się takie rozumienie przepisów, które jest najkorzystniejsze dla podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku. W ten sposób nie dochodzi do przerzucenia na podatnika odpowiedzialności za niedoskonałości regulacji prawnej⁶¹⁶.

Zasadę z art.2a o.p. należy skrótowo rozumieć w ten sposób, że w sytuacji występujących wątpliwości co do znaczenia przepisu w konkretnej sytuacji faktycznej, których nie będzie można usunąć w wyniku prawidłowo prowadzonej wykładni przepisów prawa podatkowego, to wówczas, stosując ww. zasady, należy przyjąć znaczenie przepisów korzystniejsze dla podatnika⁶¹⁷.

Zastosowanie zasady wyrażonej w art.2a o.p. zależy od spełnienia trzech warunków. Po pierwsze wystąpiła w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub czynności sprawdzających wątpliwość dotycząca treści przepisów prawa podatkowego mających zastosowanie w sprawie. Powstała w toku wymienionych postępowań wątpliwość w zakresie stanu faktycznego nie jest objęta hipotezą art.2a o.p. Wątpliwość obejmująca normy prawne może również wynikać z faktu braku wydania przez ustawodawcę przepisów przejściowych regulujących zakres

⁶¹⁵ B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 20

⁶¹⁶ Por. uchwała NSA z dnia 19 grudnia 2016r., II FPS 4/16, Legalis nr 1537778.

⁶¹⁷ Por. uchwała NSA z dnia 15 maja 2017r., II FPS 2/17, Legalis nr 1591540.

czasowy obowiązywania nowego przepisu prawa podatkowego lub utraty mocy obowiązującej dotychczasowych regulacji.

Po drugie, wątpliwości interpretacyjne mają taki charakter że nie sposób ich rozstrzygnąć w drodze również innych wykładni niż językowa. Przepis art.2 o.p. nie znajdzie zastosowania, gdy powstałe wątpliwości względem rozumienia przepisów mogą być wyeliminowane w drodze wykładni, w wyniku której zarysuje się jedna koncepcja interpretacyjna. Dla tej reguły nie ma znaczenia fakt występowania samych różnic w interpretacji treści normy prawnej, jakie prezentują podatnicy, wysuwane w piśmiennictwie lub orzecznictwie, czy nawet występujące w interpretacji dokonywanej przez organy podatkowe, gdyż nie przeświadczały one o istnieniu niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów⁶¹⁸.

Rozstrzyganie istniejących wątpliwości na korzyść podatnika stosuje wówczas, gdy wszelkie stosowane metody ustalenia treści normy prawnej nie doprowadzą do jednoznacznego ustalenia jej brzmienia. Dopiero w takiej sytuacji zastosowanie znajdzie zasada *in dubio pro tributario* jako dyrektywa interpretacyjna drugiego stopnia⁶¹⁹. Zastrzec nadto należy, że podatnik nie może oczekiwać, aby przepis art.2a o.p. był stosowany w każdej sytuacji, gdy wynik wykładni przedstawiony przez organ podatkowy oznacza dla podatnika konsekwencje mniej korzystne niż zakładał⁶²⁰. W piśmiennictwie zauważa się rzecz kolejną: gdyby przyjąć, że w interpretacji prawa występuje jedynie w sytuacji wątpliwości w tym zakresie, to zasada *in dubio pro tributario* wręcz uniemożliwiałaby przyjęcie interpretacji niekorzystnej dla podatnika⁶²¹.

Po trzecie, eliminacja wątpliwości oparta o zasadę *in dubio pro tributario* musi służyć wykreowaniu takiego rozwiązania, którego efektem będzie istnienie korzyści dla podatnika. Artykuł 2a o.p. nie ma zatem zastosowania w sytuacji, gdy efektem żadnego z przyjętych rozstrzygnięć nie będzie z korzyścią dla podatnika. Pojęcie “korzyść podatnika”, o której mowa w art.2a o.p., rozumieć się jako optymalne dla niego rozwiązanie prawne spośród tych, które powstały w toku interpretacji danego przepisu⁶²², które dotyczy konkretnej sprawy i ma charakter subiektywny związany z

⁶¹⁸ M.Popławski, *Komentarz do art.2a* [w:] L.Etel (red.), R.Dowgier, P.Pietrasz, M.Popławski, S.Presnarowicz, W.Stachurski, K.Teszner, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s.47-57.

⁶¹⁹ Uchwała NSA z dnia 19 grudnia 2016r., II FPS 4/16, Legalis nr 1537778.

⁶²⁰ Ibidem.

⁶²¹ Zob. A.Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011, s.194.

⁶²² M.Popławski, *Komentarz do art.2a*, s.47-57.

konkretnym podatnikiem⁶²³.

W orzecznictwie występuje pogląd, że w sytuacji zarysowania się korzyści alternatywnych w wyniku różnych interpretacji, organ powinien wybrać tę korzystniejszą dla podatnika⁶²⁴, a gdy organ ma wątpliwość co do korzystniejszego wariantu, winien uzyskać stanowisko podatnika co do wyboru pomiędzy wariantami⁶²⁵.

W poprzednim rozdziale wskazano, że za uznaniem, iż kwestia czasu dokonania darowizny, na którą podatnik powołuje się, nie ma znaczenia przy stosowaniu art.6 ust.4 u.p.s.d., oraz że przemawia za tym nie tylko wykładnia językowa, czy wykładnia systemowa, ale także wykładnia historyczna i wykładnia celowościowa. Podstawowe znaczenie przy wykładni przepisów podatkowych decydujące znacznie ma wykładnia gramatyczna. Trzeba też podnieść, że cele, jakie zamierzył zrealizować ustawodawca przepisem art.6 ust.4 u.p.s.d., powinien osiągnąć formując przepisy prawa podatkowego w sposób jednoznaczny i zrozumiały⁶²⁶. Jest to niezbędne, gdyż względem podatnika stawia się wymóg realizacji zachowania zgodnego z językowym znaczeniem normy prawnej. Sformułowania użyte w tej normie powinny zatem pozwalać na ustalenie jej treści poprzez wykładnię językową⁶²⁷, zarazem rezultaty tej wykładni mają pierwszeństwo przed wykładnią celowościową⁶²⁸.

Wykładnia pozajęzykowa, w szczególności celowościowa ma w prawie podatkowym charakter jedynie pomocniczy, wspomagając wybór w zakresie różnych możliwych znaczeń normy prawnej⁶²⁹, ale nigdy nie ma prymatu nad językową, w sytuacji gdy prowadzi to do pogorszenia sytuacji podatnika. Również z ostrożnością należy podchodzić do wsparcia językowej interpretacji normy wykładnią systemową, stosując ją jedynie w sytuacjach, gdy wykładnia gramatyczna prowadzi do wieloznacznych wniosków⁶³⁰. Nie ma przeciwskażeń do stosowania w interpretacji przepisów innych wykładni niż językowa, pod warunkiem uwzględniania zasady *in*

⁶²³ M.Popławski, *Komentarz do art.2a*, s.47-57.

⁶²⁴ Zob. Interpretacja ogólna Ministra Finansów Nr PK4.8022.44.2015 z dnia 29 grudnia 2015r. w sprawie stosowania art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.Urz.M.F. z 2016r., poz.4).

⁶²⁵ Ibidem.

⁶²⁶ Por. uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 20 kwietnia 1998r., FPS 4/98, POP 1999, Nr 3, poz.81.

⁶²⁷ Por. B.Brzeziński, *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 14 grudnia 2000r.*, (FPS 6/00), POP 2002, nr 2, s. 252-256.

⁶²⁸ Por. B.Brzeziński, *Wykładnia celowościowa w prawie podatkowym*, KPP 2002, nr 1, s.18.

⁶²⁹ Por. B.Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, ss. 101,

⁶³⁰ Por. A.Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości...*, s.213.

dubio pro tributario ⁶³¹. Powyższe stwierdzenie jest następstwem uwagi podniesionej na początku: podatnik zobowiązany jest do zachowania zgodnego z językową interpretacją normy prawnej ⁶³². Nie sposób od niego oczekiwać i wymagać wparcia interpretacji językowej wykładnią celowościową, systemową czy historyczną ⁶³³.

Wymienione rodzaje wykładni to domena doktryny, a przede wszystkim orzecznictwa i organów podatkowych, ale nie podatnika.

Wykładnia językowa stanowi nie tylko punkt wyjścia w interpretacji norm prawa podatkowego, ale „zakreśla jej granice w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym” ⁶³⁴. Pozostałe rodzaje wykładni stosowanych głównie przez organy podatkowe czy orzecznictwo mają charakter pomocniczy, służący usunięciu wieloznaczności przepisów. Nie mogą być więc stosowane w oderwaniu od wykładni językowej i wbrew niej ⁶³⁵. Oznacza to, że priorytet ma zawsze wykładnia językowa, a zatem, gdy jej zastosowanie jest wystarczające do ustalenia treści normy prawnej, sięganie do innych rodzajów wykładni (celowościowej, systemowej, historycznej) jest zbędne ⁶³⁶. Bez względu na to, czy rezultatem wykładni gramatycznej jest interpretacja „korzystna” albo „niekorzystna” dla podatnika.

Interpretacja oparta o inne rodzaje wykładni niż gramatyczna nie może ani „polepszać” ani „pogarszać” sytuacji podatnika wbrew jednoznacznemu unormowaniu ustawy. Nie można bowiem drogą wykładni kształtować zakresu obowiązku podatkowego ⁶³⁷. Obowiązek ten powinien, co do zasady, być tak określony w przepisach, by i podatnik i organ podatkowy mogli ustalić jego zakres, w tym moment powstania, stosując jedynie wykładnię literalną. Stosowanie w tym celu innych rodzajów wykładni, nawet „korzystniejszych” dla podatnika prowadzi do zniekształcenia obowiązujących regulacji ⁶³⁸.

Odwołanie się do rezultatów wykładni innych niż językowa jest zasadne i konieczne, gdy wykładnia gramatyczna prowadzi do wieloznacznego rozumienia interpretowanego przepisu, a inne rodzaje wykładni nie tylko, że doprowadzą do

⁶³¹ Por. A.Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości...*, s.213.

⁶³² Por. B.Brzeziński, *Glosa...*, s.252-256.

⁶³³ Ibidem, s.214.

⁶³⁴ Por. wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2011r., II SA 2067/00, POP 2002, nr 2, poz.86.

⁶³⁵ Por. wyrok NSA z/s w Poznaniu z dnia 7 października 1992r., SA/Po 1167/92, Wspólnota 1993, nr 40, s.18.

⁶³⁶ Por. B.Brzeziński, *Rozstrzyganie na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy* [w:] A.Gomułowicz, J.Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s.257.

⁶³⁷ Por. A.Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości...*, s.240

⁶³⁸ Ibidem, s.241.

ustalenia prawidłowej treści, ale pozwolą wskazać rozwiązanie korzystniejsze dla podatnika i w ten sposób zrealizować zasadę *in dubio pro tributario*. Zarazem, gdy wykładnia językowa pozwala na wyprowadzenie korzystnych rezultatów dla podatnika, wskazana zasada wyklucza stosowanie innych rodzajów wykładni, jeżeli w ich wyniku wyinterpretowane zostają rezultaty mniej korzystne albo niekorzystne ⁶³⁹.

Przed wprowadzeniem art.2a o.p., w piśmiennictwie wysuwano dwie koncepcje względem skutku naruszenia zasady *in dubio pro tributario*: słabszy i mocniejszy ⁶⁴⁰.

Skutek słabszy przejawiałby się tym, że zasada ta stanowiłaby dyrektywę drugiego stopnia, wskazując organom podatkowym czy sądowym określony kierunek interpretacji (wybór wariantu korzystniejszego przy wielości interpretacji).

Skutek mocniejszy wiązałby się z nadaniem powyższej zasadzie normy prawnej, której „naruszenie byłoby traktowane jako naruszenie norm prawa”. Przyjęte brzmienie art.2a o.p. wskazuje na realizację skutku słabszego.

Z treści art.2a o.p. wynika, że interpretacja na korzyść podatnika występuje, gdy są różne kierunki interpretacji oraz, gdy zastosowanie pomocniczych rodzajów wykładni nadal nie usuwa wątpliwości i dopuszczalne są nadal różne kierunki interpretacji (korzystne dla podatnika, niekorzystne dla podatnika, mniej korzystne itp.).

Z przyjęciem skutku słabszego wiąże się również to, że zasada z art.2 o.p. nie nadaje prymatu stosowania wykładni językowej, a odstępstwa od jej jednoznacznych rezultatów są dopuszczalne, nawet na niekorzyść, jeżeli po zastosowaniu innych rodzajów wykładni, wątpliwość interpretacyjną uległaby rozwiązaniu.

Zasadność takiego rozumienia skutku art.2a o.p. potwierdza orzecznictwo sądowe wskazując, iż odwołanie się do zasady *in dubio pro tributario* i przyjęcie takiego rozumienia interpretowanego przepisu prawa, które jest korzystne dla podatnika uzasadnia sytuacja wystąpienia wątpliwości w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego, których nie da się usunąć z zastosowaniem podstawowych metod wykładni, tj. językowej, systemowej lub celowościowej ⁶⁴¹.

Mając na uwadze przedstawione rozumienie zasady *in dubio pro tributario*, w jej ujęciu przyjętym w art.2 o.p., oraz zakresu jej stosowania, uznać należy, iż treść art.6 ust.4 u.p.s.d. nie daje podstaw do objęcia jego wykładni wskazaną zasadą. Wykładnia gramatyczna tego przepisu, choć budzi kontrowersje i emocje wśród

⁶³⁹ Por. A.Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości...*, s.242

⁶⁴⁰ Ibidem, s.248.

⁶⁴¹ Por. wyrok NSA z dnia 29 listopada 2017r., II FSK 3280/15, Legalis nr 1700273.

podatników objętych jego hipotezą, nie wymaga szczególnego odwołania się do innych wykładni, głównie funkcjonalnej i systemowej.

Użycie przez ustawodawcę w hipotezie art.6 ust.4 u.p.s.d. określenia „powołanie się na nabycie niezgłoszone do opodatkowania”, nie pozostawia wątpliwości, iż w ten sposób wyznaczono moment powstania obowiązku podatkowego związanego z tym nabyciem, odróżniając od momentu powstania tego obowiązku dla „nabycia” objętego hipotezą art.6 ust.1u.p.s.d. Są to zatem dwa różne momenty powstania obowiązku podatkowego, dla których bieg terminu do wydania decyzji ustalającej określony w art.68 o.p. ma początek autonomiczny.

Instytucja opodatkowania nabycia niezgłoszonego do opodatkowania została uregulowana w polskim prawie podatkowym już w 1947r.⁶⁴² i z pewnymi modyfikacjami funkcjonuje w tym prawie do dnia dzisiejszego. Na żadnym etapie obowiązywania wskazana regulacja nie zakreślała granic czasowych swojego stosowania, umożliwiając tym samym organom podatkowym ustalenie zobowiązania podatkowego pomimo upływu terminu przedawnienia prawa do wydawania decyzji⁶⁴³.

W piśmiennictwie wskazuje się, iż istotą tego unormowania jest powstanie obowiązku podatkowego w sytuacji, gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania. Faktycznie zatem, obowiązek podatkowy na mocy art.6 ust.4 u.p.s.d. powstaje po raz drugi⁶⁴⁴. Zdaniem przedstawicieli doktryny taki był cel i sens tego unormowania. W zakresie hipotezy art.6 ust.4 u.p.s.d. nie mamy do czynienia z odnowieniem obowiązku podatkowego lub z jego ponowieniem. Obowiązek ten się bowiem nie przedawnił, ale dopiero powstał w związku z zaistnieniem przesłanek z art.6 ust.4 u.p.s.d.

Przepisu art.6 ust.4 u.p.s.d. nie można też traktować jako swoistej przerwy w biegu terminu do wydania decyzji⁶⁴⁵. Bieg tego terminu względem tak powstałego obowiązku dopiero bowiem się rozpoczyna w związku ze stwierdzeniem nabycia pismem lub orzeczeniem sądu albo powołaniem się na nabycie. Data tych zdarzeń spełnia podwójną rolę: określa moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu nabycia przedmiotów opodatkowania z art.1 ust.1 u.p.s.d. i wyznacza dla organów podatkowych termin do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania

⁶⁴² Por. art. 6 ust.2 dekretu z dnia 16 maja 1947r. o podatku od nabycia praw majątkowych (Dz.U. z 1951r. Nr 9, poz.74 ze zm.)

⁶⁴³ Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 grudnia 2014r., I SA/Kr 1008/14, Legalis nr 1196205.

⁶⁴⁴ Por. K.Chustecka, *Ustawa o podatku...*, s.161.

⁶⁴⁵ Por. wyrok NSA z dnia 19 września 2017r., II FSK 2120/15, Legalis nr 2193831.

podatkowego na podstawie art.6 ust.4⁶⁴⁶.

Uznać zatem należy, że obowiązek podatkowy z tytułu nabycia powstanie albo na podstawie norm art.6 ust.1 u.p.s.d., w związku z realizacją skuteczności nabycia, albo na podstawie norm art.6 ust.4 u.p.s.d. w związku ze zgłoszeniem lub stwierdzeniem nabycia niezgłoszonego do opodatkowania. Brzmienie art.6 ust.4 u.p.s.d. powoduje likwidację przeszkody w postaci przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej i umożliwia konkretyzację zobowiązania podatkowego poprzez wydanie i doręczenie tej decyzji⁶⁴⁷. W orzecznictwie występuje pogląd, iż zastosowanie przepisu art.6 ust.4 u.p.s.d. znajdzie miejsce zarówno przed upływem terminów określonych w art.68 § 1 i 2 o.p., jak i po upływie tych terminów⁶⁴⁸. Uzasadnieniem tego poglądu jest cel regulacji z art.6 ust.4 u.p.s.d., jakim jest zapobieganie uchylaniu się przez podatnika od opodatkowania⁶⁴⁹. Taki stan powstaje wówczas, gdy podatnik naruszył prawo i wbrew niemu nie wywiązał się z obowiązku zgłoszenia nabycia do opodatkowania, organ podatkowy nie ma realnych możliwości uzyskania niezbędnych do jego zastosowania informacji i danych⁶⁵⁰.

W związku z powyższym, na wypadek zaistnienia takich okoliczności i w relacji do nich, prawodawca w art.6 ust.4 u.p.s.d. określił datę, od której rozpoczyna się nie tylko ustanowiony w art.68 § 2 o.p. termin przedawnienia prawa do wydania decyzji podatkowej alei faktyczna, to jest rzeczywista, możliwość jej orzeczenia⁶⁵¹.

⁶⁴⁶ Por. G.Liszewski, *Zdarzenia wykluczające...*, s.537.

⁶⁴⁷ Por. B.Brzeziński, *Glosa do uchwały ...*, s.209.

⁶⁴⁸ Por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 18 listopada 2015r., I SA/Wr 1553/15, Legalis nr 1390922.

⁶⁴⁹ Por. W.Nykiel [w:] *Ustawa o podatku...*, s.229.

⁶⁵⁰ Por. A.Nita, *Przedawnienie zobowiązań podatkowych*, s.222.

⁶⁵¹ Por. wyroki: WSA w Bydgoszczy z dnia 26 listopada 2008r., I SA/Bd 565/08, Legalis nr 256322; WSA w Białymstoku z dnia 21 maja 2008r., I SA/Bk 123/08, Legalis nr 102968; WSA w Gliwicach z dnia 4 sierpnia 2011r., I SA/Gl 974/10, Legalis nr 464842.

2.5. Powstanie obowiązku podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych

Podatek od czynności cywilnoprawnych, podobnie jak podatek od spadków i darowizn, należy do kategorii podatków, w których każda czynność podlegająca opodatkowaniu rodzi równocześnie obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe. Stąd, powstanie zobowiązania podatkowego poprzedzone jest stwierdzeniem momentu, w którym powstał obowiązek podatkowy⁶⁵². W przepisie art.3 u.p.c.c. jako moment powstania obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego wyznaczono chwilę dokonania czynności lub zaistnienia określonego zdarzenia.

W art.1 u.p.c.c. w sposób wyczerpujący wyszczególniono czynności i zdarzenia podlegające opodatkowaniu, a tym samym objęte obowiązkiem podatkowym. Zawarty w art.1 u.p.c.c. katalog czynności podlegających podatkowi od czynności cywilnoprawnych ma charakter zamknięty i nie może być interpretowany rozszerzająco⁶⁵³. Taki charakter katalogu wyklucza jakąkolwiek możliwość opodatkowania umów nieznajdujących swojego dokładnego odpowiednika wśród tych wymienionych w powoływanym art.1 ust.1 u.p.c.c. nawet gdyby w istocie łączyły one w sobie pewne elementy kilku umów nazwanych, podlegających podatkowi bądź wywoływałyby skutki w sferze gospodarczej takie same, bądź podobne do tych, które zostały wymienione⁶⁵⁴. Przepis art.3 u.p.c.c. wskazuje granice początkowe konstytuowania się po stronie podatnika obowiązku podatkowego⁶⁵⁵. Są to daty powstania po stronie podatnika określonych przysporzeń majątkowych będących następstwem czynności cywilnoprawnych, uchwał dot. podwyższenia kapitału, czynności ustanawiających hipotekę lub orzeczeń sądowych albo ugód⁶⁵⁶. Na moment powstania obowiązku podatkowego nie mają wpływu fakt i moment wykonania umowy⁶⁵⁷.

⁶⁵² Por. R.Mastalski, *Glosa do wyroku SN z 18 maja 2001r. III RN 95/00*, OSP 2002 Nr 5 poz.69.

⁶⁵³ Wyroki: WSA w Gliwicach z dnia 29 stycznia 2008r., I SA/GL 722/07, Legalis nr 103360; WSA w Warszawie z dnia 6 października 2006, III SA/WA 2215/06, Legalis nr 90358; NSA z dnia 2 sierpnia 2013r., II FSK 2365/11, Legalis nr 737523.

⁶⁵⁴ Por. wyroki: NSA z dnia 3 czerwca 2016r. II FSK 1209/14, ONSAiWSA 2017/6/108; NSA z dnia 8 marca 2018r., II FSK 509/16, LEX nr 2495628. Również: A.Mariański, D.Strzelec, *Ustawa o podatku od czynności cywilno-prawnych – Komentarz*, Gdańsk 2005.

⁶⁵⁵ Por. S.Bogucki, A.Dumas, W.Stachurski, K.Winiarski, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz dla praktyków*, Gdańsk 2014, s.164.

⁶⁵⁶ Tamże, s.165

⁶⁵⁷ Por. H.Litwińczyk, *Podatek od czynności...*, s.219.

Zobowiązanie podatkowe w podatku od czynności cywilnoprawnych powstaje z mocy prawa (art.21 § 1 pkt 1 o.p.)⁶⁵⁸. Warunkiem prawidłowego opodatkowania czynności cywilnoprawnej jest zatem właściwe określenie daty powstania obowiązku podatkowego. W szczególności jest istotne dla zachowania ustawowych terminów rozliczenia podatku przez podatników i płatników.

Oznaczony w art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c. moment powstania obowiązku podatkowego – dokonanie czynności prawnej – stanowi zasadę, natomiast pozostałe przepisy tego artykułu (pkt 2, 2a, pkt 3 i pkt 4) stanowią od niej wyjątki⁶⁵⁹. Ustawodawca, posługując się w art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c. pojęciem „dokonanie” odnoszącym się do czynności cywilnoprawnej, nie zawarł w art.1a u.p.c.c. definicji tego pojęcia. Ustawowej definicji nie posiada również termin „czynność cywilnoprawna”. Definicji tej nie ma nie tylko w u.p.c.c., ale również w przepisach prawa cywilnego, które choć wielokrotnie posługuje się innym określeniem „czynność prawa”, również go nie definiuje⁶⁶⁰. Użyte określenie „czynność cywilnoprawna” wskazuje, że regulacja z art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c. dotyczy czynności prawnej regulowanej normami prawa cywilnego. Można tę czynność określić, jako instrument, za pomocą którego podmioty prawa mogą kształtować stosunki prawne, których przedmiotami mogą być rzeczy lub prawa. Zakres treściowy tego kształtowania obejmuje możliwość nawiązania, rozwiązania lub zmiany stosunku prawnego⁶⁶¹.

Ponieważ takie ujęcie wskazuje jedynie cel i zastosowanie czynności prawnych a nie ich istotę, celem wyjaśnienia owej istoty w ramach nauki prawa cywilnego wypracowano koncepcję czynności konwencjonalnych. Według niej, czynności prawne uzyskują swoisty sens, o ile zgodne są z wyznaczonymi konwencjonalnie regułami znaczeniowymi⁶⁶². Czynnością cywilnoprawną dokonaną jest jedynie taka czynność, którą zrealizowano według reguł konstruujących czynność konwencjonalną. Inaczej mówiąc, czynność cywilnoprawna niezrealizowana zgodnie z konwencjonalnymi regułami wyznaczonymi przez prawo przedmiotowe, nie jest nie tylko czynnością dokonaną, ale nie jest nawet czynnością⁶⁶³. Nieistniejąca czynność prawa nie liczy się i nie wywiera żadnych związanych z danym typem zdarzeń prawnych skutków.

⁶⁵⁸ Por. wyrok NSA w Lublinie z dnia 13 czerwca 2003r., I SA/Lu 183/03, LEX nr 183164.

⁶⁵⁹ Por. H.Litwińczyk, *Podatek od czynności...*, s.218.

⁶⁶⁰ Por. M.Gargul, W.Oleś, *Komentarz. Podatek od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2013, s.17.

⁶⁶¹ Por. E.Gniewek (red.) *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2011, s.132.

⁶⁶² Z.Radwański, *Jeszcze w sprawie bezwzględnie nieważnych czynności prawnych*, PiP 1986, nr 6, s.93.

⁶⁶³ Ibidem, s.95.

Zauważa się zarazem, że zachowania takie, nie stanowiące czynności prawnych, mogą być jednak relewantne z punktu widzenia np. prawa podatkowego, jako praw opodatkowe stany faktyczne zbudowane bez udziału czynności cywilnoprawnych⁶⁶⁴.

Określenie „dokonanie” względem czynności cywilnoprawnej można definiować przez odwołanie się do słownikowego rozumienia tego pojęcia, jako „zrobić coś, doprowadzić do skutku, urzeczywistnić, osiągnąć, spełnić. Oznacza to czynność skończoną”⁶⁶⁵. Orzecznictwo interpretując pojęcie „dokonanie” czynności cywilnoprawnej odnosi je do danej czynności, rozumianej jako określony stan faktyczny, a dokonanie tej czynności to zrealizowanie wszystkich elementów tego stanu, tj. całego ciągu zdarzeń i stanów⁶⁶⁶.

W literaturze dotyczącej ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych przeważa pogląd, że do ustalenia prawidłowej treści pojęcia „dokonanie czynności cywilnoprawnej” niezbędne jest odwołanie się do regulacji cywilnoprawnych⁶⁶⁷. Nie można stosować jednego uniwersalnego wzorca wyznaczając moment dokonania czynności cywilnoprawnej, ale w każdym przypadku ów moment trzeba ustalać indywidualnie, biorąc pod uwagę *essentialia negotii* czynności cywilnoprawnej będącej przedmiotem opodatkowania⁶⁶⁸.

Wychodząc z zasad normujących ważność umów cywilnoprawnych wyznaczyć można dwa ogólne momenty pozwalające uznać czynność za dokonaną: chwila złożenia oświadczenia woli (lub oświadczeń woli) albo chwila spełnienia wszystkich warunków lub zrealizowania wszystkich elementów niezbędnych do jej skuteczności⁶⁶⁹. Przyjmując pierwszy moment, z dokonaniem czynności cywilnoprawnej mamy do czynienia bez względu na okoliczność, czy skutki prawne tej czynności następują już z chwilą złożenia oświadczenia woli, czy też mają nastąpić dopiero później⁶⁷⁰. Przyjmując drugi moment, czynność cywilnoprawną można uznać za dokonaną (i podlegającą obowiązkowi podatkowemu) dopiero, gdy zrealizują się wszystkie elementy stanu faktycznego odpowiadającego danej czynności prawnej⁶⁷¹.

⁶⁶⁴ Por. K.Radzikowski, *Skutki wadliwości czynności cywilnoprawnej w świetle ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*. RPEiS, 2008, zeszyt 1, s.134.

⁶⁶⁵ Por. wyrok NSA z dnia 31 stycznia 1994r., SA/Po 3228/93, POP 1998, nr 5, s.205.

⁶⁶⁶ Wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2016 r., II FSK 1209/14, LEX nr 2049813

⁶⁶⁷ Por. H.Litwińczyk, *Podatek od czynności...*,s.219.

⁶⁶⁸ J.Zdanowicz, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Opłata skarbową*, Warszawa 2004, s.53.

⁶⁶⁹ Szerzej: A.Waluga, *Komentarz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2007, s.159 i nastp.

⁶⁷⁰ Por. wyrok WSA w Bydgoszczy 16 grudnia 2015r., I SA/Bd 961/15, Legalis nr 1400639.

⁶⁷¹ Por. A.Waluga, *Komentarz...*, s.161; Z.Ofiarski, *Komentarz do ustawy o podatku od czynności*

Analiza przepisów u.p.c.c. pozwala przyjąć założenie, zgodnie z którym czynność cywilnoprawna jest dokonana z chwilą zawarcia umowy⁶⁷².

Za powyższą tezę przemawia obowiązująca w polskim prawie cywilnym koncepcja czynności konsensualnych, zgodnie z którą czynność prawna, co do zasady, dochodzi do skutku już z chwilą złożenia oświadczenia woli - więc z tą chwilą (jako chwilą dokonania czynności prawnej) powstanie obowiązek podatkowy⁶⁷³. Uwzględnić jednak należy, że niejednokrotnie, by skutecznie dokonać danej czynności, rozumianej jako określony stan faktyczny, niezbędne jest zrealizowanie wszystkich elementów tego stanu⁶⁷⁴. W sytuacji więc, gdy dla oświadczenia woli wymagana jest np. forma szczególna, to do skutecznego dokonania czynności cywilnoprawnej dojdzie dopiero, gdy ta szczególna forma zostanie dochowana⁶⁷⁵. Inaczej, czynność prawna jest dotknięta nieważnością bezwzględną i nie wywiera zamierzonych skutków w sferze prawa podatkowego⁶⁷⁶.

Wyrażona zasada odnosi się także do umów zobowiązujących do przeniesienia własności rzeczy oznaczonych co do gatunku lub rzeczy przyszłych. Wprawdzie wydanie rzeczy jest niezbędną przesłanką powstania skutku rozporządzającego umowy (przeniesienia własności rzeczy na nabywcę), jednak wydanie to jest elementem istniejącym poza stanem faktycznym tworzącym umowę (*vide* art.155 § 2 k.c.).

Wyjątkowo, gdy chodzi o czynności realne (wśród opodatkowanych czynności cywilnoprawnych jest to jedynie umowa depozytu nieprawidłowego), do dokonania czynności potrzebne jest wydanie rzeczy drugiej stronie. W tym zatem wypadku momentem powstania obowiązku podatkowego będzie dopiero moment wydania rzeczy⁶⁷⁷.

Z tytułu dokonania czynności cywilnoprawnej następują skutki prawne tej czynności już z chwilą złożenia oświadczenia woli, lub też mogą nastąpić dopiero później. Ta druga sytuacja ma miejsce m.in. wówczas, gdy strony uzależniły powstanie

cywilnoprawnych, Warszawa 2009, s.317, A.Mariański, D.Strzelec, *Ustawa o podatku od czynności ...*, s.147.

⁶⁷² Por. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 31 marca 2010r., III SA/Po 742/09, Legalis nr 252274.

⁶⁷³ Por. M.Gargul, W.Oleś, *Komentarz. Podatek od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2013, s.147.

⁶⁷⁴ Por. wyroki: NSA z dnia 13 lipca 2011r., II FSK 413/10, Legalis nr 825627; WSA w Białymstoku z dnia 23 grudnia 2013r., I SA/Bk 496/13, Legalis nr 793615. Zob. również D.Strzelec, *Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych*, Warszawa 2015, s.246.

⁶⁷⁵ Por. wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2016r., II FSK 1209/14, ONSAiWSA 2017/6/108.

⁶⁷⁶ Por. uchwała SN z dnia 25 czerwca 2008r., III CZP 53/08, OSNC 2009/7-8/98; wyrok WSA w Gorzowie Wlkp., z dnia 25 czerwca 2014r., I SA/Go 238/14, Legalis nr 1059302.

⁶⁷⁷ Por. S.Bogucki, A.Dumas, W.Stachurski, K.Winiarski, *Podatek...*, s.166.

skutku prawnego czynności od zdarzenia przyszłego i niepewnego (tzn. warunku zawieszającego – *vide* art.89 kc.) lub od nadejścia oznaczonego terminu (tzn. terminu początkowego) ⁶⁷⁸.

Obowiązek podatkowy powstanie zatem nie dopiero z momentem ziszczenia się warunku (który teoretycznie może się w ogóle nie ziścić) lub nadejścia terminu, lecz już z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej ⁶⁷⁹. Jest to zasadne ponieważ stan faktyczny czynności cywilnoprawnej nie obejmuje zdarzenia, od którego uzależnione jest jedynie powstanie skutku dokonanej już czynności.

Dokonanie czynności cywilnoprawnej następuje bez względu na okoliczność, czy skutek prawny tej czynności nastąpi z chwilą złożenia oświadczenia woli, czy dopiero, gdy ziści się warunek lub nadejdzie początkowy termin ⁶⁸⁰. Jednak, jeżeli warunek zawieszający się nie spełni, podatnik który uregulował podatek nabywa roszczenie o zwrotu uiszczanego podatku – stosownie do art.11 ust.1 pkt 2 u.p.c.c. ⁶⁸¹.

Jak wskazano na wstępie, pozostałe przepisy art.3 ust.1 u.p.c.c. tj pkt 2-4 stanowią wyjątki od zasady powiązania momentu powstania obowiązku z momentem dokonania czynności podlegające opodatkowaniu. W przepisie art.3 ust.1 pkt 2 u.p.c.c. unormowano, że obowiązek podatkowy z tytułu podwyższenia kapitału spółki mającej osobowość prawną powstaje z chwilą podjęcia uchwały. Moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu podwyższenia kapitału spółki w dacie powzięcia uchwały w tym zakresie nie budzi wątpliwości w literaturze i orzecznictwie ⁶⁸².

Zakres zastosowania przepisu dotyczy jedynie spółek mających osobowość prawną tj. spółek kapitałowych prawa handlowego: spółki z ograniczoną odpowiedzialności (spółki z o.o.) i spółki akcyjnej. Obowiązek podatkowy z tytułu podwyższenia kapitału powstanie niezależnie od sposobu, w jaki podwyższenie nastąpi, tj. bez względu czy nastąpiło na podstawie dotychczasowych postanowień umownych, czy niezbędna była uprzednia zmiana w umowie spółki ⁶⁸³.

Kwestie podwyższenia kapitałów w spółkach prawa handlowego regulują art.257 i art.262 § 4 oraz art.431 i art.441 § 4 ustawy z dnia 15 września 2000r. Kodeks

⁶⁷⁸ Zob. J.Zawadzka, *Warunek w prawie cywilnym*, Warszawa 2012; B.Swaczyna, *Warunkowe czynności prawne*, Warszawa 2012.

⁶⁷⁹ Por. H.Litwińczyk, *Podatek od czynności...*,s.220.

⁶⁸⁰ Por. M.Goettel, A.Goettel, *Podatek...*, s.183.

⁶⁸¹ Por. S.Bogucki, A.Dumas, W.Stachurski, K.Winiarski, *Podatek...*,s.167.

⁶⁸² Por. M.Goettel, A.Goettel, *Podatek...*, s.188. Zob. wyrok NSA z dnia 14 czerwca 2011r., III SA/Wa 2970/10, Legalis nr 345201.

⁶⁸³ Por. wyroki: NSA z dnia 2 sierpnia 2013r., II FSK 2365/11, Legalis nr 737523; NSA z dnia 17 października 2008r., I FSK 997/07, Legalis nr 115469.

spółek handlowych⁶⁸⁴. Przepisy te stanowią, że podwyższenie kapitału w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością i w spółce akcyjnej wymaga podjęcia stosownych uchwał o podwyższeniu kapitału oraz ich rejestracji w rejestrze przedsiębiorców. Z uwagi jednak, że u.p.c.c. stanowi jedynie o podjęciu uchwały bez odwołania się do przepisów k.s.h., to uznać należy, że brak następczych czynności polegających na niezbędnej rejestracji podwyższenia i wpisie do rejestru przedsiębiorców nie ma wpływu na obowiązek podatkowy z tytułu podwyższenia kapitału⁶⁸⁵.

Zgodnie z art.3 ust.1 pkt 2a u.p.c.c., obowiązek podatkowy z tytułu ustanowienia hipoteki umownej powstaje alternatywnie: z chwilą złożenia oświadczenia o ustanowieniu hipoteki lub zawarcia umowy ustanowienia hipoteki⁶⁸⁶. Wskazane oświadczenie lub umowa o ustanowieniu hipoteki nie są zgodnie z art.67 ustawy z dnia 6 lipca 1982r. o księgach wieczystych i hipotece⁶⁸⁷ czynnościami wystarczającymi do ustanowienia hipoteki umownej, gdyż hipoteka ta powstaje w istocie dopiero z chwilą wpisu do księgi wieczystej, który ma charakter konstytutywny. Bez tego wpisu hipoteka nie powstanie⁶⁸⁸. Pomimo to ustawodawca uznał, że nie konstytutywny wpis, lecz już sama poprzedzająca go czynność prawna rodzi obowiązek podatkowy⁶⁸⁹. Przepis art.3 ust.1 pkt 3 u.p.c.c. stanowi, że obowiązek podatkowy dot. przedmiotów opodatkowania wskazanych w art.1 ust.1 pkt 3 u.p.c.c. tj. orzeczeń sądów, w tym również polubownych, oraz ugody, jeżeli wywołują one takie same skutki prawne, jak czynności cywilnoprawne wymienione w pkt 1 lub 2, powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia sądu, doręczenia wyroku sądu polubownego lub zawarcia ugody. W powyższym przepisie chodzi o takie orzeczenia lub ugody, które wywołują skutek równoważny z czynnościami cywilnoprawnymi wymienionymi w art.1 ust.1 pkt 1 lub 2 u.p.c.c., czyli np. umową sprzedaży, umową pożyczki, ustanowieniem hipoteki. Orzeczenia lub ugody muszą spełniać określone warunki, aby nie tylko stać się podstawą powstania obowiązku podatkowego, ale również celem wyznaczenia momentu powstania tego obowiązku.

Orzeczenie sądu cywilnego wywoła wskazane skutki wówczas, gdy stanie się prawomocne, tzn. gdy nie przysługuje od niego środek odwoławczy lub inny środek

⁶⁸⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2022r., poz.1467.

⁶⁸⁵ Por. uchwała NSA z dnia 19 listopada 2012r., II FPS 1/12, Legalis nr 636362.

⁶⁸⁶ Por. M.Gargul, W.Oleś, *Podatek od czynności...*, s.148.

⁶⁸⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2023r., poz.146.

⁶⁸⁸ M.Gargul, W.Oleś, *Podatek od czynności...*, s.148.

⁶⁸⁹ Por. H.Litwińczyk, *Podatek od czynności...*, s.226.

zaskarżenia, czyli nie można go skutecznie zaskarżyć do sądu wyższej instancji ⁶⁹⁰.

Względem wyroku sądu polubownego obowiązek podatkowy powstaje w momencie jego doręczenia, przy czym według poglądu doktryny obowiązek ten powstanie wówczas, gdy zostanie doręczony stronie, na której zgodnie z art.4 u.p.c.c. on ciąży ⁶⁹¹. Jeżeli po tej stronie będzie wielość podmiotów, to obowiązek podatkowy powstanie dopiero wówczas, gdy wyrok sądu polubownego zostanie doręczony wszystkim stronom, a konkretnie ujmując ostatniej ze stron ⁶⁹². Doręczana poszczególnym stronom ugoda zrodzi ostatecznie jeden obowiązek podatkowy w dacie doręczenia ostatniej ze stron ⁶⁹³.

W przepisie art.3 ust.2 u.p.c.c., ustawodawca odrębnie uregulował moment powstania obowiązku podatkowego w wypadku, gdy stosunek zobowiązaniowy między stronami (sprzedaży, zamiany, darowizny itp.) jest kreowany nie przez jedną, a przez dwie czynności prawne: najpierw przez zawarcie umowy zobowiązującej do przeniesienia własności, a następnie przez zawarcie umowy przenoszącej własność, stanowiącej tym samym wykonanie zobowiązania wynikającego z poprzedniej umowy ⁶⁹⁴. Sytuacja charakteryzująca się koniecznością zawarcia kolejno dwóch umów (dla osiągnięcia ostatecznego skutku prawnego, jakim będzie przeniesienie własności) może mieć swoje źródło bądź w woli stron, bądź w przepisie szczególnym (art.155 § 1 k.c.) i stanowi wyjątek od obowiązującej w polskim prawie cywilnym zasady czynności prawnej o podwójnym skutku. Identyczny mechanizm odnosi się też do przeniesienia wierzytelności (art.510 § 1 k.c.) ⁶⁹⁵.

Jeżeli niezbędne jest zawarcie dwóch umów: zobowiązującej do przeniesienia własności oraz przenoszącej własność, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą zawarcia umowy przenoszącej własność (art.3 ust.2 u.p.c.c.) ⁶⁹⁶.

⁶⁹⁰ Por. M. Gargul, W. Oleś, *Podatek od czynności...* s.149.

⁶⁹¹ Ibidem. Podobnie również A.Mariański, D.Strzelec, *Ustawa...*,s.158.

⁶⁹² Por. M. Gargul, W. Oleś, *Podatek od czynności...*, s.149. Podobnie również A.Mariański, D.Strzelec, *Ustawa...*,s.163.

⁶⁹³ Por. W.Stachurski [w:] *Podatek od czynności cywilnoprawnych...*, s.169.

⁶⁹⁴ M. Gargul, W. Oleś, *Podatek od czynności...*, s.148.

⁶⁹⁵ Por. W.Stachurski [w:] *Podatek od czynności cywilnoprawnych...*, s.168.

⁶⁹⁶ M. Gargul, W. Oleś, *Podatek od czynności...*, s.149.

2.6. Obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych od czynności nie zgłoszonej do opodatkowania

Przepis art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. zawiera rozwiązanie szczególne, przewidujące powstanie obowiązku podatkowego z chwilą powołania się przez podatnika na okoliczność dokonania czynności cywilnoprawnej, o ile 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 na fakt jej dokonania. Unormowanie swoim zakresem stosowania obejmuje wszystkie czynności cywilnoprawne stanowiące przedmiot opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, które ujęto w art.1 ust.1 u.p.c.c.

Wykładnia art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. pozwala sprecyzować cztery zasadnicze przesłanki powstania obowiązku podatkowego, które muszą wystąpić łącznie: powołanie się na czynność cywilnoprawną (niezgłoszoną uprzednio do opodatkowania) przez osobę, która była podatnikiem z tytułu dokonanej czynności cywilnoprawnej, niezłożenie deklaracji podatkowej przez podatnika, powołanie się na czynność cywilnoprawną przed organem podatkowym, które następuje po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Uwzględniając przedmiot opodatkowania – czynność cywilnoprawną, można wyartykułować jeszcze piątą przesłankę, jaką jest faktyczne dokonanie czynności cywilnoprawnej, na którą powołuje się podatnik ⁶⁹⁷.

Jest to istotny element pomimo, że obowiązek podatkowy uregulowany art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. nie jest obowiązkiem z tytułu dokonania czynności cywilnoprawnej podlegającej opodatkowaniu stosownie do art.1 ust.1 u.p.c.c., ale obowiązkiem z tytułu powołania się podatnika na fakt jej dokonania ⁶⁹⁸. Pozostaje on jednak w ścisłym związku z obowiązkiem podatkowym powstałym z tytułu dokonania czynności cywilnoprawnej ⁶⁹⁹. Uznać więc należy, że obowiązek podatkowy z art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. nie powstanie względem czynności prawnej nieważnej bezwzględnie, np. dokonanej dla pozorów według art.83 § 1 k.c. ⁷⁰⁰.

⁶⁹⁷ Wyroki : NSA z dnia 1 grudnia 2017r., II FSK 3022/15, LEX nr 2424162; NSA z dnia 15 maja 2015r., II FSK 1418/12, Legalis nr 1042556; NSA z dnia 1 grudnia 2017 r., II FSK 3022/15, LEX nr 2424162.

⁶⁹⁸ Por. H.Litwińczyk, *Podatek od czynności...*, s.227.

⁶⁹⁹ Por. wyroki NSA z dnia 14 lipca 2011r., II FSK 413/10, Legalis nr 825627, oraz z dnia 4 listopada 2011r., II FSK 836/10, Legalis nr 399838.

⁷⁰⁰ Zob. szerzej K.Radzikowski, *Skutki wadliwości czynności cywilnoprawnej w świetle ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, RPEiS 2008, z.1, s.138 i nastp.; również P.Skalimowski, *Podatkowe*

Powyższa teza znajduje swoje potwierdzenie w piśmiennictwie, gdzie przyjmuje się, iż obowiązek, o którym mowa w art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. nie istnieje bez obowiązku powstałego wcześniej, w związku z dokonaniem czynności cywilnoprawnej podlegającej opodatkowaniu, której nie zgłoszono (niezadeklarowano) do opodatkowania⁷⁰¹. Czynność cywilnoprawna jest elementem podatkowego stanu faktycznego i podlega ocenie pod względem treści i rzeczywistego dokonania. Stąd, ilekroć powstaje wątpliwość co do tego, czy czynność prawna, na którą powołał się podatnik, rzeczywiście została dokonana (czy oświadczenie podatnika jest zgodne z prawdą), organ podatkowy może przeprowadzić postępowanie dowodowe wyjaśniające tę kwestię⁷⁰². Organy podatkowe nie mają obowiązku podważać oświadczenia podatnika, który powołując się na fakt dokonania czynności, stwierdza równocześnie, że czynność rzeczywiście została dokonana. Konieczność potwierdzenia faktu dokonania czynności dokumentem dotyczy np. umowy pożyczki w sytuacji, gdy jej wartość przekracza wartość tysiąc złotych (art.720 § 2 k.c.).

Istotne jest również ustalenie, w istocie jaka czynność cywilnoprawna, na którą powołuje się podatnik została dokonana. Obowiązek podatkowy nie dotyczy bowiem „powołania się” na czynność cywilnoprawną wskazaną z nazwy, ale czynności, która konkretnie wystąpiła⁷⁰³. Jest to niezbędne z uwagi na konieczność zastosowania właściwej stawki podatku spośród określonych w art.7 ust.1 i 3 u.p.c.c. Stawka, o której mowa w ust.5 tego przepisu, ma zastosowanie względem jedynie wymienionych w nim trzech umów i pod warunkiem spełnienia innych wskazanych przesłanek.

W orzecznictwie występuje pogląd, że zdarzeniem mającym wpływ na powstanie obowiązku podatkowego jest powołanie się na czynność prawną, a nie samo zawarcie określonej przepisem umowy⁷⁰⁴. Uwzględnić należy jednak, że art.1 ust.1 u.p.c.c. przedmiotami opodatkowania określa wyłącznie wymienione czynności cywilnoprawne, a nie czynność faktyczną powołania.

Ustalenie zatem, że czynność cywilnoprawna, na którą się powołano nie została skutecznie dokonana, wyklucza powstanie obowiązku podatkowego zarówno stosownie do art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c. jak i art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c. Jeżeli bowiem czynności prawnej w istocie nie było, gdyż jej skutecznie prawnie niedokonano, to nie powstaje

skutki nieważności czynności prawnej, TRP 2011, s.46 i nastp.

⁷⁰¹ W.Stachurski [w:] *Podatek od czynności cywilnoprawnych...*, s.171.

⁷⁰² Wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2017 r., II FSK 3022/15, LEX nr 2424162.

⁷⁰³ Wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2016 r., II FSK 1550/14, LEX nr 2063703.

⁷⁰⁴ Por wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 listopada 2019r., I SA/GI 256/19, LEX nr 2761448.

obowiązek podatkowy stosownie do art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c.⁷⁰⁵. Wówczas na podatniku nie ciążył obowiązek z art.10 ust.1 lub 1a u.p.c.c. złożenia deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych, a tym samym niezrealizowana jest przesłanka warunkująca powstanie obowiązku podatkowego z art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c.⁷⁰⁶.

Pierwszą przesłanką wymagającą analizy jest powołanie się podatnika na okoliczność dokonania czynności. Jest to element podatkowego stanu faktycznego, który staje się w miejsce czynności cywilnoprawnej podstawą powstania obowiązku podatkowego, a chwila powołania się wyznacza moment powstania obowiązku podatkowego z art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c.⁷⁰⁷. Zachowanie się podatnika określone jako „powołanie się” nie posiada definicji ustawowej. W orzecznictwie przez „powołanie się” rozumie się wskazanie, odwołanie się do czegoś w celu wskazania zasadności własnego stanowiska, tezy⁷⁰⁸. Podatnik „powołując się” na czynność nie czyni tego *in abstracto*, w oderwaniu od towarzyszących okoliczności. Tej czynności towarzyszy zwykle w toku sprawy określony punkt odniesienia, którego celem jest coś wykazać, coś udowodnić⁷⁰⁹. Cechą zachowania, które można uznać za „powołanie się” jest świadome działanie osoby powołującej się na określoną czynność cywilnoprawną w celu wykazania czegoś przed organem podatkowym⁷¹⁰. Z orzecznictwa sądowego wynika, że określenie „powołanie się” posiada szerokie rozumienie. Jest ono definiowane jako „wszelkie działania podatnika prowadzące do ujawnienia czynności cywilnoprawnej, niezależnie od ich charakteru oraz formy, w jakiej są podejmowane”⁷¹¹. Przy ocenie zachowania się podatnika kwalifikującego się jako „powołania się” istotne są też moment realizacji tego zachowania, oraz czy oświadczenie podatnika składane jest na żądanie organów podatkowych czy nie.

⁷⁰⁵ Zob. wyrok NSA z dnia 29 listopada 2016r., II FSK 3228/14, Legalis nr 1559896, w którym Sąd orzekł, że wystąpienie sankcji nieważności bezwzględnej oznacza, że czynność prawna była nieważna z mocą wsteczną, czyli od chwili jej zawarcia. W konsekwencji, nie mogła wywołać jakichkolwiek skutków prawnych w zakresie prawa cywilnego, jak i w sferze prawa podatkowego, czyli powstania zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych.

⁷⁰⁶ Por. W.Stachurski [w:] *Podatek od czynności cywilnoprawnych...*, s.171.

⁷⁰⁷ Por. H.Litwińczyk, *Podatek od czynności...*, s.227.

⁷⁰⁸ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 września 2014r., I SA/Gl 142/14, Legalis nr 1059139; podobnie wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2014r., I FSK 1859/12, Legalis nr 1059139 i przywołane tam wyroki: NSA z dnia 19 lutego 2014r., II FSK 660/12, Legalis nr 788007; NSA z dnia 19 lutego 2014r., II FSK 659/12, Legalis nr 788005; NSA z dnia 19 lutego 2014r., II FSK 663/12, Legalis nr 788008; NSA z dnia 13 lipca 2011r., II FSK 413/10, Legalis nr 825627; NSA z dnia 26 marca 2014r., II FSK 963/12, Legalis nr 908546; NSA z dnia 21 maja 2013r., II FSK 1875/11, Legalis nr 1926345.

⁷⁰⁹ Por. wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2017r., II FSK 4086/14, LEX nr 2220622.

⁷¹⁰ Por. wyroki: NSA z dnia 27 maja 2013r., II FSK 1874/12, Legalis nr 1070914; NSA z dnia 1 grudnia 2017r., II FSK 3022/15, LEX nr 2424162.

⁷¹¹ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 lutego 2013r., III SA/Po 1078/12, Legalis nr 780310.

W orzecznictwie przyjęto, powołaniem się w rozumieniu art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. są również wyjaśnienia złożone przez podatnika w toku kontroli podatkowej wskazujące na dokonanie czynności cywilnoprawnej⁷¹². Jednakże, gdy wyjaśnienie takie zostało złożone na wyraźne żądanie organu, staje się tylko stwierdzeniem, że to czynność cywilnoprawna miała miejsce⁷¹³.

Osobą, która dokonuje „powołania się” powinien być podatnik. Realizacja tego zachowania przez świadka bądź inny podmiot, który nie jest podatnikiem, a także ujawnienie czynności przez sam organ wyklucza uznanie zachowania za „powołanie się”⁷¹⁴. Za taką interpretacją przemawia treść art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. Nie wyklucza to np. skutecznego złożenia przez pełnomocnika pisma, w którym jako źródło finansowania wydatków zostanie wykazana pożyczka środków pieniężnych⁷¹⁵. Czynność taka, choć dokonana przez pełnomocnika, ale ustanowionego przez podatnika, jest równoznaczna jak powołanie się podatnika na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej⁷¹⁶. Obowiązek podatkowy z tytułu powołania się podatnika powstaje niezależnie od tego, kiedy miała miejsce czynność cywilnoprawna, gdyż przepis art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. nie określa żadnych granic czasowych. Warunek czasowy jest jeden, wyznaczony przez treść unormowania: upływ 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku, czego następstwem jest zastosowanie art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z tytułu dokonanej czynności cywilnoprawnej, który wynosi 5 lat⁷¹⁷.

Jeżeli podatnik powoła się na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej przed upływem powyższego terminu i zobowiązanie podatkowe powstałe uprzednio i niezgłoszone do opodatkowania nie uległo przedawnieniu, to nie następuje skutek określany mianem powtórnego powstania obowiązku podatkowego (jego odnowienia), gdyż ten powstały uprzednio obowiązek istnieje, nie wygasł, a nastro istnieje powstałe wówczas zobowiązanie podatkowe, którego termin płatności z art.10 ust.1 u.p.c.c. upłynął, ale nie uległ jeszcze przedawnieniu⁷¹⁸.

Analizowany element hipotezy przepisu art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. jest tożsamy z elementem hipotezy przepisu art.70 § 1 o.p. określającym termin przedawnienia

⁷¹² Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 czerwca 2013r., I SA/Gd 494/13, Legalis nr 685834.

⁷¹³ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 17 września 2009r., I SA/Ol 521/09, LEX nr 527966.

⁷¹⁴ Wyrok WSA w Kielcach z dnia 5 maja 2011r., I SA/Ke 216/11, Legalis nr 361798.

⁷¹⁵ Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 16 września 2016r., I SA/Łd 602/16, Legalis nr 1539898.

⁷¹⁶ Zob. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 13 listopada 2014r., I SA/Bd 911/14, Legalis nr 1117013.

⁷¹⁷ Por. A.Mariański, D.Strzelec, *Ustawa...*, s.167; H.Litwińczyk, *Podatek od czynności...*, s.228

⁷¹⁸ D.Strzelec, *Opodatkowanie przychodów...*, s.247.

zobowiązania podatkowego. To nawiązanie do podstawowej normy regulującej termin przedawnienia zobowiązań na gruncie ogólnego prawa podatkowego nie jest przypadkowy, gdyż warunkiem powstania obowiązku podatkowego z art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. jest przedawnienie zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych, które powstało w związku z dokonaniem czynności stosownie do art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c.⁷¹⁹. Niezłożenie deklaracji w terminie 5 lat oraz powołanie się w okolicznościach określonych w art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. są warunkami mającymi znaczenie w drugiej kolejności⁷²⁰.

Ustalenie, czy zobowiązanie podatkowe powstałe na gruncie art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c. uległo przedawnieniu, ma zasadnicze znaczenie dla zastosowania art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. To pierwotne zobowiązanie podatkowe istnieje przez cały okres biegu przedawnienia mającego początek biegu z końcem roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, a kres biegu z upływem 5 lat liczonych od tego początku. Istnieje również obowiązek podatkowy dotyczący czynności cywilnoprawnej niezgłoszonej do opodatkowania.

Wbrew literalnemu brzmieniu art.3 ust.1 pt 4 u.p.c.c. wraz z powołaniem się na czynność niezgłoszoną do opodatkowania nie powstaje nowy obowiązek podatkowy. Piśmiennictwo określa skutek powołania się na czynność określony w art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. jako „powtórzenie” obowiązku podatkowego⁷²¹.

W istocie obowiązek podatkowy z tytułu powołania się na czynność nie ulega odnowieniu ani powtórzeniu, a jedynie data powołania się wyznacza nowy, odrębny moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych względem czynności nie zgłoszonej do opodatkowania.

Jeżeli zobowiązanie podatkowe w podatku od czynności cywilnoprawnych powstałe w związku z czynnością niezgłoszoną do opodatkowania nie uległo przedawnieniu, to powołanie się podatnika w terminie biegu tego przedawnienia, na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej nie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w momencie z art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c., ponieważ istnieje jeszcze obowiązek i zobowiązanie podatkowe powstałe stosownie do art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c.⁷²². Zauważyć przy tym wypada, że o ile powstanie obowiązku podatkowego z art.3

⁷¹⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 lutego 2017r., III SA/Wa 152/16, LEX nr 1602807.

⁷²⁰ Por. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 listopada 2012r., III SA/Po 507/12, Legalis nr 862345.

⁷²¹ Por. W.Stachurski [w:] *Podatek od czynności cywilnoprawnych...*, s.171.

⁷²² Por. D.Strzelec, *Opodatkowanie przychodów...*, s.247, W.Stachurski [w:] *Podatek od czynności...*, s.172.

ust.1 pkt 4 u.p.c.c. jest zależne od upływu wskazanego okresu 5 lat, to sam obowiązek może powstać niezależnie od tego, w jakim czasie ma miejsce sama czynność cywilnoprawna, na którą podatnik się powołuje, gdyż nie określa tego żaden przepis.

Moment dokonania czynności cywilnoprawnej nie pozostaje jednak bez znaczenia dla jej skutków prawnych, które należy rozumieć jako fakt opodatkowania czynności oraz jego warunki i zakres, czyli sposób ustalenia podstawy opodatkowania i wysokości stawki ⁷²³. Podatnik może się powołać przed organem podatkowym zarówno na czynność cywilnoprawną, względem której przedawniło się zobowiązanie podatkowe, jak i gdy się nie przedawniło. Jednakże, art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. ma zastosowanie względem powołania się na czynność cywilnoprawną, z tytułu której zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu ⁷²⁴.

Warunek przedawnienia się zobowiązania podatkowego dał asumpt do wykreowania w piśmiennictwie określeń instytucji z art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. zaczerpniętych z dorobku interpretacyjnego dotyczącego art.6 ust.4 u.p.s.d. Używane są w literaturze określenia: „instytucja powtórzonego obowiązku podatkowego” ⁷²⁵, „odnowienie obowiązku podatkowego” ⁷²⁶, „nowacja” ⁷²⁷, „ponowne powstanie obowiązku podatkowego”, „mechanizm zastąpienia dawnego obowiązku podatkowego nowym” ⁷²⁸. Poprzedniczka ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych – ustawa o opłacie skarbowej, która w art.6 ust.3 stanowiła, że skutkiem powołania się na czynność jest bieg na nowo przedawnienia terminu do ustalenia opłaty skarbowej ⁷²⁹.

Analizując dorobek orzecznictwa w zakresie rozumienia istoty art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. zasadnym jest stwierdzenie, że nie jest to swoista reaktywacja z mocą wsteczną wcześniejszego obowiązku podatkowego, stąd chwila dokonania czynności nierozliczonej z podatku od czynności cywilnoprawnych nie ma w istocie znaczenia ⁷³⁰.

⁷²³ H.Filipczyk, *Podatek...*, s.228.

⁷²⁴ Por. A.Krukowski, A.Krukowski, G.Liszewski, P.Smoleń, *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn*, Warszawa 2011, s.139; H.Filipczyk, *Podatek...*, s.227; D.Strzelec, *Opodatkowanie...*, s.247.

⁷²⁵ Por. K.Chustecka, *Opłata skarbową a podatek od czynności cywilnoprawnych*, PPod 2000, Nr 7, s.10 i nastp.

⁷²⁶ Por. A.Mariański, D.Strzelec, *Ustawa o podatku od czynności...*, s.167.

⁷²⁷ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 lutego 2017r., III SA/Wa 152/16, Legalis nr 1602807.

⁷²⁸ Por. M.Goettel, A.Goettel, *Podatek od czynności...*, s.191.

⁷²⁹ Zgodnie z art.6 ust.3 ustawy z dnia 31 stycznia 1989r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 1989r. Nr 4 poz.23), 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.

⁷³⁰ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 kwietnia 2017r., III SA/Wa 152/16, Legalis nr 1602807.

W orzecnictwie wypracowano pogląd, że jest to raczej wygaśnięcie obowiązku podatkowego wynikającego z zawarcia umowy pożyczki (art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c.), chyba że wygaś on wcześniej wskutek przedawnienia ⁷³¹. Jeszcze inny pogląd orzecznictwa przyjmuje, że unormowanie z art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. uruchamia niewyartykułowany przez ustawodawcę mechanizm zastąpienia dawnego obowiązku podatkowego nowym, wskutek zajścia innego zdarzenia (powołania się na fakt dokonania czynności) ⁷³². Na tym właśnie polega zdaniem orzecznictwa „wyjątkowość” rozwiązania przyjętego przez ustawodawcę w art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. ⁷³³

Skutkiem powołania się jest powstanie nowego obowiązku podatkowego wynikającego z innej podstawy faktycznej niż wymieniona w art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c., względem którego biegnie też nowy termin przedawnienia ⁷³⁴. *A contratio*, jeśli jednak podatnik powołuje się przed upływem terminu przedawnienia, to jak już podniesiono, nie dochodzi do odnowienia obowiązku podatkowego (jego powtórnego powstania), gdyż obowiązek ten nadal istnieje. Istnieje również zobowiązanie podatkowe, którego termin płatności upłynął, ale ono nie uległo przedawnieniu ⁷³⁵.

W orzecnictwie występuje pogląd, że zdarzeniem, w wyniku którego powstaje obowiązek podatkowy stosownie do art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. jest powołanie się podatnika na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej, a nie samo jej dokonanie. Ponieważ nie sposób zaaprobować sytuacji, w której istniałyby dwa obowiązki podatkowe: jeden, wcześniejszy, powstały stosownie do art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c. i drugi, późniejszy, powstały stosownie do art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c., uznać należy, że w następstwie powołania się przestaje istnieć obowiązek podatkowy wynikający z dokonania czynności cywilnoprawnej, chyba że wygaś on wcześniej wskutek przedawnienia zobowiązania podatkowego ⁷³⁶.

Powyższy pogląd mimo, iż wskazuje kierunek rozstrzygnięcia dylematu bytu obowiązku podatkowego powstałego, w związku z dokonaniem czynności cywilnoprawnej, pozostaje prawidłowy pod warunkiem respektowania pierwszej części hipotezy art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. W tej hipotezie występuje przesłanka, że podatnik nie

⁷³¹ Wyroki NSA z dnia: 6 lipca 2017 r., II FSK 1684/15, Legalis nr 1636502; 7 listopada 2017r., II FSK 2737/15, LEX nr 2427670.

⁷³² Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 lutego 2017r., III SA/Wa 152/16, LEX nr 1602807.

⁷³³ Por. wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2016r., II FSK 3910/14, II FSK 3910/14.

⁷³⁴ Por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 15 marca 2015r., I SA/Ol 9/17, Legalis nr 1600496.

⁷³⁵ Por. WSA w Warszawie z dnia 15 listopada 2012r., III SA/Wa 2703/12, Legalis nr 774771.

⁷³⁶ Por. wyrok NSA z dnia 6 lipca 2017r., II FSK 1684/15, Legalis nr 1636502; wyrok NSA z dnia 5 września 2017r., II FSK 3598/15, LEX nr 2381077.

złożył organowi podatkowemu deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku, czyli w okresie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego stosownie do art.70 § 1 o.p. Po upływie okresu wskazanego w art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c., następuje skutek z art.70 § 1 o.p. – zobowiązanie podatkowe ulega przedawnieniu. Konstrukcja hipotezy art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. odnosi się jedynie do zaniechania podatnika, lecz należy ją rozumieć również w kontekście zaniechania organu podatkowego, który w terminie z art.70 § 1 o.p. winien wydać decyzję z art.21 § 3 o.p., w sytuacji nie złożenia deklaracji, o której mowa w art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c.

Powyższe przemawia za przeanalizowaniem brzmienia pierwszej części hipotezy art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. i podjęcia refleksji, czy nie byłoby bardziej prawidłowym brzmienie „z chwilą powołania się przez podatnika na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej, po przedawnieniu się zobowiązania podatkowego z tytułu tej czynności z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku”. Pozwoliłoby to uwzględnić zarówno artykułowane obecnie zaniechanie podatnika, jak i faktycznie istniejące, lecz nieuwzględnione zaniechanie organu podatkowego.

2.7 Niezłożenie deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych w terminie przedawnienia

Powstanie obowiązku podatkowego w trybie art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. wymaga zaistnienia przesłanki nie złożenia przez podatnika deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku ⁷³⁷. Spełnienie tej przesłanki wystąpi, gdy na podatniku spoczywał obowiązek złożenia tej deklaracji. Sytuacje takie określają przepisy art.10 ust.1 i ust.1a u.p.c.c. Art.10 ust.1 u.p.c.c. stanowi, że podatnicy są obowiązani, bez wezwania organu podatkowego, złożyć deklarację w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych, według ustalonego wzoru, oraz obliczyć i wpłacić podatek w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego, z wyłączeniem przypadków, gdy podatek jest pobierany przez płatnika, oraz przypadków, o których mowa w ust.1a.

Przepis ust.1a modyfikuje zasady realizacji obowiązku zgłoszenia, w ten sposób, że podatnicy mogą złożyć za dany miesiąc zbiorczą deklarację w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych, według ustalonego wzoru, oraz obliczyć i wpłacić podatek w terminie do 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, pod warunkiem że dokonali w danym miesiącu co najmniej trzech czynności cywilnoprawnych obejmujących umowę pożyczki lub umowę sprzedaży rzeczy ruchomych lub praw majątkowych, a ostatnia z tych czynności zostanie dokonana przed upływem 14 dni od dnia dokonania pierwszej z nich. Obowiązek złożenia deklaracji przez podatnika nie występuje w tych przypadkach, gdy jest on pobierany przez płatnika. Taki przypadek określony został w art.10 ust.2 u.p.c.c. Zgodnie z tym przepisem, notariusze są płatnikami podatku od czynności cywilnoprawnych dokonywanych w formie aktu notarialnego. Stosownie do art.10 ust.3a pkt 2 i 3 u.p.c.c. na płatnikach spoczywa obowiązek przekazania organowi podatkowemu deklaracji o wysokości pobranego i wpłaconego podatku oraz sporządzoną w formie papierowej albo w formie elektronicznej informacji zawierającą treść aktów notarialnych lub dane z tych aktów dotyczące czynności, o których mowa w ust.2. Wskazaną przesłankę określoną w art.3 ust.1 pt 4 u.p.c.c. polegającą na zaniechaniu podatnika w zakresie złożenia deklaracji albo zbiorczej deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych, jak każdą okoliczność skutkującą

⁷³⁷ Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18 grudnia 2014r., I SA/Sz 671/14, LEX nr 1645486.

negatywnie dla podatnika, interpretować ściśle⁷³⁸. Oznacza to, że w sytuacji złożenia przez podatnika, którejkolwiek z wymienionych deklaracji w sposób niepoprawny (np. na nieprawidłowym wzorze, z błędami) albo po terminach określonych w art.10 ust.1 lub ust.1a u.p.c.c., ale przed upływem terminu przedawnienia, nie jest zrealizowana przesłanka z art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. i brak jest podstaw do powstania obowiązku podatkowego.

W piśmiennictwie wskazuje się jeszcze jedną z okoliczności wyłączających stosowanie art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c., o której ustawa nie mówi, a mianowicie, sytuacja, gdy podatnik wprawdzie złożył deklarację, lecz nie zapłacił wykazanego podatku⁷³⁹. W orzecznictwie występują jednak również stanowiska odmienne, które wypada wyartykułować. Stanowiska te przyjmują, że przesłankę nie złożenia deklaracji dla podatku od czynności cywilnoprawnych należy rozumieć szerzej: zarówno jako niezłożenie deklaracji w terminie lub też w sposób prawidłowy. Poglądy te odwołują się do pojęcia „deklaracja złożona w sposób prawidłowy”, które jest interpretowane jako wykazanie prawidłowo ustalonej podstawy opodatkowania oraz obliczenie i zapłata podatku w prawidłowej wysokości⁷⁴⁰.

Szerszą i bardziej restrykcyjną interpretację uzasadnia się tym, iż „nie można ograniczyć się jedynie do literalnej wykładni przepisu i konieczne jest szersze spojrzenie na instytucję. Inaczej oznaczałoby to przekreślenie praktycznego znaczenia tej instytucji”⁷⁴¹. Powyższy pogląd spotyka się z polemiką autorów interpretujących art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. w sposób ścisły argumentują, że za taką wykładnią przemawia wyjątkowość przepisu oraz wynikające z niego skutki niekorzystne dla podatników⁷⁴². Zwolennicy tej interpretacji zauważają, że w sytuacji złożenia przez podatnika niepoprawnej deklaracji, organy podatkowe mają sposobność jej weryfikacji, a jedynie „przypadek zaniechania jej złożenia pozbawia je wiedzy na temat dokonanej przez podatnika czynności, a tym samym – szansy weryfikacji jego rozliczenia”⁷⁴³.

Uwzględniając powyższe stanowiska można zaproponować wypośredkowane rozwiązanie, zgodnie z którym art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. zastosowanie znajduje wówczas, gdy podatkowy stan faktyczny dotyczący czynności cywilnoprawnej, na

⁷³⁸ Por. H.Filipczyk, *Podatek od czynności...*, s.228.

⁷³⁹ Ibidem, s.229.

⁷⁴⁰ Por. M.Goettel, A.Goettel, *Podatek...*, s.192; W.Stachurski, [w:] *Podatek od czynności...*, s.172; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 22 kwietnia 2008r., I SA/Bd 72/08, Legalis nr 168146.

⁷⁴¹ A.Mariański, D.Strzelec, *Ustawa...*, s.169.

⁷⁴² H.Litwińczyk, *Podatek od czynności...*, s.228.

⁷⁴³ Ibidem.

którą podatnik się powołuje, jej rodzaj, podstawa opodatkowania ustalana zgodnie z art.6 ust.1 i 2 u.p.c.c. są różne od tych, które stanowią treść deklaracji podatkowej, którą podatnik złożył, a która ma według niego dotyczyć czynności na jaką się powołuje. Przy czym wypada zastrzec, że przepis ten „nie może mieć zastosowania w sytuacji, gdy podatnik, powołując się na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej, nie wykazuje wyższej podstawy opodatkowania, niż ta która wynika ze złożonej przez niego deklaracji”⁷⁴⁴. Przesłanka z art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. nie jest spełniona w sytuacji, gdy podatnik złożył deklarację w terminie wynikającym z art.10 ust.1 u.p.c.c., jak też gdy złożył ją po terminie, ale przed pięcioletnim terminem od dnia płatności podatku. W obu bowiem sytuacjach podatnik ujawnia organom podatkowym fakt dokonania czynności, co stwarza tym organom możliwość wyegzekwowania podatku przed upływem terminu przedawnienia⁷⁴⁵. Natomiast konsekwencje sytuacji, gdy podatnik wpłacił należny podatek a nie złożył deklaracji, określone zostały w art.21 § 3 o.p. Przepis ten stanowi bowiem, że jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, to wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego⁷⁴⁶. Złożenie deklaracji po upływie terminu przedawnienia, choć jako czynność określona w art.10 ust.1 i 1a u.p.c.c. jest bezskuteczna, lecz może być potraktowana równoznacznie z "powołaniem" się przez podatnika na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej⁷⁴⁷. Natomiast w wypadku złożenia deklaracji po wszczęciu względem podatnika postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub czynności sprawdzających, deklaracja taka nie jest uznawana za skuteczną prawnie w rozumieniu deklaracji z art.10 ust.1 i 1a u.p.c.c.c., zarówno przez organy podatkowe jak i orzecznictwo⁷⁴⁸.

⁷⁴⁴ W.Stachurski [w:], *Podatek...*, s.172

⁷⁴⁵ Por. H.Litwińczyk, *Podatek od czynności...*, s.229.

⁷⁴⁶ Por. wyroki: WSA w Warszawie z dnia 9 grudnia 2004 r., III SA/Wa 102/04, MPod 2005 nr 6, s.45; WSA w Opolu z dnia 14 listopada 2007r., I SA/Op 288/07, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

⁷⁴⁷ Tak w wyroku NSA z dnia 11 maja 2017r., II FSK 985/15, LEX nr 2315303. Odmienne zdanie w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 10 października 2013r., I SA/Gl 628/13, LEX nr 1383779.

⁷⁴⁸ Por. wyroki : NSA z dnia 25 stycznia 2017r., II FSK 4068/14, Legalis nr 1578582; NSA z dnia 12 lipca 2017r., II FSK 3069/15, Legalis nr 1636501; NSA z dnia 7 lutego 2018r., II FSK 165/16, Legalis nr 1741475.

2.8 Powołanie się na czynność cywilnoprawną niezgłoszoną do opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych

Kolejną przesłanką zastosowania art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c jest powołanie się podatnika przed organem podatkowym na fakt dokonania tej czynności. W omawianym przepisie ustawodawca posługuje się pojęciem „powołanie”, dla którego nie ma odniesienia treściowego w prawie podatkowym. „Powołanie”, o którym mowa w art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. spełnia dwojaką funkcję: wyznacza moment powstania obowiązku podatkowego względem czynności cywilnoprawnej niezgłoszonej do opodatkowania oraz stanowi dowód w postępowaniu podatkowym, które zostaje wszczęte przez organ podatkowy wskutek ujawnienia obowiązku podatkowego.

„Powołanie się” nie jest definiowane ani we wskazanym przepisie, ani ogólnie w prawie podatkowym. Przy jego wykładni niezbędne jest więc odwołanie do rozumienia słownikowego, które określa „powołanie się” jako „wskazywanie na coś niezależnie od formy, ujawnienie”⁷⁴⁹. Inne rozumienie określa „powołanie się” jako „poinformowanie” organu o pewnym fakcie⁷⁵⁰.

Pojęcie „powołać się” jest różnie rozumiane i nie posiada jednoznacznie oznaczonej treści w języku polskim. Z reguły rozumie się „powołanie się” jako odwołanie się do kogoś, do czegoś, ewentualnie podanie kogoś jako poręczyciela, świadka lub oparcie się na czymś⁷⁵¹. Co istotne, w czynności tej nie można ustalić niewątpliwie czynnika lub podmiotu inicjującego to „powołanie”⁷⁵².

Zgodnie z definicją lingwistyczną „powoływać się” to powołać się „mówiąc, pisząc o czymś, wskazywać na coś w celu poparcia swojej racji; odwoływać się, brać za świadka, za punkt odniesienia”⁷⁵³. Orzecznictwo wskazuje z kolei, że „powołanie się” powinno być rozumiane nie jako inicjowanie czegoś, lecz wskazywanie na coś niezależnie od formy, ujawnienie”⁷⁵⁴.

Zauważa się też, że interpretując pojęcie „powołanie się” należy uwzględnić kontekst wypowiedzi celem odróżnienia od oświadczenia: „W języku polskim powołać się to: odwołać się do kogoś, do czegoś, podać kogoś jako poręczyciela, świadka, wziąć

⁷⁴⁹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 listopada 2011r., I SA/Wr 717/11, Legalis nr 825782.

⁷⁵⁰ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 czerwca 2011r., III SA/Po 127/11, LEX nr 824441

⁷⁵¹ Por. wyroki: NSA z dnia 8 kwietnia 2011r., II FSK 2104/09, LEX nr 801119; WSA w Warszawie z dnia 7 lutego 2017r., III SA/Wa 152/16, Legalis nr 1602807.

⁷⁵² Por. NSA wyrok z dnia 8 kwietnia 2011r., II FSK 2104/09, Legalis nr 364857.

⁷⁵³ B.Dunaj (red. nauk.) *Popularny słownik języka polskiego*, Warszawa 2000, s.511

⁷⁵⁴ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 stycznia 2016r., I SA/Gl 859/15, Legalis nr 1431550.

coś na świadectwo, oprzeć się na czymś. Natomiast oświadczenie to „wypowiedź będąca wyrazem czyichś przekonań, poglądów, stwierdzenie czegoś; pismo zawierające taką wypowiedź, stwierdzenie”⁷⁵⁵.

Zakres treściowy czynności „powołania się” jest w orzecznictwie przyjmowany szeroko. Przykładowo, za takowe zachowanie uważa się wszelkie działania podatnika prowadzące do ujawnienia czynności, niezależnie od ich charakteru oraz formy, w jakiej są podejmowane⁷⁵⁶. Do zrealizowania przesłanki "powołania się przed organem podatkowym" wystarczające jest również złożenie deklaracji i zapłata podatku albo tylko złożenie oświadczenia o sfinansowaniu zakupu z pożyczki⁷⁵⁷. Każde z wymienionych zachowań spełnić może warunek „wskazywania przez podatnika na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej”⁷⁵⁸.

„Powołanie się” nie stanowi czynności abstrakcyjnej, oderwanej od towarzyszących jej okoliczności, nie jest dokonywaną przez podatnika „dla samego siebie”⁷⁵⁹. Zawsze istnieje określony punkt odniesienia mający swoje implikacje w osobistej sytuacji podatnika o charakterze prawno-podatkowym. Pozostaje relacji do konkretnej sytuacji, w której podatnik chce wykazać swoje racje, coś udowodnić⁷⁶⁰. Jest to więc czynność celowa, której istotą jest wykazanie przed organem, że w obrocie prawnym wystąpiła czynność cywilnoprawna, chociaż podatnik nie zgłosił jej w deklaracji.

„Powołanie się” podatnika wymaga świadomego działania, niezależnie od okoliczności oraz podmiotu inicjującego, jak również intencji składającego to oświadczenie. I choć z reguły występuje w sytuacji działania podatnika ukierunkowanego na uzyskanie korzystnego dlań rezultatu, to jako działanie samodzielne i świadome spełnia warunki uznania oświadczenia za „powołanie się”⁷⁶¹.

Aby „powołanie się” skutkowało powstaniem obowiązku podatkowego musi pochodzić od podatnika tj. podmiotu określonego w art.4 u.p.c.c., który w niezgłoszonej umowie cywilnoprawnej występuje jako jej strona⁷⁶². Jeżeli przepis określa jako obciążony obowiązkiem podatkowym więcej niż jeden podmiot, skutek z tytułu

⁷⁵⁵ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 17 września 2009r., I SA/OI 520/09, Legalis nr 214738.

⁷⁵⁶ Tak w wyroku WSA w Łodzi z dnia 27 sierpnia 2014r., I SA/Łd 632/14, Legalis nr 1152081.

⁷⁵⁷ Por. wyrok NSA z dnia 30 listopada 2017r., II FSK 3181/15, Legalis nr 1700271.

⁷⁵⁸ Por. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 lipca 2015r., III SA/Po 184/15, Legalis nr 1351033.

⁷⁵⁹ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 15 marca 2017r., I SA/OI 9/17, Legalis nr 1600496.

⁷⁶⁰ Wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2016r., II FSK 862/14, Legalis nr 1470261.

⁷⁶¹ Por. wyroki: WSA w Gdańsku z dnia 27 stycznia 2015r., I SA/Gd 1580/14, Legalis nr 1196806; NSA z dnia 25 czerwca 2014r., II FSK 1859/12, Legalis nr 1043203.

⁷⁶² Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 lutego 2017r., III SA/Wa 152/16, Legalis nr 1602807.

powołania się powstaje „tylko wobec podatnika, który powołał się na daną czynność”⁷⁶³. Skutków wynikającego z art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. nie wywoła oświadczenie o dokonanej czynności przez inny podmiot np. świadka czy drugiej strony umowy⁷⁶⁴. Nie ma natomiast przeszkód do uznania za skuteczne względem podatnika powołanie się na czynność cywilnoprawną w jego imieniu przez ustanowionego pełnomocnika⁷⁶⁵. Warunkiem uznania czynności pełnomocnika za skuteczną jest właściwe jego umocowanie pozwalające na występowanie w określonym postępowaniu. Wykładnia językowa „powołania się” nie uzasadnia przyjęcia tezy, iż immanentną cechą powołania się jest brak udziału jakiegokolwiek innego podmiotu niż powołujący się⁷⁶⁶. Przyjęcie takiej interpretacji „powołania się” oznaczałoby dopuszczenie sytuacji, iż „powołanie” występowałoby również, gdy to inny podmiot niż podatnik, a nawet organ podatkowy wskazałby fakt dokonania czynności a podatnik tę czynność potwierdził. Taką możliwość dopuszczono w orzecznictwie modyfikując wypracowane rozumienie „powołania się” z określenia jako inicjowanie czegoś, na wskazywanie na coś niezależnie od formy, ujawnienie⁷⁶⁷.

Czynność powołania się musi być dokonana przed organem podatkowym. Ustawa nie precyzuje, czy przez organ podatkowy należy rozumieć wyłącznie organ właściwy rzeczowo w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych określony jest w art.13a u.p.c.c., czy też pojęcie to obejmuje inne organy podatkowe, w szczególności ujęte w szerokim katalogu tych organów ujętym w ramy przepisu art.13 o.p.

W ujęciu art.13a u.p.c.c. organem podatkowym właściwym rzeczowo w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych jest to naczelnik urzędu skarbowego. Jest to jednak przepis, który jedynie określa właściwość rzeczową stosownie do dyrektywy z art.16 o.p., a nie przepis określający pojęcie organu podatkowego dla potrzeb u.p.c.c. Przepisem określającym ogólne pojęcie organu podatkowego jest wspomniany art.13 o.p. W tym przepisie pojęcie „organ podatkowy” unormowane jest szeroko, obejmując nie tylko naczelnika urzędu skarbowego⁷⁶⁸.

⁷⁶³ H.Litwińczyk, *Podatek od czynności...*, s.229

⁷⁶⁴ Por. wyrok TK z dnia 19 czerwca 2012r., P 41/10, Dz.U. z 2012r., poz.725, s.19; wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 2015r., II FSK 573/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

⁷⁶⁵ Por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 13 listopada 2014r., I SA/Bd 912/14, Legalis nr 1117012, oraz utrzymujący go wyrok NSA z dnia 30 marca 2017r., II FSK 686/15, LEX nr 2270402.

⁷⁶⁶ H.Litwińczyk, *Podatek od czynności...*, s.229.

⁷⁶⁷ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 listopada 2011r., I SA/Wr 717/11, LEX nr 825782

⁷⁶⁸ Organami podatkowymi pierwszej instancji zgodnie z art.13 § 1 pkt 1 o.p. są nie tylko naczelnik urzędu skarbowego, lecz również naczelnik urzędu celno-skarbowego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa. Ponadto występują organy odwoławcze: Dyrektor Izby

W literaturze występuje pogląd, że pojęcie organu podatkowego użyte w art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. definiować należy stosownie do treści art.13 o.p., a nie zgodnie z art.13a u.p.c.c. Za stosowaniem wymienionego art.13 o.p. przemawia fakt, że jest on przepisem ogólnym, który zgodnie z art.2 § 1 pkt 1 o.p., tak jak inne przepisy o.p., stosuje się do podatków, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe. Argumentuje się też, że hipoteza normy prawnej wynikającej z art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. nie stawia wymogu, aby organ podatkowy, przed którym podatnik powołuje się na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej był właściwym rzeczowo, miejscowo czy instancyjnie w zakresie wymiaru i poboru podatku od czynności cywilnoprawnych. W sytuacji bowiem powołania się podatnika na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej przed niewłaściwym organem podatkowym, organ ten winien postąpić zgodnie z art.170 § 1 o.p. tj. przekazać informację o tym fakcie do organu właściwego ⁷⁶⁹. Przepis art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. nie wymienia okoliczności, w jakich powołanie się podatnika względem organu podatkowego na fakt dokonania czynności ma nastąpić, aby powstał obowiązek podatkowy z tego tytułu. Oznacza to, że skoro ustawodawca nie określa procedury podatkowej, w której powołanie się powinno nastąpić, to wystarcza powołanie się podatnika w każdej sytuacji, nawet jeżeli przed organem podatkowym, przed którym powołanie następuje nie toczy się z urzędu lub na wniosek żadne postępowanie dotyczące podatnika. Powołanie może nastąpić przed organem podatkowym w toku prowadzonych w dowolnej sprawie dotyczącej podatnika: czynności sprawdzających, postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej ⁷⁷⁰. W piśmiennictwie dotyczącym problematyki dowodów w postępowaniu podatkowym wskazuje się, że strona może być istotnym źródłem informacji w toku postępowania podatkowego lub kontrolnego lub czynności sprawdzających, składając oświadczenia, wyjaśnienia lub zeznania ⁷⁷¹. Nie wyróżnia się natomiast pojęcia „powołanie się”, co wskazuje na wyjątkowość tego pojęcia w prawie podatkowym. Okoliczności w jakich podatnik powołuje się na czynność są rozumiane szeroko. Według poglądów wyrażonych w orzecznictwie, może mieć to miejsce zarówno w sytuacji, gdy podatnik wskazuje na czynność z własnej inicjatywy, jak też,

Administracji Skarbowej i Samorządowe Kolegium Odwoławcze. Szczególne uprawnienia organu podatkowego posiadają ponadto Szef Krajowej Administracji Skarbowej i Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej oraz Minister Finansów.

⁷⁶⁹ Por. H.Litwińczyk, *Podatek od czynności...*, s.229; W.Stachurski [w:], *Podatek...*, s.173.

⁷⁷⁰ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 lutego 2017r., III SA/Wa 152/16, LEX nr 1602807.

⁷⁷¹ Por. D.Strzelec, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013r., s.156.

gdy czyni to w odpowiedzi na pytania czy udzielając wyjaśnień na żądanie organu ⁷⁷². „Zachowanie o znamionach „powołania się” występuje zarówno wtedy, gdy podatnik wskazuje na „okoliczności wyjaśnione z inicjatywy organu podatkowego” ⁷⁷³, jak i w sytuacji, gdy u podatnika występował „brak rozeznania o negatywnych skutkach określonego działania, o których jednostka mogła i powinna była wiedzieć” ⁷⁷⁴.

Treść art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. nie daje podstaw do przyjęcia, że powołanie się podatnika należy ograniczyć jedynie do zachowania się podatnika podjętego z własnej inicjatywy ⁷⁷⁵. Wskazaną interpretację „powołania się” trzeba uznać nie tylko za wykraczającą poza słownikowe rozumienie „powołania się”, ale wręcz za modyfikację treści art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. w zakresie tej przesłanki. Wskazywanie na coś stanowi formę „oparcia się na czymś”, a to wyrażenie stanowi jeden ze sposobów objaśnienia w języku polskim wyrażenia „posługiwać się” ⁷⁷⁶. Rozszerzenie rozumienia „powołać się” również na wskazane zachowanie oznaczałoby dopuszczenie sytuacji, w której organ podatkowy mając wiadomość o dokonaniu czynności cywilnoprawnej niezgłoszonej do opodatkowania po uzyskaniu od podatnika potwierdzenia jej dokonania, stosowałby art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c.

Opisane wyżej rozumienie pojęcia „powołać się” uznać zatem należy za nieprawidłowe nie tylko w ujęciu słownikowym, ale też treści i celu regulacji z art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. „Powołanie się” użyte w tym przepisie należy rozumieć jako czynność wymagającą zarówno aktywności podatnika, jak i jego inicjatywy w wykazaniu przed organem, iż określona czynność, z której podatnik chce wywieźć określone skutki w przeszłości faktycznie wystąpiła ⁷⁷⁷.

W sytuacji, gdy ustawodawca nie definiuje pojęcia „powołanie” i niezbędne jest odwołanie się do słownikowego rozumienia tego pojęcia, charakter norm prawnopodatkowych oraz skutek prawny „powołania”, jakim jest powstanie obowiązku

⁷⁷² Por. wyrok NSA z dnia 13 lipca 2011r., II FSK 413/10, Legalis nr 825627.

⁷⁷³ A.Goettel, *Glosa do wyroku NSA z dnia 8 kwietnia 2011 r., II FSK 2104/09*, PPod 2012 Nr 5, s.49.

⁷⁷⁴ Wyrok TK z dnia 19 czerwca 2012r., P 41/10, s.19, Legalis.

⁷⁷⁵ Por. A.Goettel, *Zastosowanie tzw. sankcyjnej stawki w podatku od czynności cywilnoprawnych*, PPod 2012, nr. 5, s.49.

⁷⁷⁶ A.Goettel, *Zastosowanie tzw. sankcyjnej stawki...*, s.49. Por. B.Dunaj, *Słownik języka...*, s.354, gdzie pojęcie „posługiwać się” określa się mianem: „posłużyć się, wykorzystać coś jako środek, narzędzie do osiągnięcia jakiegoś celu (...), używać kogoś do realizacji jakiegoś zadania (...), wysługiwać się kimś”.

⁷⁷⁷ Za takim rozumieniem przesłanki przemawia również wypowiedź TK zawarta w uzasadnieniu wyroku z dnia 19 czerwca 2012r., P 41/10, Legalis, gdzie wskazano, iż „ponowne powstanie obowiązku podatkowego na podstawie tego przepisu zależy od podatnika”. Za D.Strzelec, *Opodatkowanie przychodów...*, s.250.

podatkowego, przemawia za restrykcyjnym, ścisłym rozumieniem tego zachowania ⁷⁷⁸.

Formy, w jakich „powołanie się” może zostać zrealizowane nie są normatywnie opisane, co dopuszcza możliwość uznania za „powołanie” różne czynności podatnika realizowane w różnych okolicznościach. Stąd każda czynność powinna być analizowana i oceniana indywidualnie, a nie szablono.

„Powołanie się” może wystąpić w formie właściwej do oświadczenia, o którym mowa w art.180 § 2 o.p. Oświadczenie stosuje się je, gdy przepis prawa nie wymaga urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia. Wówczas, organ podatkowy odbiera od strony, na jej wniosek, oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. W doktrynie zauważa się, że skutkiem złożenia przez stronę oświadczenia, o którym mowa w cytowanym przepisie, jest to, że okoliczności faktyczne lub prawne, których ono dotyczy, nie wymaga dalszych dowodów ⁷⁷⁹. Do zachowań mogących stanowić „powołanie się” (w rozumieniu art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c.) orzecznictwo zakwalifikowało również składanie wyjaśnień w toku postępowania podatkowego ⁷⁸⁰ oraz czynności sprawdzających ⁷⁸¹. Wykładnia językowa pojęcia wskazuje, że „wyjaśnienie” to tłumaczenie niezrozumiałego, usprawiedliwienie lub umotywowanie czegoś ⁷⁸².

Wyjaśnienia składane przez podatnika w toku postępowania podatkowego czy kontrolnego lub czynności sprawdzających, bez względu na formę, są przekazem informacji pomiędzy podatnikiem i organem podatkowym, „istotnym środkiem umożliwiającym komunikację organu podatkowego ze stroną” ⁷⁸³. Służą one „ustaleniu prawnie relewantnych okoliczności” i wyznaczają „zakres postępowania dowodowego”, ukierunkowują postępowanie ⁷⁸⁴, nie mogą natomiast „kształtować podstawy rozstrzygnięcia organu podatkowego, co do istoty sprawy” ⁷⁸⁵. Na wskazany charakter nie ma wpływu, czy są składane z inicjatywy podatnika, czy stanowią

⁷⁷⁸ D.Strzelec, *Opodatkowanie przychodów...*, s.249.

⁷⁷⁹ Por. Por. B.Brzeziński, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, s.810.

⁷⁸⁰ Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 czerwca 2013 r., I SA/Gd 494/13, Legalis nr 685834. Zob. również P.Czajka, *Przesłanka "powołania się" a stosowanie 20% stawki sankcyjnej na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych. Glosa do wyroku WSA z dnia 25 czerwca 2013 r., I SA/Gd 494/13*, PrzPod 2015 Nr 10, s.45-49.

⁷⁸¹ Por. wyrok NSA z dnia 11 maja 2017r., II FSK 985/15, LEX nr 2315303

⁷⁸² Por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 2 kwietnia 2009r., I SA/Wr 1327/08, LEX nr 532473.

⁷⁸³ D.Strzelec, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, s.159.

⁷⁸⁴ Por. P.Pietrasz, *Wyjaśnienia strony a przesłuchanie strony w procedurze podatkowej*, MPod nr 5 z 2005r., s.24.

⁷⁸⁵ Por. D.Strzelec, *Dowody...*, s.159.

odpowieź stosownie do oczekiwań lub żądań tego organu⁷⁸⁶.

Orzecznictwo uznaje za „powołanie się” również wyjaśnienia składane w toku czynności sprawdzających. Analizując charakter formalnoprawny czynności sprawdzających wskazać należy, że ich celem jest sprawdzenie zgodności z prawem działań podatnika⁷⁸⁷. Czynności sprawdzające dotyczą jedynie trzech okoliczności: terminowości, formalnej poprawności dokumentów oraz ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami⁷⁸⁸.

Treść art.272 o.p. wskazuje, że czynności sprawdzające prowadzone są z wyłącznej inicjatywy organu podatkowego i to ten organ ma status podmiotu czynnego, natomiast podatnik lub płatnik status podmiotu biernego – przedstawia dokumenty do weryfikacji. Podatnik nie ma zatem obowiązku przedstawiania dokumentów ponad zakres wyznaczony przez organ podatkowy. Jednakże w sytuacji złożenia przez podatnika wyjaśnień w kwestiach związanych z tymi czynnościami organ wypowiedzi te powinien utrwalić w formie protokołu, biorąc w szczególności pod uwagę formę tego dokumentu⁷⁸⁹. Wówczas to treść złożonych wyjaśnień rozstrzyga o ich kwalifikacji, jako powołania się na czynność niezgłoszoną do opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Uwzględnić w tej kwalifikacji trzeba jednak podejście prezentowane w orzecznictwie względem wykorzystywania do dnia 1 stycznia 2016r. przepisu art.272 o.p. jako podstawy objęcia czynnościami sprawdzającymi ustaleń w zakresie źródeł finansowania określonych wydatków. Do momentu wprowadzenia do art.272 o.p. szczegółowego unormowania w pkt 4⁷⁹⁰, regulacja czynności sprawdzających nie stanowiła podstawy weryfikacji spraw dotyczących tzw. nieujawnionych źródeł przychodów, a dopiero wprowadzenie tego przepisu pozwoliło na wstępne ustalanie w toku czynności sprawdzających celowości wszczynania postępowania w tej sprawie⁷⁹¹. Złożenie przed 1 stycznia 2016r. w toku tych czynności wyjaśnień dotyczących wskazania źródeł przychodów, z których został sfinansowany wydatek, polegających na wskazaniu niezgłoszonej do opodatkowania pożyczki jako

⁷⁸⁶ Por. D.Strzelec, *Dowody...*, s.159.

⁷⁸⁷ Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 marca 2007r., II SA/Wa 4029/06, LEX nr 265051.

⁷⁸⁸ Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 października 2016 r., I SA/Gd 671/16, LEX nr 2153758

⁷⁸⁹ Por. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 3 października 2008r., I SA/Bk 216/08, LEX nr 589860

⁷⁹⁰ Przepis art.272 pkt 4 wprowadzony od dnia 1 stycznia 2016r. stanowi, że celem czynności sprawdzających jest weryfikacja poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych - w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych

⁷⁹¹ Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 29 listopada 2017 r., I SA/Sz 890/17, LEX nr 2416566

źródła finansowania wydatków – nie można było uznać za powołanie się na pożyczkę. Powodem był ówczesny stan prawny, w którym nie było dopuszczalnym w ramach czynności sprawdzających weryfikowanie poniesionych przez podatnika wydatków i ich źródeł, to powołanie się w toku tych czynności na pożyczkę w ramach wyjaśnień żądanych przez organ jest oświadczeniem bez żadnego znaczenia prawnego. Zważyć należy, iż ocena ta na gruncie stosowania przepisów u.p.c.c. nie jest uwzględniana⁷⁹². Nie wszystkie czynności, w których podatnik ujawnia czynność cywilnoprawną niezgłoszoną do opodatkowania można zakwalifikować jako „powołanie się” w rozumieniu art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. W szczególności tym zachowaniem nie jest dobrowolne złożenie deklaracji po terminie przedawnienia, w której podatnik ujawnia niezgłoszoną czynność⁷⁹³. Powołanie się na czynność stanowi realizację przesłanki z art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. niezależnie od momentu wykonania tej czynności. Bez znaczenia jest, 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 5 latach, a więc gdy obowiązek podatkowy powstał na zasadach określonych w art.3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c.⁷⁹⁴. Powołanie się na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej wywołuje skutek z art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. nie tylko w sytuacji, gdy w czynności tej ujawniono po raz pierwszy informację o czynności niezgłoszonej do opodatkowania, ale również wówczas, gdy okoliczność dokonania tej czynności podnoszona była przez podatnika wcześniej, przed „powołaniem się”. W orzecznictwie wskazywane jest, że jeżeli informacja o czynności była już faktycznie wcześniej ujawniona, lecz nie były ujawnione jej wszystkie okoliczności, to faktycznym momentem „powołania się na fakt dokonania czynności” jest chwila ujawnienia wszystkich informacji o czynności, gdyż wówczas ujawnione zostały istotne postanowienia czynności cywilnoprawnych pozwalające na prawidłowe opodatkowanie⁷⁹⁵. Okoliczność, iż podatnik powołując się ujawnił przed organem podatkowym czynność cywilnoprawną nie oznacza, że pozbawiony jest możliwości uwolnienia od skutków tej czynności. Może on powołać się na wady swojego oświadczenia woli. Może również podważać, podobnie jak organ, istnienie pozostałych przesłanek powstania obowiązku podatkowego. Może przedstawić organowi dowody podważające dokonanie powołanej czynności

⁷⁹² Por. wyrok NSA z dnia 11 maja 2017 r., II FSK 985/15, LEX nr 2315303

⁷⁹³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 listopada 2012r., III SA/Wa 2703/12, Legalis nr 774771.

⁷⁹⁴ Wyrok NSA z dnia 25 września 2015 r., II FSK 1901/13, LEX nr 1986266.

⁷⁹⁵ Zob. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 13 listopada 2014r., I SA/Bd 911/14, Legalis nr 1117013.

cywilnoprawnej. Wówczas, organ podatkowy zobowiązany będzie skonfrontować z pozostałym materiałem dowodowym sprawy skuteczność uchylecia się przez podatnika od skutków prawnych oświadczenia woli lub istnienie oraz skuteczność prawną ujawnionej czynności cywilnoprawnej ⁷⁹⁶.

⁷⁹⁶ Por. wyrok NSA 1 grudnia 2017r., II FSK 3022/15, Legalis nr 1711657.

Wnioski

Art.6 u.p.s.d. i art.3 u.p.c.c. regulują w swej treści momenty powstawania obowiązku podatkowego w zakresie poszczególnych czynności nabycia wskazanych w art.1 u.p.s.d. i art.1 u.p.c.c. Sposób redakcji powyższych przepisów wskazuje, że ustawodawca dążył do skorelowania momentów powstawania obowiązku podatkowego z unormowaniami cywilnoprawnymi regulującymi moment nabycia praw majątkowych lub moment realizacji elementów czynności cywilnoprawnej.

W podatku od spadków i darowizn moment powstania obowiązku podatkowego określono odmiennie w zależności od rodzaju czynności cywilnoprawnej, na podstawie której doszło do nabycia rzeczy lub prawa majątkowego⁷⁹⁷.

W podatku od czynności cywilnoprawnych obowiązek podatkowy, co do zasady, powstaje z chwilą dokonania określonej opodatkowanej czynności cywilnoprawnej, pojęcia uchwały, a także uprawomocnienia się orzeczenia sądu, doręczenia wyroku sądu polubownego czy zawarcia ugody⁷⁹⁸.

Ustawodawca w art.6 ust.1 u.p.s.d. i w art.3 ust.1 pkt 1-3 u.p.c.c. określił momenty powstania obowiązku, które nie pozostają w spójności z unormowaniami cywilnoprawnymi. Przykładem jest powstanie obowiązku z tytułu spadku, gdzie obowiązek podatkowy powstaje z chwilą przyjęcia spadku (art.6 ust.1 pkt 1 u.p.s.d.), a prawo cywilne wyznacza moment nabycia spadku w chwili śmierci spadkodawcy (art.922 § 1, art.924, art.925 k.c.). Stąd, celem prawidłowego wyznaczenia momentu powstania obowiązku podatkowego nie wystarczy samo literalne odwołanie się do unormowań w u.p.s.d. czy u.p.c.c., lecz niezbędne jest zastosowanie regulacji cywilnoprawnych, precyzujących właściwie moment powstania tego obowiązku.

Wskazuje to, że omawiane unormowania z u.p.s.d. i u.p.c.c. nie są skonstruowane w sposób gwarantujący zupełną autonomię prawa podatkowego⁷⁹⁹. Idealnym rozwiązaniem byłoby, gdyby podatkowoprawne stany faktyczne zostały skonstruowane przy zastosowaniu pojęć o cechach swoistych prawa podatkowego, a wynikających z istoty oraz celów, jakie według ustawodawcy realizować mają normy prawa podatkowego⁸⁰⁰.

⁷⁹⁷ Por. W.Nykiel (red.) *Polskie prawo podatkowe*, s.321

⁷⁹⁸ Ibidem, s.309.

⁷⁹⁹ Zob. szerzej W.Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)* [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s.399-400.

⁸⁰⁰ E.Fojcik-Mastalska, R.Mastalski (red.), *Prawo finansowe*, s.198.

Przyjęcie powyższego rozwiązania jest jednak niemożliwe z różnych przyczyn. Przede wszystkim pełna autonomia uregulowań zawartych w u.p.s.d. i u.p.c.c. prowadziłaby do nadmiernej kazuistyki. Nadto, prawo podatkowe jako element obowiązującego porządku prawnego musi realizować zasady spójności i zupełności systemu prawa⁸⁰¹. Stąd, naturalną konsekwencją zastosowania w u.p.s.d. i u.p.c.c. instytucji cywilnoprawnych, jest konieczność ich zachowania w takim kształcie, jakie im nadaje prawo cywilne. Zasada autonomii prawa podatkowego przemawia jednak za tym, by wykorzystanie w regulacjach prawnopodatkowych instytucji i mechanizmów cywilnoprawnych pozwalało na pewną swobodę ustawodawcy podatkowego, ponieważ to względy specyfiki i potrzeb prawa podatkowego winny decydować o marginesie związania regulacjami cywilnoprawnymi⁸⁰². Art.6 ust.4 u.p.s.d. oraz art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. zawierają regulację polegającą na określeniu momentu obowiązku podatkowego dot. nabycia lub dokonanej czynności cywilnoprawnej w sposób szczególny i odrębny od zasad określonych w art.6 ust.1 u.p.s.d. i art.3 ust.1 pkt 1-3 u.p.c.c. Nie zawierają regulacji wprowadzających odrębny od przywołanych unormowań obowiązek podatkowy z tytułu sporządzenia pisma, uprawomocnienia się orzeczenia czy powołania się. Orzecznictwo w toku rozpatrywania spraw dotyczących stosowania przepisów art.6 ust.4 u.p.s.d. i art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. wskazuje na ich wadliwą redakcję, gdyż w istocie chodzi w nich właśnie o określenie momentu powstania obowiązku podatkowego, a nie o powstanie obowiązku podatkowego, wskutek uprzedniego nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych⁸⁰³.

Przepisy art.6 ust.4 u.p.s.d. i art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. nie modyfikują zasady, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą nabycia lub z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej. Ustawodawca jedynie dążąc do objęcia obowiązkiem podatkowym również nabyć lub czynności nie zgłoszonych do opodatkowania, wprowadził w obu podatkach szczególne momenty powstania obowiązku podatkowego.

Jeżeli więc nabycie lub czynność stwierdzono pismem, obowiązek podatkowy powstaje w dacie sporządzenia pisma, gdy tym pismem jest orzeczenie sądowe, za datę powstania obowiązku przyjmuje się datę jego uprawomocnienia. Uwzględniono też sytuacje, gdy nabycia lub czynności nie zgłoszono do opodatkowania, ani też nie

⁸⁰¹ E.Fojcik-Mastalska, R.Mastalski (red.), *Prawo finansowe*, s.198.

⁸⁰² M.Goettel, A.Goettel [w :] *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, s.30.

⁸⁰³ Por. wyrok NSA z dnia 19 września 2017r., II FSK 2120/15, Legalis nr 2193831.

stwierdzono pismem lub orzeczeniem sądu. W tym wypadku obowiązek podatkowy powstaje w dacie powołania się podatnika na nabycie lub czynność przed organem podatkowym.

Szczególne wątpliwości interpretacyjne dot. szczególnie ostatniego przypadku tj. powołania się przed organem. Pojęcie „powołania” nie występuje w prawie podatkowym, nie ma zatem możliwości dokonywania analogicznych porównań. Przesłanka „powołania się” nie została ujęta jako tytuł opodatkowania (*vide* art.1 u.p.s.d. oraz w art.1 u.p.c.c.), jak też nie została też normatywnie opisana. Jej treść określają jedynie poglądy doktryny, orzecznictwo sądowe i interpretacje organów podatkowych stosujących prawo. Prawidłowa interpretacja tej przesłanki jest więc źródłem problemów interpretacyjnych. Pomimo już wieloletniego obowiązywania przepisów, które weszły w życie z początkiem 2007 r., pojęcie „powołania się” nie doczekało się jednej spójnej interpretacji. O ile w zakresie poszczególnych rodzajów nabyć zdefiniowanych w prawie cywilnym, można w oparciu o instytucje i pojęcia cywilnoprawne ustalić precyzyjnie moment powstania obowiązku podatkowego w przypadkach określonych w art.6 ust.1 u.p.s.d. i art.3 ust.1 pkt 1-3 u.p.c.c., to jest to trudne w zakresie niezdefiniowanej czynności „powołania się podatnika” przewidzianej w art.6 ust.4 u.p.s.d. i art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. Unormowania art.6 ust.4 u.p.s.d. oraz art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. pomimo podobieństwa regulacji zawierają istotną różnicę odnoszącą się do warunków zastosowania. Treść art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. wskazuje, że przepis ten znajduje zastosowanie wówczas, gdy podatnik nie złożył deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku. Podatek od czynności cywilnoprawnych w świetle regulacji z art.10 ust.1 u.p.c.c. powstaje w trybie określonym w art.21 § 1 pkt 1 i § 3 o.p. Obowiązek podatkowy powstaje zatem z mocy prawa, na podatniku spoczywa obowiązek złożenia deklaracji, a podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Termin określony w art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. odpowiada przepisowi art.70 § 1 o.p. Stanowi on, że zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Oznacza to, że przepis art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. w sytuacji, gdy podatnik nie złożył deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych w terminie pięciu lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku, ma zastosowanie do wyłącznie

przedawnionych zobowiązań podatkowych⁸⁰⁴.

Art.6 ust.4 u.p.s.d. nie zawiera takiego warunku. W literaturze zauważa się, że gramatyczna wykładnia art.6 ust.4 u.p.s.d. wskazuje, że przepis ten może mieć zastosowanie również do nieprzedawnionych zobowiązań podatkowych⁸⁰⁵.

Pogląd odwołuje się do trybu powstawania zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn, który unormowany jest w art.21 § 1 pkt 2 o.p. tj. zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia podatkowi decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania⁸⁰⁶. Dopóki więc nie zostanie wydana i doręczona wskazana decyzja, nie ma zobowiązania podatkowego, które podlegałoby przedawnieniu. Jednocześnie należy wypowiedź uzupełnić o wyjaśnienie, że w podatku od spadków i darowizn nie występuje wygaśnięcie obowiązku podatkowego. Jeżeli obowiązek ten powstanie np. z tytułu darowizny to istnieje, nie wygasa, nie przedawnia się. Przedawnia się jedynie prawo do doręczenia decyzji ustalającej ten podatek w terminie określonym w art.68 § 1 o.p., co skutkuje niepowstaniem zobowiązania podatkowego i *in fine* brakiem powinności zapłaty podatku przez podatnika.

W orzecznictwie i literaturze podnosi się, że przepis art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. wprowadza nowy obowiązek podatkowy, w szczególności z tytułu powołania się⁸⁰⁷. Pogląd ten jest problematyczny i sporny, ponieważ zachodzi tożsamość podstawy opodatkowania z tytułu „powołania się” z podstawą opodatkowania w obowiązku pierwotnym, o którym mowa w art.3 ust.1 pkt 1-3 u.p.c.c.

Podobną regulację przyjęto w art.6 ust.4 u.p.s.d., w piśmiennictwie wskazuje się, że w tym szczególnym przypadku, określonym w hipotezie wymienionego przepisu, chwila powstania obowiązku podatkowego nie musi pokrywać się ze zdarzeniem stanowiącym przedmiot opodatkowania⁸⁰⁸. Stąd darowizna pozostaje przedmiotem opodatkowania, zarówno przy zastosowaniu art.6 ust.1 pkt 1 u.p.s.d., jak i art.6 ust.4 u.p.s.d., z tą różnicą, że obowiązek podatkowy zgodnie z drugim z wymienionych przepisów powstaje dopiero, gdy wystąpi jedna z sytuacji w nim opisanych tj. sporządzenie pisma albo powołanie się.

Trudności interpretacyjne przepisu art.6 ust.4 u.p.s.d. wynikają ogólnie z faktu,

⁸⁰⁴ Por. A.Krukowski, G.Lszewski, P.Smoleń, *Komentarz do ustawy...*, s.139.

⁸⁰⁵ Ibidem.

⁸⁰⁶ Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 11 kwietnia 2012r., I SA/Łd 245/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

⁸⁰⁷ Por. wyrok TK z dnia 19 czerwca 2012r., P 41/10, s.10; H.Litwińczyk, *Podatek od czynności...*, s.227.

⁸⁰⁸ D.Strzelec, *Opodatkowanie przychodów...*, s.260.

że został on wadliwie zredagowany, w istocie bowiem chodzi tu o moment powstania obowiązku podatkowego - bo o tym jednolicie mówi art.6 ust.1-3 u.p.s.d., a nie o obowiązku podatkowym, jako takim, gdyż ten powstaje z tytułu nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych.

Rozdział 3. Sankcyjne opodatkowanie w podatku od spadków i darowizn oraz w podatku od czynności cywilnoprawnych

Wprowadzenie

W art.15 ust.4 u.p.s.d. oraz w art.7 ust.5 u.p.c.c. ustawodawca zawarł stawkę podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych w wysokości 20%. Stawka ta jest znacznie lub wielokrotnie wyższa, względem stawek tzw. podstawowych stosowanych w obu podatkach do nabyć lub czynności podlegających opodatkowaniu. Uwzględniając dodatkowo okoliczności ich stosowania sam projektodawca nadał im charakter stawek sankcyjnych⁸⁰⁹, a część piśmiennictwa wyraża pogląd, że mają „właściwie charakter represyjny”⁸¹⁰, stanowią sankcję podatkową⁸¹¹, albo stanowią „podatek sankcyjny”⁸¹² względnie stawkę sankcyjną⁸¹³.

Istotną uwagą jest fakt, że w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych argument „wielokrotności” stawki z art.7 ust.5 u.p.c.c. ma swoje uzasadnienie po porównaniu ze stawkami z art.7 ust.1 u.p.c.c. Natomiast, gdy porówna się „sankcyjną” stawkę z art.15 ust.4 u.p.s.d. ze „zwykłą” najwyższą w tym podatku określoną dla nabywców zaliczonych do III grupy podatkowej, gdzie przy kwocie wartości nabytej rzeczy lub prawa o wartości ponad 20.556 zł, stawka ta obejmuje część stałą w kwocie 2.877 zł 90 gr i dodatkowo jeszcze 20% od nadwyżki ponad 20.556 zł, to w tym przypadku „sankcyjne” opodatkowanie okazać się może niższe od „zwykłego” opodatkowania.

Zarówno w orzecznictwie jak i w piśmiennictwie przewija się aspekt motywów, które skłoniły ustawodawcę do wprowadzenia tych sankcyjnych przepisów. Wprowadzenie tych regulacji miało określony cel jak też uzasadnienie aksjologiczne, które wyjaśniają, również w aspekcie konstytucyjnym, rację bytu tak dotkliwej finansowo regulacji prawnej. Stąd też w toku procesu wykładni tych przepisów jak i poszczególnych, określonych w nich przesłanek warunkujących stosowanie, obok warstwy językowej uwzględniać należy wskazania wynikające z wykładni celowościowej, która respektuje funkcję tych przepisów oraz wykładni systemowej, która z kolei uwzględnia związek art.15 ust.4 u.p.s.d. oraz w art.7 ust.5 u.p.c.c. z innymi unormowaniami prawa podatkowego⁸¹⁴.

Ratio legis wprowadzenia stawki 20%, określonej w ww. przepisach, była

⁸⁰⁹ Zob. strony 7, 8 i 17 uzasadnienia do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz o podatku od czynności cywilnoprawnych, druk 736 z dnia 26 czerwca 2006r., Sejm Rzeczypospolitej Polskiej V kadencji, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/0/B1AC3A84A5C99F07_C125719C00369EA9/\\$file/736.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/0/B1AC3A84A5C99F07_C125719C00369EA9/$file/736.pdf)

⁸¹⁰ I.Krawczyk [w:] *Ustawa o podatku od spadków...*, s.227.

⁸¹¹ Por. A.Gomułowicz, *Sankcje w prawie podatkowym* [w:] A.Gomułowicz, J.Małecki, *Podatki o prawo podatkowe*, s.173-174.

⁸¹² M.Gargul., W.Oleś [w:] *Komentarz.Podatek od czynności...*, s.179.

⁸¹³ Por. W.Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn...*, s.267; H.Filipczyk, *Podatek od czynności...*, s.285

⁸¹⁴ Zob. wyroki: NSA z dnia 21 października 2015r., II FSK 2035/13; z dnia 21 maja 2013 r., II FSK 1830/11, <https://lexlege.pl>; NSA z dnia 21 maja 2013r., II FSK 1874/11, LEX nr 1327869; NSA z dnia 21 maja 2013r., II FSK 1875/11, <https://lexlege.pl>.

reakcja ustawodawcy na praktykę powoływania się w trakcie postępowań dotyczących nieujawnionych źródeł przychodów na zawarte umowy pożyczki, celem uprawdopodobnienia posiadania środków finansowych, z których mogły być sfinansowane poczynione wydatki ⁸¹⁵. Od umów darowizny, pożyczki czy depozytu nieprawidłowego, które ujawniano w ramach różnego rodzaju postępowań, ich strony nie odprowadzały należnego podatku, który płacony był dopiero w wyniku powołania się na nabycie lub czynność w trakcie postępowania ⁸¹⁶.

Szczególny charakter zastosowanych rozwiązań w art.15 ust.4 u.p.s.d. oraz w art.7 ust.5 u.p.c.c. wynika nie tylko z stosowania stawki 20%, ale również z szeregu czynników stanowiących zarazem przesłanki warunkujące ich zastosowanie. Stawka dotyczy jedynie nabyć lub czynności niezgłoszonych do opodatkowania w trybie i na zasadach określonych w ustawach regulujących oba podatki. Stawka nie dotyczy wszystkich przedmiotów opodatkowania obu podatków a jedynie wskazanych jednostkowo (darowizna lub polecenie darczyńcy oraz pożyczka, depozyt nieprawidłowy albo użytkowanie nieprawidłowe względnie zmian tych umów). Warunkiem jej zastosowania jest nieuiszczenie należnego podatku oraz ujawnienie przez podatnika nabycia lub czynności w sytuacji nie będącej zgłoszeniem do opodatkowania (nawet po terminie ustawowym), a sytuacją opisaną niedookreślonym zwrotem „powołanie się na nabycie”.

Celem niniejszego rozdziału jest w pierwszej ustalenie istoty sankcji podatkowych, do których zalicza się opodatkowanie z art.15 ust.4 u.p.s.d. oraz art.7 ust.5 u.p.c.c., stawkami wyższymi, stąd uważanymi za sankcyjne, a następnie dokonanie analizy i interpretacji przesłanek stosowania wymienionych przepisów, celem odpowiedzi na pytanie jakie sytuacje uzasadniają zastosowanie stawki sankcyjnej i do jakiego rodzaju sankcji podatkowych można je faktycznie zakwalifikować. Rozważaniom zostanie również poddany tryb i zasady wymiaru podatku oraz charakter prawny decyzji wymierzającej podatek z zastosowaniem stawki sankcyjnej.

⁸¹⁵ Wyrok TK z dnia 19 czerwca 2012r., P 41/10, Legalis.

⁸¹⁶ Zob. wyroki: WSA w Łodzi z dnia 14 listopada 2013r., I SA/Łd 871/13, LEX nr 1397767; WSA w Łodzi z dnia 28 stycznia 2015r., I SA/Łd 1033/14, <http://www.orzeczenia-nsa.pl>; NSA z dnia 21 kwietnia 2016r., II FSK 862/14, <https://lexlege.pl>; NSA z dnia 25 stycznia 2017r., II FSK 4085/14, LEX nr 2237726 ; NSA z dnia 7 lutego 2018r., II FSK 165/16, LEX nr 2465021.

3.1. Pojęcie i istota sankcji podatkowych

Prawo podatkowe ingeruje w prawa obywatela poprzez nałożenie obowiązków o charakterze fiskalnym, skutkujących umniejszaniem dochodów czy majątku. Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych to obowiązek obywatelski (art.84 Konstytucji), którego realizacja, w szczególności polegająca na wykonaniu zobowiązania podatkowego jest chroniona przymusem prawnym.

W piśmiennictwie zauważa się, że w istocie wręcz samego zobowiązania podatkowego tkwi element przymusu, gdyż „tworzy dla podatnika obowiązek zapłaty podatku, a dla organów podatkowych – uprawnienie do żądania takiej zapłaty, jej przyjęcia bądź też egzekwowania przy zastosowaniu przewidzianych prawem środków przymusu”⁸¹⁷. Przymus, w tym również i sankcje, rysują się więc, jako nieodzowny, stały element prawa podatkowego⁸¹⁸.

W prawie podatkowym, zaliczanym do kategorii prawa publicznego, realizowana jest przede wszystkim funkcja fiskalna realizowana przez pobór środków pieniężnych pozostających w dyspozycji obywateli na potrzeby związku publicznoprawnego – państwa lub gminy⁸¹⁹. Realizacja tej funkcji jest zabezpieczona środkami przymusu państwowego, określanego mianem „przymus podatkowy”, w ramach którego wykorzystuje się sankcje karne⁸²⁰ i swoiste sankcje podatkowe⁸²¹.

Zagwarantowanie i zarazem zabezpieczenie realizacji obowiązków podatkowych środkami przymusu jest powiązane z ingrencyjnością prawa podatkowego w sferę majątkową podatnika oraz cechą stosunku podatkowoprawnego, w którym występuje przymusowy obowiązek zapłaty podatku oraz wykonania obowiązków instrumentalnych związanych z zapłatą⁸²².

⁸¹⁷ B.Brzeziński i in., *Prawo finansowe*, Warszawa 1996, s.154.

⁸¹⁸ K.Kopyściańska, *Dodatkowe zobowiązanie jako sankcja za unikanie opodatkowania*, ActaUWr, Przegląd Prawa i Administracji CCC/1, 2020, s.628; podobnie M.Popławski, *Nadpłata i zwrot podatku. Zagadnienia wspólne dotyczące realizacji uprawnień podatkowych*, Warszawa 2014, s.118.

⁸¹⁹ Por. B.Brzeziński, *Tworzenie prawa podatkowego* [w:] *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, s.197.

⁸²⁰ Zob. m.in. I.Andrejew, W.Świda, W.Wolter, *Kodeks karny z komentarzem*, Warszawa 1973, s. 173–174; I.Andrejew, *Polskie prawo karne w zarysie*, Warszawa 1978, s.74; Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, 139 i n.; L.Gardocki, *Prawo karne*, Warszawa 2007, s.19; J.Majewski, A.Zoll (red.), *Kodeks Karny. Część ogólna. Komentarz*, Warszawa 2008, s.493 i n.; P.Burzyński, *Ustawowe określenie sankcji karnej*, Warszawa 2008, s.158.

⁸²¹ Por. H.Dzwonkowski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s.2.

⁸²² Por. P.Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011, s.34; również A.Murdecki, *Sankcje w podatku od towarów i usług w świetle orzecznictwa NSA, TK i TS UE* [w:] B.Kucia-Guściora, M.Münnich, A.Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Sankcje i preferencje w prawie podatkowym*, Lublin 2015, s.71.

Wskazane obowiązki podatkowe wiążą się też z inną cechą prawa podatkowego, jaką jest rozbieżność interesów stron stosunku podatkowego⁸²³. W stosunku tym występuje konflikt „dwóch chronionych konstytucyjnie wartości: własności i wolności osobistej jednostki oraz powszechnego obowiązku łożenia na cel zbiorowy”⁸²⁴. W konflikcie tym przewagę ma władza publiczna nakładająca i egzekwująca podatki,

Stosunek podatkowy, z którym wiąże się obowiązek zapłaty podatku ma charakter tetyczny, powstaje nie w sposób naturalny (z woli stron), ale wyłącznie z woli prawodawcy, a zarazem nierównorzędny⁸²⁵. Normy prawa podatkowego regulujące obowiązki podatkowe realizowane są więc nie z uwagi na „system akceptowanych wartości”, lecz jedynie z władczej przewagi państwa nakładającego obowiązki podatkowe wbrew woli drugiej strony, których realizacja wymaga stosowania przymusu, w tym sankcji prawnych⁸²⁶.

Ustawodawca dążąc do realizacji przez podatników obowiązków podatkowych stosuje różne bodźce: udziela swoiste „nagrody w prawie” o charakterze motywacyjnym zachęcając poprzez uprawnienia w postaci ulg czy zwolnień do wykonywania obowiązków podatkowych⁸²⁷, buduje świadomość podatkową adresatów norm podatkowych poprzez medialną publikację tych norm, popularyzację ich znajomości oraz interpretacje podatkowe⁸²⁸. Zarazem nie rezygnuje, a wręcz rozbudowuje system rozmaitych sankcji ukierunkowanych na motywowanie do realizacji oczekiwanych zachowań⁸²⁹.

Sankcje prawa podatkowego należą do grupy instytucji prawnych określanych wspólny mianem sankcje prawne, przez co rozumieć należy ogół ujemnych skutków prawnych zarówno majątkowych jak i niemajątkowych określonych przepisami prawa. Zwięźle można stwierdzić, że sankcja prawna to negatywna konsekwencja stanowiąca element odpowiedzialności prawnej⁸³⁰.

P.Majka określa sankcję podatkową jako wynikającą z norm prawa podatkowego konsekwencję naruszenia obowiązków norm materialnych tego prawa

⁸²³ Por. P.Majka, *Sankcje w prawie...*, s.34.

⁸²⁴ J.Małecki, *Obowiązek podatkowy a godność podatnika* [w:] S.Fundowicz, F.Rymarz, A.Gomułowicz (red.), *Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70 rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Lublin 2003, s. 229.

⁸²⁵ Por. P.Majka, *Sankcje w prawie...*, s.35.

⁸²⁶ Ibidem, s.35-36.

⁸²⁷ Ibidem.s.38.

⁸²⁸ Por. P.Majka, *Sankcje w prawie...*, s.39-40.

⁸²⁹ Ibidem, s.41.

⁸³⁰ Por. M.Wincenciak, *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008, s.19-20.

przez jego adresata będącego podmiotem biernym, które z punktu widzenia jego interesu ekonomicznego wywołuje powstanie niekorzystnej sytuacji prawnej lub faktycznej w stosunku do sytuacji, jaka powstałaby, gdyby adresat nie naruszył normy, oraz w ocenie prawodawcy będą traktowane jako kara za naruszenie prawa⁸³¹.

B.Brzeziński w swej definicji sankcji podatkowych akcentuje realizację przez sankcje podatkowe funkcji prewencji szczególnej i ogólnej, podobnie jak kary prawa karnego stwierdzając, że sankcje należy wiązać się z dolegliwością polegającą na pogorszeniu sytuacji faktycznej bądź prawnej, będącym reakcją na naganne zachowanie podatnika lub innego podmiotu, na którego prawo podatkowe nałożyło obowiązki za niewykonanie bądź nieprawidłowe wykonanie tych obowiązków, które w założeniu powinno zniechęcić do nagannego działania potencjalnego sprawcę, a innym podmiotom pokazać konsekwencję organów władzy publicznej w egzekwowaniu prawa⁸³².

Używany w pracy termin „sankcje podatkowe” ma charakter doktrynalny, gdyż prawo podatkowe takim pojęciem się nie posługuje i takiego pojęcia nie definiuje, a określenie to powszechnie jest stosowane w piśmiennictwie w różnych określeniach, a nawet orzecznictwie⁸³³.

Prawo podatkowe choć wskazanym pojęciem się nie posługuje, to zawiera szereg norm, które nakładając na podatnika przymus określonego zachowania pod rygorem negatywnego skutku, spełniają warunki uznania je sankcje. Zarazem, nie każda norma prawa podatkowego, która posługuje się przymusem, stanowi rozwiązanie, jakie należy określać mianem sankcji. Ogólnie można ująć, iż sankcje

⁸³¹ P.Majka, *Sankcje w prawie...*, s. 60.

⁸³² B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s.458. Podobnie M.Duda, *Pojęcie i charakter sankcji podatkowych*, „Prawo-Administracja-Kościół” 2002 Nr 2-3; również J.Małecki, *Z problematyki sankcji w prawie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT* [w:] B.Brzeziński, J.Głuchowski, C.Kosikowski, R.Mastalski (red.) *Księga Pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego, Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998..., s.155-156.

⁸³³ Zob. H.Dzwonkowski, *Sankcje podatkowe*, Raport Biura Studium i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, Nr 116, październik 1997; K.Winiarski, *Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł (zagadnienia wybrane)*, Zeszyty Naukowe Instytutu Administracji Akademii im. Jana Długosza w Częstochowie, 2006, Zeszyt 4, s.144; Zob. np. R.Sowiński, *Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach*, RPEiS 2005, LXVII, zeszyt 1, s.128; K.Rybacka, *Zasady opodatkowania osób prawnych w Polsce i Niemczech – analiza porównawcza*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Humanitas. Zarządzanie 2013, Nr 1, s.173; K.Winiarski, [w:] *Podatek od czynności cywilnoprawnych...*, s.240 i nastp.; zob. też D.Strzelec, *Opodatkowanie przychodów...*, s.241 i nastp.; M.Jarzębska, *Dochody nieujawnione jako przedmiot opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych*, Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku Nauki Ekonomiczne, t. XXIV, 2016, s.199; J.Sekita, *Opodatkowanie dochodów osób fizycznych z inwestowania i lokacji majątku*, Warszawa 2011, s.326.

podatkowe występują w prawie podatkowym jako reakcja na „delikt podatkowy”⁸³⁴, jaki popełni podatnik, względnie płatnik lub inkasent.

Normy prawne, które można zakwalifikować do sankcji są umiejscowione głównie w ustawach materialnych regulujących dany podatek, ale jedna z sankcji określana mianem dodatkowego zobowiązania podatkowego została uregulowana w Ordynacji podatkowej, we wprowadzonym do Działu III ustawy z dniem 1 stycznia 2019r. Rozdziale 6a.

Przepisy podatkowe zawierające normy sankcyjne można ogólnie podzielić na dwie grupy: normy zawierające sankcje pieniężne i normy zawierające sankcje niepieniężne. Wśród sankcji występujących w pierwszej grupie można wymienić odsetki za zwłokę czy wyższą stawkę podatku lub dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Wśród sankcji, które występują w drugiej grupie można wymienić utratę zwolnienia czy ulgi podatkowej albo utratę preferencyjnej formy opodatkowania.

Istotą rozwiązań, które można zakwalifikować do sankcji podatkowych jest przede wszystkim ich cel, jakim jest zagwarantowanie skuteczności realizacji przepisów prawa podatkowego normujących zakres zobowiązań podatkowych. Sankcje w prawie podatkowym stają się coraz powszechniejszą formą egzekwowania rzetelnych rozliczeń od podatników. Przymus w postaci sankcji ma dwojakie cele: zadanie dolegliwości podmiotowi naruszającemu prawo podatkowe lub nie wykonującemu obowiązków podatkowych⁸³⁵, oraz zniechęcenie potencjalnego sprawcy od niezgodnego z prawem zachowania⁸³⁶. Dolegliwość zawarta w sankcji ma przynieść zamierzony rezultat w postaci pogorszenia sytuacji prawnej lub faktycznej (z reguły finansowej) podatnika, któremu można zasadnie postawić zarzut nie wykonania obowiązków określonych w normach prawa podatkowego⁸³⁷.

Sankcji można też przypisać trzeci cel: element sprawiedliwości opodatkowania, która ma cechy tzw. sprawiedliwości wyrównawczej, ponieważ zawarta w sankcji dolegliwość dla sprawcy naruszenia umniejsza uzyskane przezeń korzyści wskutek naruszeni obowiązków podatkowych. Na element sprawiedliwości należy spojrzeć również w szerszym aspekcie, gdyż uchylanie się od zapłaty należnego podatku w ogóle lub przez jego nieuprawnione zaniżenie, nie tylko łamie reguły prawne, ale również zakłóca konkurencję, jak również demobilizuje innych podatników

⁸³⁴ K.Kopyściańska, *Dodatkowe zobowiązanie jako sankcja...*, s.628.

⁸³⁵ B.Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, s.173.

⁸³⁶ K.Kopyściańska, *Dodatkowe zobowiązanie...*, s.619.

⁸³⁷ B.Brzeziński, *Wprowadzenie...*, s.174.

w wypełnianiu obowiązków podatkowych⁸³⁸. Sankcja podatkowa jako zagrożenie i dolegliwość mobilizuje więc do prawidłowego wykonywania obowiązków podatkowych, przywraca wartość prawu i chroni konkurencję.

W nauce prawa podatkowego w ramach teoretycznych badań nad sankcją podatkową nie tylko próbuje się skonstruować jej definicję, ale również analizuje sankcje ujęte w normach prawa w dwóch płaszczyznach: odnoszącej się do struktury normy prawnej semantycznej⁸³⁹. Pierwsza skupia się w wyjaśnieniu miejsca sankcji w strukturze normy prawnej, co nie jest prostą czynnością, gdyż w teorii prawa występuje rozbieżność w zakresie poglądów co do jej budowy. Najpopularniejszym poglądem, który zarazem obrazuje działanie prawa jest koncepcja trójczłonowej budowy normy prawnej, w której występują trzy elementy: hipoteza, dyspozycja i sankcja⁸⁴⁰. Inny pogląd zakłada, że norma prawna składa się zawsze z dwóch elementów: hipotezy i dyspozycji, opierając się na wzorcowej budowie „jeżeli...to”⁸⁴¹. Norma dwuczłonowa może też przyjąć budowę obejmującą jedynie hipotezę i sankcję, gdzie występuje określenie zabronionego zachowania i negatywnych jego konsekwencji.

W zakresie norm finansowoprawnych (w tym podatkowych), występuje też pośrednia koncepcja, iż normy te składają się z hipotezy i dyspozycji, które należą do prawa finansowego, sankcja jest elementem zewnętrznym, znajdującym się w systemie prawa karnego⁸⁴². Koncepcja ta opiera się na założeniu, iż sankcje z prawa finansowego stanowią jedynie dodatkowe zabezpieczenie powinnego zachowania, nie mają charakteru klasycznych sankcji, które znajdują się jedynie w normach prawa karnego⁸⁴³.

Ostatnia, trzecia koncepcja struktury normy prawnej stanowi rozwinięcie koncepcji dwuczłonowej. Zakłada ona, że każda norma prawna zbudowana jest z dwóch sprzężonych norm: sankcjonowanej i sankcjonującej. Obie normy składają się zawsze z dwóch części: hipotezy i dyspozycji, ale zawierających różną treść.

⁸³⁸ B.Brzeziński, *Wprowadzenie...*, s.174.

⁸³⁹ K.Kopyściańska, *Dodatkowe zobowiązanie...*, s.619.

⁸⁴⁰ Por.S.Ehrlich, *Wstęp do nauki o państwie i prawie*, Warszawa 1971, s.89-90, za: P.Majka, *Sankcje...*, s.90. Zauważyć wypada, iż wymieniona trójelementowa konstrukcja normy prawnej spotyka się z zarzutem, że możliwe jest funkcjonowanie w systemie prawnym norm nie zawierających sankcji (tzw. *leges imperfectae*), które w określonych realiach mogą spełniać funkcje normy prawnej, a mianowicie funkcje regulujące zachowania społeczne; por. J. Jabłońska-Bonca, *Przesłanki stanowienia norm bez sankcji*, RPEiS 1984, z.4, s.152 i n.

⁸⁴¹ Por.J.Nowacki, Z.Tabor, *Wstęp do prawozawstwa*, Warszawa 1993, s.47, za : P.Majka, *Sankcje...*, 89.

⁸⁴² Por. T.Dębowska-Romanowska, *Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego*, Warszawa 1995, s.59 i n., za : P.Majka, *Sankcje...*, s.93.

⁸⁴³ Por. T.Dębowska-Romanowska, *Komentarz do prawa...*, s.62,

Norma sankcjonowana określa w hipotezie warunki zastosowania normy, a w dyspozycji – skutki wystąpienia tych warunków. Norma sankcjonująca określa w hipotezie „okoliczność w postaci naruszenia normy sankcjonowanej”, a dyspozycja określa „konsekwencje ponoszone przez adresata normy w związku z jej naruszeniem”⁸⁴⁴. Jeżeli podatnik zachowa się zgodnie z normą sankcjonowaną, nie znajduje zastosowania norma sankcjonująca. Natomiast, zachowanie podatnika niezgodnie z normą sankcjonowaną, skutkuje zastosowaniem normy sankcjonującej.

Hipoteza normy sankcjonującej jest negacją dyspozycji normy sankcjonowanej. Wystąpienie sytuacji, w której adresat zachowa się niezgodnie z dyspozycją normy sankcjonowanej skutkuje zastosowaniem wobec niego dyspozycji normy sankcjonującej⁸⁴⁵. Ustawodawca wymusza na adresacie normy prawnej (sankcjonowanej) pożądane zachowania za pomocą sankcji⁸⁴⁶. W koncepcji norm sprzężonych norma sankcjonująca pełni więc funkcję instrumentalną względem normy sankcjonowanej⁸⁴⁷.

Skupiając się na przedmiocie zasadniczych rozważań można uznać, iż w zakresie sankcji podatkowych, sankcja ta stanowi postać normy sankcjonującej, zachowując zarazem swój charakter, jako negatywnych konsekwencji naruszenia nałożonego obowiązku. Ujemne konsekwencje z normy sankcjonującej występują w sytuacji zachowania niezgodnego z nakazem określonym w dyspozycji normy sankcjonowanej, które to zachowanie jest określone w hipotezie normy sankcjonującej.

Hipoteza normy sankcjonującej jest negacją dyspozycji normy sankcjonowanej. Sankcja występuje wówczas, gdy podatnik zachowa się zgodnie z dyspozycją normy sankcjonowanej i w następstwie zastosowano dyspozycję normy sankcjonującej⁸⁴⁸. Dyspozycja normy sankcjonującej, stanowi w tej koncepcji sankcję, czyli negatywny skutek dla adresata normy. Jest przy tym również skierowana do podmiotu, który stosuje sankcję⁸⁴⁹.

W koncepcji norm sprzężonych, umiejscowienie normy sankcjonującej jest bez znaczenia, może się znajdować w obrębie prawa podatkowego lub poza nim⁸⁵⁰.

⁸⁴⁴ L.Morawski, *Wstęp do prawozawstwa*, s.58-59, za: P.Majka, *Sankcje...*, s.90.

⁸⁴⁵ Por. B.Brzeziński, *Sankcje w prawie...*, s.177

⁸⁴⁶ Por. P.Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007 s.227.

⁸⁴⁷ Por. A.Redelbach, S.Wronkowska, Z.Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Warszawa 1992, s.82, za: P.Majka, *Sankcje...*, s.96.

⁸⁴⁸ Por. B.Brzeziński, *Sankcje w prawie podatkowym* [w:] *Wprowadzenie do prawa...*, s.176.

⁸⁴⁹ Por. P.Majka, *Sankcje...*, s.97.

⁸⁵⁰ Por. B.Brzeziński, *Sankcje w prawie...*, s.176.

Umiejscowienie norm sankcjonujących ma jednak istotny wpływ na zasady odpowiedzialności za naruszenie normy sankcjonowanej (określającej obowiązek podatkowy). Normy sankcjonujące umieszczone w obrębie prawa podatkowego, różnią się od norm karnych tym, że nie są zbudowane na kryterium winy i tym samym są stosowane niezależnie od zawinienia⁸⁵¹. Jest to zatem odpowiedzialność obiektywna. Natomiast, gdy normy sankcjonujące znajdują się poza obrębem prawa podatkowego i są normami karnymi, do przypisania odpowiedzialności wymagają wykazania i przypisania winy sprawy naruszenia⁸⁵².

Analiza sankcji na płaszczyźnie semantycznej, bez nawiązywania do struktury normy prawnej, skupia się na ustaleniu znaczenia językowego tego pojęcia. W tym ujęciu sankcja definiowana jest najogólniej jako zapowiedź reakcji (ujęcie normatywne) lub reakcja ze strony państwa (ujęcie realne), w odpowiedzi na zachowanie sprzeczne z normą prawną skutkującą ujemnymi następstwami oraz dolegliwościami dla podmiotu naruszającego normę⁸⁵³.

Prawo podatkowe zawiera unormowania stosujące liczne i różnorodne środki, które w zależności od przyjętych założeń można zakwalifikować jako sankcje. Przy czym część z nich jest powiązana z prawem podatkowym systemowo (np. dodatkowe zobowiązanie podatkowe), inne natomiast powiązane są instytucjonalnie (przymus w ramach egzekucji należności)⁸⁵⁴.

Ze względu na brak ustawowej klasyfikacji sankcji podatkowych, niezbędne jest korzystanie z dorobku nauki prawa podatkowego, która uwzględniając różną budowę normatywną oraz sposób oddziaływania na zachowania podatnika wypracowała kilka systematyk sankcji podatkowych.

Podstawowy podział, jaki można wskazać wprowadza dwupodział sankcji w ujęciach wąskim i szerokim⁸⁵⁵. Ujęcie wąskie uznaje za sankcje podatkowe *sensu stricto* jedynie negatywne konsekwencje wynikające bezpośrednio z nakazu lub zakazu zawartego w normie prawnej⁸⁵⁶. Ujęcie szerokie, do sankcji podatkowych zalicza wszelkie przymusowe sytuacje wynikające z nakazu lub zakazu zawartego w normie

⁸⁵¹ A.Gomułowicz, *Sankcje w prawie podatkowym* [w:] A.Gomułowicz, J.Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s.234-236.

⁸⁵² Por. B.Brzeziński, *Sankcje w prawie...*, s.176

⁸⁵³ Por. K.Kopyściańska, *Dodatkowe zobowiązanie jako sankcja...*, s.620; P.Majka, *Sankcje...*, s.28.

⁸⁵⁴ K.Kopyściańska, *Dodatkowe zobowiązanie...*, s.620.

⁸⁵⁵ M.Popławski, *Nadpłata i zwrot podatku...*, s.118.

⁸⁵⁶ Por. J.Małecki, *Z problematyki sankcji w prawie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT*, s.156.

prawnej lub pośrednio z odpowiednich regulacji prawnych tworzących negatywne konsekwencje o charakterze ekonomicznym. W tym ujęciu sankcje *sensu largo* obejmują zarówno sankcje *sensu stricto* jak też konsekwencje związane z utratą uzyskanych lub niemożnością korzyści⁸⁵⁷. Występuje również ujęcie szerokie sankcji podatkowych, w którym określa się ich mianem wszelkie ujemne konsekwencje naruszenia prawa podatkowego lub materialnego⁸⁵⁸. Niektóre wypowiedzi piśmiennictwa zaliczają do sankcji *sensu largo* wszelkie konsekwencje naruszenia norm podatkowych zarówno procesowych jak i materialnych, a nawet norm innych niż podatkowe, lecz stanowiące ich odpowiedniki w innych gałęziach prawa, „niezależnie od tego, czy zawierają element dolegliwości oraz czy oparte są na przymusie prawnym”⁸⁵⁹.

Przy tak szerokim ujęciu tych sankcji wprowadza się ich wewnętrzny podział na: sankcje wewnętrzne i zewnętrzne⁸⁶⁰.

Sankcje wewnętrzne to konsekwencje wynikające z norm prawa podatkowego, dla których proponuje się stosować określenie: sankcja podatkowa lub sankcja prawnopodatkowa⁸⁶¹. Grupa tych sankcji obejmuje sankcje podatkowe ujęte w normach materialnego prawa podatkowego, czyli te, które są uregulowane w przepisach poszczególnych ustaw podatkowych, określane mianem sankcji materialnych, oraz sankcje ujęte w normy proceduralnego, zwane procesowymi.

W ramach sankcji wewnętrznych materialnych wyróżnia się dwie kategorie sankcji podatkowych. Pierwszymi są, omówione już, klasyczne sankcje podatkowe stanowiące konsekwencje naruszenia norm materialnego prawa podatkowego, a konkretnie obowiązków w nich ustanowionych. Zastosowanie tych sankcji skutkuje powstaniem u podmiotu naruszającego niekorzystnej sytuacji, względem tej w jakiej by był, gdyby do naruszenia obowiązku nie doszło. Klasyczną sankcją wewnątrz unormowaną w prawie podatkowym są odsetki za zwłokę⁸⁶². Innymi przykładowymi sankcjami zaliczanymi do tej kategorii są: zastosowanie wyższej stawki podatku, ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego, podwyższenie lub z wielokrotnienie podstawy opodatkowania, utrata opodatkowania w preferencyjnej formie.

⁸⁵⁷ Por. C.Kosikowski, *Normy prawa podatkowego* ..., s.63.

⁸⁵⁸ G.Liszewski, *Sankcje podatkowe*, s.287.

⁸⁵⁹ P.Majka, *Sankcje* ..., s.41.

⁸⁶⁰ P.Majka, *Sankcje* ...s.41.

⁸⁶¹ Ibidem, s.41-42.

⁸⁶² K.Kopyściańska, *Dodatkowe zobowiązanie jako sankcja* ..., s.628.

Drugimi sankcjami podatkowymi zaliczanymi do sankcji wewnętrznych są sankcje podatkowe, które są stosowane w reakcji na naruszenie prawa podatkowego, ale nie pogarszające sytuacji podmiotu nimi objętego. Celem tych sankcji jest doprowadzenie do prawidłowego wykonania obowiązku podatkowego np. poprzez określenie przez organ podatkowy prawidłowej podstawy opodatkowania w drodze oszacowania.

W grupie sankcji wewnętrznych występują też sankcje procesowe, które ujęte są w normach proceduralnego prawa podatkowego. Są to sankcje związane z negatywnymi skutkami niedochowania przez dany podmiot procedur, obowiązków, wymogów lub terminów formalnych określonych we wskazanych normach. Przykładowo do tych sankcji zalicza się: pozostawienie złożonego po terminie odwołania bez rozpoznania, nałożenie kary porządkowej na świadka.

Natomiast sankcjami zewnętrznymi są konsekwencje wynikające z norm innych gałęzi prawa np. sankcje karnoskarbowe z prawa karnegoskarbowego, sankcje karne z prawa karnego, sankcje z regulacji zasad prowadzenia rachunkowości.

Sankcje zewnętrzne są to sankcje, których celem jest zabezpieczenie realizacji obowiązków z prawa podatkowego, ale wynikające nie z norm prawa podatkowego, lecz norm innych gałęzi prawa. W ramach tych sankcji wyróżnić można: sankcje administracyjne i sankcje karnoskarbowe.

Do pierwszych zalicza się wymienione w art.1 pkt 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁸⁶³, prowadzone przez organy egzekucyjne postępowanie i stosowane przez nie środki przymusu służące doprowadzeniu do wykonania lub zabezpieczenia wykonania obowiązków, o których mowa w art.2.

Ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji reguluje tryb egzekucji należności pieniężnych, w tym podatków i innych należności, do których stosuje się przepisy Działu III ustawy Ordynacja podatkowa (art.2 § 1 pkt 1 ww. ustawy). Sankcją administracyjną jest tu przymusowy tryb dochodzenia tych należności wiążący się ze stosowaniem środków egzekucyjnych względem majątku zobowiązanego oraz obciążeniem jego kosztami i opłatami egzekucyjnymi.

Drugimi z wymienionych są sankcje karnoskarbowe, a konkretnie kary, środki karne oraz inne środki przewidziane w kodeksie karnym skarbowym⁸⁶⁴ w ramach

⁸⁶³ Ustawa z dnia 17 czerwca 1966r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn. Dz.U. z 2022r., poz.479 ze zm.).

⁸⁶⁴ Ustawa z dnia 10 września 1999r. Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz.U. z 2022r., poz.1138).

odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe. Zastosowanie sankcji karnoskarbowych ma miejsce wówczas, gdy naruszenie obowiązków podatkowych wiąże się z wypełnieniem znamion odpowiedzialności karnoskarbowej. Inaczej mówiąc, sankcja jest stosowana wówczas, gdy naruszenie obowiązku podatkowego podlega penalizacji przepisami karnoskarbowymi.

Oznacza to, że nie w każdym przypadku, niewykonanie lub nienależyte obowiązków podatkowych, wiązać się będzie z zastosowaniem sankcji karnoskarbowej. Jest to dopuszczalne wówczas, gdy naruszenie określonego obowiązku podatkowego stanowi typ przestępstwa lub wykroczenia karnoskarbowego.

Inna systematyka sankcji opiera się o kryterium skutków dla naruszającego, albo inaczej kryterium niekorzystnej sytuacji, jaka powstanie w wyniku zastosowania sankcji⁸⁶⁵. Wyróżnia się tu: sankcje polegające na niemożności urzeczywistnienia spodziewanej przez podatnika korzystnej sytuacji ekonomicznej (np. niemożność zmniejszenia podatku), sankcje polegające na pogorszeniu sytuacji ekonomicznej podatnika w jakiej się znajduje (np. skutek podwyżki podatku lub ustalenia dodatkowego zobowiązania), sankcje polegające na utracie korzyści o charakterze niematerialnym (np. skutek utraty zwolnienia od obowiązku instrumentalnego związanego z prowadzeniem ewidencji).

Przyjmując kryterium związku sankcji z należnym zobowiązaniem podatkowym wyodrębnić można: sankcje nie skutkujące pogorszeniem sytuacji podatnika, gdyż nie służą zwiększeniu zobowiązania ale jedynie jego prawidłowej realizacji oraz sankcje służące prawidłowej realizacji wadliwie wykonanego lub niewykonanego prawidłowo określonego zobowiązania poprzez pogorszenie sytuacji faktycznej lub prawnej podmiotu objętego sankcją. Pierwsze z wymienionych sankcji określa się mianem „pozornych”, gdyż służą należytemu wykonaniu już istniejącego obowiązku np. szacowanie podstawy opodatkowania aby ustalić prawidłową jej wysokość, albo określenie w decyzji podatku w prawidłowej wysokości⁸⁶⁶.

Drugie ze wskazanych sankcji określa się natomiast mianem „rzeczywistych”⁸⁶⁷ albo „właściwych”, gdyż w ich następstwie możliwe jest pogorszenie sytuacji podmiotu wskutek np. wszczęcia egzekucji, co wiąże się z zastosowaniem środków

⁸⁶⁵ P.Majka, *Sankcje ...*, s.71.

⁸⁶⁶ Zdaniem B.Brzezińskiego, *Wprowadzenie do prawa...*, s.178, bezzasadne jest używanie terminu „sankcja pozorna”, względnie ogólnie „sankcja” dla wymienionych sytuacji.

⁸⁶⁷ Por. H.Dzwonkowski, *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, MPod 1999, nr 3, s.25-26

egzekucyjnych, powstaniem obowiązku zapłaty kosztów egzekucyjnych itp.

W ramach sankcji „rzeczywistych” wyodrębnia się: sankcje ogólne prawa podatkowego, które są wspólne dla wszystkich rodzajów podatków (do nich aktualnie zalicza się jedynie odsetki za zwłokę) oraz sankcje szczegółowego prawa podatkowego, przypisywane poszczególnym rodzajom podatków. Wówczas sankcja zostaje „niejako wtopiona” w konstrukcję podatku ⁸⁶⁸.

Stosując kryterium rodzaju obowiązku podatkowego, jaki nie wykonał podmiot poddany sankcji wyróżnić można: sankcje związane z faktem nie wykonania obowiązku zapłaty podatku (podstawowego obowiązku podatnika) oraz sankcje związane z niewykonaniem obowiązków instrumentalnych (np. naruszenia wymogu ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej).

Ze względu na kryterium podmiotu objętego sankcjami wyróżnić można: sankcje stosowane wyłącznie do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą oraz sankcje stosowane względem ogółu podatników. Wyróżnić też można sankcje o charakterze stricte finansowym (obejmujące sankcje związane z zapłatą wyższego podatku, dodatkowego zobowiązania, odsetek itp.) oraz sankcje pozostałe tzw. niepieniężne.

Występuje również klasyfikacja sankcji podatkowych z podziałem na sześć różnych grup sankcji: sankcje prawnopodatkowe o charakterze pieniężnym (dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług, podwyższenie kwoty zobowiązania podatkowego, podwyższenie stawki podatku); odsetki od zaległości podatkowych oraz opłata prolongacyjna; sankcje prawnopodatkowe polegające na utracie uprawnień; sankcje karne w ustawach podatkowych; sankcje administracyjne pieniężne lub niepieniężne; sankcja nieważności w prawie podatkowym. ⁸⁶⁹

Teoria prawa podatkowego przypisuje sankcjom podatkowym realizację określonych funkcji. Niektóre z nich zbliżają sankcję do kar kryminalnych, inne do podatków. Wskazuje się w szczególności, iż stanowienie w prawie podatkowym norm zawierających sankcje jest ukierunkowane potrzebą dyscyplinowania podatników w realizacji określonych w tym prawie szeregu obowiązków podstawowych i instrumentalnych.

Celem sankcji jest jednak nie tylko przymuszanie adresatów do wykonywania

⁸⁶⁸ P. Pietrasz, *Opodatkowanie...*, s. 235.

⁸⁶⁹ Por. J. Orłowski, *Pojęcie i klasyfikacje sankcji w polskim prawie podatkowym*, „Studia Prawnoustrojowe UWM” 2008 Nr 8, s. 124-125

nałożonych obowiązków podatkowych, lecz również stosowanie represji względem tych, którzy obowiązków nie wykonują. Część sankcji podatkowych ma wymiar finansowy, gdyż ich celem jest odzyskanie przez budżet strat finansowych wynikłych z niewykonania obowiązków, głównie o charakterze pieniężnym. Przy czym wymiar finansowy sankcji sprawia, że wpływy z sankcji zaliczane są do dochodów budżetowych z tytułu podatków.

Uwzględniając powyższe aspekty związane z sankcjami podatkowymi, w literaturze podatkowej przypisuje się im realizowanie czterech funkcji: prewencyjnej, represyjnej, fiskalnej i kompensacyjnej⁸⁷⁰.

Sankcje podatkowe realizują funkcję prewencyjną zarówno generalną jak i indywidualną, gdyż stanowiąc zagrożenie skłaniają podatników do wykonywania należycie obowiązków podatkowych. Prewencja indywidualna jest realizowana zarówno przez odstraszenie potencjalnych sprawców od naruszania obowiązków podatkowych zarówno przez edukację lub udzielanie informacji, jak i przez stosowanie względem podmiotów sprawczych konkretnych dolegliwości.

Sankcje nie realizują względem podatników celów wychowawczych przypisywanych karom w ramach prewencji. Wynika to z faktu, iż stosowanie sankcji odbywa się według przesłanek obiektywnych, nie uwzględniających ani motywów, ani winy naruszającego, ani jego sytuacji osobistej czy majątkowej. Odwołując się do reguł prawa karnego można powiedzieć, iż inaczej jak w tym prawie, nie ma dyrektyw wymiaru sankcji podatkowych.

Cel wychowawczy sankcji wyklucza również materialny charakter części sankcji podatkowych, gdyż organ nie ma kompetencji do odstąpienia od zastosowania dolegliwości finansowej. Również zakres prewencji ogólnej sankcji ograniczony jest jedynie do powszechnej informacji dotyczącej istnienia zagrożenia sankcją oraz okoliczności ich stosowania. Obowiązująca organy podatkowe tajemnica skarbową wyklucza upublicznienie procesu stosowania sankcji. Jedynie dostępne orzecznictwo sądowe pozwala adresatom norm zapoznać się z zindywidualizowanymi przesłankami i okolicznościami stosowania sankcji podatkowych. Funkcja represyjna sankcji podatkowych jest realizowana poprzez odbieranie określonych uprawnień, związanych najczęściej ze zwolnieniem z obowiązków podstawowego i instrumentalnych, jak też poprzez nałożenie obowiązku spełnienia powinności finansowej, przy sankcjach

⁸⁷⁰ Por. H.Dzwonkowski, *Konstytucyjność sankcji...*, s.24.

materialnych. Te ostatnie, nadają sankcjom charakteru odpłaty.

Przy tych sankcjach pojawia się problem, poruszony przy funkcji prewencyjnej, że w prawie podatkowym nie ma dyrektyw wymiaru sankcji. Nie ma zatem indywidualizacji stosowania sankcji. Każde naruszenie, bez względu na okoliczności naruszenia obowiązku podatkowego, motywy sprawcy i jego sytuację, spotyka się z represją stosowaną jest według tych samych obiektywnych reguł określonych w normie sankcjonującej. Z jej treści wynika sankcja, którą w każdym przypadku, obligatoryjnie stosuje organ podatkowy. Najczęściej sankcja ma postać pieniężną określoną kwotowo, procentowo lub jako wielokrotność podstawy wymiaru sankcji. Charakter pieniężny represji oznacza, że sankcja stanowi celową dolegliwość o charakterze ekonomicznym, dotykającą majątku sprawy naruszenia.

W zakresie realizacji przez sankcje podatkowe funkcji fiskalnej są zarówno poglądy potwierdzające tę funkcję jak i poglądy jej zaprzeczające. Występują poglądy, które przypisują sankcjom funkcję fiskalną, potwierdzając argumentem, że sankcje podobnie jak podatki są elementem dochodów budżetowych i pobierane są według tych samych zasad, jak podatki ⁸⁷¹. Dodaje się również, że sankcje są umiejscowione są bezpośrednio w treści ustaw regulujących poszczególne podatki, a często ustawodawca nie wyróżnia wyraźnie określonej konsekwencji jako sankcji podatkowej ⁸⁷². Takie jednocześnie umiejscowienie sankcji i podatku w ramach ustaw podatkowych spotyka się w części literatury z aprobatą, gdyż zagrożenie sankcją wzmacnia funkcję fiskalną samego podatku ⁸⁷³.

Niemniej semantyczne ujęcie sankcji podatkowej nie pozwala uogólnić tezy o jej funkcji fiskalnej. Pogląd wskazujący na tę jej funkcję znajduje potwierdzenie jedynie względem sankcji o charakterze „kary pieniężnej”, które przynoszą dochód w przypadku uiszczenia lub wyegzekwowania tej kary ⁸⁷⁴. Ponadto wskazuje się, że celem sankcji jest wymuszenie realizacji obowiązków podatkowych a nie realizacja wpływów budżetowych ⁸⁷⁵. Przypisywanie sankcjom tej funkcji, wg tego poglądu, oznacza odstąpienie przez ustawodawcę od zasad państwa prawa, gdyż stanowi się sankcje w tym celu, aby uzyskać wpływy do budżetu ⁸⁷⁶.

⁸⁷¹ P.Majka, *Sankcje...*, s.134; 7 J.Małecki, *Z problematyki sankcji...*, s. 156

⁸⁷² Por. S.Bogucki, *Decyzja zawierająca sankcję...*, s.20

⁸⁷³ Por. L.Bielecki, *Sankcje i preferencje w prawie podatkowym*, s.263.

⁸⁷⁴ W.Bożek, *Publicznoprawne kary pieniężne o charakterze prewencyjnym stanowiące źródło dochodów budżetu państwa*, Warszawa 2022, s.4.

⁸⁷⁵ P.Majka, *Sankcje...*, s.136.

⁸⁷⁶ Por. R. Kubacki, *Sankcje prawnopodatkowe w ustawie o podatku od towarów i usług oraz o podatku*

Przeciwko „fiskalizacji” sankcji podnosi się też argument etyczny, wedle którego prawodawca nie może opierać gospodarki finansową państwa na środkach pochodzących z czynów bezprawnych⁸⁷⁷. Zarazem taka polityka pozostaje w sprzeczności z wynikającym z art.7 Konstytucji obowiązkiem powszechnego przestrzegania prawa, za której realizację ponoszą odpowiedzialność konstytucyjne organy, w tym sam ustawodawca.

Uwzględnić też należy fakt, iż racjonalny ustawodawca poszukujący źródeł wpływów budżetowych, powinien w ramach obowiązującego systemu podatkowego ustalić luki podatkowe, usprawnić ściągalność podatków, względnie podnieść wysokość podatków.

Argument ten jest zasadny, o ile ustawodawca nie ustanawia sankcji, jako „kolejnej” stawki podatku, lecz jako zapowiedź „kary” za naruszenie obowiązków podatkowych, których wykonanie sankcje chronią. W sytuacji bowiem należytego wykonywania obowiązków podatkowych, z powodu zagrożenia sankcją lub wprost z poczucia powinności wykonania obowiązku, nie ma podstaw do zastosowania sankcji i wówczas sankcjom nie sposób przypisać funkcji fiskalnej, gdyż z ich tytułu nie ma wpływów do budżetu.

Realizacja funkcji kompensacyjnej, przez określoną instytucję zaliczaną do sankcji, następuje wówczas, gdy środki finansowe uzyskane w wyniku zastosowania sankcji wyrównują uszczerbek w finansach publicznych spowodowany niewykonaniem obowiązków podatkowych.

Z tezy tej wynikają dwa wnioski: po pierwsze konstrukcja sankcji winna uwzględniać wartość przewidywanego uszczerbku spowodowanego naruszeniem obowiązków, po drugie sankcja zawsze zostanie wyegzekwowana, gdyż tylko wówczas wyrówna powstały ubytek we wpływach podatkowych, będący skutkiem niewykonania obowiązków.

Odnosząc się do pierwszego wniosku, taki warunek spełniają zasadniczo tylko odsetki za zwłokę, które należy raczej traktować jako bardziej zapłatę za korzystanie z cudzych środków finansowych w danym okresie, aniżeli za typową sankcję. Sankcje podatkowe np. podwyższona stawka podatkowa w podatku od czynności cywilnoprawnych, stanowiąc wielokrotność stawki podatku znacząco przekracza granice funkcji kompensacyjnej.

I

akcyzowym, Glosa 1998, nr 10, s.2.

⁸⁷⁷ W.Bożek, *Publicznoprawne kary pieniężne...*, s.4.

właśnie fakt znaczącej różnicy w podatku płaconym według stawki „zwykłej” i „sankcyjnej”, która stanowi swoistą „nadwyżkę” ponad wyrządzoną szkodę jest konstytutywną cechą sankcji. Względem drugiego warunku zauważyć należy, iż zapłata sankcji lub skuteczna jej egzekucja uzależnione są od możliwości finansowych podmiotu objętego sankcją, które są nieprzewidywalne na etapie wprowadzania sankcji.

Analizując funkcję kompensacyjną sankcji uwzględnić też należy, że nie wszystkie sankcje podatkowe przybierają postać pieniężną, a zatem takim sankcjom w ogóle nie można przypisać tej funkcji. Reasumując poczynione uwagi, ogólnie sankcjom podatkowym nie można przypisać funkcji odszkodowawczej.

3.2 Przesłanki zastosowania sankcyjnej stawki w podatku od spadków i darowizn w przypadku powołania się na nabycie niezgłoszone do opodatkowania

Przepis art.15 ust.4 u.p.s.d. 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 w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej na okoliczność dokonania tej darowizny, a należny podatek od tego nabycia nie został zapłacony. Unormowanie to stanowi *lex specialis* w stosunku do przepisów określających podstawowe stawki podatku od spadków i darowizn tj. art.15 ust.1-3 u.p.s.d.⁸⁷⁸. O powyższym charakterze unormowania decyduje nie tylko umieszczenie regulacji ze stawką 20% poza skalami określonymi w art.15 ust.1 u.p.s.d., ale przede wszystkim zakres podmiotowy i przedmiotowy oraz przesłanki stosowania art.15 ust.4 u.p.s.d. Właśnie z uwagi na powyższe cechy, stawkę z art.15 ust.4 u.p.s.d. należy traktować jako szczególną, a której zastosowanie wymaga każdorazowo spełnienia łącznie wszystkich przesłanek, by przepis ten znalazł zastosowanie⁸⁷⁹.

Pierwszą przesłanką jest nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych na podstawie dwóch wymienionych czynności, co oznacza, że przepis art.15 ust.4 u.p.s.d. obejmuje wycinkowo zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn, jaki określono w art.1 u.p.s.d. Opodatkowaniu stawką z tego przepisu podlega nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych jedynie w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy, które wymienia przepis art.1 ust.1 u.p.s.d. w pkt 2. Nabycie własności w innym trybie: dziedziczenia, zapisu zwykłego, dlaszego zapisu, zapisu windykacyjnego, polecenia testamentowego (art.1 ust.1 pkt 1), zasiedzenia (art.1 ust.1 pkt 3), nieodpłatnego zniesienia współwłasności (art.1 ust.1 pkt 4), zachowku (art.1 ust.1 pkt 5), jak też nieodpłatnych: renty, użytkowania oraz służebności (art.1 ust.1 pkt 6) – nie jest objęte stawką z art.15 ust.4 u.p.s.d.

Drugą przesłanką jest powołanie się podatnika przed organem podatkowym w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej na okoliczność dokonania darowizny.

⁸⁷⁸ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 sierpnia 2018r., I SA/GI 219/18, LEX nr 2537136.

⁸⁷⁹ S.Babiarz, *Spadek i darowizna...*, s.463.

W części pierwszej tej przesłanki wskazana jest sytuacja i podmiot, względem którego ma nastąpić powołanie. Sytuacją są enumeratywnie wskazane procedury: czynności sprawdzające, postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa lub kontrola celno-skarbowa. Jest to istotna różnica względem art.6 ust.4 u.p.s.d., w którym nie określono żadnych sytuacji czy procedur, w których „powołanie się” winno nastąpić, by zaistniał obowiązek podatkowy, ale jednocześnie nie wyłączono z kręgu potencjalnych sytuacji jakiegokolwiek procedury, co pozwala objąć zakresem zarówno wszystkie procedury podatkowe lub kontrolne, jak też sytuacje nie związane z zaistnieniem jakiegokolwiek procedury.

Inaczej ustawodawca uregulował „powołanie się” w art.15 ust.4 u.p.s.d. wskazując, że czynność ta musi wystąpić w ramach ściśle określonych procedur: czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej⁸⁸⁰. W sytuacji zatem, gdy podatnik powoła na fakt nabycia, ale poza wskazanymi w art.15 ust.4 u.p.s.d. procedurami, nie ma podstaw do zastosowania stawki podatku określonej w tym przepisie⁸⁸¹. Rozpatrując każdorazowo konkretną sprawę trzeba uwzględnić wykładnię wyrażenia „w toku” użytego w art.15 ust.4 u.p.s.d. w odniesieniu do wskazanych procedur, jako „w trakcie”⁸⁸². W słownikowym ujęciu „w trakcie” „wskazuje na okres, w którym ma miejsce czynność, w czasie, w ciągu”⁸⁸³. Uwzględniając definicję słownikową zwrotu „w toku” „powołanie się” musi wystąpić w określonych ramach czasowych obejmujących wymienione w art.15 ust.4 u.p.s.d. czynności sprawdzające, postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową.

Celem ustalenia, czy ramy czasowe danej procedury zostały zachowane niezbędne jest przeanalizowanie ich od momentu prawidłowego wszczęcia do momentu ich równie prawidłowego zakończenia. Przemawiają za tym reguły określone w art.120 i art.121 o.p., wedle których organy podatkowe działają w sposób praworządny oraz budący zaufanie, jak też reguły wszczynania i prowadzenia poszczególnych procedur. Wskazana analiza jest konieczna celem niebudzącego wątpliwość ustalenia, że do powołania się na nabycie doszło w ramach procedur wymienionych w art.15 ust.4 u.p.s.d., ale też, czy procedury te zostały prawidłowo zainicjowane, uwzględniając

⁸⁸⁰ Por. wyrok NSA z dnia 18 października 2016r., II FSK 2634/14, LEX nr 2168466.

⁸⁸¹ Por. D.Strzelec, *Sankcyjne stawki...*, s.20.

⁸⁸² Por. I.Nowak [w:] *Ustawa o podatku...*, s.228; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 sierpnia 2018r., I SA/Gl 220/18, Legalis nr 1814966.

⁸⁸³ B.Dunaj, *Słownik języka...*, s.554.

przykładowy fakt, że wadliwie wszczęta kontrola podatkowa traktowana jest jako istotne uchybienie wpływające na jej wynik i skutkować może uchYLENIEM zaskarżonej decyzji⁸⁸⁴.

Jeżeli zatem do powołania się dojdzie w dacie, gdy podatnik nie był zawiadomiony o wszczętej procedurze, choć powziął o niej informację nieformalną, względnie została ona zainicjowana wadliwie, szczególnie w zakresie naruszeń właściwości rzeczowej lub miejscowej organu, to oświadczenie to nie wywoła skutku w postaci opodatkowania według stawki z art.15 ust.4 u.p.s.d., choć może skutkować powstaniem obowiązku podatkowego stosownie do art.6 ust.4 u.p.s.d.

Przepis art.15 ust.4 u.p.s.d., jako wprowadzający stawkę podatkową wyższą, szczególną, o znamionach stawki sankcyjnej należy interpretować ściśle. Procedury wymienione w tym przepisie stanowią zatem katalog zamknięty, który nie może podlegać rozszerzeniu w ramach wykładni, szczególnie celowościowej.

Dla zrealizowania przesłanki powołania się w ramach procedur wskazanych w art.15 ust.4 u.p.s.d. istotne jest aby procedury spełniały określone prawem warunki pozwalające zakwalifikować je do: czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, jak również muszą być przeprowadzone przez uprawnione organy, zgodnie z regulacjami prawnymi określającymi zasady i tryb ich wszczęcia i prowadzenia.

Zakres zastosowania art.15 ust.4 u.p.s.d. nie jest ograniczony przedmiotowo do postępowań prowadzonych w ramach konkretnego podatku, a w szczególności nie jest ograniczony jedynie do postępowań dotyczących podatku od spadków i darowizn. Z treści tego przepisu jednoznacznie wynika, że w jego zakresie pozostają wskazane w nim postępowania określone rodzajowo ze względu na ich charakter prawny, czyli w odniesieniu do jakiegokolwiek podatku⁸⁸⁵.

Uzupełnieniem sytuacji, w której występuje „powołanie się” jest wskazanie adresata tej czynności – jest nim organ podatkowy. Interpretując użyty w art.15 ust.4 u.p.s.d. termin „organ podatkowy” nie można ograniczyć się do organu wskazanego w art.17a ust.1 u.p.s.d., jako właściwego naczelnika urzędu skarbowego.

Ustawodawca posługuje się konsekwentnie wskazaniem tego organu, oprócz art.17a ust.1 również w przepisach: art.4a ust.1 pkt 1, ust.1a, ust.2; art.4b ust.1 pkt 1,

⁸⁸⁴ Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 maja 2014r., III SA/Gd 100/14, LEX nr 1468081.

⁸⁸⁵ Tak w wyrokach m.in. WSA z Poznaniu z dnia 18 grudnia 2013r., III SA/Po 1245/13, Legalis nr 873105.

art.6 ust.2, art.8 ust.4; art.12; art.18 ust.1 pkt 3 i 4, ust.5 pkt 3, art.19 ust.1 i 6. W art.15 ust.4 u.p.s.d. ustawodawca używa jednak odrębnego określenia „organ podatkowy”, nie precyzując go. Zakres pojęcia „organ podatkowy” użytego w powyższym przepisie wypada ustalić poprzez odwołanie się do wykładni systemowej i pojęcie „organ podatkowy” określać tak, jak przepis ogólny tj. art.13 o.p., co skutkuje szerszym od art.17a ust.1 u.p.s.d. kręgiem adresatów powołania się na fakt nabycia.

Kolejnym elementem konstrukcji tej przesłanki jest użyte określenie „na okoliczność dokonania tej darowizny”. Synonimami określenia „okoliczność” są m.in. „wydarzenie, stan rzeczy, rzeczywistość, stan faktyczny”⁸⁸⁶. Podmiot „powołujący się” nie odwołuje się zatem do konkretnej darowizny, występującej w formie dokumentu, który ją potwierdza, uwiarygadnia, nie do czynności prawnej spełniające kryteria darowizny z określeniem podmiotów i przedmiotu darowizny i jej wartości, lecz do stanu faktycznego, wydarzenia. Punktem odniesienia nie jest więc konkretna darowizna, którą podmiot „powołujący się” winien udokumentować lub uprawdopodobnić, lecz jedynie jego oświadczenie wskazujące na zaistniałe w przeszłości wydarzenie czy stan rzeczy, które było darowizną.

Podmiotem „powołującym się” jest podatnik. U.p.s.d. nie posługuje się pojęciem „podatnik”, a jedynie w jej art.5 stanowi, że obowiązek podatkowy ciąży na nabywcy własności rzeczy i praw majątkowych. Ze względu na brak na gruncie u.p.s.d. definicji podatnika, odwołać się należy definiującego go w ujęciu ogólnym przepisu art.7 § 1 o.p. Przepis ten stanowi, że podatnikiem jest osoba (...) podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Zatem wskazany w art.15 ust.4 u.p.s.d. podatnik powołujący się na nabycie to w istocie obciążony obowiązkiem podatkowym nabywca własności rzeczy i praw majątkowych. Jednakże, ze względu na podniesioną uprzednio okoliczność, że „powołanie się” może wystąpić w procedurze dotyczącej dowolnego podatku, podmiot spełniający warunki bycia podatnikiem, nie musi w momencie powołania się być podatnikiem podatku od spadków i darowizn.

Co więcej, występując w procedurach wskazanych w art.15 ust.4 u.p.s.d., „powołujący się” ma często inny status niż podatnik: w toku czynności sprawdzających podmiot określony jest jako składający wyjaśnienia na żądanie organu podatkowego; w postępowaniu podatkowym podatnik posiada status „strony”; w kontroli podatkowej oraz kontroli celno-skarbowej, podatnik posiada status kontrolowanego. Okoliczność,

⁸⁸⁶ Por. B.Dunaj, *Słownik języka...*, s.301.

że podatnik występuje w tych procedurach w inaczej określanych statusach jest bez znaczenia. Istotne są dwie okoliczności: procedura dotyczy jego osoby (realizacji obowiązków podatkowych w zakresie dowolnego podatku) oraz w ramach podatnik wskazał na fakt nabycia w drodze darowizny.

Dopiero „powołanie się” w warunkach art.15 ust.4 u.p.s.d. sprawi, iż „powołujący się” uzyska status podatnika podatku od spadków i darowizn w rozumieniu art.5 u.p.s.d. Wówczas, bez względu na to, czy podatnik był składającym wyjaśnienia, stroną czy kontrolowanym, jego powołanie się na fakt otrzymania darowizny nie zgłoszonej do opodatkowania wywołuje każdorazowo skutek przewidziany w art.15 ust.4 u.p.s.d. Skutek ten nie wystąpi tylko wtedy, gdy procedura nie będzie dotyczyć realizacji jego obowiązków podatkowych, lecz innych podmiotów, a podatnik ujawni fakt otrzymania przez siebie darowizny niezgłoszonej do opodatkowania np. w charakterze świadka w sprawie innej osoby⁸⁸⁷.

Również, gdy procedura dotyczy osoby podatnika, ale wskazanie organowi podatkowemu faktu niezgłoszenia darowizny do opodatkowania przez tego podatnika nastąpi drogą oświadczenia drugiej strony umowy darowizny, czy dowolnej osoby trzeciej, jako czynność niewykonana przez podatnika nie stanowi „powołania”.

Analizując zagadnienie „powołania się” trzeba podnieść jeszcze jedną uwagę. Mianowicie, dla uznania zachowania podatnika za powołanie się nie jest istotne, jakiemu celowi miało służyć wskazanie na fakt nabycia darowizny w trakcie określonej procedury⁸⁸⁸. Każde zatem oświadczenie podatnika, w którym wskazuje on względem organu podatkowego na nabycie darowizny, bez względu na cel jego złożenia, musi być działaniem z zamiarem wykazania czegoś przed organem podatkowym, osiągnięcia określonego skutku w toczącym się w odniesieniu do niego postępowaniu przed organem podatkowym⁸⁸⁹.

„Powołanie się”, jak już wcześniej w pracy wskazano przy omówieniu przepisu art.6 ust.4 u.p.s.d., to swoiste zachowanie, które nie jest zdefiniowane w prawie podatkowym, a w ujęciu językowym oznacza „wskazywać na coś”, „dowodzić coś”, „przedstawiać”, „prezentować”. Ze względu na swój cel: „na okoliczność dokonania

⁸⁸⁷ Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2018r., II FSK 760/16, Legalis nr 1749230. Wyrok ten uchylił wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 18 listopada 2015r., I SA/Wr 1553/15, LEX nr 1948449, w którym uznano zeznanie w charakterze świadka jako powołanie w rozumieniu art.15 ust.4 u.p.s.d., o ile organ zachował procedurę przesłuchania w charakterze świadka.

⁸⁸⁸ Por. postanowienie NSA z dnia 20 lipca 2011r., II FSK 285/10, Legalis nr 634412

⁸⁸⁹ Por. wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2015r., II FSK 2489/13, Legalis nr 1396185.

darowizny”, powołanie cechuje się określoną intencją powołującego się, jaką jest wskazanie, przywołanie dokonania darowizny.

Powołujący się nie przedstawia umowy darowizny, choć może to uczynić w ramach powołania się, ale okoliczność jej dokonania. Wyrażeniu „okoliczność” odpowiadają synonimy takie jak m.in. fakt, sytuacja, zdarzenie, zjawisko, rzeczywistość, stan rzeczy, stan faktyczny⁸⁹⁰. Takie rozumienie wyrażenia „okoliczność” pozwala przyjąć, że podatnik „powołuje się na fakt dokonania darowizny”. Posługując się przykładem z orzecznictwa można wskazać, że złożenie przez podatnika przed organem podatkowym oświadczenia, że otrzymał darowiznę, od której nie został zapłacony należny podatek, w jednej z sytuacji opisanych w art.15 ust.4 u.p.s.d. stanowi „powołanie się” przez podatnika na fakt otrzymania darowizny. Powyższego nie zmienia fakt powołania się przez podatnika np. w odpowiedzi na wezwanie organu do złożenia wyjaśnień w zakresie źródła pochodzenia środków pieniężnych⁸⁹¹. Przepis art.15 ust.4 u.p.s.d. nie określa formy powołania się na fakt dokonania darowizny. Jak „powołanie się” może więc zostać uznane każde uzewnętrznione i udokumentowane zadeklarowanie się podatnika, co do dokonania darowizny nie zgłoszonej do opodatkowania. Może to być zarówno forma pisemna jak i forma ustna. W wypadku złożenia przez podatnika przed organem oświadczenia wskazanego w art.15 ust.4 u.p.s.d. w formie ustnej, organ ma obowiązek sporządzić zwięzły protokół, stosownie do art.172 § 1 o.p., ponieważ to oświadczenie ma istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy. Przepis art.173 § 2 o.p. nie przewiduje co prawda sporządzenia protokołu z oświadczenia strony, ale wskazanie w tym przepisie czynności wymagających utrwalenia w protokole ma charakter przykładowy a nie enumeratywny. Stosownie do art.172 § 2 o.p., po sporządzeniu protokołu z przyjęcia przez organ takiego powołania wymaga odczytania i podpisania przez wszystkich obecnych, w tym przez podatnika, który takie oświadczenie złożył. Odmowa podpisu protokołu przez podatnika w żadnym zakresie nie wpływa na jego legalność i nie podważa wartości dowodowej tego dokumentu⁸⁹².

Dla uznania oświadczenia podatnika za „powołanie się” nie ma znaczenia, czy podatnik złożył je wyrażnie z własnej inicjatywy, czy też w wyniku zastosowania się do prośby organu o wyjaśnienie, czy też przedłożenie dokumentu, podające cel tej

⁸⁹⁰ B.Dunaj, *Słownik...*, s.474.

⁸⁹¹ Tak np. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 maja 2012r., III SA/Po 7/12, LEX nr 1168105.

⁸⁹² WSA w Krakowie z dnia 19 sierpnia 2019r., I SA/Kr 144/19, LEX nr 2722711.

prośby⁸⁹³. W orzecznictwie przyjmuje się, że powołanie się w rozumieniu art.15 ust.4 u.p.s.d. oznacza inicjatywę podatnika, nawet wówczas, gdy następuje w odpowiedzi na wezwanie organu do złożenia wyjaśnień w zakresie źródła pochodzenia środków pieniężnych, albo jako odpowiedź na pytanie zadane w toku przesłuchania⁸⁹⁴. Również w praktyce orzeczniczej do „powołania się” na darowiznę zakwalifikowano złożenie przez podatnika deklaracji SD-3 wraz z oświadczeniem zawierającym akt czynnego żalu w rozumieniu art.16 k.s., w którym wskazano darowiznę oraz okoliczności jej uzyskania i przyczyny niezgłoszenia do opodatkowania⁸⁹⁵.

Opierając się na dorobku orzeczniczym można ogólnie przyjąć, że „powołanie się” na darowiznę, obejmuje każdy przypadek przedstawienia organowi okoliczności nabycia darowizny potwierdzonej stosownymi dokumentami lub przedłożenie właściwemu organowi podatkowemu deklaracji w tym względzie⁸⁹⁶.

„Powołanie się” musi być przejawem woli samego podatnika, jego świadomym działaniem, a nie skutkiem zaistnienia zdarzeń niezależnych od jego woli, wiedzy i interesu⁸⁹⁷. Występują też poglądy wskazujące, że art.15 ust.4 u.p.s.d. znajduje zastosowanie nie tylko w sytuacji, gdy podatnik w sposób wyraźny powoła się na okoliczność darowizny, lecz także w sytuacji, gdy wprawdzie powołanie to nie zostanie dokonane w sposób wyraźny, lecz w postępowaniu podatkowym zostanie wykazane przez organ, że okoliczność na jaką powołuje się podatnik w istocie jest darowizną⁸⁹⁸.

Dla uznania oświadczenia podatnika za „powołanie się” nie ma znaczenia, czy podatnik złożył je nie tylko świadomie, ale również z własnej inicjatywy, czy też w wyniku zastosowania się do prośby organu o wyjaśnienie, czy też przedłożenie dokumentu, podające cel tej prośby⁸⁹⁹. Powołanie się na nabycie może nastąpić też w ramach składania wyjaśnień na żądanie organu z art.155 § 1 o.p., pod warunkiem jednak, że w treści żądania organu nie jest wskazany fakt posiadania przez organ wiedzy o tym nabyciu, gdyż oświadczenie podatnika stanowiłoby potwierdzenie znanego organowi faktu, a nie jego pierwotne ujawnienie.

Oświadczenie podatnika zawierające „powołanie się na darowiznę” wywołuje

⁸⁹³ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 grudnia 2008r., III SA/Wa 1264/08, Legalis nr 261783.

⁸⁹⁴ Zob. wyroki WSA w Gliwicach: z dnia 8 kwietnia 2014r., I SA/GI 963/13, Legalis nr 962445, i z dnia 1 sierpnia 2018r., I SA/GI 219/18, Legalis nr 1814965.

⁸⁹⁵ Zob. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 7 maja 2014r., I SA/Sz 209/14, Legalis nr 980068.

⁸⁹⁶ Por. wyrok WSA w Lublinie z dnia 4 grudnia 2012r., I SA/Lu 746/12, LEX nr 1301688.

⁸⁹⁷ Por. wyroki : WSA w Gliwicach z dnia 28 stycznia 2014r., I SA/GI 563/13, Legalis nr 963194; NSA z dnia 2 czerwca 2016r., II FSK 1433/14, LEX nr 1340057.

⁸⁹⁸ Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 25 listopada 2015r., I SA/Sz 878/15, Legalis nr 1390647.

⁸⁹⁹ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 grudnia 2008r., III SA/Wa 1264/08, Legalis nr 261783.

skutek przewidziany w art.15 ust.4 u.p.s.d. niezależnie od intencji podatnika, w szczególności gdy nie było jego zamiarem opodatkowanie darowizny na podstawie tego przepisu.

Zarazem uwzględnić trzeba, że nie w każdym przypadku ujawnienie z udziałem podatnika nabycia niezgłoszonego do opodatkowania można uznać za „powołanie się” w rozumieniu art.15 ust.4 u.p.s.d. W szczególności nie można za „powołanie się” uznać faktu ujawnienia niezgłoszonego do opodatkowania nabycia w drodze darowizny w ramach czynności podjętych samodzielnie przez organ podatkowy, np. w toku czynności wstępnych, czynności sprawdzających czy kontroli podatkowej. „Powołaniem się”, w rozumieniu wskazanego przepisu, nie można uznać także potwierdzenia przez podatnika, ustalonego uprzednio przez organ podatkowy faktu otrzymania przez niego darowizny⁹⁰⁰.

W ramach określonej procedury podatnik może być stroną reprezentowaną przez pełnomocnika. W początkowych okresach stosowania art.15 ust.4 u.p.s.d. element podmiotowy hipotezy interpretowano literalnie, zawężając określenie „powołać się” wyłącznie do sytuacji samodzielnego wskazania faktu otrzymania darowizny przez podatnika⁹⁰¹. Podobną wykładnię czynności „powołania się” przeprowadziła sędzia TK Sławomira Wronkowska-Jaśkiewicz, która w zdaniu odrębnym do wyroku TK z dnia 19 czerwca 2012r., P 41/10 dotyczącym stosowania art.7 ust.5 u.p.c.c., podkreśliła w zdaniu odrębnym, że należy rozumieć powyższe pojęcie, iż to „sam podatnik powinien powołać się”.

Orzecznictwo nie zaakceptowało tej wykładni, wskazując, że rozumienie określenia „powołać się” jako czynność *stricto* osobistą podatnika jest nieuprawnione, gdyż nie wynika to z żadnego przepisu⁹⁰². Wskazano na konieczność stosowania wykładni systemowej, odwołując się do ogólnych przepisów prawa podatkowego, które formułują ogólną zasadę, że „strona może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania” (art.138a § 1 o.p.).

Można zatem wysunąć ogólny wniosek, że gdyby racjonalny ustawodawca chciał w czynności z art.15 ust.4 u.p.s.d. wyłączyć prawo podatnika do działania za pomocą pełnomocnika, to zapewne dałby temu wyraz wprost w treści tego uregulowania. Ponieważ brak jest takiej regulacji, zgodnie z zasadami ogólnymi

⁹⁰⁰ Por. wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 2014r., II FSK 2211/12, LEX nr 1572455.

⁹⁰¹ Tak np. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 17 września 2009 r., I SA/OI 521/09, LEX nr 527966.

⁹⁰² Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 stycznia 2015r., I SA/Kr 395/14, Legalis nr 1197649.

wyrażonymi w art.138a o.p. i nastp., oświadczenie złożone przez pełnomocnika, w którym powołał się w imieniu reprezentowanego na fakt nabycia w drodze darowizny, należy traktować jak oświadczenie samego podatnika, o ile oświadczenie pełnomocnika zostało dokonane w granicach udzielonego pełnomocnictwa⁹⁰³.

Zasadność tego poglądu wspiera przepis art.95 § 2 k.c. stanowiący, że czynność prawna dokonana przez przedstawiciela w granicach umocowania pociąga za sobą skutki bezpośrednio dla reprezentowanego. Przepis ten ma zastosowanie również w procedurze podatkowej, gdyż zgodnie z art.138o o.p., w zakresie nieuregulowanym (...) stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego oraz Kodeksu postępowania cywilnego.

Za zasadne uznać należy więc stwierdzenie, iż dopuszczalność i skuteczność złożenia oświadczenia o „powołaniu się” na darowiznę przez pełnomocnika w imieniu podatnika, może wykluczyć jedynie rodzaj lub zakres pełnomocnictwa, z którego treści wyraźnie wynikać będzie, jakie oświadczenia lub czynności pełnomocnika są prawnie bezskuteczne. W sytuacji więc, gdy pełnomocnik załączył pełnomocnictwo szczególne obejmujące jedynie określoną procedurę, to by mógł skutecznie występować w innej, i w jej trakcie „powołać się” w imieniu podatnika, musi również mieć umocowanie do tej innej sprawy.

W orzecznictwie i piśmiennictwie podkreślono, że oddzielnymi sprawami w znaczeniu procesowym są czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa, zwykłe postępowanie podatkowe, tryby nadzwyczajne postępowania podatkowego. Konsekwentnie w każdym z tych postępowań należy oddzielnie zgłosić pełnomocnictwo szczególne, o którym mowa w art.138e o.p. Załączenie pełnomocnictwa np. do akt kontroli podatkowej nie stanowi zgłoszenia pełnomocnictwa do udziału w postępowaniu podatkowym, a tym samym „powołanie się” w tym postępowaniu nie wypełni przesłanki z art.15 ust.4 u.p.s.d.⁹⁰⁴.

Jeżeli podatek upoważnił pełnomocnika do reprezentowania go przed organem podatkowym w zakresie wskazanej procedury, w której wystąpiło „powołanie się”, lub wręcz we wszystkich postępowaniach podatkowych, kontrolnych, egzekucyjnych oraz sądowo-administracyjnych, a w szczególności umocował pełnomocnika do składania w jego imieniu wszelkich oświadczeń woli i wiedzy, to negacja skuteczności „powołania się” pełnomocnika na darowiznę, jest bezskuteczna.

⁹⁰³ Por. wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2016r., II FSK 1433/14, LEX nr 2050887.

⁹⁰⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2020r., I FSK 658/20, Legalis nr 2486194; D.Strzelec, *Skuteczność pełnomocnictwa złożonego w trakcie kontroli podatkowej lub celno-skarbowej w toku postępowania podatkowego*, PrzPod 2017 nr 8, s.15-19

Oświadczenie, w którym podatnik, czy też reprezentujący jego pełnomocnik, „powołuje się” na okoliczność darowizny musi zostać przez organ podatkowy uwzględnione. W literaturze zauważa się, że jeśli przepisy prawa podatkowego w danej sytuacji pozwalają na złożenie oświadczenia przez podatnika, które ma znaczenie prawne, to takie oświadczenie bezwzględnie wiąże organ podatkowy w procesie decyzyjnego rozstrzygania spraw podatkowych ⁹⁰⁵.

Kolejną przesłanką jest zdarzenie negatywne polegające na braku zapłaty należnego podatku od spadków i darowizn. Ustawodawca w u.p.s.d. i w przepisach ogólnych nie zawarł definicji ustawowej zwrotu normatywnego „zapłata” podatku czy też „podatek należny”. W języku polskim synonimami terminu „zapłata” są: wydatkowanie pieniędzy, płatność, wpłata, zapłacenie, opłacenie, spłacenie, uiszczenie ⁹⁰⁶. Wymienione określenia odnoszą się do sposobu uregulowania należności.

Termin „zapłata” użyty jest w przepisach ogólnych w art.59 § 1 pkt 1 o.p. w innym ujęciu: jako jeden ze sposobów wygaszenia zobowiązania podatkowego w całości lub w części. Na ten aspekt wskazuje orzecznictwo, że „zapłata podatku” nie jest jedynie techniczną czynnością uiszczenia podatku, to nie jest tylko „wpłata”, gdyż prowadzi nie tylko do uiszczenia określonej kwoty pieniężnej, ale do wygaszenia zobowiązania podatkowego przez podatnika ⁹⁰⁷.

Pojęcia „zapłaty” i „wpłaty” podatku nie są tożsame. Wpłata jest jednym z elementów konstytuujących zapłatę zobowiązania podatkowego ⁹⁰⁸. Zapłata podatku prowadzi do wygaszenia uprawnień i obowiązków materialnoprawnych dotyczących podatnika, w tym zakresie, w jakim zostały one zrealizowane przez tę zapłatę ⁹⁰⁹.

Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego przez zapłatę skutkuje końcem więzi zobowiązania podatkowego łączącego podatnika i wierzyciela podatkowego, a ten ostatni nie może żądać od podatnika wykonania zobowiązania podatkowego ⁹¹⁰.

Termin „podatek należny” pośrednio zdefiniowano w orzecznictwie NSA przy definiowaniu terminu „nadpłata podatku”. Kierując się wykładnią językową można przyjąć, że podatkiem należnym jest podatek zapłacony w wysokości zgodnej z

⁹⁰⁵ P.Pietrasz, J.Siemieniako, *Znaczenie oświadczeń podatnika w rozstrzyganiu spraw podatkowych* [w:] R.Dowgier (red.) *Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych...*, s.237.

⁹⁰⁶ B.Dunaj, *Słownik...*, s.597.

⁹⁰⁷ WSA w Rzeszowie z dnia 25 lipca 2018r., I SA/Rz 441/18, LEX nr 2529853

⁹⁰⁸ A.Bartosiewicz, R.Kubacki, *Glosa do wyroku NSA z dnia 8 grudnia 2003 r., III SA 1106/03*, OSP 2004, zeszyt 7-8, s.91.

⁹⁰⁹ J.Pinkowski, *Przedawnienie zobowiązania podatkowego w świetle art. 70 Ordynacji podatkowej*, Dor.Podat, 2006, Nr 12, s.20

⁹¹⁰ B.Dauter [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, s.391.

istniejącym zobowiązaniem podatkowym⁹¹¹. Wynika z niniejszego, że by podatek zapłacić w prawidłowej wysokości, podatnik musi znać wysokość zobowiązania podatkowego. Wiedza ta może być pochodną dwóch źródeł: podatnik sam obliczy podatek, który wykazał w złożonej deklaracji zgodnie z art.21 § 1 pkt 1 i § 2 o.p., albo organ podatkowy ustali zobowiązanie podatkowe i doręczy decyzję podatnikowi zgodnie z art.21 § 1 pkt 2 o.p.

Zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn powstaje w trybie określonym w art.21 § 1 pkt 2 o.p., z wyjątkiem sytuacji, gdy podatek podlega obliczeniu i pobraniu przez płatnika zgodnie z art.17a ust.2 u.p.s.d. Podatnicy zobowiązani są do złożenia zeznania o nabyciu rzeczy i praw majątkowych zgodnie z art.17a ust.1 u.p.s.d., które choć pojęciowo mieści się w zakresie terminu deklaracja (art.3 pkt 5 o.p.), to nie wywołuje skutku z art.21 § 2 o.p., gdyż podatnik nie wykazuje w nim podatku do zapłaty i nie ma możliwości obliczenia i wykazania w tym zeznaniu podatku należnego, o którym mowa w art.15 ust.4 u.p.s.d.⁹¹².

Złożenie zeznania wywołuje jedynie skutek procesowy w postaci wszczęcia przez organ podatkowy postępowania podatkowego w sprawie ustalenia tego podatku, zgodnie z art.165 § 7 pkt 1 o.p. Wykazanie przez podatnika w zeznaniu, o którym mowa w art.17a ust.1 u.p.s.d. podatku należnego wyklucza również wzór tego zeznania przywołany w § 1 pkt 1 i określony wzorem w załączniku do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia z 27 listopada 2015r. w sprawie zeznania podatkowego składanego przez podatników podatku od spadków i darowizn⁹¹³. Zeznanie to jako wzór SD-3 (zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych) służy wykazaniu podmiotów czynności oraz rodzaju i wartości nabytych rzeczy lub praw, nie zawiera rubryk pozwalających na obliczenie i wykazanie podatku do zapłaty.

Mimo, że podatnik nie może skutecznie samodzielnie określić wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn, wypada rozważyć status ewentualnej wpłaty tego podatku przez podatnika, nawet obliczonego w prawidłowej wysokości. Taka wpłata podatku, przed jego ustaleniem, stanowiłaby nienależnie wpłacony podatek i zarazem nadpłatę, stosownie do art.72 § 1 pkt 1 o.p.

W doktrynie określa się taką bezpodstawną wpłatę, jako nadpłatę incydentalną, powstałą „w wyniku niezgodnego z prawem działania podmiotu stosunku

⁹¹¹ Uchwała Składu Siedmiu Sędziów NSA z dnia 13 lipca 2009r., I FPS 4/09, teza 8.2 uzasadnienia, Legalis nr 167695.

⁹¹² Por. wyrok WSA w Lublinie z dnia 4 grudnia 2012r. I SA/Lu 746/12, LEX nr 1301688.

⁹¹³ Dz.U. z 2015, poz.2068.

podatkowoprawnego”⁹¹⁴. NSA w uchwale siedmiu sędziów wskazał, że konstytutywną cechą powstania nadpłaty jest „zapłata podatku w podatku w wysokości wyższej niż istniejące zobowiązanie podatkowe lub nawet przy jego zupełnym braku”⁹¹⁵.

Interpretując istotę nadpłaty w art.72 § 1 pkt 1 o.p. wyróżniono w orzecznictwie dwie jej postaci: nadpłatę i świadczenie nienależne⁹¹⁶. Nadpłata występuje wówczas, gdy wpłata podatnika przewyższa kwotę podatku wymaganą przepisami (wyższa niż kwota wymagalnego zobowiązania podatkowego). Natomiast świadczenie jest nienależne, gdy podatnik dokonuje wpłaty podatku, mimo że nie jest do tego zobowiązany. Inaczej mówiąc, nie istnieje zobowiązanie podatkowe, z którego wynikałby obowiązek dokonania tej wpłaty. Jest to zatem sytuacja, że podatnik wpłacił podatek mimo, że nie ma tego obowiązku, gdyż względem niego nie istnieje obowiązek podatkowy.

Nie wystąpi zatem nadpłata podatku, która wygasi zobowiązanie podatkowe, gdy podatnik dokona wpłaty podatku od spadków i darowizn przed ustaleniem przez organ podatkowy zobowiązania podatkowego w tym podatku, gdyż nie jest jeszcze ustalone wymagalne zobowiązanie podatkowe, a jednocześnie na podatniku ciąży wciąż obowiązek podatkowy z tytułu nabycia powstały w związku z pierwotnym nabyciem.

Podatnik nie może mówić o zapłacie podatku należnego dotąd, dopóty jego wysokość zobowiązania podatkowego w podatku nie została w sposób prawidłowy ustalona. Wpłata kwoty „na podatek” przed jego ustaleniem czy obliczeniem nie może być zarazem traktowana jako wpłata nienależna w rozumieniu art.72 § 1 pkt 1 o.p., gdyż obowiązek podatkowy powstał z tytułu nabycia niezgłoszonego do opodatkowania, nie wygasł i nie przekształcił się dotąd w zobowiązanie podatkowe, które by wygasło. Kwota wpłacona przez podatnika stanie się nadpłatą z dniem doręczenia mu przez organ decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn, stosownie do art.15 ust.4 u.p.s.d., i dopiero wówczas z mocy prawa zostanie zaliczona na poczet należnego podatku, gdyż z chwilą doręczenia decyzji dopiero powstanie dla podatnika nowy obowiązek – zapłaty podatku⁹¹⁷.

Reasumując, wpłata dokonana przez podatnika jako podatek od spadków i darowizn od nabycia w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy przed doręczeniem przez organ podatkowy decyzji ustalającej zobowiązanie w tym podatku według stawki

⁹¹⁴ B.Brzeziński (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*..., s.381

⁹¹⁵ Patrz przypis 869.

⁹¹⁶ WSA w Gliwicach z dnia 29 stycznia 2010r., III SA/GI 854/09, LEX nr 559839

⁹¹⁷ B.Brzeziński (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*..., s.151-151.

wskazanej w art.15 ust.4 u.p.s.d. jest świadczeniem nienależnym, nie spełnia przesłanek wpłaty należnej ani nadpłaty podatku.

Analizując przesłanki stosowania przepisu art.15 ust.4 u.p.s.d. uwzględniać trzeba, że ujęte w jego hipotezie nabycie nie musi spełniać wymogu niezgłoszenia do opodatkowania. Warunkami stosowania stawki z art.15 ust.4 u.p.s.d. są: powołanie się we wskazanych procedurach na okoliczność dokonania darowizny oraz brak zapłaty należnego podatku od tego nabycia.

Stawka 20% znajdzie zatem zastosowanie również do tych przypadków, gdzie podatnik dokonał zgłoszenia do opodatkowania nabycia w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy, zobowiązanie podatkowe zostało ustalone przez organ podatkowy w drodze decyzji, która została podatnikowi doręczona, ale należny podatek wynikający z tej decyzji nie został przez podatnika zapłacony, a następnie podatnik powoła się na okoliczność dokonania tej darowizny w ramach jednej z procedur wymienionych w art.15 ust.4 u.p.s.d. Na możliwość, i co więcej, zasadność wystąpienia takiej sytuacji wskazano w piśmiennictwie ⁹¹⁸.

Przyjęcie takiego rozumienia przesłanki „należny podatek nie został zapłacony” jest jednak mylne, gdyż powodowałby niedopuszczalny skutek i zarazem niezgodne jest z wykładnią celowościową. Tym niedopuszczalnym skutkiem byłoby istnienie dwóch zobowiązań podatkowych z dwóch różnych decyzji ustalających: jedna decyzja wydana by została z zastosowaniem stawki zmiennej z art.15 ust.1 u.p.s.d. tj. według skali podatkowej zależnej od grupy podatkowej, do jakiej zaliczony byłby podatnik, a druga decyzja wydana by została z zastosowaniem stawki stałej z art.15 ust.4 u.p.s.d.

Rozwiązaniem pozwalającym uniknąć tego skutku jest prawidłowe całościowe i celowościowe rozumienie powyższej przesłanki. Sformułowanie „należny podatek nie został zapłacony” nie należy zatem wiązać z techniczną czynnością, jaką jest zapłata podatku należnego, czyli ustalonego przez organ podatkowy, lecz należy wiązać z przesłanką z art.6 ust.4 u.p.s.d., jaką jest niezgłoszenie nabycia do opodatkowania, a której to konsekwencją jest nie wydanie przez organ decyzji ustalającej wysokość podatku należnego, a skutkiem brak zapłaty przez podatnika podatku należnego.

⁹¹⁸ Por. S.Babiarz, *Spadek i darowizna...*, s.504.

3.3. Decyzja organu podatkowego stosującego podwyższoną stawkę podatku od spadków i darowizn

Skutkiem zrealizowania przesłanek z art.15 ust.4 u.p.s.d. jest opodatkowanie darowizny lub polecenia darczyńcy, na które podatnik się powołuje stawką 20%, które wymaga dla powstania zobowiązania podatkowego wydania decyzji z art.21 § 1 pkt 2 o.p. Zastosowanie ma zatem ogólny tryb właściwy dla powstawania zobowiązań podatkowych w podatku od spadków i darowizn⁹¹⁹. Zobowiązanie podatkowe powstaje zatem z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania. W dacie doręczenia decyzji ustalającej powstaje dla podatnika obowiązek zapłaty podatku, z tym, że termin płatności tego podatku wynosi 14 dni od dnia doręczenia tej decyzji (art.47 § 1 o.p.)⁹²⁰.

Powstanie zobowiązania podatkowego z art.15 ust.4 u.p.s.d. ograniczone jest terminami przedawnienia unormowanymi w art.68 o.p. Przepis ten określa dwa terminy do wydania decyzji ustalającej, a precyzyjniej, dwa terminy przedawnienia prawa do wydania tej decyzji. Pierwszy określa § 1 – jest to termin trzech lat, licząc od końca roku kalendarzowego. Drugi, § 2 – jest to termin pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, ale obostrzony warunkami, które muszą być spełnione alternatywnie: podatnik nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego lub w złożonej deklaracji nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. Stosownie do art.17a ust.1 u.p.s.d. na podatnikach podatku od spadków i darowizn ciąży obowiązek złożenia zeznania o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych. Obowiązek złożenia zeznania wyłączają trzy wyjątki.

Pierwszy wyjątek od obowiązku określa art.17a ust.2 u.p.s.d. stanowiąc, że obowiązek składania zeznań podatkowych, nie dotyczy przypadków, w których podatek pobierany jest przez płatnika. Przypadki takie określa art.18 ust.1 u.p.s.d. wskazując notariuszy jako płatników podatku od dokonanej w formie aktu notarialnego: darowizny, umowy nieodpłatnego zniesienia współwłasności lub ugody w tym przedmiocie, umowy nieodpłatnego ustanowienia służebności i umowy nieodpłatnego ustanowienia użytkowania.

Drugi wyjątek określony jest art.4a ust.1 pkt 1 u.p.s.d. dotyczy podatników,

⁹¹⁹ B.Gruszczynski (aktual. S.Babiarz) [w:] *Ordynacja podatkowa...*, s.234.

⁹²⁰ B.Brzeziński (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s.150-151.

którzy zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego powstałego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 2-5, 7 i 8 oraz ust. 2, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia - w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, z zastrzeżeniem ust. 2 i 4. W powyższym przypadku podatnicy nie są zobowiązani złożyć zeznania z art.17a ust.1 u.p.s.d., zobowiązani są natomiast zgłosić nabycie, która to czynność nie stanowi jedynie obowiązku formalnego, lecz również, a nawet przede wszystkim, stanowi warunek zwolnienia od podatku określonych podatników wymienionych w art.4a u.p.s.d.

Trzeci wyjątek, wyinterpretowany został z przepisu art.9 ust.1 u.p.s.d., dotyczy wszystkich podatników, którzy nabyli majątek w kwocie najwyżej równej kwocie wolnej od podatku. Przepis ten rozumiany jest jako zwalniający podatników od obowiązku złożenia zeznania z art.17a ust.1 u.p.s.d., gdyż względem osób spełniający kwotowy warunek z art.9 ust.1 u.p.s.d. nie powstaje obowiązek podatkowy.⁹²¹

W sytuacji, gdy podatnik ma obowiązek złożenia zeznania, zgodnie z art.17a ust.1 u.p.s.a., powinno być ono złożone właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego. Wyjątek od obowiązku określa ust.2 stanowiąc, że obowiązek składania zeznań podatkowych, nie dotyczy przypadków, w których podatek pobierany jest przez płatnika. Przypadki takie określa art.18 ust.1 u.p.s.d. wskazując notariuszy jako płatników podatku od dokonanej w formie aktu notarialnego: darowizny, umowy nieodpłatnego zniesienia współwłasności lub ugody w tym przedmiocie, umowy nieodpłatnego ustanowienia służebności i umowy nieodpłatnego ustanowienia użytkowania. Literalna wykładnia art.17a ust.1 u.p.s.d. pozwala przyjąć, że na podatnikach ciąży obowiązek złożenia zeznania podatkowego o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych w terminie miesiąca liczonym od momentów wyznaczonych przez poszczególne normy art.6 u.p.s.d., bez względu na sposób powstania obowiązku podatkowego. A to oznacza, że ustawodawca nie wyłączył wprost obowiązku złożenia zeznania względem podatnika, którego obowiązek powstał w związku z powołaniem się na nabycie.

⁹²¹ Tak m.in. pismo z dnia 2 lipca 2019r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB4.4015.66. 2019.1.JK; G.Liszewski [w:] *Komentarz do ustawy...*, s.250; S.Babiarz, *Spadek i darowizna...*, s.456; P.Smoleń, *Komentarz do ustawy...*, s.171. Przeciwnie poglądy: W.Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s.26; A.Mariański [w:] *Ustawa o podatku...*, s.3.01; I.Krawczyk [w:] *Ustawa o podatku...*, s.187 i 253.

Wychodząc z tych ogólnych uwag, zarysowało się w orzecznictwie stanowisko uznające, że brak wymaganego zeznania, po powołaniu się na fakt nabycia, termin na doręczenie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z zastosowaniem stawki z art.15 ust.4 u.p.s.d. termin do wydania decyzji ustalającej wyznacza art.68 § 2 pkt 2 o.p. Wówczas jest to termin nie trzech, lecz pięciu lat od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy uprawniający organy podatkowe do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe.

Z przepisu art.17a ust.1 u.p.s.d. mającego ogólne zastosowanie do wszystkich momentów powstania obowiązku podatkowego określonych w art.6 u.p.s.d. nie wynika, że powstanie obowiązku podatkowego w sytuacjach określonych w ust.4 tego przepisu, szczególnie, gdy podatnik powoła się na nabycie, zwalnia z obowiązku jego złożenia zeznania podatkowego. Można zatem wysunąć wniosek, że skoro racjonalny ustawodawca nie powiązał wyraźnie powołania się ze zwolnieniem z obowiązku złożenia zeznania, co mógł uczynić, to przyjęć należy, że obowiązek złożenia zeznania na powołującym się podatniku nadal ciąży.

W imię konstytucyjnych zasad: równości wobec prawa w aspekcie równości i powszechności opodatkowania właściwym jest stosowanie wykładni literalnej i przyjęć, że skoro obowiązek złożenia zeznania powiązany jest z momentami powstania obowiązku z art.6 u.p.s.d., to w przypadku realizacji któregokolwiek z tych momentów, obowiązek złożenia zeznania jest aktualny i wymagalny⁹²².

Odpowiedź, czy wystąpienie, któregokolwiek z momentów nabyć określonych w art.6 ust.4 u.p.s.d. zawarta jest właściwie w tym przepisie. Po pierwsze, wyjaśnić wypada, że wymieniony przepis w istocie ma charakter materialnoprawny, a nie procesowy. Służy on jedynie wyznaczeniu momentu powstania obowiązku podatkowego, a po drugie wprowadza kolejny i odmienny, od podstawowego wynikającego z art.17a ust.1 u.p.s.d., obowiązek instrumentalny. Ten obowiązek instrumentalny traktowany jest jako swoista emanacja obowiązku złożenia zeznania podatkowego, która zastępuje zarówno to zeznanie, które miałby złożyć podatnik w sytuacji określonej w art.6 ust.4 u.p.s.d., jak i zeznanie, którego podatnik nie złożył i uchylił się od opodatkowania⁹²³.

⁹²² Por. wyroki: WSA w Poznaniu z dnia 14 października 2014r., III SA/Po 1822/13, Legalis nr 1194595; NSA z dnia 14 października 2015r., II FSK 2202/13, Legalis nr 1395705.

⁹²³ Por. wyroki NSA: z dnia 27 maja 2011r., II FSK 2145/09, LEX nr 3414109; z dnia 17 lipca 2015r., II FSK 1485/13, LEX nr 1803239; z dnia 6 października 2017r., II FSK 2366/15, LEX nr 2407207; z dnia 19 września 2017r., II FSK 2120/15, Legalis nr 2193831.

Ustawodawca powiązał obowiązek prawny ciążyący na podatnikach z art.17a ust.1 u.p.s.d., tj. złożenia zeznania, z dniem powstania obowiązku podatkowego. Stosując wykładnię systemową wewnętrzną, obowiązek z art.17a ust.1 u.p.s.d. powiązany jest z przepisem art.6 ust.1 u.p.s.d., który określa kiedy powstaje obowiązek podatkowy. W sytuacji niezgłoszenia nabycia do opodatkowania i zaistnienia sytuacji określonych w art.6 ust.4 u.p.s.d., obowiązek podatkowy powstaje w innym terminie, inaczej mówiąc odnawia się.

Wskutek nie złożenia przez podatnika zeznania w terminie, o którym stanowi art.17a u.p.s.d. oraz i wskutek upływu terminu, o którym mowa w art.68 § 2 pkt 1 lub pkt 2 o.p. następuje przedawnienie terminu do doręczenia podatnikowi decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe i zobowiązanie to nie powstaje. Jeżeli następnie zrealizowane zostaną przesłanki z art.6 ust.4 u.p.s.d., następuje na mocy tego przepisu odnowienie niezgłoszonego obowiązku podatkowego. Wówczas to, zgodnie z art.68 § 1 o.p., kształtuje się na nowo kompetencja organu podatkowego do doręczenia podatnikowi decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe.

Uwzględniając powyższe ustalenia, za zasadne przyjąć wypada art.6 ust.4 u.p.s.d. nie można traktować za przepis nakładający na podatnika ponowny obowiązek złożenia zeznania podatkowego i ujawnienia wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego⁹²⁴. Wymienione w art.6 ust.4 u.p.s.d.: pismo, prawomocne orzeczenie i wreszcie powołanie się, stanowią swoiste zgłoszenia o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych, w których, podobnie jak w zeznaniu, ujawnione zostają organowi podatkowemu okoliczności istotne do wymierzenia zobowiązania podatkowego⁹²⁵. Złożenie zeznania podatkowego, o którym mowa w art.17a ust.1 u.p.s.d. staje się w tej okoliczności zbędne, bezprzedmiotowe.

Poza argumentacją wynikającą z wykładni systemowej wewnętrznej u.p.s.d. wypada odwołać się do wzmiankowej już w pracy *ratio legis* normy ujętej w art. 6 ust.4 u.p.s.d., którą wskazuje się jako swoistą reakcję ustawodawcy na przypadki niewywiązywania się przez podatników z obowiązku prawnego zgłoszenia nabycia do opodatkowania i zaniechanie złożenia zeznania w przypadku powstania obowiązku

⁹²⁴ Por. wyroki: NSA z dnia 17 lipca 2015r., II FSK 1485/13, LEX nr 1803239 ; NSA z dnia 6 października 2017r., II FSK 2366/15, LEX nr 2407207; NSA z dnia 19 września 2017r., II FSK 2120/15, Legalis nr 2193831; NSA z dnia 17 lipca 2015r., II FSK 1485/13, LEX nr 1803239; WSA w Rzeszowie dnia 4 lipca 2019r., I SA/Rz 1028/18, LEX nr 2695465.

⁹²⁵ Por. wyroki: WSA w Rzeszowie z dnia 23 kwietnia 2015r., I SA/Rz 1201/14, LEX nr 1274108; WSA w Gliwicach z dnia 13 kwietnia 2017r., I SA/Gl 1449/16, Legalis nr 1633346.

podatkowego.

Nie można stawiać podatnikowi, którego obowiązek podatkowy powstał wskutek powołania się zarzutu niezłożenia zeznania z art.17a u.p.s.d., a tym samym brak podstaw do zastosowania terminu 5 lat na doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, w oparciu o przepis art.68 § 2 pkt 1 o.p. Oznacza to, że termin do ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn z tytułu powołania się na nabycie wyznacza przepis art.68 § 1 o.p. Jest to zatem termin trzech lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy z art.6 ust.4 u.p.s.d.⁹²⁶ .Przy obliczaniu wysokości podatku od spadków i darowizn organy podatkowe stosują się do dyspozycji przepisów ust.1 i ust.3 wchodzących w zakres unormowania art.15 u.p.s.d. Pierwszy przepis stanowi, że podatek oblicza się od nadwyżki podstawy opodatkowania ponad kwotę wolną od podatku, według następujących skal (...). Drugi przepis stanowi z kolei, 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.

Ze względu na szczególny charakter przepisu art.15 ust.4 u.p.s.d., a w szczególności unormowanej w nim stawki sankcyjnej, a także redakcję przepisów art.15 ust.1 i 3 u.p.s.d. występuje problem interpretacyjny o możliwość uwzględnienia przy ustalaniu sankcyjnego zobowiązania podatkowego kwot wolnych od podatku oraz zasad ustalania wartości rzeczy i praw majątkowych.

Literalne brzmienie przepisu art.15 ust.1 u.p.s.d. wskazuje, że podstawę opodatkowania obniża się o kwotę wolną od podatku obliczanego według skal, które określono dla trzech grup podatkowych. Stawka 20% określona w ust.4 nie tylko, że nie jest powiązana z zakwalifikowaniem podatnika do którejkolwiek z grup podatkowych, ona jest w ogóle unormowana poza skalami. Jednocześnie oba przepisy art.15 tj. ust.1 i ust.4 nie zawierają do siebie odesłania.

W oparciu o powyższe można przyjąć dwa stanowiska. Według pierwszego kierującego się wykładnią literalną, niedopuszczalnym jest obliczanie podatku z zastosowaniem stawki z art.15 ust.4 u.p.s.d. od nadwyżki podstawy opodatkowania ponad kwotę wolną od podatku, a to dlatego, że uwzględnienie kwoty wolnej od podatku jest możliwe tylko wtedy, gdy konieczne jest ustalenie grupy podatkowej, do

⁹²⁶ Por. wyroki: NSA z dnia 8 marca 2017r., II FSK 367/15, Legalis nr 1581163; WSA w Opolu z dnia 15 marca 2017r., I SA/Op 496/16, LEX nr 2271775.

której zaliczany jest nabywca, a stawka z tego przepisu jest stosowana bez względu na grupę podatkową⁹²⁷.

Według drugiego, w przypadku opodatkowania 20% stawką sankcyjną zasada wamiaru określona w przepisie art.15 ust.1 u.p.s.d., znajduje w pełni zastosowanie, a zatem podatek oblicza się od nadwyżki podstawy opodatkowania ponad kwotę wolną od podatku⁹²⁸. Pogląd ten wskazuje na konieczność poszerzenia zakresu metod wykładni art.15 ust.4 u.p.s.d. o wykładnię systemową. Stosując tę wykładnię zwraca się uwagę, na fakt, że przepis ten został umiejscowiony w ramach unormowania art.15 u.p.s.d. Stąd też, uwzględniając ten fakt, można wysunąć wniosek, że przepis ust.4 stanowi wyjątek modyfikujący zasady opodatkowania określone w ust.1, ale tylko w tym zakresie, że wprowadza dodatkową stawkę oraz szczególne reguły jej stosowania.

Przepis ust.4 nie zawiera regulacji w zakresie kwoty wolnej, zatem ustalając kwotę wolną przy opodatkowaniu stawką 20% stosować należy regulację z ust.1. Jest to zastosowanie nie w pełni, a jedynie w części dotyczącej obniżenia nadwyżki podstawy opodatkowania o kwotę wolną od podatku, przy czym kwoty wolne od podatku przyjmuje się z dnia powstania obowiązku podatkowego, a nie z dnia nabycia⁹²⁹.

Ostatnie orzecznictwo przyjmuje, że art.15 ust.4 u.p.s.d. wyłącza stosowanie art.15 ust.1, a to oznacza, że podatek według stawki 20% oblicza się bez uwzględnienia kwoty wolnej od podatku⁹³⁰. Odwołanie się do art.15 ust.4, w ramach uzasadnienia przywołanego orzeczenia, poprzez jego dosłowne zacytowanie wskazuje, że Sąd przy wykładni kierował się sankcyjnym charakterem unormowania i brakiem odesłania do ust.1.

Drugim przepisem, który ma zastosowanie przy ustalaniu podatku od spadków i darowizn jest art.15 ust.3 u.p.s.d. stanowiący, 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. Ze względu na swoją redakcję przepis

⁹²⁷ Por. I.Krawczyk. *Ustawa o podatku...*, s.227; P.Pietrasz [w:] S.Bogucki, A.Cudak, P.Pietrasz, W.Stachurski, K.Winiarski, A.Wrześnińska-Nowacka, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Gdańsk 2015, s.349.

⁹²⁸ Por. wyroki: NSA z dnia 27 maja 2011r., II FSK 2145/09; WSA w Poznaniu z dnia 5 lutego 2013r., III SA/Po 994/12, Legalis nr 1929318; WSA w Łodzi z dnia 11 kwietnia 2012r., I SA/Łd 246/12, LEX nr 1166436; NSA z dnia 2 września 2015r., II FSK 1952/13, LEX nr 1795643; NSA z dnia 2 września 2015r., II FSK 1951/13, LEX nr 1780971; WSA we Wrocławiu z dnia 30 marca 2017r., I SA/Wr 1403/16, Legalis nr 1635752.

⁹²⁹ Por. S.Babiarz, *Spadek i darowizna...*, s.462; W.Nykiel, *Ustawa o podatku...*, s.262;

⁹³⁰ Por. wyrok NSA z dnia 9 lipca 2019 r., II FSK 2402/17, LEX nr 2725668.

ten jest źródłem rozbieżnych interpretacji przy wymiarze z zastosowaniem stawki podatku z art.15 ust.4 u.p.s.d. Użycie słów w art.15 ust.3 u.p.s.d. „z zastrzeżeniem ust.4” sugerować może wyłączenie stosowania przy ustalaniu wysokości podatku według stawki 20% zasad z ust.3 ⁹³¹.

Wykładnia dokonana przez orzecznictwo dowodzi jednak, że sformułowanie użyte w ust.3 „z zastrzeżeniem” odnosi się wyłącznie do kwestii wysokości stawki podatkowej, która unormowana jest w ust.1, nie wyłączając przy tym podstawowych dla konstrukcji i ustalania wysokości podatku od spadków i darowizn norm prawnych stanowiących o zaliczaniu nabywcy do odpowiedniej grupy podatkowej i związanej z tym wysokości kwoty wolnej ⁹³².

Z kolei sformułowanie „obowiązujące w dniu powstania obowiązku podatkowego” pozwala na wykładnię idącą w kierunku, że chodzi o moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu powołania się na nabycie (moment zgodny z art.6 ust.4 u.p.s.d.) – na co wskazują słowa „z zastrzeżeniem ust.4” kończące art.15 ust.3 u.p.s.d. Skoro bowiem stosuje się stawkę podatku z ust.4 mającą zastosowanie z tytułu powołania się na nabycie, to konsekwentnie moment powstania obowiązku podatkowego należy odnosić do daty powołania się na nabycie.

Użycie w art.15 ust.3 u.p.s.d. określenia „z zastrzeżeniem ust.4” wskazuje, że przepis ten odnosi się tylko do stawki podatkowej (z ust.1), gdyż o „innej” stawce podatkowej sankcyjnej jest mowa w art.15 ust.4 u.p.s.d. Zatem kwoty wartości rzeczy i praw majątkowych określone w art.4 ust.1 pkt 5 i w art.9 ust.1 należy przyjmować z dnia powstania obowiązku podatkowego, czyli z dnia powołania się na fakt nabycia w drodze darowizny, o którym mowa w art.6 ust.4 u.p.s.d., a nie w dniu nabycia tych praw ⁹³³. Według innego poglądu, sformułowanie „z zastrzeżeniem” należy odnosić wyłącznie do stawki podatku. A to oznacza w konsekwencji, że zarówno kwoty wartości rzeczy i praw majątkowych określone w art.4 ust.1 pkt 5 i w art.9 ust.1 należy przyjmować z dnia powstania obowiązku podatkowego podstawowego i określonego w aktualnym brzmieniu art.6 ust.1 pkt 1-8 i ust.2-3 u.p.s.d. ⁹³⁴

Analiza unormowania z art.15 ust.3 u.p.s.d. wskazuje, że odpowiadającą literze

⁹³¹ P.Smoleń, *Komentarz do ustawy...*, s.209

⁹³² Por. wyroki: WSA w Olsztynie z dnia 17 grudnia 2009r., I SA/OI 667/09, LEX nr 582632; WSA w Łodzi

z dnia 4 grudnia 2012r., I SA/Łd 1316/12, LEX nr 1301338

⁹³³ Por. wyroki NSA z dnia 2 września 2015r., II FSK 1953/13, LEX nr 1918605; II FSK 1951/13, LEX nr 1780971.

⁹³⁴ S.Babiarz, *Spadek i darowizna...*, s.462-463.

prawa jest wykładnia językowa wskazująca, że wyznacznikiem momentu wskazanego w tym przepisie powinna być data powstania obowiązku podatkowego, w zakresie którego następuje wymiar podatku. Przepis wyraźnie stanowi, mówiąc, że chodzi o te elementy wymiaru, które obowiązywały „w dniu powstania obowiązku podatkowego”.

Oznacza to, że w sytuacji, gdy opodatkowanie następuje z tytułu obowiązku podatkowego, który powstał w momencie określonym w art.6 ust.4 u.p.s.d., organ podatkowy powinien przyjmować kwoty wartości rzeczy i praw majątkowych określone w art.4 ust.1 pkt 5 i w art.9 ust.1 z dnia powstania tego obowiązku, a nie obowiązku pierwotnego, który nie został zgłoszony do opodatkowania. Natomiast zastrzeżenie z ust.3 odnosi się jedynie do stawki podatku, gdyż to o niej i przesłankach jej stosowania stanowi ust.4. Stawka 20% nie znajduje zastosowania w każdym przypadku, w którym powstanie obowiązek podatkowy stosownie do art.6 ust.4 u.p.s.d, a jedynie do sytuacji szczególnych określonych w art.15 ust.4 u.p.s.d.

Zakres czasowy stosowania przepisu art.15 ust.4 u.p.s.d. względem nabyć własności rzeczy i praw majątkowych przed dniem 1 stycznia 2007r. określił art.3 ust.3 ustawy dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Zgodnie z tym przepisem, art.15 ust.4 u.p.s.d. w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą, ma zastosowanie również do nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, jeżeli obowiązek podatkowy powstał wskutek powołania się na fakt nabycia po wejścia w życie niniejszej ustawy tj. 1 stycznia 2007r. Tym samym, prawodawca wyznaczył wpływ znowelizowanych przepisów na stosunki prawne powstałe pod działaniem ustawy dotychczasowej wyłącznie w zakresie określonym w art.15 ust.4 u.p.s.d. Oznacza to, że określona w tym przepisie sankcyjna 20% stawka podatku będzie miała zastosowanie również wówczas, gdy nabycie niezgłoszone do opodatkowania nastąpiło przed dniem wejścia w życie przepisu art.15 ust.4 u.p.s.d., a obowiązek podatkowy określony w art.6 ust.4 u.p.s.d. powstał wskutek powołania się na fakt darowizny po wejściu w życie ustawy zmieniającej. Przyjęcie powyższego rozwiązania niewątpliwie miało na celu wyeliminowanie nierównego traktowania podatników. Podatnik, który według treści powołania się na fakt nabycia złożonego po 1 stycznia 2007r. nabył własność rzeczy lub praw majątkowych w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy przed dniem wejścia w życie ustawy zmieniającej, znalazłby się w korzystniejszej prawnie sytuacji

względem podatnika, który zgodnie z treścią powołania się złożonego po 1 stycznia 2007r., nabył po tej dacie własność rzeczy lub praw majątkowych w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy. W pierwszym przypadku, podatnik powołujący się na fakt nabycia po 1 stycznia 2007r. podlegałby opodatkowaniu według stawek podatku na zasadach ogólnych. W drugim przypadku podatnik powołujący się na ten sam fakt i w tej samej cezurze czasowej podlegałby opodatkowaniu sankcyjnemu z art.15 ust.4 u.p.s.d. Zaistniałby stan nieuzasadnionego zróżnicowania stawek podatkowych stosowanych do opodatkowania podatników, których obowiązki podatkowe dotyczące tego samego przedmiotu opodatkowania powstały w ten sam sposób. Byłoby to oczywiście sprzeczne z zasadą powszechności i równości opodatkowania ⁹³⁵.

⁹³⁵ Por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 sierpnia 2012r., I SA/Wr 261/12, Legalis nr 548846.

3.4. Stosowanie ulg z art.15 ust.3 u.p.s.d. przy wymiarze podatku ze stawką z art.15 ust.4

Zgodnie z art.15 ust.3 u.p.s.d. przy ustalaniu w wysokości podatku przyjmuje się kwoty wartości rzeczy i praw majątkowych określone w art.4 ust.1 pkt 5 i art.9 ust.1 oraz skale podatkowe określone w ust.1 obowiązujące w dniu powstania obowiązku podatkowego, zastrzeżeniem ust.4.

Stosownie do wymienionego art.4 ust.1 pkt 5 u.p.s.d., zwalnia się od podatku nabycie w drodze darowizny pieniędzy lub innych rzeczy przez osobę zaliczoną do I grupy podatkowej w wysokości nieprzekraczającej 9 637 zł od jednego darczyńcy, a od wielu darczyńców łącznie nie więcej niż 19 274 zł w okresie 5 lat od daty pierwszej darowizny, jeżeli pieniądze te lub rzeczy obdarowany przeznaczy w okresie 12 miesięcy od dnia ich otrzymania na wkład budowlany lub mieszkaniowy do spółdzielni, budowę domu jednorodzinnego, nabycie lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość albo spłatę zabezpieczonego hipoteką kredytu mieszkaniowego wraz z odsetkami.

Ulgą z art.9 ust.1 u.p.s.d. polega na tym, że opodatkowaniu podlega nabycie przez nabywcę, od jednej osoby, własności rzeczy i praw majątkowych o czystej wartości przekraczającej: 9637 zł - jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do I grupy podatkowej; 7276 zł - jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do II grupy podatkowej; 4902 zł - jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do III grupy podatkowej.

W praktyce orzeczniczej i piśmiennictwie zarysowały się dwa stanowiska w przedmiocie rozumienia art.15 ust.3 u.p.s.d. przy wymiarze stawki z ust.4, w szczególności w zakresie sformułowania „z zastrzeżeniem”.

Według pierwszego poglądu, sformułowanie użyte w art.15 ust.3 u.p.s.d. „z zastrzeżeniem” odnosi się wyłącznie do wysokości stawki podatkowej, która ma zastosowanie. Stosując wykładnię systemową art.15 ust.4 u.p.s.d. można wysunąć wniosek, że skoro przepis ten został umiejscowiony w ramach unormowania art.15 u.p.s.d., to przepis ten stanowi wyjątek od zasady opodatkowania z art.15 ust.1 u.p.s.d., ale jedynie w zakresie zastosowania odrębnie uregulowanej stawki podatku.

Zasadną jest więc interpretacja, że jeżeli art.15 ust.4 u.p.s.d. nie zawiera odrębnej regulacji w zakresie stosowania kwoty wolnej od podatku z art.9 ust.1 u.p.s.d., tak jak względem opodatkowania zasiedzenia art.15 ust.2 u.p.s.d., to prawidłowym jest stosowanie ogólnej zasady, że podatek z zastosowaniem stawki podatku 20%

oblicza się od nadwyżki opodatkowania ponad kwotę wolną od podatku ⁹³⁶.

Dokonując wymiaru z zastosowaniem stawki z art.15 ust.4 u.p.s.d. nie ma zatem podstaw do pominięcia przez organ podatkowy norm prawnych podstawowych dla konstrukcji i ustalania wysokości podatku od spadków i darowizn, stanowiących o zaliczeniu nabywcy do odpowiedniej grupy podatkowej i związanej z tym wysokości kwoty wolnej. Stawka podatkowa z ust.4, która ma zastosowanie, stanowi jedynie jeden z elementów konstrukcyjnych podatku niezbędnych od obliczenia jego prawidłowej wysokości. Stąd też, brak jest podstaw do pominięcia art.9 ust.1 u.p.s.d., przy wymiarze podatku z zastosowaniem stawki z art.15 ust.4 u.p.s.d. ⁹³⁷.

Według stanowiska przeciwnego powyższej interpretacji, uwzględnianie kwoty wolnej od podatku z art.9 ust.1 u.p.s.d., stosownie do art.15 ust.3 u.p.s.d., nie ma podstaw w sytuacji opodatkowania stawką z art.15 ust.4 u.p.s.d., gdyż stawka ma ona charakter odrębny i zarazem szczególny, a przy tym jest stosowana niezależnie od przypisania nabywcy do określonej grupy podatkowej ⁹³⁸.

W istocie, gdy uwzględni się cel stawki z art.15 ust.4 u.p.s.d. oraz redakcję przepisu art.15 ust.3 u.p.s.d., uzasadnionym wydaje się stanowisko, że ulgi z art.15 ust.3 nie mają zastosowania przy stosowaniu stawki podatku z art.15 ust.4. Stawka z art.15 ust.4 u.p.s.d. pojmowana jest bowiem jako sankcyjna (represyjna), a zatem stosowanie ulgi z art.15 ust.3 wypaczałoby cel i istotę powyższej regulacji, która właśnie powinna być sankcyjna i represyjna ⁹³⁹.

Redakcja art.15 ust.3 u.p.s.d. z kolei wskazuje, że przepis ten zbudowany jest z dwóch części: w pierwszej części stanowi, 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”, a po przecinku w drugiej części jest zwrot „z zastrzeżeniem ust.4”. Użycie w przepisie tego zwrotu może istotnie dowodzić, że ustawodawca wyłączył ze stosowania reguły określone w art.15 ust.3 u.p.s.d. przy ustalaniu zobowiązania podatkowego z zastosowaniem stawki z art.15 ust.4 u.p.s.d.

⁹³⁶ Wyroki: NSA z dnia 27 maja 2011r., II FSK 2145/09, LEX nr 964414; WSA w Łodzi z dnia 11 kwietnia 2012r., I SA/Łd 246/12, LEX nr 1166436; W.Nykiel [w:] *Ustawa o podatku...*, s.268; J.Wantoch-Rekowski [w:] *Ustawa o podatku...*, s.199; P.Smoleń [w:] *Komentarz do ustawy...*, s.209.

⁹³⁷ Wyroki: WSA w Olsztynie z dnia 17 grudnia 2009r., I SA/Ol 667/09, LEX nr 582632; WSA w Łodzi z dnia 11 kwietnia 2012r., I SA/Łd 246/12, LEX nr 1166436; NSA z dnia 2 września 2015r., II FSK 1953/13, LEX nr 1918605

⁹³⁸ I.Krawczyk [w:] *Ustawa o podatku...*, s.225.

⁹³⁹ P.Smoleń [w:] *Komentarz do ustawy...*, s.209,

Jednakże, gdy weźmie się pod uwagę rozumienie językowe zwrotu „z zastrzeżeniem” oraz interpretację całego przepisu art.15 u.p.s.d. od ust.1 do ust.4, to pogląd o wyłączeniu stosowania przepisu art.9 ust.1 u.p.s.d. przy ustalaniu zobowiązania podatkowego z zastosowaniem stawki z art.15 ust.4 u.p.s.d., okazuje się niezasadny. Gramatyczna interpretacja używania w tekstach prawnych została przeprowadzona przez Radę Języka Polskiego ⁹⁴⁰, która w jednym ze swoich komunikatów wyłożyła, że: „Przepis tekstu aktu prawnego interpretuje się, uwzględniając treść innych przepisów, które mogą modyfikować zakres przepisu interpretowanego. W ostatnich kilku latach wytworzył się taki zwyczaj legislacyjny, że co najmniej niektóre z przepisów modyfikujących wskazuje się przez użycie, w przepisie centralnym, wyrażenia „z zastrzeżeniem”, wskazując (co najmniej niektóre) przepisy modyfikujące przepis centralny. To, czy w efekcie uwzględnienia przepisu modyfikującego powstanie sytuacja zwężenia zakresu obowiązków zawartych w przepisie centralnym, czy ich rozszerzenie, zależy od treści tego przepisu, którego uwzględnienie owo zastrzeżenie wymaga. Wydaje się, że z tego względu, a także biorąc pod uwagę słownikowe znaczenia wyrazów „zastrzec”, „zastrzegać”, zamiast wyrażenia „z zastrzeżeniem”, lepsze byłoby wyrażenie „z uwzględnieniem”. Bez względu jednak na użycie którejkolwiek z tych formuł, a nawet bez ich użycia, i tak interpretator musiałby uwzględnić przepis modyfikujący treść przepisu centralnego” ⁹⁴¹.

Mając na uwadze powyższą interpretację gramatyczną, można przyjąć, że samo użycie zwrotu „z zastrzeżeniem” nie jest rozstrzygające, a o rozumieniu jego znaczenia w wypowiedzi normatywnej decyduje interpretacja całości przepisu. Przy czym, tak jak Rada Języka Polskiego wskazuje, odpowiedniejszym jest używanie zwrotu „z uwzględnieniem” albo „bez uwzględnienia”, co rozstrzyga spór interpretacyjny.

Odczytując całość regulacji art.15 u.p.s.d. od ust.1 do ust.4, to przyjąć należy, że art.15 ust.1 u.p.s.d. formułuje podstawową zasadę ustalania podatku, tj. podatek oblicza się według skali podatkowej i od nadwyżki podstawy opodatkowania ponad kwotę wolną od podatku. Zasadę tę wyłącza na zasadzie wyjątku art.15 ust.2 u.p.s.d. regulujący odrębną regułę opodatkowania zasiedzenia. Jednocześnie ogólna reguła i uwzględnianie nadwyżki podstawy opodatkowania ponad kwotę wolną od podatku

⁹⁴⁰ Jest to organ działający na podstawie art.12-14 ustawy z dnia 7 października 1999r. o języku polskim (tekst jedn. Dz.U. z 2021r., poz.672), której zadaniem jest m.in. rozstrzyganie wątpliwości językowych co do słownictwa, gramatyki, wymowy, ortografii i interpunkcji, a także co do stosowności stylistycznego kształtu wypowiedzi.

⁹⁴¹ Komunikaty Rady Języka Polskiego przy Prezydium Polskiej Akademii Nauk, 2005 Nr 1(16), s.52.

stosowana jest przy opodatkowaniu z zastosowaniem stawki z art.15 ust.4, ponieważ „z zastrzeżeniem ust.4” należy odnosić do tej części art.15 ust.3 zawierającej treść „skale podatkowe określone w ust.1 obowiązujące w dniu powstania obowiązku podatkowego”. Czyli, że jedynie chodzi o niestosowanie skali podatkowej, a stosowanie stawki podatku 20%. W konsekwencji oznacza to, że podstawa opodatkowania stawką z art.15 ust.4 u.p.s.d. podlega obniżeniu o kwotę wolną od podatku zgodnie z art.9 ust.1⁹⁴². Jak argumentuje się w piśmiennictwie, gdy miało być inaczej, racjonalny ustawodawca powinien w art.15 ust.4 u.p.s.d. zawrzeć to samo wyłączenie jakie zawarł w art.15 ust.2 u.p.s.d.⁹⁴³.

Art.15 ust.3 u.p.s.d. stanowi, że wskazane w nim kwoty i skale stosuje się obowiązujące w dniu powstania obowiązku podatkowego. W piśmiennictwie występuje pogląd, że sformułowanie „dzień powstania obowiązku podatkowego” należy odnosić do momentu powstania „obowiązku podstawowego” tj. powstałego w datach z art.6 ust.1 u.p.s.d. a nie „obowiązku ponowionego”, czyli powstałego w momencie wyznaczonym przepisem art.6 ust.4 u.p.s.d. Zatem, przy obliczaniu podatku z zastosowaniem stawki z art.15 ust.4 u.p.s.d. należałoby uwzględniać kwoty wartości rzeczy i praw majątkowych określone w art.4 ust.1 pkt 4 oraz kwoty określone w art.9 ust.1⁹⁴⁴. Powyższy pogląd negowany jest w orzecznictwie, które uznaje, iż pozostaje on w sprzeczności z literalnym brzmieniem ust.3, który nie rozróżnia „podstawowego” i „ponowionego” obowiązku podatkowego, a jedynie obowiązek podatkowy.

Gdy powstaje obowiązek w momencie wyznaczonym przez przepisy art.6 ust.1 u.p.s.d., to następuje to w dniu nabycia lub zrównanego z nim zdarzenia. Natomiast, gdy powstaje obowiązek zgodnie z art.6 ust.4 u.p.s.d., to jest to dzień sporządzenia pisma stwierdzającego nabycie, data uprawomocnienia się orzeczenia stwierdzającego nabycia albo data powołania się na fakt nabycia. Ponieważ przy nabyciu niezgłoszonym do opodatkowania obowiązek powstaje jedynie w momencie określonym przez art.6 ust.4 u.p.s.d., to kwoty ulg określonych w art.15 ust.3 należy ustalać na ten moment, a nie dzień „pierwotnego” niezgłoszonego nabycia własności rzeczy i praw majątkowych⁹⁴⁵. Reasumując, przy ustalaniu wysokości zobowiązania podatkowego z zastosowaniem stawki podatku z art.15 ust.4 u.p.s.d., należy uwzględniać kwotę wolną od podatku obowiązującą w tym roku, w którym podatnik powołał się na darowiznę.

⁹⁴² S.Babiarz, *Spadek i darowizna*..., s.462-463, tak samo P.Smoleń [w:] *Komentarz do ustawy*..., s.209.

⁹⁴³ P.Smoleń, *ibidem*.

⁹⁴⁴ S.Babiarz, *Spadek i darowizna*..., s.463.

⁹⁴⁵ Wyrok NSA z dnia 2 września 2015r., II FSK 1953/13, LEX nr 1918605.

Przy ustalaniu podatku z zastosowaniem stawki z art.15 ust.4 u.p.s.d., przy spełnieniu jego szczególnych warunków w zakresie zaliczenia do I grupy podatkowej oraz celu wydatkowania środków Również zwolnienie przedmiotowe z art.4 ust.1 pkt 5 u.p.s.d. w ocenie orzecznictwa ma zastosowanie⁹⁴⁶.

⁹⁴⁶ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 marca 2017r., I SA/Wr 1403/16, Legalis nr 1635752.

3.5. Przesłanki zastosowania sankcyjnej stawki w podatku od czynności cywilnoprawnych

Przepis art.7 ust.5 u.p.c.c. wprowadza stawkę podatku 20% stosowaną w wypadku zaistnienia dwóch różnych okoliczności opisanych w pkt 1 i 2. Według pierwszej, 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. Według drugiej, biorący pożyczkę, o którym mowa w art.9 pkt 10 lit.b, powołuje się na fakt zawarcia umowy pożyczki, a nie spełnił warunku udokumentowania otrzymania pieniędzy na rachunek bankowy, albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym.

Obie przesłanki łączy wspólny element hipotezy, w którym powyższe okoliczności winny wystąpić przed organem podatkowym w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej. Ponadto elementem wspólnym determinującym w ogóle stosowanie stawki jest zachowanie podmiotów określonych jako „podatnik” albo „biorący pożyczkę” określone mianem „powołanie się”.

Na początku niezbędne jest omówienie elementów wskazanej wspólnej hipotezy. Ustawodawca określa podmiotowy element hipotezy wskazując organ podatkowy, wobec którego zachodzi zachowanie określone jako „powołanie się”, oraz sytuacje będące kwalifikowanymi prawnie procedurami, w toku których „powołanie się” ma nastąpić: czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, postępowanie podatkowe, kontrola celno-skarbowa.

Zgodnie z art.13a u.p.c.c. organem podatkowym właściwym rzeczowo w sprawach podatku od czynności cywilnoprawnych jest naczelnik urzędu skarbowego. Właściwość miejscową tego organu określa art.12 u.p.c.c. Uwzględniając przedmioty podlegające opodatkowaniu stosownie do art.7 ust.1 pkt 5 u.p.c.c. tj. pożyczka, depozyt nieprawidłowy, ustanowienie użytkowania nieprawidłowego oraz ich zmiany, zastosowanie w zakresie określenia właściwości miejscowej naczelnika urzędu skarbowego w zakresie tych umów określa art.12 ust.1 pkt 2 u.p.c.c. Przepis ten stanowi, że organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawach podatku od czynności cywilnoprawnych od umów, których przedmiotem są rzeczy znajdujące się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa majątkowe wykonywane w kraju, od

przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych innych niż wymienione w pkt 1, oraz od pozostałych umów – naczelnik urzędu skarbowego właściwym ze względu na miejsce zamieszkania lub adres siedziby podatnika, a w przypadku gdy obowiązek zapłaty ciąży solidarnie na kilku podmiotach – naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na miejsce zamieszkania lub adres siedziby jednego z tych podmiotów.

Stosując się do wykładni ustawowej, zakres organu podatkowego, względem którego powołanie się w okolicznościach określonych w art.7 ust.1 pkt 5 u.p.c.c., zostałby znacznie zawężony, a nie taka była intencja ustawodawcy uwzględniając rodzaje wymienionych procedur, w toku których podatnik może powołać się na fakt zawarcia umowy.

Kierując się hipotezą przepisu określającą te procedury uznać należy, że zakres rzeczowy organu podatkowego, przed którym może nastąpić powołanie się, jest znacznie szerszy, niż określony w cytowanych art.12 ust.1 pkt 2 i art.13a u.p.c.c. Obejmuje więc każdy organ podatkowy, który jest właściwy w zakresie czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej. Za taką interpretacją przemawia również to, że ustawodawca wymieniając powyższe procedury nie ograniczył ich zakresu przedmiotowego do jedynie podatku od czynności cywilnoprawnych, a tym samym mogą one dotyczyć każdego podatku.

Przy takim rozumieniu pojęcia organ podatkowy przyjęć prawidłowo należy, że w zakresie tego pojęcia mieszczą się organy wymienione w art.13 § 1 pkt 1 o.p., tj. naczelnik urzędu skarbowego i naczelnik urzędu celno-skarbowego, jako organy właściwości rzeczowej w sprawach z zakresu opodatkowania stawką określoną w art.7 ust.1 pkt 5 u.p.c.c. Właściwość miejscowa tych organów zależna będzie od tego, który z nich będzie właściwym w tym zakresie dla podatnika w zakresie czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej. Przy czym, dla zastosowania stawki podatku z art.7 ust.1 pkt 5 u.p.c.c. bez znaczenia będzie w zakresie jakiego podatku zostaną przeprowadzone powyższe procedury.

Zachowanie nazwane „powołanie się” ma nastąpić „w toku” wymienionych wyżej procedur. Sformułowanie „w toku” określa granice czasowe „powołania się”. W ujęciu słownikowym „w toku”, odpowiada pojęciom „w trakcie” i „w ciągu”, które „wskazuje na czas trwania czynności lub procesu”, „wskazuje na okres, w którym coś

się dzieje”⁹⁴⁷. Określenie „w toku” rozumieć należy w ten sposób, że wskazana ustawowo procedura, w ramach której następuje „powołanie się”, została formalnie rozpoczęta, jest w trakcie i nie została formalnie zakończona. Jeżeli zatem procedury prawidłowo jeszcze nie rozpoczęto, albo ją zakończono, „powołanie się” jako czynność wykonana poza granicą czasową wyznaczoną określeniem „w toku” nie wywoła skutku określonego w art.7 ust.5 u.p.c.c.

Pojęcie „w toku”, należy interpretować szeroko i odnosić do wszelkich czynności procesowych dokonywanych w ramach: czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej. By proces interpretacji przebiegł prawidłowo każdorazowo trzeba uwzględnić kontekst systemowy, co oznacza konieczność odwołania się do przepisów o.p.: Działu V normującego „Czynności sprawdzające”, Działu IV normującego „Postępowanie podatkowe” i Działu VI normującego „Kontrolę podatkową” oraz do przepisów Działu V u.k.a.s. normującego m.in. kontrolę celno-skarbową. Przepisy wskazane w powyższych Działach określają moment wszczęcia i moment zakończenia tych procedur, co pozwala określić precyzyjnie, czy konkretne „powołanie się” nastąpiło faktycznie w ich „toku”⁹⁴⁸. Art.7 ust.5 u.p.c.c. wymieniając procedury nie określa ich zakresu przedmiotowego, co daje podstawę do rozbieżnych interpretacji. Umieszczenie tego rozwiązania w ustawie normującej podatek od czynności cywilnoprawnych uzasadnia w ocenie części judykatury wnioski, że „powołanie się” dotyczy jedynie postępowań w zakresie tego podatku⁹⁴⁹. Pojawia się też teza, że „powołanie się” dotyczy postępowań w zakresie opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, ze względu na powoływanie się w tych postępowaniach na fakt zawarcia umowy pożyczki⁹⁵⁰. Analiza skarg na decyzje z kolei wskazuje, że podatnicy podnoszą argument, że organ podatkowy wszczynając procedurę określa wobec strony jej zakres, tym samym strona ma świadomość jaki podatek jest przedmiotem weryfikacji i, że nie jest to podatek od czynności cywilnoprawnych. W ocenie skarżących podatnik może więc uznać, że „powołanie się na pożyczkę” jest w tej

⁹⁴⁷ B.Dunaj, *Słownik języka...*, s.533.

⁹⁴⁸ Wyrok NSA z dnia 25 maja 2017r., II FSK 1161/15, LEX nr 2314756.

⁹⁴⁹ Zob. wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 2011r., II FSK 2104/09, Legalis nr 364857.

⁹⁵⁰ Por. wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 2011r., II FSK 2105/09, Legalis nr 367374. Pogląd przeciwny w wyroku NSA z dnia 15 maja 2018r., II FSK 1633/16, LEX nr 2517626, który wskazał, że „z treści art. 7 ust. 5 pkt 1 upcc nie wynika, aby przepis ten dotyczył wyłącznie postępowań w przedmiocie nieujawnionych źródeł”.

procedurze zachowaniem indyferentnym⁹⁵¹. Odnosząc się do powyższych tez i argumentów, zauważyć należy, że ustawodawca nie określa w art.7 ust.5 u.p.c.c. zakresu czy też celu postępowań, o jakich w nim mowa⁹⁵². Językowa wykładnia treści art.7 ust.5 u.p.c.c. uzasadnia interpretację, że przepis wskazuje jedynie na charakter postępowania (czynności sprawdzające, postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa i kontrola celno-skarbowa), a nie jego zakres przedmiotowy⁹⁵³. Można zatem stwierdzić, że brzmienie art.7 ust.5 u.p.c.c. nie wyklucza stosowania stawki 20% w sytuacji „powołania się” w ramach procedur dotyczących innych podatków niż podatek od czynności cywilnoprawnych⁹⁵⁴. Przepis art.7 ust.5 u.p.c.c. nie zawęża wymienionych procedur do podatku od czynności cywilnoprawnych ani wprost ani w sposób dorozumiany. W piśmiennictwie wskazuje się zarazem, że warunkiem stosowania stawki z art.7 ust.5 u.p.c.c. w związku z „powołaniem się” w ramach wymienionych procedur jest to, aby „powołujący się” był stroną tych procedur⁹⁵⁵. „Powołanie się” jest podstawową przesłanką zawartą w hipotezie art.7 ust.5 u.p.c.c. warunkującą jego zastosowanie. Wskazane pojęcie interpretuje się jako czynność polegającą na „wskazywaniu na coś niezależnie od formy, ujawnienie”⁹⁵⁶. Inne rozumienie określa „powołanie się” jako „poinformowanie” organu o pewnym fakcie⁹⁵⁷, co zbliża je do zachowania określanego mianem „oświadczenie” lub „oświadczenie wiedzy”. W sprawach, gdzie organy podatkowe stosowały stawkę z art.7 ust.5 u.p.c.c., podatnicy w

⁹⁵¹ Por. wyroki: NSA z dnia 22 stycznia 2014r., II FSK 488/12, LEX nr 1452545; WSA w Łodzi dnia 29 kwietnia 2015r., I SA/Ld 55/15, LEX nr 1792108

⁹⁵² Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2013r., II FSK 1636/11, Legalis nr 654569.

⁹⁵³ Wyrok NSA z dnia 15 maja 2018r., II FSK 1633/16, LEX nr 2517626

⁹⁵⁴ Por. wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2013r., II FSK 1636/11. TK w wyroku z dnia 19 czerwca 2012r. P 41/10, 65/6/A/2012 stwierdził, że celem wprowadzenia m.in. przepisu art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. było zminimalizowanie negatywnej praktyki powoływania się podatników w toku postępowania w zakresie nieujawnionych dochodów na zawarte umowy pożyczki. Często bowiem w toku takich postępowań podatnicy celem wyjaśnienia pochodzenia 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 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, mającej zastosowanie do dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów (w wysokości 75% dochodu), płacąc podatek od czynności cywilnoprawnych według podstawowej stawki podatku, tj. 2% wartości czynności cywilnoprawnej wraz z odsetkami. Wskazane przez Trybunał Konstytucyjny *ratio legis* ustawodawcy wprowadzenia regulacji zawartej w art.7 ust.1 pkt 5 u.p.c.c. stanowi również wyjaśnienie, że owe „powołanie się”, o którym mowa w art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. nie musi następować w postępowaniu w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych. W świetle ww. przepisu nie jest wykluczone stosowanie stawki 20% także w razie wyjawienia przez podatnika faktu dokonania czynności cywilnoprawnej

w ramach procedur dotyczących innych podatków

⁹⁵⁵ Por. H.Filipczyk, *Podatek od czynności...*, s.287

⁹⁵⁶ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 listopada 2011r., I SA/Wr 717/11, Legalis nr 825782.

⁹⁵⁷ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 czerwca 2011r., III SA/Po 127/11, LEX nr 824441

ramach obrony swoich racji wskazywali, że ujawnienie w toku np. postępowania podatkowego pożyczki niezgłoszonej do opodatkowania, stanowiło ich oświadczenie wiedzy o pożyczce a nie jej ujawnienie. Ten argument podatnika nie przekonywał sądu rozpoznającego skargę do jego racji, który uznawał, iż informacja podatnika o pożyczce stanowi powołanie się na nią a nie oświadczenie wiedzy o niej⁹⁵⁸. Słownikowo, „oświadczać”, to „stwierdzać coś kategorycznie, z przekonaniem, podawać coś do wiadomości, oznajmiać, komunikować”⁹⁵⁹. Wyrażenie „oświadczenie” jest rozumiane jako „ustne lub pisemne wyrażenie zamiaru, poglądów itp.”⁹⁶⁰. Uwzględniając słownikowe rozumienie pojęć oświadczać i oświadczenie, uznać należy, że choć są to pojęcia różnie rozumiane, to elementem powołania się jest oświadczenie, w którym ktoś coś podaje do wiadomości, oznajmia. Jako oświadczenie wiedzy można więc uznać jedynie podanie do wiadomości organu podatkowego informacji o cudzej pożyczce w charakterze świadka a nie jako osoba, która tę pożyczkę otrzymała.

„Powołanie się” nie jest zarazem czynnością abstrakcyjną, oderwaną od towarzyszących okoliczności, dokonywaną przez podatnika „dla samego siebie”⁹⁶¹. Zawsze istnieje określony punkt odniesienia mający swoje implikacje w osobistej sytuacji podatnika o charakterze prawno-podatkowym. Pozostaje relacji do konkretnej sytuacji, w której podatnik chce wykazać swoje racje, coś udowodnić⁹⁶².

W orzecznictwie wskazuje się na jeszcze jedną cechę „powołania się na fakt zawarcia umowy, jakim jest cel jej ujawnienia. Wymieniony cel polegać ma na uzyskaniu specyficznej korzyści podatkowej, jaką jest uniknięcie przez podatnika opodatkowania w zakresie dochodów ze środków nieujawnionych. Jednocześnie zastrzega się, że jednocześnie występować powinien brak możliwości pozyskania przez organ podatkowy, informacji o wskazanej czynności na podstawie innych źródeł”⁹⁶³.

Uwzględniając powyższą uwagę, można wskazać kolejną cechę powołania jakim jest świadome działanie podatnika ukierunkowane na wykazanie czegoś przed organem podatkowym⁹⁶⁴. Jest to zatem działanie nie impulsywne ale racjonalne,

⁹⁵⁸ Por. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 listopada 2012r., III SA/Po 507/12, Legalis nr 862345.

⁹⁵⁹ B.Dunaj, *Słownik języka...*, s.313.

⁹⁶⁰ Ibidem, s.313.

⁹⁶¹ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 15 marca 2017r., I SA/OI 9/17, Legalis nr 1600496.

⁹⁶² Wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2016r., II FSK 862/14, Legalis nr 1470261.

⁹⁶³ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 1 marca 2022r., I SA/Gd 1524/21, Legalis nr 2673261.

⁹⁶⁴ Wyroki: WSA w Lublinie z dnia 22 kwietnia 2015r., I SA/Lu 1055/13, Legalis nr 1262693; NSA z dnia 21 maja 2013r., II FSK 1830/11, Legalis nr 1706587,

przemysłane⁹⁶⁵. W orzecznictwie rozróżnia się sytuację, w której strona świadomie wskazuje na coś, czym się zamierza wykazać przed organami podatkowymi – i uznaje się ją za „powołanie się”, od sytuacji, gdy podatnik coś jedynie wyjaśnia na żądanie organu podatkowego, pomimo że rezultat jest tożsamy: wskazanie źródła pochodzenia środków pieniężnych. Zdaniem judykatury interpretację zachowania „powołanie się” należy ograniczyć do świadomego działania w celu „wykazania czegoś”⁹⁶⁶.

„Powołanie się” jest czynnością podatnika o charakterze jednostronnym. Z uwagi na fakt, że „powołanie się” strony następuje w toku procedury z udziałem organu, wskazana „jednostronność działania” nie ogranicza się wyłącznie do sytuacji samodzielnego wskazania faktu dokonania czynności cywilnoprawnej przez podatnika⁹⁶⁷. „Jednostronność działania” podatnika nie uzasadnia też rozumienia „powołania się” jako inicjowanie czegoś. Jest to w istocie wskazywanie na coś niezależnie od formy, ujawnienie⁹⁶⁸. Inaczej mówiąc, nie wymaga się by podatnik z własnej całkowitej inicjatywy powołał się na fakt zawarcia umowy. „Jednostronność działania” podatnika w czynności „powołania się” należy więc rozumieć w szerokim kontekście, zarówno jako „powołanie się” z własnej inicjatywy jak i „powołanie się” w odpowiedzi na pytanie organu jego wezwanie do udzielenia wyjaśnień, do przedłożenia dowodów. Są też stanowiska, według których sposób zredagowania art.7 ust.5 u.p.c.c. świadczy, że „powołanie się” jest ograniczone jedynie do sytuacji zainicjowanej przez podatnika w trakcie czynności kontrolnych lub postępowania podatkowego⁹⁶⁹. „Powołanie się” jest oceniane pod względem warunków z art.7 ust.5 u.p.c.c. niezależnie od celu wydatkowania środków uzyskanych w ramach pożyczki⁹⁷⁰, jak również przyczyn, które spowodowały złożenie oświadczenia stanowiącego „powołanie”⁹⁷¹. Występują w judykaturze jednak stanowiska, że „powołaniu się” towarzyszy zamiar podatnika wywołania korzystnych dla niego skutków o charakterze podatkowym w obszarze innej daniny podatkowej niż wskazany podatek⁹⁷².

Powołanie się” jako akt uzewnętrzniiony może polegać na różnych zachowaniach, które stanowią zbiór otwarty. Użyty w art.7 ust 5 u.p.c.c. zwrot

⁹⁶⁵ S.Bogucki, A.Dumas, W.Stachurski, K.Winiarski, *Podatek od czynności...*, s.240.

⁹⁶⁶ Por. wyrok NSA z dnia 21 maja 2013r., II FSK 1875/11, Legalis nr 1926345.

⁹⁶⁷ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 czerwca 2013r., I SA/Gd 494/13, Legalis nr 685834.

⁹⁶⁸ Wyrok NSA z dnia 15 maja 2018r., II FSK 1633/16, LEX nr 2517626

⁹⁶⁹ Wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 2011r., II FSK 2105/09, LEX nr nr 992269.

⁹⁷⁰ Wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 2015r., II FSK 573/13, Legalis nr 1248779.

⁹⁷¹ Por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 15 marca 2017r., I SA/Ol 9/17, Legalis nr 1600496.

⁹⁷² Por. wyroki NSA: z dnia 12 lipca 2017r., II FSK 3069/15, LEX nr 2328433; z dnia 30 listopada 2017r., II FSK 3181/15, Legalis nr 1700271.

legislacyjny „powołanie się” orzecznictwo konsekwentnie od lat określa jako wszelkie działania podatnika, niezależnie od ich charakteru oraz formy, w jakiej są podejmowane, których skutkiem jest ujawnienie pożyczki dopiero w trakcie jednego z postępowań wymienionego w tym przepisie ⁹⁷³.

W wyniku działalności orzeczniczej sądów jako powołanie się zakwalifikowane takie sytuacje jak: wymienienie wobec organu pożyczki w odpowiedzi na pytanie ⁹⁷⁴; ustne oświadczenie, że pieniądze, które wynikały z wyciągu bankowego były formą pożyczki ⁹⁷⁵; zawarcie w odpowiedzi na pismo organu podatkowego w sprawie źródła wpłaconych środków na rachunek bankowy informacji, że środki pochodzą z pożyczki ⁹⁷⁶; wskazanie przez stronę, że do zawarcia umowy doszło ⁹⁷⁷; złożenie wyjaśnień w toku kontroli podatkowej wskazujące na dokonanie czynności cywilnoprawnej (umowa pożyczki) ⁹⁷⁸.

Ostatni przykład może budzić kontrowersje z uwagi na obowiązek kontrolowanego udzielania wszelkich wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli (art.287 § 3 o.p.), w sprawie, gdzie do „powołania” doszło w toku takich właśnie wyjaśnień sąd uznał, że „podatnik nie może zasłaniać się współdziałaniem z organem, czy to w związku z pytaniem zadany bezpośrednio przez kontrolującego w trakcie przyjmowania wyjaśnień w formie ustnej, czy też w związku z odpowiedzią zadaną mu w formie pisemnej” ⁹⁷⁹.

Jak dowodzi działalność judykatury, „powołanie się” na dokonanie czynności może nastąpić nie tylko przez złożenie stosownych wyjaśnień, zeznań, czy oświadczeń, lecz również *per facta concludentia*, tj. przez czynności dorozumiane. Za takowe w orzecznictwie uznano złożenie deklaracji PCC-3 przez podatnika i zapłatę podatku według stawki 2% po otrzymaniu wezwania organu podatkowego w ramach czynności sprawdzających mających na celu wyjaśnienie źródeł pokrycia poniesionych wydatków⁹⁸⁰. „Dorozumiane” powołanie się na czynność nie jest w orzecznictwie

⁹⁷³ Por. wyroki: NSA z dnia 25 stycznia 2017r., II FSK 4086/14, Legalis nr 1567812; WSA w Warszawie z dnia 11 października 2018r., VIII SA/Wa 552/18, LEX nr 2586510; WSA w Łodzi z dnia 5 września 2019r. I SA/Łd 363/19, Legalis nr 2231683; WSA w Gdańsku z dnia 23 lutego 2021r., I SA/Gd 861/20, Legalis nr 2557120; WSA w Bydgoszczy z dnia 28 września 2021r., I SA/Bd 448/2, Legalis nr 2655904; NSA z dnia 24 maja 2022r., III FSK 609/21, Legalis nr 2710960.

⁹⁷⁴ Wyrok WSA Wrocławiu z dnia 17 maja 2017r., I SA/Wr 118/17, LEX nr 2315071

⁹⁷⁵ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 29 kwietnia 2015r., I SA/Łd 55/15, LEX nr 1792108.

⁹⁷⁶ Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2017r., II FSK 741/15, LEX nr 2323539.

⁹⁷⁷ Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2014r., II FSK 488/12.

⁹⁷⁸ Wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 2015r., II FSK 573/13, Legalis nr 1248779.

⁹⁷⁹ Por. wyrok NSA z dnia 15 maja 2018r., II FSK 1633/16, LEX nr 2517626

⁹⁸⁰ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 maja 2015 r., I SA/Sz 278/15, LEX nr 1759835; wyrok WSA w

akceptowane we wszystkich przypadkach ⁹⁸¹.

Przepis art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. wyróżnia trzy czynności cywilnoprawne, których powołanie przez podatnika faktu zawarcia skutkuje stosowanie stawki podatku 20%, są to: pożyczka, depozyt nieprawidłowy i użytkowanie nieprawidłowy. Podatnik nie powołuje się, że otrzymał środki pieniężne w ramach wymienionych umów, ale na fakt ich zawarcia. Językowe rozumienie pojęcia „fakt” odnosi się do tego co „zaszło lub zachodzi w rzeczywistości” ⁹⁸². Powołanie się podatnika na fakt zawarcia umowy cywilnoprawnej powinno odwoływać się do tych jej postanowień, które zgodnie z przepisami prawa cywilnego stanowią o jej dokonaniu.

Powołanie się podatnika nie musi polegać na przedłożeniu organowi podatkowemu umowy, na którą się powołuje, lecz jedynie wskazaniu, że zaistniała ona w rzeczywistości ⁹⁸³. Przepis art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. używa bowiem określenia „powołanie się na fakt zawarcia umowy”, co oznacza, że elementem hipotezy jest powołanie się na czynność prawną (w warunkach określonych tym przepisem), a nie samo zawarcie określonej przepisem umowy (z zastrzeżeniem, iż przedmiotem opodatkowania nie będzie „powołanie się na umowę pożyczki”, lecz niezgłoszona pożyczka) ⁹⁸⁴.

Są jednakże i takie stanowiska w orzecznictwie, według których określenie to należy interpretować nie tylko jako ujawnienie z własnej inicjatywy i przedstawienie organowi egzemplarza takiej umowy, lecz również samo wskazanie, że do zawarcia takiej umowy faktycznie doszło ⁹⁸⁵. Taką wykładnię uzasadnia inne rozumienie słownikowe pojęcia „fakt”, jako „dowód, argument, rzeczywistość” ⁹⁸⁶.

Co więcej, w judykaturze wskazuje się, że nie organ podatkowy po „powołaniu się” na umowę powinien ustalić, czy umowa istotnie została zawarta i ocenić jej

Łodzi z dnia 16 września 2016r., I SA/Łd 602/16, Legalis nr 1539898.

⁹⁸¹ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 listopada 2012r., III SA/Wa 2703/12, Legalis nr 774771, w którym sąd stwierdził, że dobrowolne złożenie deklaracji oraz zapłata podatku również nie stanowi „powołania się” w rozumieniu art.3 ust.1 pkt 4 pcc, lecz jest zapłatą podatku nienależnego, prowadząc do powstania nadpłaty podlegającej zwrotowi na podstawie art.72 § 1 pkt 1 o.p. Zauważyć też należy, że Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 19 czerwca 2012 r. sygn. akt P 41/10 orzekł, że fakt złożenia deklaracji i zapłaty podatku po upływie przedawnienia również nie stanowi „powołania się” na fakt zawarcia umowy pożyczki.

⁹⁸² L. Wiśniakowska, *Słownik wyrazów bliskoznacznych*, Warszawa 2021, s.115.

⁹⁸³ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 sierpnia 2010r., I SA/Łd 415/10, LEX nr 751527

⁹⁸⁴ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 marca 2019r., I SA/Gl 1089/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

⁹⁸⁵ Wyroki: NSA z dnia 22 stycznia 2014r., II FSK 488/12, LEX nr 1452545; WSA w Łodzi z dnia 15 czerwca 2016r., I SA/Łd 143/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

⁹⁸⁶ B.Dunaj, *Słownik...*, s.104.

ważność w świetle obowiązujących przepisów prawnych⁹⁸⁷. Organ podatkowy analizując „powołaną” przez podatnika którąkolwiek z umów, które wymienia art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c., winien uwzględnić odrębne dla umów: pożyczki, depozytu nieprawidłowego lub użytkowania nieprawidłowego kryteria zawarcia i ważności. Umowa pożyczki zostaje zawarta już z chwilą zobowiązania dającego pożyczkę do przeniesienia na własność ją biorącego określonej ilości pieniędzy, a element „realny” w postaci wydania przedmiotu pożyczki nie jest warunkiem ważności tej umowy(art.720 k.c.). Przy umowie depozytu nieprawidłowego (art.845 k.c.) wymagane jest nie tylko wydanie pieniędzy przez np. wpłatę na rachunek przechowawcy, ale też upoważnienie jego do zarządzania przekazanymi do przechowania pieniędzmi. Warunkiem umowy użytkowania nieprawidłowego (art.264 k.c.) jest wydanie użytkownikowi pieniędzy, który staje się ich właścicielem, a po wygaśnięciu użytkowania zobowiązany jest do ich zwrotu jak przy umowie pożyczki⁹⁸⁸.

Zasadność oceny umowy, na którą powołuje się podatnik uzasadnia w szczególności fakt, że brzmienie art.1 ust.1 lit. b), i) i j) oraz 2 u.p.c.c. nie pozostawia wątpliwości, że podatkowi podlegają: umowa pożyczki, ustanowienie odpłatnego użytkowania lub umowa depozytu nieprawidłowego oraz ich zmiany, a nie „powołanie się”, które wyznacza jedynie moment powstania obowiązku podatkowego na mocy art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. i warunkuje stosowanie stawki 20% zgodnie z art.7 ust.5 u.p.c.c.

Nie można więc, skupiając się na „powołaniu się”, całkowicie oderwać przedmiotu opodatkowania od czynności cywilnoprawnej. W sytuacji, gdy czynność cywilnoprawna, na którą się powołano nie została w rzeczywistości dokonana, obowiązek podatkowy nie powstaje⁹⁸⁹. Zauważyć jednak należy, że w orzecznictwie nie stawia się organom podatkowym kategorię wymogu ustalenia ponad wątpliwość, że wskazane w powołaniu się podatnika pożyczka czy depozyt nieprawidłowy faktycznie wystąpiły⁹⁹⁰.

Pożyczka, w ujęciu art.720 § 1 k.c., to umowa zobowiązująca, w której pożyczkodawca zobowiązuje się przenieść na własność biorącego określoną ilość pieniędzy albo rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku, a biorący zobowiązuje się zwrócić tę samą ilość pieniędzy albo tę samą ilość rzeczy tego samego gatunku i tej

⁹⁸⁷ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2 października 2013 r., I SA/GI 876/13, LEX nr 1383792.

⁹⁸⁸ H.Filipczyk, *Podatek od czynności...*, s.100.

⁹⁸⁹ Por. H.Filipczyk, *Podatek od czynności...*, s.227; W.Stachurski [w:] *Podatek od czynności cywilnoprawnych*, s.171.

⁹⁹⁰ Por. wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2017r., II FSK 3022/15, Legalis nr 1711657.

samej jakości.

Umowa pożyczki jest umową konsensualną. Dochodzi do skutku przez samo złożenie oświadczeń przez jej strony⁹⁹¹. Dla jej ważności, a tym samym dla opodatkowania, nie jest wymagany element realny w postaci faktycznego wydania przedmiotu pożyczki. Organ podatkowy po otrzymaniu od podatnika informacji wypełniającej przesłanki powołania się np. na umowę pożyczki, nie może zaniechać ustalenia, że do pożyczki faktycznie doszło. Stosując art.7 ust.5 u.p.c.c. organ powinien uwzględniać, że przedmiotem opodatkowania pozostaje pożyczka, tak jak ją definiuje art. 720 § 1 k.c. Niezbędne jest więc zbadanie czy pożyczka, na którą powołuje się podatnik spełnia *essentialia negotii* umowy pożyczki, tj czy zawiera: oznaczenie stron, określenie ilości pieniędzy albo rzeczy oznaczonych co do gatunku, zobowiązanie się do ich przeniesienia oraz obowiązek zwrotu przedmiotu pożyczki. Bez tych bowiem elementów nie ma umowy pożyczki.

Sam fakt ustalenia przez organ podatkowy, że na rachunek bankowy podatnika wpłynęły pieniądze z tytułu pożyczki nie wystarcza, aby przyjąć, że została zawarta umowa pożyczki. Organ podatkowy musi więc ustalić, że umowa pożyczki, na którą powołuje się podatnik realizuje wszystkie istotne jej elementy, w szczególności zobowiązanie do przeniesienia na własność określonej ilości pieniędzy i zobowiązanie do zwrotu tej samej ilości pieniędzy⁹⁹².

Podobnie do pożyczki funkcjonuje umowa depozytu nieprawidłowego, zdawkowo unormowana w art.845 k.c. Jest to umowa, w której przechowawca może rozporządzać oddanymi na przechowanie pieniędzmi lub innymi rzeczami oznaczonymi tylko co do gatunku. Elementy pożyczki w ramach stosunku depozytu nieprawidłowego wyrażają się w tym, że własność pieniędzy bądź innych rzeczy oznaczonych co do gatunku przechodzi na przechowawcę⁹⁹³. Różnica polega na tym, że własność w ramach depozytu nieprawidłowego przechodzi z chwilą wydania pieniędzy czy rzeczy (co stanowi jednocześnie przesłankę zawarcia umowy). Stąd też, inaczej jak w pożyczce, niezbędne jest faktyczne wydania przedmiotu depozytu.

Umową, która dochodzi do skutku dopiero z chwilą faktycznego wydania jej przedmiotu jest umowa depozytu nieprawidłowego unormowana w art.245 k.c. Jest to umowa użytkowania, w której użytkownik staje się z chwilą wydania mu przedmiotów

⁹⁹¹ H.Litwińczuk, *Opodatkowanie spółek*, Warszawa 2016, s.132-136.

⁹⁹² Por. wyrok NSA z dnia 12 maja 2021r., III FSK 3060/21, Legalis nr 2588995.

⁹⁹³ K.Kopaczyńska-Pieczniak [w:] A.Kidyba (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania - część szczególna*, wyd. II, LEX 2016.

ich właścicielem. Po wygaśnięciu użytkowania obowiązany jest do zwrotu według przepisów o zwrocie pożyczki.

Z powyższych unormowań wynika, że o ile w przypadku umowy pożyczki, organ podatkowy musi umowę uznać za ważną bez względu na fakt, czy przedmiot pożyczki został faktycznie wydany pożyczkobiorcy, to w zakresie umów depozytu nieprawidłowego czy użytkowania nieprawidłowego, organ ten musi ustalić, czy przedmiot tych umów został wydany. Przy czym, nie ma wymogu ustalania „fizycznego” wydania, a wystarczy ograniczyć analizę umowy, czy jest w niej zawarte stwierdzenie, że ich przedmiot został faktycznie wydany.

3.6 Przesłanka braku zapłaty należnego podatku

Przepis art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. zawiera istotną przesłankę warunkującą zastosowania stawki 20%. Jest nią brak zapłaty należnego podatku. Dodanie tej przesłanki jest niezbędne z uwagi na tryb powstawania i wygasania zobowiązania podatkowego w p.c.c. Zobowiązanie podatkowe powstaje wraz z obowiązkiem podatkowym zgodnie z art.21 § 1 pkt 1 o.p., a wygasa w szczególności przez zapłatę zgodnie z art.59 § 1 pkt 1 o.p. Obowiązek obliczenia i zapłaty podatku spoczywa na podatnikach p.c.c. stosownie do art.10 ust.1 u.p.c.c., za wyłączeniem przypadków, gdy podatek jest pobierany przez płatnika.

Określony w art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. stan hipotetyczny dotyczy zobowiązania podatkowego, które nie wygasło przez zapłatę, ponieważ podatnik uchylił się od spełnienia obowiązku zapłaty. Sformułowanie „podatek należny nie został zapłacony” art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. wymaga przeprowadzenia wykładni, szczególnie z uwagi na jego element „podatek należny”, które nie występuje wśród pojęć normatywnych zarówno na gruncie u.p.c.c., jak i ogólnego prawa podatkowego.

Poszukując znaczenia terminu użytego w hipotezie art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. „podatek należny nie został zapłacony” trzeba odwołać się do uregulowań zawartych w u.p.c.c. w Rozdziale 5 „Zapłata, pobór i zwrot podatku”.

Podstawowy przepis art.10 ust.1 stanowi, że podatnicy p.c.c., bez wezwania organu podatkowego, obowiązani są złożyć deklarację w sprawie p.c.c., według ustalonego wzoru, oraz obliczyć i wpłacić podatek w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego. Wskazany termin należy liczyć od terminu powstania obowiązku podatkowego zgodnie z art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c. tj. do chwili dokonania czynności cywilnoprawnej.

Ponieważ podatnicy p.c.c. są zobowiązani do złożenia deklaracji a zobowiązanie podatkowe w tym podatku powstaje w sposób określony w art.21 § 1 pkt 1 o.p., stosownie do art.21 § 2 o.p. podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Wykładnia językowa prowadzi do konkluzji, że użyte w art.21 § 2 o.p. określenie „podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty”, na gruncie art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. posiada równoważne pojęcie „podatek należny”⁹⁹⁴.

⁹⁹⁴ Wyroki: WSA w Łodzi z dnia 25 czerwca 2014r., I SA/Łd 355/14, Legalis nr 1151859; WSA w Szczecinie z dnia 6 maja 2015 r., I SA/Sz 278/15, LEX nr 1759835.

Drugi człon zdania z art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. „nie został zapłacony” jest również w ścisłej relacji z przywołanymi art.10 ust.1 u.p.c.c. i art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c. Określenie „nie został zapłacony” odnieść należy do braku zapłaty podatku w terminie wskazanym w art.10 ust.1 u.p.c.c. liczonym od momentu z art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c. zapłacony”. Stosując wykładnię systemową i językową można wysunąć wniosek, że przesłanka „podatek należny nie został zapłacony” z art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. wystąpi wówczas, gdy podatnik w terminie wskazanym w art.10 ust.1 u.p.c.c. nie złoży deklaracji (gdyż wtedy znany jest podatek należny – do zapłaty) jak i tego podatku nie wpłaci⁹⁹⁵. Istotnie, ustawodawca nie wiąże wprost stosowania stawki z art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. z niezłożeniem deklaracji w sprawie p.c.c., tak jak to czyni w art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c., ale skoro „podatek należny” jest znany tylko z deklaracji (*vide* art.21 § 2 o.p.), to uzasadnionym jest wiązanie braku zapłaty podatku należnego z uprzednim niewykazaniem jego w deklaracji w sprawie p.c.c.

Uwzględnić zatem należy, że z zastosowania stawki z art.7 ust.5 u.p.c.c. nie zwalnia samo uiszczenie podatku od czynności cywilnoprawnych według stawki 2% w sytuacji, gdy nie wynikał on ze skutecznie złożonej deklaracji podatkowej. Taka zapłata nie może zostać bowiem uznana za zapłatę „należnego podatku”⁹⁹⁶. Powyższa interpretacja uzasadnia wyprowadzenie dalszego negatywnego wniosku dla podatnika. Mianowicie, zaistnienie przesłanki „podatek należny nie został zapłacony” wystąpi już wówczas, gdy podatnik w terminie wskazanym art.10 ust.1 u.p.c.c. nie złożył deklaracji i nie dokonał wpłaty należnego podatku. Późniejsze złożenie zaległej deklaracji i wpłata dotyczy już nie podatku należnego, lecz podatku zaległego o statusie zaległości podatkowej w rozumieniu art.51 § 1 o.p.

W rozumieniu ustawowym, tai podatek jest traktowany jako niezapłacony w terminie płatności. Orzecznictwo respektując ustawową definicję podatku zawartą w art.6 o.p., że jest to publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej, dodaje, że od zaległości podatkowej podatek wyróżnia to, że jest to odpowiednia należność publicznoprawna, której termin płatności jeszcze nie minął⁹⁹⁷.

Analizując treść omawianego pojęcia „podatek należny” zwrócić uwagę należy,

⁹⁹⁵ Wyroki: NSA z dnia 22 stycznia 2014r., II FSK 488/12, Legalis nr 777037; NSA z dnia 26 maja 2016r., II FSK 2635/13, LEX nr 1684279.

⁹⁹⁶ Por. wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2017r., II FSK 4070/14, Legalis nr 1578592.

⁹⁹⁷ Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 lipca 2018r., I SA/Kr 539/19, Legalis nr 2387815.

że synonimami pojęcia „należny” są określenia m.in.: „prawidłowy”, „właściwy”, „należący się”, „taki jak należy”⁹⁹⁸. Takie rozumienie tego określenia pozwala wysunąć wniosek, że „podatek należny”, to nie tylko podatek wykazany w deklaracji p.c.c., lecz również podatek prawidłowo obliczony i wpłacony.

Narzędziem korygującym sytuację, w której podatnik nie zapłacił całości lub części podatku, albo że prawidłowa wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, jest decyzja podatkowa określająca wysokość zobowiązania podatkowego, którą wydaje organ podatkowy stosownie do art.21 § 3 o.p.

Rygorystyczne rozumienie pojęcia „podatek należny” prowadzi do wniosku, że zakresem swoim obejmuje ono sytuację nie tylko braku wpłaty podatku w ogóle, lecz również wpłaty podatku w kwocie niższej niż należna, z uwzględnieniem przedmiotu opodatkowania, jego wartości i właściwej stawki podatku zgodnie z art.7 ust.1 u.p.c.c. Za taką interpretacją przemawia użycie przez ustawodawcę w art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. sformułowania: „podatek należny (...) nie został zapłacony”, zamiast „podatek nie został zapłacony”.

W art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. nie chodzi więc o brak zapłaty podatku „w ogóle”, w jakiegokolwiek kwocie nawet zaniżonej, ale o brak zapłaty podatku w kwocie prawidłowej. Warunkiem negatywnym zastosowania stawki z tego przepisu art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. jest zapłata podatku należnego w rozumieniu art.59 § 1 pkt 1 o.p. Powstaje jednak pytanie, czy po rozpoczęciu procedur wymienionych w art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. podatnik w ogóle może ten podatek zapłacić. Stosując językowe i funkcjonalne metody wykładni tego przepisu nie uzyska się odpowiedzi. Stąd zachodzi konieczność zastosowania wykładni systemowej i poszukania odpowiedzi w innych przepisach u.p.c.c. oraz w przepisach prawa podatkowego.

Niewątpliwie „należnym podatkiem” w rozumieniu art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. jest prawidłowo obliczony podatek wynikający ze skutecznie złożonej przez podatnika deklaracji⁹⁹⁹. W przepisach prawa podatkowego nie ma unormowania, które zabraniałoby podatnikowi złożenie deklaracji podatkowej w trakcie postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej. Jednakże jest regulacja w art.81b § 1 pkt 1 o.p., według której uprawnienie podatnika do skorygowania deklaracji podatkowej ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą.

⁹⁹⁸ B.Dunaj, *Słownik...*, s.268.

⁹⁹⁹ Wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2016r., II FSK 861/14, Legalis nr 1469896.

Cytowany przepis dotyczy złożenia korekty deklaracji, nie odnosi się do złożenia samej deklaracji podatkowej, jednakże posługując się *argumentum a minori ad maius* przyjąć należy, że skoro w toku postępowania kontrolnego ustawodawca wyłączył możliwość ingerencji podatnika w wysokość zobowiązania podatkowego wynikającego z deklaracji poprzez złożenie jej korekty, to tym bardziej podatnik nie ma możliwości skutecznego złożenia samej deklaracji podatkowej w zakresie objętym postępowaniem podatkowym lub kontrolą¹⁰⁰⁰.

Po rozpoczęciu postępowania podatkowego albo kontrolnego podatnik nie ma już możliwości zarówno złożenia deklaracji p.c.c. jak i wpłaty podatku w rozumieniu art.59 § 1 pkt 1 o.p., który winien wynikać z tej deklaracji¹⁰⁰¹. Zastosowanie ma tu konstrukcja fikcji prawnej, w której ustawodawca nakazuje w okresie trwania postępowania kontrolnego, wbrew obiektywnym faktom, uznawać czynność złożenia lub korekty deklaracji podatkowej za nieistniejącą. Stąd też w ocenie judykatury złożenie deklaracji PCC-3 po wszczęciu procedur z art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. w sensie prawnym nie ma w ogóle miejsca¹⁰⁰².

W art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. przesłanką negatywną jest brak zapłaty podatku należnego. Określenie „zapłata” należy odnieść do obowiązku podatnika zawartego w art.10 ust.1 u.p.c.c. polegającego na wpłacie podatku w terminie 14 dni od powstania obowiązku podatkowego. Uchybienie terminowi płatności skutkuje tym, że wpłata dotyczy wówczas nie podatku, lecz zaległości podatkowej, którą zgodnie z art.51 § 1 o.p. jest podatek niezapłacony w terminie płatności. Część orzecznictwa przesłankę „podatek należny (...) nie został zapłacony” interpretuje, jako niezapłacenie podatku należnego w terminie 14 dni od powstania obowiązku podatkowego¹⁰⁰³. Większość jednak orzecznictwa zgodnie przyjmuje, że powyższą przesłankę nie należy rozumieć w ten sposób, że jest spełniona już w sytuacji, gdy należny podatek nie został zapłacony w terminie ustawowym, wynikającym z art.10 ust.1 u.p.c.c. tj. 14 dni od dnia powstania

¹⁰⁰⁰ Wyroki NSA: z dnia 29 stycznia 2013r., II FSK 1201/11, Legalis nr 594073; z dnia 29 stycznia 2013 r., II FSK 1177/11, Legalis nr 733074.

¹⁰⁰¹ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 września 2007r., III SA/Wa 968/07, LEX nr 372607.

¹⁰⁰² Wyrok WSA w Łodzi z 16 września 2016r., I SA/Łd 602/16, Legalis nr 1539898.

¹⁰⁰³ Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18 grudnia 2014r., I SA/Sz 671/14, LEX nr 1645486, odwołujący się do wyroku TK z dnia 19 czerwca 2012r., P 41/10, w którym stwierdzono, cyt. "podatek według 20 -procentowej stawki może być wymierzony (...) 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". Pogląd aprobowany np. w wyroku WSA w Łodzi z dnia 5 września 2019r., I SA/Łd 363/19, LEX nr 2723054.

obowiązku podatkowego¹⁰⁰⁴.

Brzmienie art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. wyklucza bowiem stosowanie jego wykładni rozszerzającej z odwołaniem się do innych metod wykładni niż wykładnia językowa¹⁰⁰⁵. Skoro bowiem przepis stanowi jedynie „o niezapłaceniu podatku”, a nie „o zapłaceniu podatku w terminie płatności”, należy uznać, że chodzi tu o brak zapłaty podatku w ujęciu ogólnym, jako istnienie zaległości podatkowej w momencie powołania się podatnika. Podatek musi być zapłacony na moment ujawnienia umowy w toku określonej procedury podatkowej lub skarbowej, czyli do dnia rozpoczęcia czynności sprawdzających albo wszczęcia kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej, w toku których podatnik powołuje się na fakt zawarcia umowy pożyczki¹⁰⁰⁶.

Granicznym momentem skutecznej wpłaty jest chwila powołania się, wpłata może więc nastąpić „tego samego dnia”, bezpośrednio przed powołaniem się na umowę pożyczki¹⁰⁰⁷. Wymóg, że „nie można uiścić podatku według zwykłej stawki, gdy urząd już rozpocznie czynności sprawdzające, kontrolę lub postępowanie podatkowe”, orzecznictwo uzasadnia względami natury aksjologicznej wskazując, że „inaczej nikt nie liczyłby się z sankcją”¹⁰⁰⁸.

¹⁰⁰⁴ Por. wyroki NSA: z dnia 3 listopada 2016r., II FSK 3183/14 LEX nr 2190542; z dnia 29 listopada 2016r., II FSK 1875/16, LEX nr 2227950; z dnia 11 maja 2017r., II FSK 985/15 LEX nr 2315303; z dnia 28 września 2017r., II FSK 2391/15, LEX nr 2374050; z dnia 7 grudnia 2017r. II FSK 3277/15, LEX nr 2422658; z dnia 24 stycznia 2018r., II FSK 78/16, LEX nr 2451197; oraz WSA: w Gliwicach z dnia 25 lipca 2017r., I SA/Gl 383/17, Legalis nr 1650742; z dnia 21 marca 2019r., I SA/Gl 1089/18, LEX nr 2642664; WSA w Poznaniu z dnia 14 marca 2018r., I SA/Po 41/18 LEX nr 246647.

¹⁰⁰⁵ Por. D.Strzelec, *Opodatkowanie przychodów...*, s.253.

¹⁰⁰⁶ Por. wyroki WSA: w Lublinie z dnia 28 grudnia 2018r. I SA/Lu 689/18 LEX nr 2617211; w Gliwicach z dnia 27 listopada 2019r., I SA/Gl 256/19, LEX nr 2761448. D.Strzelec, *Opodatkowanie przychodów...*,s.253; A.Goettel, *Uprawnienie organu...*, s.48. Przeciwny pogląd głoszą M.Gargul, W.Oleś, *Komentarz. Podatek od czynności...*, s.179.

¹⁰⁰⁷ Por. D.Strzelec, *Powołanie się na fakt zawarcia umowy pożyczki w toku postępowania podatkowego (kontroli podatkowej) – wątpliwości wokół stawki w podatku od czynności cywilnoprawnych*, MPod 2007, nr 9, s.15.

¹⁰⁰⁸ Por. wyrok NSA z dnia 11 sierpnia 2016 r., II FSK 1967/14, Legalis nr 1512003.

3.7 Stawka 20% w sytuacji braku należytego udokumentowania otrzymania pieniędzy

Przepis art.7 ust.5 pkt 2 u.p.c.c. określa odrębną przesłankę zastosowania stawki 20%. Zgodnie z tym przepisem, stawka podatku wynosi 20%, jeżeli przez organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej, biorący pożyczkę, o którym mowa w art.9 pkt 10 lit.b, powołuje się na fakt zawarcia umowy pożyczki, a nie spełnił warunku udokumentowania otrzymania pieniędzy na rachunek bankowy, albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym.

Przy ustalaniu elementów tworzących hipotezę niezbędne jest ustalenie cech biorącego pożyczkę. Określa je art.9 pkt 10 lit.b. u.p.c.c., do którego dokonano odesłania w art.7 ust.5 pkt 2 u.p.c.c. Zgodnie z tym przepisem, zwalnia się od podatku pożyczki w formie pieniężnej na podstawie umowy zawartej między osobami, o których mowa w art.4a u.p.s.d., w wysokości przekraczającej kwotę, określoną w art.9 ust.1 pkt 1 u.p.s.d., pod dwoma kumulatywnymi warunkami: złożenia deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych właściwemu organowi podatkowemu w terminie 14 dni od daty dokonania czynności (z wyłączeniem przypadku, gdy umowa została zawarta w formie aktu notarialnego), oraz udokumentowania otrzymania pieniędzy przez biorącego pożyczkę dowodem przekazania na jego rachunek płatniczy lub na jego inny rachunek w banku lub w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, lub przekazem pocztowym¹⁰⁰⁹.

Przepis art.9 pkt 10 lit.b. u.p.c.c. zawiera kolejne odesłanie - do przepisu art.4a u.p.s.d. w zakresie wskazania osób będących stronami umowy pożyczki oraz do art.9 ust.1 pkt 1 u.p.s.d. w zakresie określenia granicznej kwoty tej pożyczki.

Stosując się ust.1 art.4a u.p.s.d. można ustalić zakres podmiotowy osób stron umowy pożyczki podlegającej zwolnieniu podatkowemu z art.9 pkt 10 lit.b. u.p.c.c., są to: małżonek, zstępni, wstępni, pasierb, rodzeństwo, ojczym i macocha. Natomiast kwota, o której mowa w art.9 ust.1 pkt 1 u.p.s.d., wynosi 9.637 zł.

Opierając się o wyniki wykładni językowej uzupełnionej wykładnią systemową i celowościową wypracowano stanowisko, że pośrednie wskazanie kategorii stron tej

¹⁰⁰⁹ Por. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 11 stycznia 2011r., I SA/Bk 549/10, Legalis nr 273366.

umowy zawarte w art.7 ust.5 pkt 2 u.p.c.c., wskutek odesłania do art.4a ust.1 u.p.s.d., wpływa na kolejność stosowania przepisów zawartych w art.7 ust.5 u.p.c.c. w zakresie stosowania stawki 20% w sytuacji powołania się na umowę pożyczki. Jeżeli zgodnie z powołaniem się biorący pożyczkę otrzymał ją od osób wyszczególnionych w art.4a ust.1 u.p.s.d., podstawą zastosowania stawki 20% jest przepis art.7 ust.5 pkt 2 u.p.c.c. Przepis art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. należy zatem interpretować jako przepis ogólny, a przepis art.7 ust.5 pkt 2 u.p.c.c., jako przepis szczególny ¹⁰¹⁰.

Przepis art.7 ust.5 pkt 2 u.p.c.c. nie posługuje się pojęciem „podatnik”, lecz „biorący pożyczkę”, co stanowi nawiązanie do przepisu art.4 pkt 7 u.p.c.c., gdzie wskazano, iż obowiązek podatkowy ciąży przy umowie pożyczki na biorącym pożyczkę. Biorący pożyczkę może zgodnie z tym przepisem zostać opodatkowany stawką 20% o ile powoła się przed organem podatkowym w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej na fakt zawarcia umowy pożyczki pieniędzy od członków najbliższej rodziny, których otrzymania na rachunek bankowy, albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym - nie może udokumentować ¹⁰¹¹. Przedmiotem umowy pożyczki są, jak wynika z przepisu wyłącznie środki pieniężne. Warunkiem niezastosowania stawki 20% jest udowodnienie przez pożyczkobiorcę, że środki pieniężne otrzymał na rachunek bankowy, albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym. Wyróżnione wymogi dokumentacyjne służą wykazaniu faktycznej realizacji umowy pożyczki, udokumentowanie transferu pieniężnego składnika majątku pożyczkodawcy do majątku pożyczkobiorcy oraz otrzymania tytułem pożyczki określonej kwoty pieniędzy ¹⁰¹².

Analogicznie rozumiany jest cel obowiązku wpłaty darowizny pieniężnej na rachunek obdarowanego wprowadzony w art.4a ust.1 pkt 2 u.p.s.d. Wyjaśnia się, że określony w tym przepisie wymóg udokumentowania darowizny ma charakter gwarancyjny i dowodowy potwierdzający źródło środków pieniężnych oraz istnienie relacji rodzinnej między darczyńcą i obdarowanym warunkującej korzystanie ze zwolnienia od podatku ¹⁰¹³.

¹⁰¹⁰ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 maja 2010r., VIII SA/Wa 72/10, Legalis nr 825952.

¹⁰¹¹ Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 maja 2015r., I SA/Sz 278/15, Legalis nr 1274547.

¹⁰¹² Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 maja 2010r., VIII SA/Wa 72/10, Legalis nr 825952; również przywołany wcześniej wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 maja 2015r., I SA/Sz 278/15.

¹⁰¹³ Por. wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2019r., II FSK 3954/17, Legalis nr 2277768. Podobnie A.Goettel,

Użyte w tym przepisie wyrażenie „udokumentowanie - w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne (...) - ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek bankowy nabywcy” rozumie się stosując wykładnię literalną w ten sposób, że dowód ten dokumentuje dokonanie wpłaty lub przelewu środków pieniężnych, będących przedmiotem czynności prawnej darowizny jedynie przez darczyńcę na rachunek obdarowanego¹⁰¹⁴.

Restrykcyjny wymóg zawarty w art.4a ust.1 pkt 2 u.p.s.d. uzasadnia cel, jakim jest zapewnienie „bezpieczeństwa obrotu, poprzez wyeliminowanie prób dokonania wpłaty na rzecz samego siebie środków niewiadomego pochodzenia i nadania tej czynności pozoru wykonania umowy darowizny”¹⁰¹⁵, a tym samym niedopuszczanie do fikcyjnych darowizn¹⁰¹⁶.

Część orzecznictwa kierując się wykładnią celowościową wymóg z art.4a ust.1 pkt 2 u.p.s.d. interpretuje liberalniej i stoi na stanowisku, że warunek wpłaty na rachunek bankowy zostaje spełniony również wtedy, gdy darowizna zostanie dokonana do rąk obdarowanego oraz następnie wpłata przez obdarowanego otrzymanej darowizny na swój rachunek bankowy¹⁰¹⁷. Sądy stosujące tę interpretację uzasadniają ją tym, że określony w przepisie art.4a ust.1 pkt 2 u.p.s.d. wymóg udokumentowania dokonanej darowizny należy traktować jedynie jako wymóg natury technicznej służący potwierdzeniu faktycznego otrzymania darowizny¹⁰¹⁸. Rezultaty wykładni celowościowej art.4a ust.1 pkt 2 u.p.s.d. nie uzasadniają wniosku, że warunkiem zwolnienia darowizny od opodatkowania jest wyłącznie osobista wpłata kwoty darowizny przez darczyńcę na rachunek bankowy obdarowanego¹⁰¹⁹.

Wykładnia literalna powyższego przepisu wskazuje, że warunkiem zwolnienia podatkowego darowizny środków pieniężnych jest ich wpłata na rachunek obdarowanego, a nie wpłatę środków otrzymanych w formie gotówki na rachunek przez samego obdarowanego. W sytuacji jednak, gdy umowa darowizny przyjmuje tę

głosa krytyczna do wyroku NSA z dnia 11 kwietnia 2013r., II FSK 1628/11.

¹⁰¹⁴ Wyroki: NSA z dnia 22 kwietnia 2015r., II FSK 619/13, Legalis nr 1248486; WSA w Białymstoku z dnia 23 maja 2017r., I SA/Bk 183/17, LEX nr 2303774; wyrok WSA w Kielcach z dnia 28 grudnia 2018r., I SA/Ke

406/18, Legalis nr 1867058.

¹⁰¹⁵ Wyrok NSA z dnia 26 listopada 2013r. II FSK 2967/11, Legalis nr 794044.

¹⁰¹⁶ Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 2015r., II FSK 619/13, Legalis nr 1248486.

¹⁰¹⁷ Por. wyroki NSA z dnia 7 kwietnia 2010r., II FSK 1952/08 i z dnia 26 października 2012r., I FSK 534/11; wyrok WSA w Krakowie z dnia 4 października 2019r., I SA/Kr 905/19, LEX nr 2734867.

¹⁰¹⁸ Por. wyroki NSA: z dnia 8 grudnia 2010r., II FSK 1394/09, Legalis nr 356957; z dnia 19 stycznia 2012r., II FSK 1419/10; z dnia 14 marca 2012r., II FSK 1534/11, Legalis nr 2844039.

¹⁰¹⁹ Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 25 sierpnia 2020r., I SA/Łd 861/19, LEX nr 3045793.

drugą wykonania pieniężnej darowizny, obdarowany wpłacając otrzymane w formie gotówki środki na swój rachunek, występuje względem darczyńcy jako wyręczyciel, realizujący czynność za darczyńcę¹⁰²⁰.

Sądy stosujące liberalną wykładnię uzasadniają ją argumentem, że wymóg udokumentowania darowizny stanowi jedynie wymóg natury technicznej, służący potwierdzeniu faktycznego charakteru darowizny. Stąd też, realizacja warunku wpłaty środków na rachunek obdarowanego obejmuje również sytuację, gdy obdarowany otrzyma darowane środki pieniężne w formie gotówki, którą następnie wpłaci je na własne konto bankowe¹⁰²¹.

Uwzględniając powyższą interpretację można określić, że wymogi określone w art.4a ust.1 pkt 2 u.p.s.d. spełnia samodzielna wpłata otrzymanej darowizny pieniężnej przez obdarowanego na swój rachunek bankowy¹⁰²², jak też wpłata kwoty darowanej na rachunek bankowy osoby trzeciej, jeżeli taki sposób wykonania darowizny przez darczyńcę został wskazany w treści umowy darowizny¹⁰²³.

Organy podatkowe, odwołując się do utartej linii interpretacyjnej i orzeczniczej, aprobaują od niedawna stanowisko poszerzające zakres możliwych sposobów spełnienia darowizny pieniężnej, wedle którego warunki określone w art.4a ust.1 pkt 2 u.p.s.d. spełnia również wpłata darowizny dokonywana na subkonto wyodrębnione dla osoby obdarowanej, ustanowione w ramach rachunku bankowego osoby trzeciej np. developera¹⁰²⁴.

W zakresie interpretacji przepisu art.4a ust.1 pkt 2 u.p.s.d. pojawiło się aktualne stanowisko NSA wyartykułowane w formie uchwały tzw. abstrakcyjnej, która na zasadzie art.15 § 1 pkt 3 p.p.s.a. i art. 264 § 2 p.p.s.a. wiąże inne sądy, a tym samym wpływa na linię orzecniczą organów podatkowych oraz pośrednio na poglądy wyrażane w literaturze. Zgodnie z przyjętą dnia 20 marca 2023r. uchwałą 7 Sędziów

¹⁰²⁰ Por. wyrok NSA z dnia 18 czerwca 2019r., II FSK 2377/17, Legalis nr 2294140.

¹⁰²¹ Por. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 lutego 2023r., I SA/Po 617/22, LEX nr 3490133; oraz wcześniejsze wyroki NSA: z dnia 11 kwietnia 2019r. II FSK 1470/17, Legalis nr 1897764; z dnia 18 czerwca 2019r., II FSK 2377/17, Legalis nr 2294140; z dnia 11 lipca 2019r., II FSK 2620/17, LEX nr 3059769; z dnia 11 grudnia 2019r., II FSK 3954/17, LEX nr 2778155.

¹⁰²² Por. wyrok NSA z dnia 9 marca 2011r., II FSK 1953/09, Legalis nr 360805.

¹⁰²³ Por. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 lutego 2022r., I SA/Po 617/22, Legalis nr 2890450, który uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 30 czerwca 2022r., Nr 0111-KDIB2-3.4015.33.2022.2.MD, <http://sip.mf.gov.pl>.

¹⁰²⁴ Por. interpretacje Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia: 9 września 2022r., nr 0111-KDIB2-3.4015.88.2022.2.BD; 15 listopada 2022r., nr 0111-KDIB2-2.4015.121.2022.1.DR, <http://sip.mf.gov.pl>.

NSA ¹⁰²⁵, wyrażenie użyte w art.4a ust.1 pkt 2 u.p.s.d. o treści: „w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne (...) - udokumentują ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy, na jego rachunek, inny niż płatniczy, w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub przekazem pocztowym”, należy rozumieć w ten sposób, że warunkiem wystarczającym do skorzystania ze zwolnienia podatkowego uregulowanego w tym przepisie jest udokumentowanie dokonania przekazania środków pieniężnych we wskazany w tym przepisie sposób przez darczyńcę na rzecz obdarowanego. Stanowisko wyrażone w uchwale NSA uzasadnił tym, że wskazany sposób stanowi jedyny właściwy dowód dokumentujący dokonanie wpłaty lub przelewu środków pieniężnych, będących przedmiotem czynności prawnej darowizny (art. 888 § 1 k.c.), przez darczyńcę na konto obdarowanego. Nie może zatem być to ani wpłata ani przelew obdarowanego na własną rzecz w imieniu darczyńcy. Podejmowane zatem inne czynności w celu dokumentowania otrzymania środków pieniężnych tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są niewystarczające albo zbędne.

Wyrażoną tezę NSA oparł na wynikach wykładni językowej i kompleksowej wykładni celowościowej, ale także wykładni systemowej, szczególnie odnosząc się do istoty umowy darowizny określonej w art.888 § 1 k.c. Przepis ten stanowi, że przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Zatem zasadny jest wniosek, że warunkiem skorzystania ze zwolnienia podatkowego, uregulowanego w art.4a u.p.s.d., jest wykonanie umowy darowizny. Udokumentowanie czynności przekazania przedmiotu darowizny pieniężnej na konto obdarowanego służy wykazaniu, że w stanie faktycznym danej sprawy doszło rzeczywiście do wykonania umowy darowizny. Kluczowym jest udokumentowanie transferu pieniężnego składnika z majątku darczyńcy do majątku obdarowanego. Jedynie sposób określony w art.4a ust.1 pkt 2 u.p.s.d. zapewnia bezpieczeństwo obrotu i eliminuje próby dokonania wpłaty na rzecz samego siebie środków niewiadomego pochodzenia i nadania tej czynności pozoru wykonania umowy darowizny.

Interpretując przepis art.7 ust.5 pkt 2 u.p.c.c. uwzględnić trzeba, że ustawodawca określając w art.9 ust.1 pkt 1 u.p.s.d warunki udokumentowania otrzymania pieniędzy przez biorącego pożyczkę posłużył się alternatywą rozłączną

¹⁰²⁵ Uchwała NSA z dnia 20 marca 2023r., III FPS 3/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

„albo”. W orzecznictwie podnosi się, że użyty w tym przepisie zaimek dzierżawczy „jego” odnosi się rachunku prowadzonego przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową wskazuje, że rachunek ten powinien należeć do pożyczkobiorcy, który może być współposiadaczem tego rachunku¹⁰²⁶. Warunku posiadania rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej nie spełni posiadanie jedynie pełnomocnictwa do dysponowania rachunkiem. Odnośnie przekazania środków na rachunek bankowy ustawodawca nie użył już tego zaimka, a to pozwala na interpretację, że środki stanowiące pożyczkę nie muszą wyłącznie trafić na rachunek bankowy biorącego pożyczkę¹⁰²⁷. Może to być zatem rachunek innej osoby, nawet rachunek bankowy wierzyciela pożyczkobiorcy¹⁰²⁸.

W literaturze warunek przekazania pożyczki na rachunek bankowy na tle art.9 pkt 10 lit.b u.p.c.c. interpretuje się wyjaśniając, że istotą jest udokumentowanie możliwości dysponowania kwotą pożyczki przekazaną na ten rachunek przez pożyczkobiorcę. Kwestia własności rachunku bankowego, na który zostaną przekazane środki nie ma wówczas znaczenia, pod warunkiem, że pożyczkobiorca miał możliwość swobodnego dysponowania środkami przekazanymi w ramach pożyczki¹⁰²⁹.

W sytuacji otrzymania środków pieniężnych przekazem pocztowym, adresatem przekazu musi być biorący pożyczkę. Potwierdza to przepis art.3 pkt 2 Prawa pocztowego¹⁰³⁰. Adresatem przekazu jest podmiot wskazany przez nadawcę jako odbiorca przesyłki pocztowej lub kwoty pieniężnej określonej w przekazie pocztowym.

Dodatkowym warunkiem zwolnienia pożyczki od podatku na podstawie art.9 pkt 10 lit.b u.p.c.c. jest złożenie deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych właściwemu organowi podatkowemu w terminie 14 dni od daty dokonania czynności, za wyjątkiem sytuacji zawarcia umowy pożyczki w formie aktu notarialnego.

W wykładni przepisu art.7 ust.5 pkt 2 u.p.c.c. zauważa się, że odesłanie do przepisu z art.9 pkt 10 lit.b u.p.c.c. nie jest całościowe, lecz ma charakter wyłącznie podmiotowy, poprzez wskazanie adresata przepisu: "biorący pożyczkę, o którym mowa

¹⁰²⁶ Por. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 11 stycznia 2011r., I SA/Bk 549/10, Legalis nr 273366.

¹⁰²⁷ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 marca 2010r., III SA/Wa 2277/10, LEX nr 576334; wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2012r., II FSK 1268/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

¹⁰²⁸ Por. wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2012r., II FSK 1268/10, LEX nr 1109172; wyrok NSA z dnia 25 września 2015r., II FSK 1901/13, LEX nr 1986266.

¹⁰²⁹ Por. M.Gargul, W.Oleś, *Komentarz, Podatek od czynności...*, s.218; podobnie : A.Goettel, *Kontrowersje wokół przesłanek zwolnienia od podatku pożyczek udzielanych osobom bliskim (na kanwie wyroku sądu administracyjnego)*, MPod, nr 6 z 2011r., z.26.

¹⁰³⁰ Ustawa z dnia 23 listopada 2012r. Prawo pocztowe, tekst jedn. Dz.U. 2022 poz.896.

w art.9 pkt 10 lit.b" ¹⁰³¹. Kierując się tą wykładnią można wysunąć wniosek, że niezłożenie deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych właściwemu organowi podatkowemu w terminie 14 dni od daty dokonania czynności należy odczytywać jako niespełnienie warunku zwolnienia z art.9 pkt 10 lit.b u.p.c.c., a nie przesłankę zastosowania stawki podatku 20% na podstawie art.7 ust.1 pkt 2 u.p.c.c. Za słuszością tego wniosku przemawia też brzmienie art.7 ust.5 pkt 2 u.p.c.c., który nie zawiera w swej treści przesłanki „niezłożenia deklaracji” ¹⁰³².

Występuje odmienne stanowisko przyjmujące, że skuteczne złożenie deklaracji oraz wpłata podatku przez podatnika, który powołuje się na fakt zawarcia umowy pożyczki, a nie spełnił warunku udokumentowania otrzymania pieniędzy na rachunek bankowy, albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym, pozwala skutecznie uniknąć opodatkowania tej pożyczki stawką 20%. Warunkiem jest jednak, aby deklaracja została złożona a podatek został wpłacony do dnia podjęcia czynności sprawdzających (wszczęcia postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego), w trakcie których podatnik powołuje się na fakt zawarcia umowy pożyczki ¹⁰³³.

¹⁰³¹ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 maja 2010r., VIII SA/Wa 72/10, LEX nr 586038; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 maja 2015r., I SA/Sz 278/15, LEX nr 1759835.

¹⁰³² Zob. wyrok NSA z dnia 25 września 2015r., II FSK 1901/13, Legalis nr 1387251.

¹⁰³³ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 4 lutego 2016r., I SA/OI 7/16, LEX nr 1998614.

3.8. Decyzja w sprawie wymiaru podatku według 20% stawki

Przepis art.3 ust.1 u.p.c.c. normuje ogólną i stałą, odnoszącą się do wszystkich zdarzeń zasadę powstawania obowiązku podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych – z chwilą zaistnienia zdarzenia. Zasada ta decydująco wpływa na właściwość trybu powstawania zobowiązań podatkowych w tym podatku, jest nim tryb określony w art.21 § 1 pkt 1 o.p. tj. z dniem zaistnienia zdarzenia.

Wskazany tryb w piśmiennictwie określany jest mianem „z mocy prawa”, dla odróżnienia o drugiego trybu powstawania zobowiązań – „poprzez wymiar podatku”, unormowanego w przepisie art.21 § 1 pkt 2 o.p.¹⁰³⁴.

W przypadku zobowiązań podatkowych powstających w pierwszym trybie, decyzja organu podatkowego nie jest w ogóle potrzebna do jego powstania, gdyż zobowiązanie to powstaje niezależnie od działań czy zaniechań podatnika lub organu podatkowego. Nie oznacza to jednak, że ustawodawca w ogóle wykluczył stosowanie decyzji w tym trybie. Na podatników podatku od czynności cywilnoprawnych nałożono obowiązki określone w art.10 ust.1 u.p.c.c., jakimi są: złożenie deklaracji oraz obliczenie i wpłata podatku w terminie 14 dni od powstania obowiązku podatkowego. Wykonanie przez podatnika tych obowiązków wywołuje skutek określony w art.21 § 2 o.p. polegający na tym, że podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Przepis art.21 § 2 o.p. zawiera jednak zastrzeżenie poprzez odwołanie do treści § 3, który stanowi, że w razie stwierdzenia w postępowaniu podatkowym przez organ podatkowy, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego.

Skoro wszystkie zdarzenia opisane w art.3 ust.1 u.p.c.c. powstają „z chwilą”, to do wszystkich zdarzeń, w tym również do powołania się na fakt dokonania czynności, ma zastosowanie tryb powstawania zobowiązania podatkowego z art.21 § 1 pkt 1 o.p.

Powstanie obowiązku podatkowego na skutek powołania się na zawarcie umów: pożyczki, depozytu nieprawidłowego lub użytkowania nieprawidłowego, nie zmienia więc sposobu powstawania zobowiązania, a jedynie skutkuje zastosowaniem stawki podatku z przepisu art.7 ust.5 u.p.c.c. w miejsce stawek z art.7 ust.1 u.p.c.c. Nadal jest to zobowiązanie powstające z mocy prawa, czyli w trybie unormowanym w art.21 § 1 pkt 1 o.p., względem których właściwy jest przepis z art.21 § 3 o.p., przewidujący

¹⁰³⁴ Zob. R.Mastalski, *Prawo podatkowe*, s.219

określenie przez organ podatkowy wysokości zobowiązania podatkowego, a nie jego ustalenie. Przy powstaniu zobowiązania z zastosowaniem stawki podatku z art.7 ust.5 u.p.c.c. stosowana jest zatem decyzja określająca a nie decyzja ustalająca.

Ustawodawca normując w art.3 ust.1 u.p.c.c. sposoby powstawania obowiązków podatkowych konsekwentnie pozostaje przy zasadzie powstawania zobowiązania podatkowego z mocy prawa. Względem zobowiązań podatkowych powstających zgodnie z art.21 § 1 pkt 1 o.p. ma zastosowanie jedynie decyzja przewidziana w przepisie art.21 § 3 o.p. W sytuacji więc stwierdzenia przez organ podatkowy, że zachodzą przesłanki do zastosowania do stawki z art.7 ust.5 u.p.c.c., organ ten wydaje decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych z zastosowaniem tej stawki.

Uzasadnieniem stosowania decyzji z art.21 § 3 o.p. jest spełnienie przesłanek, które względem zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych przemawiają za wydaniem decyzji określającej: jest ona konsekwencją niepodjęcia przez podatnika zachowania związanego bezpośrednio ze spełnieniem świadczenia podatkowego, jakim jest zapłata podatku należnego, która zarazem stanowi przesłankę wykluczającą zastosowanie stawki określonej w przepisie art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c.

Podatnik nie płacąc podatku należnego realizuje swoim zachowaniem zarówno przesłanki stosowania stawki z art.7 ust.1 pkt 1 u.p.c.c., jak i określenia przez organ podatkowy wysokości zobowiązania podatkowego z zastosowaniem stawki z art.7 ust.5 u.p.c.c. Decyzja z art.21 § 3 o.p. z zastosowaniem stawki podatku z art.7 ust.5 u.p.c.c. różni się od klasycznej decyzji określającej jedynie tym, że zobowiązanie zostaje określone z zastosowaniem sankcyjnej stawki podatku, wyższej niż podstawowa stawka podatkowa¹⁰³⁵.

Za zasadnością tej tezy przemawiać może regulacja stawek podatkowych w art.7 ust.1 pkt 3 i 4 u.p.c.c., mających zastosowanie do opodatkowania umowy pożyczki, umowy depozytu nieprawidłowego oraz ustanowienia użytkowania nieprawidłowego, w których to przepisach po wskazaniu stawki podatku właściwej dla tych czynności, pojawia się zwrot „z zastrzeżeniem ust.5”, co dowodzić może, że jest to wskazanie jedynie innej właściwej stawki podatku, w warunkach realizacji przesłanek określonych w art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c.

¹⁰³⁵ Por. S.Bogucki, *Decyzja zawierająca sankcję podatkową w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych*, [w:] R.Dowgier (red.) *Ordynacja podatkowa w praktyce. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*, Białystok 2014, s.25.

Co istotne, również w literaturze dotyczącej sankcji podatkowych występuje pogląd, że zobowiązanie podatkowe z uwzględnieniem sankcji (a do tej kategorii zalicza się stawkę z art.7 ust.5 u.p.c.c.) wymaga decyzji określającej¹⁰³⁶.

Koncepcja stosowania decyzji określającej przy zastosowaniu stawki z art.7 ust.5 u.p.c.c. spotkała się krytyką pozostałej części judykatury. Podniesiono, że przede wszystkim nie można zaakceptować sytuacji, w której równolegle istnieje obowiązek podatkowy wynikający z zawarcia stosownej umowy z zastosowaniem stawki z art.7 ust.1 u.p.c.c. oraz obowiązek podatkowy wynikający z decyzji wydanej na podstawie art.7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. W warunkach określonych w art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. przestaje istnieć obowiązek podatkowy wynikający z dokonania czynności cywilnoprawnej (art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c.), chyba że wygaśł on wcześniej wskutek przedawnienia¹⁰³⁷.

Zwrócić też należy uwagę na istotną okoliczność, jaką jest niemożność samodzielnego obliczenia i wpłaty przez podatnika podatku od czynności cywilnoprawnych z zastosowaniem stawki z art.7 ust.5 u.p.c.c. Sam fakt powołania się przez podatnika na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej nie decyduje o tym, że w istocie spełnione są wszystkie przesłanki do stosowania przepisu art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. Podobnie, stwierdzone nieprawidłowości w udokumentowaniu otrzymania pożyczki w sposób określony w art.7 ust.5 pkt 2 u.p.c.c., nie przesądza o zastosowaniu stawki określonej w tym przepisie.

Zaistnienie wymienionych sytuacji wymaga przeprowadzenia postępowania podatkowego przez organ podatkowy, który w wydanej decyzji przesądza o spełnieniu wszystkich przesłanek przewidzianych w art.7 ust.5 u.p.c.c., warunkujących stosowanie stawki podatku 20%. Powyższe wymogi przemawiają za konstytutywnym charakterem decyzji stosującej stawkę z art.7 ust.5 u.p.c.c, czyli że jest ona decyzją ustalającą z art. 21 § 1 pkt 2 o.p.¹⁰³⁸. Za ustalającym charakterem decyzji podatkowej, w której dokonuje się opodatkowania stawką 20% przemawia również inna okoliczność. Mianowicie, warunkiem powstania zobowiązania podatkowego w sposób określony w art.21 § 1 pkt 1 o.p., to jest z mocy prawa, a nie poprzez doręczenie konstytutywnej decyzji organu podatkowego (art.21 § 1 pkt 2 o.p.), jest jednocześnie w chwili powstania obowiązku podatkowego określenie z mocy prawa wszelkich elementów

¹⁰³⁶ P.Majka, *Sankcje podatkowe*, s.201.

¹⁰³⁷ Zob. wyroki NSA: z dnia 6 lipca 2017r., II FSK 1684/15, Legalis nr 1636502; z dnia 8 maja 2018r., II FSK 1199/16, Legalis nr 1772541.

¹⁰³⁸ Por. wyroki: NSA z dnia 8 marca 2017r., II FSK 63/17, Legalis nr 1631857; NSA z dnia 5 września 2017r., II FSK 3598/15, Legalis nr 1688263.

koniecznych do przyjęcia powstania zobowiązania podatkowego.

Na gruncie art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. przesłankami powstania zobowiązania podatkowego z zastosowaniem stawki 20% są: uprzednie niewykonanie przez podatnika ciążącego na nim obowiązku zapłaty podatku oraz powołanie się przez niego na jedną z trzech wymienionych w tym przepisie czynności cywilnoprawnych.

Powyższa uwaga jest istotna z tej przyczyny, iż stawka podatkowa z art.7 ust.5 u.p.c.c. stosowana jest niezależnie od przepisu art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c., który ma zastosowanie względem zobowiązań przedawnionych. Przepis art.7 ust.5 u.p.c.c. stosowany jest niezależnie od tego, czy powołanie się miało miejsce po upływie 14 dni od powstania obowiązku podatkowego z 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 5 latach od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku ¹⁰³⁹.

W dacie, kiedy zawarto umowę pożyczki, depozytu nieprawidłowego lub ustanowienia użytkowania nieprawidłowego, istniały jedynie przedmioty opodatkowania, o których mowa w art.1 ust.1 pkt 1 odpowiednio pod lit. a), j) oraz i) u.p.c.c. Podatnik nie pozostawał ze zwłoką w złożeniu deklaracji podatkowej i we wpłacie podatku należnego, nie wystąpiło powołanie się podatnika na fakt zawarcia umowy. Ukształtował się wówczas podatkowy stan faktyczny, w którym powyższe umowy podlegały opodatkowaniu według stawek określonych w art.7 ust.1 pkt 3 i 4 u.p.c.c., a podatnik mógł samodzielnie obliczyć i wpłacić podatek, względnie podatek mógł określić organ podatkowy w sytuacji z art.21 § 3 o.p.

Na skutek powołania się przez podatnika na fakt zawarcia umowy powstał nowy podatkowy stan faktyczny, w którym zobowiązanie podatkowe nie powstaje już zgodnie z art.21 § 1 pkt 1 o.p., względnie zgodnie z art.21 § 3 o.p. Tym samym właściwym sposobem powstania tego zobowiązania jest określony w art.21 § 1 pkt 2 o.p. Na stosowanie decyzji ustalającej wskazuje też charakter stawki z art.7 ust.5 u.p.c.c., która jest odrębną stawką a zarazem szczególną- sankcyjną ¹⁰⁴⁰. Nie ma ona zastosowania w dacie dokonania czynności cywilnoprawnej, gdyż jej zastosowanie

¹⁰³⁹ D.Strzelec, *Opodatkowanie przychodów...*, s.254-255; także wyroki np.: WSA w Opolu z dnia 17 września 2009r., I SA/OI 520/09, LEX nr 529228; WSA w Łodzi z dnia 4 grudnia 2013r., I SA/Łd 927/13, Legalis nr 759399.

¹⁰⁴⁰ Por. K.Chustecka, *Podatek od czynności cywilnoprawnych w 2009 roku*, Warszawa 2009, s.159; S.Bogucki, A.Dumas, W.Stachurski, K.Winiarski, *Podatek od czynności...*, s.237-241; H.Filipczyk, *Podatek od czynności*, s.291; M.Gargul, W.Oleś, *Komentarz. Podatek od czynności...*, s.178; wyroki : WSA w Krakowie z dnia 12 grudnia 2013r., I SA/Kr 1638/13, LEX nr 1492570; WSA w Łodzi z dnia 14 listopada 2013r., I SA/Łd 871/13, LEX nr 1397767; WSA w Gliwicach z dnia 21 marca 2019r, I SA/Gl 1089/18, LEX nr 3136324; wyrok NSA z dnia 7 lutego 2018r., II FSK 165/16, LEX nr 2465021.

wymaga spełnienia przez podatnika powyższych odrębnych warunków, które nie występują przy opodatkowaniu stawkami z art.7 ust.1 u.p.c.c. A jednocześnie stawka 20% stanowi konsekwencję uprzedniego niezgłoszenia przez podatnika czynności do opodatkowania oraz następczego powołania się na tę czynność ¹⁰⁴¹.

Sankcyjny charakter stawki 20% ma znaczenie decydujące dla sposobu powstawania zobowiązania podatkowego z jej zastosowaniem. Jest to stawka o charakterze analogicznym, jaką była stawka w wysokości 50% przewidziana w art.19 ust.4¹⁰⁴² ustawy z dnia 15 lutego 1992r. o podatku od osób prawnych (u.p.d.o.p.) ¹⁰⁴³, czy jest stawka w wysokości pięciokrotności stawek z art.17 ustawy z dnia 20 listopada 1998r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (dalej u.z.p.d.f.) ¹⁰⁴⁴.

Względem stawki podatku przewidzianej w art.19 ust.4 u.p.d.o.p. ugruntował się w swoim czasie pogląd, że podatek obliczany według stawki 50% należy odróżnić od tego, który powstaje z mocy prawa i obliczany jest według stawki 19% na podstawie art.19 ust.1 u.p.d.o.p. Stawka 50% stanowiła sankcję, które zastępowała zobowiązanie podatkowe powstałe na zasadach ogólnych¹⁰⁴⁵. Zobowiązanie podatkowe z zastosowaniem stawki z art.19 ust.4 u.p.d.o.p. powstawało nie z mocy prawa, lecz w drodze wydania i doręczenia decyzji konstytutywnej ustalającej jego wysokość (kreującej zobowiązanie podatkowe), o której mowa w art.21 § 1 pkt 2 o.p.¹⁰⁴⁶.

Organ podatkowy musiał w drodze decyzji stwierdzić, że spełnione są przesłanki z art.19 ust.4 u.p.d.o.p. polegające na tym, że dochód podatnika jest w wysokości wyższej (albo strata w wysokości niższej) niż zadeklarowana przez podatnika w związku z dokonaniem transakcji lub ujęciem innych zdarzeń, a podatnik nie przedłożył organowi dokumentacji podatkowej. Wówczas w drodze decyzji ustalającej różnicę między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez ten organ opodatkowywał stawką 50%.

Również względem zobowiązania podatkowego stanowiącego pięciokrotność stawek, o których mowa w art.12 u.z.p.d.f., powstającego stosownie do art.17 u.z.p.d.f.

¹⁰⁴¹ Wyrok NSA z dnia 26 lipca 2016r., II FSK 2720/14, LEX nr 2101540.

¹⁰⁴² Uchylony na podstawie art.4 pkt 23 b) ustawy z dnia 23 października 2018r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018r., poz.2193).

¹⁰⁴³ Tekst jedn. Dz.U. z 2022r. poz.2587 ze zm.

¹⁰⁴⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2022r. poz.2540.

¹⁰⁴⁵ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 maja 2010r., I SA/Wr 283/10, LEX nr 673658.

¹⁰⁴⁶ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 7 sierpnia 2007r., I SA/Bk 207/07, Legalis nr 99050.

wykreował się w orzecznictwie pogląd, że nie powstaje ono z mocy ustawy, w wyniku samoobliczenia podatku przez podatnika, lecz na skutek doręczenia decyzji podatkowej. Jest ono uwarunkowane wydaniem i doręczeniem stosownego rozstrzygnięcia przez organ podatkowy¹⁰⁴⁷.

Sankcyjne zobowiązanie podatkowe z art.17 u.z.p.d.f. ma więc inny charakter niż zobowiązanie powstające z mocy prawa przy zastosowaniu stawek z art.12 u.z.p.d.f., a także jest niezależne od zobowiązania wynikającego z zeznania rocznego (PIT-28)¹⁰⁴⁸. Warunkiem zastosowania stawki sankcyjnej jest ustalenie przez organ podatkowy i wykazanie w decyzji, że podatnik nie prowadził ewidencji lub prowadził ją niezgodnie z warunkami wymaganymi do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, albo, że związki gospodarcze podatnika, o których mowa w art.25 ustawy o podatku dochodowym.

Przenosząc powyższe uwagi na grunt art.7 ust.5 pkt 1 i 2 u.p.c.c. stwierdzić należy, że sankcyjna stawka podatku w wysokości 20% ma zastosowanie gdy organ podatkowy w toku postępowania ustali i wykaże w decyzji, że zostały spełnione kumulatywnie dwa warunki: podatnik nie zapłacił podatku należnego albo korzystający ze zwolnienia dla pożyczek w gronie najbliższej rodziny nie spełnił jednego warunków ze zwolnienia tj. właściwego udokumentowania pożyczki, a także, że na podatnik powołał się na pożyczkę, depozyt nieprawidłowy albo użytkowanie nieprawidłowe w rozumieniu wskazanego art.7 ust.5 u.p.c.c. Brak spełnienia któregośkolwiek z warunków, szczególnie „powołania się” na czynność w rozumieniu art.7 ust.5 u.p.c.c., wyklucza zastosowanie stawki.

Przywołany przepis ustanawiający sankcyjną stawkę podatku, stanowi *lex specialis* względem przepisów określających podstawowe stawki tego podatku w art.7 ust.1 u.p.c.c. Nie jest to zatem „kolejna” stawka podatku, która ma zastosowanie z mocy prawa, lecz szczególny wyjątek od ogólnych zasad opodatkowania czynności cywilnoprawnych. Zobowiązanie podatkowe z zastosowaniem tej stawki nie powstaje z mocy prawa, podatnik nie ma obowiązku jego zapłaty, a organ podatkowy w przypadku braku zapłaty nie określa jego wysokości, stosując się do art.21 § 3 o.p.¹⁰⁴⁹ Do

¹⁰⁴⁷ Por. wyrok WSA w Rzeszowie dnia 19 stycznia 2017r., I SA/Rz 903/16, LEX 220147 oraz przywołane w nim wyroki NSA w sprawach : II FSK 881/10, II FSK 538/10, II FSK 388/11, II FSK 2382/11.

¹⁰⁴⁸ A.Bartosiewicz, R.Kubacki, *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz*, Warszawa 2011, s.299-300.

¹⁰⁴⁹ Wyrok NSA z dnia 5 września 2017r., II FSK 3598/15, LEX nr 2381077

powstania zobowiązania podatkowego z art.7 ust.5 u.p.c.c. niezbędna jest decyzja z art.21 § 1 pkt 1 o.p. tworząca to zobowiązanie a jednocześnie stwierdzająca, że podatnik naruszył obowiązki określone prawem, co skutkuje zastosowaniem stawki sankcyjnej. Powołanie się na czynność ma w tworzeniu zobowiązania podatkowego z zastosowaniem stawki 20% znaczenie zasadnicze wynikające wprost z budowy hipotezy art.7 ust.5 u.p.c.c. Według brzmienia przepisu „stawka podatku wynosi 20%, jeżeli (...) podatnik powołuje się” (pkt 1) albo „biorący pożyczkę (...) powołuje się”.

Wystąpić w każdym przypadku musi zdarzenie nowe i szczególne w postaci „powołania się”. Przy czym, to zdarzenie pojawia się po powstaniu pierwotnego zobowiązania podatkowego z mocy prawa z zastosowaniem właściwej stawki z daty powstania zobowiązania. Skutkiem tego nowego i szczególnego zdarzenia oraz zastosowania związanej z nim nowej stawki podatku wynoszącej 20% jest powstanie nowego zobowiązania podatkowego, które na gruncie polskiego prawa podatkowego powstaje jedynie w drodze decyzji ustalającej to zobowiązanie, stosownie do art.21 § 1 pkt 2 o.p.

Jeżeli organ podatkowy wydaje decyzję z art.21 § 3 o.p. nie tworzy nowego zobowiązania podatkowego, a jedynie stwierdza istnienie zobowiązania podatkowego w określonej wysokości. Określając w decyzji zobowiązanie podatkowe „odtwarza jego historię”, czyli cofa się do momentu, w którym powstało zobowiązanie z art.21 § 1 pkt 1 o.p., stosując właściwą ze względu na stan faktyczny stawkę podatku. W każdym zatem przypadku, gdy organ podatkowy wydaje decyzję określającą w związku z zawarciem umów: pożyczki, depozytu nieprawidłowego albo użytkowania nieprawidłowego określa zobowiązanie podatkowe z zastosowaniem tej stawki, która była właściwa w dniu powstania zobowiązania tj. z art.7 ust.1 u.p.c.c.

Zobowiązanie podatkowe z tytułu czynności cywilnoprawnej, jako powstające z mocy prawa, zostało już bowiem ukształtowane w dacie jej dokonania, która jest zarazem momentem powstania obowiązku podatkowego, z zastosowaniem stawki właściwej dla czynności a nie „powołania się” na czynność, gdyż „powołania się” wówczas nie było. Zatem organ nie tworzy nowego stanu prawnego a jedynie określa jak prawidłowo powinien wyglądać stan prawny. Natomiast, gdy na skutek „powołania się” organ podatkowy stosuje stawkę podatku inną niż właściwa w dacie dokonania czynności cywilnoprawnej, nie modyfikuje zobowiązania podatkowego, gdyż w przepisie art.21 § 3 o.p. nie występuje takie pojęcie. Organ podatkowy stosując stawkę

podatku, która nie miała zastosowania w dacie powstania zobowiązania, nie określa prawidłowej wysokości jego w tej dacie, lecz ustala wysokość tego zobowiązania podatkowego. Po powstaniu zobowiązania podatkowego (kiedy się ono ukształtowało) wystąpiła zmiana w zakresie stawki podatku, ale też pojawił się nowy element hipotezy w postaci powołania się na fakt zawarcia umowy, co skutkuje zmianą kształtu zobowiązania podatkowego. Zmiana nie może nastąpić z mocy prawa (ponieważ z mocy prawa już ukształtowało się zobowiązanie ze stawką właściwą z tego momentu).

W judykaturze stwierdzono, że o konstytutywnym charakterze decyzji rozstrzyga to, że zgodnie z art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. podatnik sam nie może obliczyć i wpłacić podatku stosując podwyższoną stawkę podatkową 20%, a może uczynić to dopiero organ podatkowy po stwierdzeniu spełnienia przewidzianych w tym przepisie przesłanek¹⁰⁵⁰. Podatnik nie może sam obliczyć i wpłacić zaległego podatku stosując stawkę z art.7 ust.5 u.p.c.c., gdyż stanowiłoby to nieuprawnioną jego ingerencję w treść ukształtowanego zobowiązania podatkowego¹⁰⁵¹. Ukształtować od nowa zobowiązanie podatkowe może jedynie organ podatkowy w trybie decyzji z art.21 § 1 pkt 2 o.p., zarówno wówczas, gdy zobowiązanie podatkowe powstało w trybie art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c. jak i art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. Uzasadnienie zastosowania trybu z art.21 § 1 pkt 2 o.p. jest jedno – wystąpiły okoliczności z art.7 ust.5 u.p.c.c. warunkujące zastosowanie stawki podatku, która ma zastosowanie do zobowiązania podatkowego zarówno przedawnionego jak i nieprzedawnionego.

Ponieważ zmieniła się stawka podatku i pojawił się nowy element hipotezy jej stosowania inny niż w art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c., organ podatkowy nie może „odtworzyć” z tą stawką zobowiązania podatkowego, lecz musi ukształtować je na nowo. Nie może określić, że w dacie powstania zobowiązania z tytułu zawarcia umowy powstało zobowiązanie podatkowe ze stawką z art.7 ust.5 u.p.c.c., gdyż wówczas nie było podstaw do stosowania tej stawki¹⁰⁵². Podstawy zaistniały później, już po ukształtowaniu się zobowiązania podatkowego ze stawkami z art.7 ust.1 u.p.c.c.

Sposób sformułowania w art.7 ust.5 u.p.c.c. przesłanek warunkujących stosowanie tej stawki wskazuje, że ustawodawca nie nawiązuje w prosty sposób do

¹⁰⁵⁰ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 listopada 2019r., I SA/GI 256/19, LEX nr 2761448.

¹⁰⁵¹ Wyrok NSA z dnia 8 maja 2018 r., II FSK 1199/16, LEX nr 2493293.

¹⁰⁵² Por.m.in. wyroki : NSA z dnia 21 kwietnia 2016r., II FSK 861/14, Legalis nr 1469896; NSA z dnia 6 lipca 2016r., II FSK 848/15, Legalis nr 1511408; NSA z dnia 5 marca 201 r., II FSK 762/12, Legalis nr 645872; NSA z dnia 15 maja 2014r., II FSK 1418/12, Legalis nr 1042556; NSA z dnia 2 października 2014r., II FSK 2515/12, Legalis nr 108738 ; NSA z dnia 21 października 2015r., II FSK 2036/13, Legalis nr 1362831; NSA z dnia 9 grudnia 2015r., II FSK 2541/13, Legalis nr 1395569.

dokonanej czynności, a zatem nie jest to stawka z art.7 ust.1 u.p.c.c. „zmodyfikowana” wystąpieniem elementu powołania się, lecz stawka w ogóle odrębna.

Ustawodawca formułując przesłanki nie odnosi się jedynie do dokonania czynności cywilnoprawnej, ale wskazuje szereg warunków, wśród których czynność cywilnoprawna jest jednym z nich. Każdy z warunków zawartych w art.7 ust.5 pkt 1 i 2 u.p.c.c. wymaga stwierdzenia, że faktycznie wystąpił. Stwierdzenia powyższego nie dokona samodzielnie podatnik w deklaracji, a jedynie organ podatkowy w decyzji, którego rolą jest przesądzenie spełnienia wszystkich przesłanek decydujących o powstaniu zobowiązania podatkowego, jak też o tym, że ma zastosowanie stawka w wysokości 20%¹⁰⁵³. Organ podatkowy tworzy zobowiązanie podatkowe od początku, co może uczynić jedynie w drodze decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe. Przy czym, dopiero po doręczeniu tej decyzji podatnik będzie zobowiązany do wpłaty podatku ze stawką z art.7 ust.5 u.p.c.c.¹⁰⁵⁴

Określenie zobowiązania podatkowego z zastosowaniem stawki z art.7 ust.5 u.p.c.c. byłoby uzasadnione wówczas, gdyby stawka ta miała zastosowanie do zdarzenia skutkującego powstaniem obowiązku podatkowego zgodnie z art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c., czyli względem umowy zawartej przez podatnika. W sytuacji, gdy podatnik nie zgłosi w terminie określonym w art.10 ust.1 u.p.c.c. obowiązku podatkowego z tytułu np. pożyczki, może ją zgłosić później, składając stosowną deklarację oraz wpłacić należny podatek wraz z odsetkami za zwłokę. Wówczas zastosowanie do obliczenia wysokości zobowiązania podatkowego ma stawka z art.7 ust.1 pkt 3 lub 4 u.p.c.c.

Taka sama stawka znajdzie zastosowanie, gdy organ podatkowy poweźmie informację, że podatnik nie zgłosił obowiązku podatkowego z tytułu dokonanej czynności cywilnoprawnej i po wszczęciu postępowania podatkowego na mocy art.21 § 3 o.p. wyda decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego.

Powyższe stanowi konsekwencję faktu, że w związku z zaistnieniem zdarzenia z art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c., wraz z obowiązkiem podatkowym powstało zobowiązanie podatkowe, które należy rozumieć przez pryzmat przepisu art.5 o.p. definiującego zobowiązanie podatkowe. W ujęciu tego przepisu zobowiązanie podatkowe jest skonkretyzowane, jako zobowiązanie zawarte w deklaracji, wpłacie lub decyzji¹⁰⁵⁵.

¹⁰⁵³ Por. wyroki : NSA z dnia 6 lipca 2017r., II FSK 1684/15, Legalis nr 1636502; NSA z dnia 6 września 2017r., II FSK 3598/15, LEX nr 2381077.

¹⁰⁵⁴ Wyroki: NSA z dnia 8 maja 2018r., II FSK 1199/16, LEX nr 249329,3 i przywołane tam orzecznictwo; WSA w Gliwicach z dnia 21 marca 2013r., I SA/GI 1089/18, LEX nr 3136324.

¹⁰⁵⁵ H.Dzwonkowski, *Ordynacja...*, s.49.

Przy analizie relacji przepisów art.7 ust.1 pkt 3 i 4 oraz art.7 ust.5 u.p.c.c. uwzględnić należy, że regulacje stawek w pkt 3 i 4 zawierają uwagi wprowadzone przez ustawodawcę brzmiące „z zastrzeżeniem ust.5”. Wyrażenie „z zastrzeżeniem” wskazuje, że ustawodawca przepisem art.7 ust.5 u.p.c.c. modyfikuje przepisy centralne, jakimi są względem niego przepisy art.7 ust.1 pkt 3 i 4 u.p.c.c. Jak zasadnie zauważono przy wykładni językowej pojęcia „z zastrzeżeniem”, „To, czy w efekcie uwzględnienia przepisu modyfikującego powstanie sytuacja zwężenia zakresu obowiązków zawartych w przepisie centralnym, czy ich rozszerzenie, zależy od treści tego przepisu, którego uwzględnienie owo zastrzeżenie wymaga”¹⁰⁵⁶.

W przypadku art.7 ust.5 u.p.c.c. trzeba mówić o rozszerzeniu zakresu obowiązków zawartych w art.7 ust.1 pkt 3 i 4 u.p.c.c. w tym ujęciu, że przepis modyfikujący stanowi o nowym obowiązku podatkowym i nowym zobowiązaniu podatkowym, które powstają na skutek powołania się. Płynie z tego wniosek, że bez względu na to, jak nazwiemy decyzję wydaną w trybie art.7 ust.5 u.p.c.c. ma ona charakter decyzji ustalającej, gdyż organ podatkowy ustala w niej zobowiązanie podatkowe, którego nie było w dacie dokonywania czynności cywilnoprawnej, a powstaje dopiero po powołaniu się podatnika¹⁰⁵⁷.

Przyjęcie określonej koncepcji sposobu powstania zobowiązania podatkowego z zastosowaniem stawki z art.7 ust.5 u.p.c.c. ma wpływ na zasady naliczania odsetek za zwłokę od tego zobowiązania. Od zobowiązania podatkowego powstającego z mocy prawa z art.21 § 1 pkt 1 o.p., odsetki za zwłokę są naliczane zgodnie z art.53 § 4 o.p. od dnia następującego po dniu upływu terminu płatności podatku. Termin ten względem zobowiązań w podatku od czynności cywilnoprawnych wynosi 14 dni od dnia powstania obowiązku stosownie do art.10 ust.1 u.p.c.c. W konsekwencji, termin biegu odsetek za zwłokę rozpoczyna się od dnia, w którym powstała zaległość podatkowa z tytułu tej czynności. Jak wyjaśniono w jednym z wyroków aprobowanych deklaratoryjny charakter decyzji stosującej stawkę z art.7 ust.5 u.p.c.c., „obowiązek podatkowy powstaje w dacie zawarcia umowy, zaś stawka sankcyjna znajduje zastosowanie jedynie w przypadku łącznego wystąpienia przesłanek określonych w art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. – modyfikując stawkę podstawową.

Mając na względzie wykładnię systemową wewnętrzną – w kontekście regulacji

¹⁰⁵⁶ Z Opinii Rady Języka Polskiego opublikowanej w Komunikatach RJP nr 1(16)/2005.

¹⁰⁵⁷ Zob. wyroki : NSA z dnia 5 marca 2013r., II FSK 762/12, Legalis nr 645872; NSA z dnia 25 września 2015r., II FSK 1901/13 Legalis nr 1387251.

zawartej w art.3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. – (...) powołanie się na zawarcie umowy pożyczki w warunkach określonych w art.7 ust 5 pkt 1 u.p.c.c. jest możliwe wyłącznie w stosunku do zobowiązania, które istnieje - nie wygasło w wyniku przedawnienia.

Również wypełnienie przesłanek określonych w art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania podatkowego powstałego *ex lege* w dacie zawarcia umowy. Jedynie mocą przepisu szczególnego zobowiązanie to doznaje modyfikacji związanej z koniecznością zastosowania stawki sanacyjnej¹⁰⁵⁸. Według tej koncepcji, odsetki za zwłokę naliczane są z upływem 14 dni od dnia powstania zobowiązania podatkowego wskutek czynności cywilnoprawnej, na którą podatnik powołał się, z jednoczesną modyfikacją wstecz stawki podatku dla tegoż zobowiązania na stawkę 20%. W sytuacji przyjęcia sposobu z art.21 § 1 pkt 2 o.p. zobowiązanie powstaje z dniem doręczenia tej decyzji, określanej jako ustalająca, i dopiero od daty doręczenia należy liczyć odsetki za zwłokę¹⁰⁵⁹. Zastosowanie stawki sankcyjnej wyklucza naliczanie odsetek od dnia, w którym pierwotnie powinien zostać uiszczony podatek według stawki 2%, gdyż warunki uprawniające do zastosowania stawki 20% ziszcza się dopiero w dacie powołania się przez podatnika¹⁰⁶⁰.

Przychylić się należy do stanowiska, że to właśnie wskazane powołanie się, a nie zawarcie określonej przepisem umowy, stanowi zdarzenie inicjujące powstanie obowiązku podatkowego z art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c.. Jednocześnie przestaje istnieć obowiązek podatkowy wynikający z zawarcia umowy pożyczki (art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c.), chyba że wygasł on wcześniej wskutek przedawnienia¹⁰⁶¹. Zobowiązanie podatkowe z zastosowaniem stawki art.7 ust.5 u.p.c.c. powstaje wyłącznie na skutek decyzji je ustalającej, co skutkuje rozpoczęciem biegu odsetek dla tego zobowiązania dopiero z upływem terminu wskazanego w art.21 § 1 pkt 2 o.p.

Uwzględniając poprzednie uwagi przemawiające za decyzją ustalającą, powyższe rozwiązanie w zakresie początku biegu odsetek jest właściwsze i korzystniejsze dla podatników: usuwa wątpliwość względem momentu zastosowania stawki 20% wyznaczając dzień doręczenia decyzji zgodnie z art.21 § 1 pkt 2 o.p. oraz

¹⁰⁵⁸ Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2 października 2013r., I SA/GI 876/13, Legalis nr 864247.

¹⁰⁵⁹ Tak w wyrokach: NSA z dnia 8 marca 2017r., II FSK 63/17, LEX nr 2270566; WSA we Wrocławiu z dnia 17 maja 2017r., I SA/Wr 118/17; WSA w Lublinie z dnia 10 sierpnia 2017r., I SA/Lu 520/17, LEX nr 2384112; WSA w Poznaniu z dnia 14 marca 2018r., II SA/Po 73/18, LEX nr 2738956.

¹⁰⁶⁰ Por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 maja 2014r., I SA/Bd 335/14, Legalis nr 864247,

¹⁰⁶¹ Por. wyrok NSA z 6 lipca 2017r., II FSK 1684/15, Legalis nr 1636502.

zmniejsza okres naliczania odsetek za zwłokę obciążających podatnika, gdyż bieżące one dopiero po upływie 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej.

3.9 Respektowanie zasady *lex retro non agit* a zastosowanie stawki sankcyjnej

Zasada *lex retro non agit*, choć zaliczana jest do fundamentalnych zasad prawnych, w tym do fundamentów prawa podatkowego¹⁰⁶², nie jest unormowana wprost w polskim prawodawstwie. Została wyinterpretowana przez Trybunał Konstytucyjny z art.2 Konstytucji RP, który uznał, że jest ona częścią składową formalnego rozumienia klauzuli demokratycznego państwa prawnego. Według Trybunału „zasada niedziałania prawa wstecz stanowi podstawę porządku prawnego. Kształtuje zasadę zaufania obywateli do państwa oraz stanowionego przez niego prawa”¹⁰⁶³. Ustawa nie powinna obejmować swoją mocą obowiązującą okresu poprzedzającego jej wejście w życie, gdyż obywatele kształtują swoje zachowania uwzględniając obowiązujący porządek prawny, dostosowując je z uwzględnieniem znanych *a priori* skutków prawnych. Trybunał wielokrotnie podkreśla, że zasada nieretroakcji ma szczególne znaczenie w tych dziedzinach, gdzie jednostka podporządkowana jest bezpośrednio władztwu państwa. A do takich właśnie dziedzin, obok prawa karnego, zalicza się prawo daninowe¹⁰⁶⁴. W piśmiennictwie podkreśla się, że zakaz wstecznego działania prawa podatkowego jest swoistym instrumentem ochrony prawa podatnika¹⁰⁶⁵.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego zasada niedziałania prawa wstecz jako dyrektywa postępowania skierowana do organów stanowiących prawo polega na tym, że nie należy stanowić norm prawnych, które nakazywałyby stosować nowo ustanowione normy prawne do zdarzeń, które miały miejsce przed wejściem w życie nowo ustanowionych norm prawnych i z którymi prawo nie wiązało dotąd skutków prawnych normami tymi przewidzianych.

W sytuacji, gdy ustawodawca nakazuje kwalifikować według norm nowych zdarzenia zaistniałe przed wejściem tych nowych norm w życie, występuje ustanowienie norm z mocą wsteczną (albo inaczej: z nadaniem nowym normom mocy wstecznej). Norma nowo ustanowiona nie działa wstecz, jeżeli na jej podstawie należy następuje kwalifikacji zdarzeń, które wystąpiły po jej wejściu w życie. Przy ustalaniu

¹⁰⁶² R.Dowgier, *Wejście w życie i obowiązywanie ustawy podatkowej* [w:] C.Kosikowski (red. nauk.) *Czas w prawie*, Białostockie Studia Prawnicze 2010, zeszyt 7, s.247.

¹⁰⁶³ Wyrok TK z dnia 3 października 2001r. K 27/01, OTK 2001 nr 7, poz. 209.

¹⁰⁶⁴ Por. wyrok TK z dnia 15 września 1998r., K 10/98, OTK 1998 nr 5, poz. 64.

¹⁰⁶⁵ R.Dowgier, *Zasada lex retro non agit w prawie podatkowym – uwagi na tle sprawy K 4/19*, PPK, 2020, nr 4, s.297.

następstw prawnych zdarzeń, które miały miejsce pod rządami dotychczas obowiązujących norm, ale występują w okresie, gdy nowa norma weszła zaczęła obowiązywać - zgodnie z zasadą *lex retro non agit* - następstwa te określać na podstawie dawnych norm, ale jedynie do czasu wejścia w życie norm nowych. W sytuacji wystąpienia tzw. dylematu intertemporalnego¹⁰⁶⁶ Trybunał wskazał, że w razie wątpliwości co do czasu obowiązywania ustawy należy przyjąć, że każdy przepis normuje przyszłość a nie przeszłość¹⁰⁶⁷.

Przeciwieństwem jest zasada *lex retro agit*, opierająca się na domniemaniu, że dane przepisy obowiązywały jeszcze przed ich wejściem w życie¹⁰⁶⁸. Elementem tej zasady jest fikcja prawna pozwalająca objąć zakresem normy prawnej zdarzenia, które wystąpiły zanim norma ta zaczęła obowiązywać skutecznie w danym porządku prawnym¹⁰⁶⁹. Istotą stosowania zasady *lex retro agit* jest to, że normy retroaktywne (odnoszące się do sytuacji zaszłych przed datą ich wejścia w życie) praktycznie uniemożliwiają adresatom świadome zastosowanie się do ich dyspozycji. Taki stan stanowi sprzeniewierzenie się samej istocie prawa jako instrumentu regulacji zachowań społecznych (niemożliwe jest bowiem wywarcie jakiegokolwiek wpływu na zachowanie danego podmiotu w przeszłości)¹⁰⁷⁰.

Względem zasady *lex retro agit* Trybunał Konstytucyjny zajmuje stanowisko zachowawcze, gdyż niweczy ona zaufanie obywateli do państwa i prawa, którzy powinni móc układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie narażają się na prawne skutki, których nie można było przewidzieć w momencie podejmowania decyzji¹⁰⁷¹. Według Trybunału zakaz działania prawa wstecz nie ma charakteru absolutnego i nie należy traktować jako generalnego „nakazu niezmienności prawa i zakazu ingerencji ustawodawcy w stosunki prawne rozciągnięte w czasie”¹⁰⁷². Trybunał dopuszcza stanowienie norm retroaktywnych, lecz jedynie w ramach szczególnego wyjątku, gdyż retroakcja oznacza odstępstwo od zasad bezpieczeństwa i pewności obrotu prawnego, oraz stabilności stosunków regulowanych przez prawo¹⁰⁷³. Odstępstwa od zasady *lex*

¹⁰⁶⁶ Szerzej: J.Mikołajewicz (red. nauk.) *Problematyka intertemporalna w prawie. Zagadnienia podstawowe. Rozstrzygnięcia intertemporalne. Geneza, funkcje, aksjologia*, Warszawa 2015, s.11 i nastp.

¹⁰⁶⁷ Por. wyrok TK z dnia 28 maja 1986r., U 1/86, OTK 1986 nr 1, poz.2

¹⁰⁶⁸ M.Zubik, *Konstytucja III RP w tezach orzeczniczych Trybunału Konstytucyjnego i wybranych sądów*, Warszawa 2008, s. 28

¹⁰⁶⁹ Por. T.Pietrzykowski, *Wsteczne działanie prawa i jego zakaz*, Kraków 2004, s. 54–64.

¹⁰⁷⁰ Wyrok NSA z dnia 24 marca 2006r., I FSK 767/05, Legalis nr 81716.

¹⁰⁷¹ Wyrok TK z dnia 15 lutego 2005r., K 48/04, Dz.U. 2005 nr 30, poz.262.

¹⁰⁷² Wyrok TK z dnia 7 maja 2001r., K 19/00, OTK 2001 nr 4, poz. 82.

¹⁰⁷³ Wyrok TK z dnia 31 stycznia 2001r., P 4/99, OTK 2001 nr 1, poz. 5.

retro non agit dopuszczalne są jedynie w wyjątkowych okolicznościach, „jeżeli przemawia za tym konieczność realizacji innej zasady konstytucyjnej, a realizacja tej zasady nie jest możliwa bez wstecznego działania prawa. Dopuszczalność odstępstwa od tej zasady zależy również od wagi wartości konstytucyjnych, które badana regulacja ma chronić”¹⁰⁷⁴.

Na gruncie prawa podatkowego wsteczne działania prawa jest w ocenie Trybunału Konstytucyjnego dopuszczalne nawet wówczas, gdy skutkuje to pozbawieniem lub ograniczeniem uprawnień obywateli, a więc zwiększeniem ciężarów publicznych¹⁰⁷⁵. Warunkiem dopuszczalności jest zarówno wskazanie przez ustawodawcę wartości konstytucyjnej, której realizacji naruszenie zasady zakazu retroakcji ma służyć, jak też wykazanie, że realizacja tej wartości jest niemożliwa bez naruszenia zasady zakazu retroakcji¹⁰⁷⁶. Dodatkowo ustawodawca winien precyzyjnie określić skutki faktyczne i prawne zastosowania przepisu działającego wstecz¹⁰⁷⁷.

Jak podniesiono na wstępie, w polskiej kulturze prawnej obowiązuje prospektywne działanie regulacji prawnych, w szczególności, gdy jest wątpliwość względem czasu obowiązywania ustawy, a nowe prawo nie powinno działać wstecz¹⁰⁷⁸. Uwzględniając powyższą zasadę, w art.3 ust.1 ustawy z dnia 16 listopada 2006r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629), ustawodawca przyjął, że do nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, które nastąpiło przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy ustawy wymienionej w art.1, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, z zastrzeżeniem ust.2 i 3. Podobnie brzmi art.4 ust.1 tej ustawy stanowiąc, że 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.

Oba przepisy traktowane są jako przejściowe, rozstrzygające o tym, które przepisy u.p.s.d. albo u.p.c.c. mają zastosowanie do nabycia albo czynności, które

¹⁰⁷⁴ Wyrok TK z dnia 7 lutego 2001r., K 27/00, OTK 2001/2/29.

¹⁰⁷⁵ Orzeczenie TK z dnia 14 marca 1995 r., K 13/94, OTK 1995/1/6.

¹⁰⁷⁶ Wyrok TK z dnia 16 stycznia 2007r., U 5/06, Dz.U. 2007 nr 10, poz. 70.

¹⁰⁷⁷ Por. wyroki : TK z dnia 18 października 2006r., P 27/05, Dz.U. 2006 nr 193, poz.1430,; TK z dnia 19 marca 200 r., K 47/05, OTK-A 2007 nr 3 poz.27; TK z dnia 10 grudnia 2007r., P 43/07, OTK-A 2007 nr 11 poz.155.

¹⁰⁷⁸ Por. wyrok NSA z dnia 22 marca 2006r., I FSK 761/05, LEX nr 231571.

nastąpiły przed 1 stycznia 2007r.¹⁰⁷⁹. W treści obu przepisów wyrażona jest zasada *tempus regit actum*. Zasada ma charakter podstawowej reguły prawa intertemporalnego, stanowiąc, że skutki zdarzenia prawnego ocenia się według przepisów prawa materialnego obowiązujących w chwili gdy dane zdarzenie nastąpiło¹⁰⁸⁰. Na gruncie podatkowym, powyższą zasadę można zinterpretować w ten sposób, że dokonując podatkowoprawną ocenę zdarzeń, które wystąpiły w przeszłości, należy stosować przepisy, które obowiązywały w czasie, kiedy zaistniał (ukształtował się) stan faktyczny jako przedmiot opodatkowania¹⁰⁸¹. Zatem stosuje się materialne prawo podatkowe obowiązujące w momencie powstania obowiązku podatkowego, a nie w dniu wymiaru podatku¹⁰⁸².

Względem cytowanego art.3 ust.1 ustawy nowelizującej wskazano wyjątek w postaci ust.3, który stanowi, że przepis art.15 ust.4 ustawy wymienionej w art.1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, ma zastosowanie również do nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, jeżeli obowiązek podatkowy powstał wskutek powołania się na fakt nabycia po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.

Część piśmiennictwa ocenia przepis art.3 ust.3 ustawy nowelizującej jako naruszenie zasady *lex retro non agit*, gdyż na mocy tego przepisu następuje opodatkowanie zdarzeń sprzed nowelizacji według zasad (stawek podatkowych) obowiązujących po nowelizacji¹⁰⁸³. Celem ustalenia czy art.3 ust.3 ustawy nowelizującej istotnie „działa wstecz” trzeba dokonać jego wykładni, a w jej ramach skupić się na jego warstwie językowej, z której wynika, że art.15 ust.4 u.p.s.d. (wprowadzony od 1 stycznia 2007r.) ma zastosowanie do obowiązku podatkowego, który powstał na skutek powołania się na nabycie po tej dacie.

Ustawodawca odnosi się w tym przepisie nie do obowiązku podatkowego, który powstaje na skutek nabycia podlegającego opodatkowaniu, ale do obowiązku

¹⁰⁷⁹ Wyroki: WSA w Krakowie z dnia 19 sierpnia 2009r., I SA/Kr 900/09, LEX nr 529364; WSA w Opolu z dnia 21 maja 2008r., I SA/Op 369/07, LEX nr 484043; NSA z dnia 15 lutego 2012r., II FSK 1481/10, LEX nr 1116110.

¹⁰⁸⁰ Por. T.Pietrzykowski, *Tempus regit tributum, Problemy intertemporalne w prawie podatkowym* [w:] J.Głumińska-Pawlic (red.) *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, t.3, Katowice 2009, s.56-58; tegoż Autora, *Podstawy prawa intertemporalnego. Zmiany przepisów a problemy stosowania prawa*, Warszawa 2011, s.78 -79.

¹⁰⁸¹ B.Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego (próba inwentaryzacji)*, *Kwartalnik Prawno-Finansowy* 2018 Nr 1, s.37.

¹⁰⁸² Wyrok NSA z dnia 26 sierpnia 2009r., II FSK 33/09, LEX nr 529330.

¹⁰⁸³ Zob. P.Pietrasz, *Sankcyjna stawka w podatku od spadków i darowizn a zasada nieretroakcji*, *PiPod*, 2008, nr 7, s.23-27; S.Babiarz, *Spadek i darowizna...*, s.462.

podatkowego powstającego na skutek powołania się na fakt nabycia. Stawka podatku, o której mowa w art.15 ust.4 u.p.s.d. nie ma w ogóle zastosowania do nabycia zarówno, gdy nastąpiło przed 1 stycznia 2007r. jak i po tej dacie, lecz do powołania się na nabycie, które nastąpiło po 1 stycznia 2007r. Stąd data nabycia, jako stanowiąca odrębną od daty powołania się, chwilę powstania obowiązku podatkowego, jest bez znaczenia dla prawidłowego ustalenia zakresu temporalnego stosowania stawki sankcyjnej, a jedyne znaczenie i to rozstrzygające ma chwila powołania się skutkująca powstaniem nowego obowiązku podatkowego¹⁰⁸⁴.

Ustawodawca objął stosunki prawne powstałe pod działaniem ustawy dotychczasowej wyłącznie w zakresie określonym w art.15 ust.4 u.p.s.d. Stawka sankcyjna określona w tym przepisie, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2007r., ma zastosowanie wówczas, gdy obowiązek podatkowy powstanie wskutek powołania się na fakt darowizny po wejściu w życie ustawy nowelizującej.

Tym samym przepis art.15 ust.4 u.p.s.d. w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą nie wszedł w życie przed dniem 1 stycznia 2007r., choć w istocie obejmuje swym zakresem zdarzenia, które nastąpiły przed tą datą i stanowią element przedmiotowy obowiązku podatkowego powstałego po tej dacie¹⁰⁸⁵. Możliwość stosowania znowelizowanego przepisu art.15 ust.4 u.p.s.d. do przedmiotu opodatkowania z art.1 u.p.s.d. zaistniałego przed datą wejścia w życie przepisu znowelizowanego, wynika z wyznaczenia w przepisach art.6 u.p.s.d. różnych momentów powstania obowiązku, które obowiązują niezależnie od siebie.

W rezultacie, to moment powstania obowiązku podatkowego z art.6 ust.4 u.p.s.d. rozstrzyga o temporalnym zakresie stosowania normy podatkowoprawnej zawartej w art.15 ust.4 u.p.s.d. Względem obowiązku podatkowego powstałego do 31 grudnia 2006r. przepis ten nie ma więc zastosowania, natomiast ma zastosowanie do obowiązku podatkowego z art.6 ust.4 u.p.s.d. powstałego po tej dacie. W tych warunkach, zastosowanie normy z art.15 ust.4 u.p.s.d. do darowizny dokonanej przed dniem wejścia tego przepisu w życie, nie narusza zakazu retroakcji i nie świadczy o retroaktywnym stosowaniu tego przepisu.

W piśmiennictwie występują też inne interpretacje stosowania art.3 ust.3 ustawy nowelizującej. Według W.Nykiela, przywołany przepis międzyczasowy pozwala na zastosowanie stawki z art.15 ust.4 u.p.s.d. w sytuacji, w której obowiązek podatkowy z

¹⁰⁸⁴ Tak S.Babiarz, *Spadek i darowizna...*, s.461.

¹⁰⁸⁵ Por wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 sierpnia 2012r., I SA/Wr 261/12, LEX nr 548846.

tytułu nabycia powstał przed 1 stycznia 2007r., a następnie po tej dacie, wskutek powołania się na fakt nabycia, doszło do przywrócenia prawa do wydania ustalającej zobowiązanie podatkowe¹⁰⁸⁶. Z kolei według I.Krawczyka, wskazany art.3 ust.3 pozwala na stosowanie art.15 ust.4 u.p.s.d. tylko w sytuacji, gdy powołanie się na fakt nabycia nastąpiło po 1 stycznia 2007r., a jednocześnie przedawniło się prawo do ustalenia zobowiązania podatkowego, przy czym nie jest istotne, czy nabycie powodujące powstanie obowiązku podatkowego nastąpiło przed 1 stycznia 2007r., czy po tej dacie¹⁰⁸⁷.

W zakresie stosowania stawki 20% w podatku od czynności cywilnoprawnych ustawa nowelizująca nie zawiera podobnego przepisu jak art.3 ust.3. Jedyną normą jest art.4 ust.1 ustawy nowelizującej stanowiący, że 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. Przepis ten realizuje zasadę niedziałania prawa wstecz w zakresie czynności, z tytułu których obowiązek podatkowy powstał przed dniem 1 stycznia 2007r. Względem tych czynności stosuje się w całości przepisy dotychczasowe, w tym również normujące stawkę podatku¹⁰⁸⁸. Wskazana norma nie ogranicza zarazem swego zakresu do obowiązku podatkowego powstałego w momencie powołania się na fakt dokonania czynności, ale też jego z zakresu nie wyłącza.

Interpretując art.4 ust.1 ustawy nowelizującej wskazać należy, że zastosowanie stawki z art.7 ust.5 u.p.c.c. wprowadzonej od 1 stycznia 2007r. do czynności cywilnoprawnej dokonanej przed tą datą nie jest ograniczona czasowo bez względu na moment jej dokonania¹⁰⁸⁹. Ustawodawca nie rozróżnia w ramach pojęcia „powstały obowiązek podatkowy”: „starego” i „nowego” obowiązku podatkowego¹⁰⁹⁰. A skoro tak, to *a contrario*, względem czynności cywilnoprawnych, z tytułu których obowiązek podatkowy powstał po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy nowe.

Jeżeli po dniu 1 stycznia 2007r. podatnik powołał się na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej sprzed tej daty oraz należny podatek nie został zapłacony, to w dacie powołania się dochodzi do „powtórnego” powstania obowiązku podatkowego

¹⁰⁸⁶ Por. W.Nykiel [w:] *Ustawa o podatku...*, s.268.

¹⁰⁸⁷ Por. I.Krawczyk [w:] *Ustawa o podatku...*, s.230.

¹⁰⁸⁸ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 5 maja 2010r., I SA/Kr 1711/09, Legalis nr 249507.

¹⁰⁸⁹ Wyrok NSA z dnia 13 lipca 2011r., II FSK 413/10, Legalis nr 825627.

¹⁰⁹⁰ Por. K.Winiarski, *Podatek od czynności...*, s.238.

na podstawie art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c., oraz zastosowanie znajdzie przepis art.7 ust.5 u.p.c.c.¹⁰⁹¹.

„Powtórny” obowiązek nie powstaje w dacie dokonania czynności cywilnoprawnej, czyli zgodnie z art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c., lecz w dacie powołania się podatnika. Ma wówczas zastosowanie autonomiczny przepis art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. względem przepisu art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c. Podobny charakter ma unormowanie z art.7 ust.5 u.p.c.c., który podkreśla nie tylko odrębna redakcja względem art.7 ust.1 u.p.c.c. normującego stawki podatku dla właściwych czynności cywilnoprawnych, ale też hipoteza akcentująca powołanie się podatnika, jak przesłankę zastosowania stawki 20%. Zgodnie z art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c., do czynności cywilnoprawnej obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej dokonania. Z kolei art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. stanowi, że obowiązek powstaje 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 na fakt jej dokonania. Rozwiązanie przyjęte w art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. jest rozwiązaniem wyjątkowym przewidującym odstępstwo od art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c.¹⁰⁹² Stawka 20% nie jest stosowana „wstecz” względem czynności cywilnoprawnej, lecz „na bieżąco” względem zdarzenia opisanego jako „powołanie się”. Dlatego też, skutki powstania obowiązku podatkowego z art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. dla celów podatkowych podlegają ocenie według prawa obowiązującego w „dacie odnowienia obowiązku podatkowego w zakresie wszystkich przepisów prawa materialnego”¹⁰⁹³.

O zastosowaniu przepisów zarówno art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. jak i art.7 ust.5 u.p.c.c. względem czynności cywilnoprawnej zaistnienie powołania się na nią. W przypadku zatem każdorazowego powołania się na czynność cywilnoprawną, względem której już uległ przedawnieniu obowiązek podatkowy, podatnik musi się liczyć ze skutkiem prawnym powołania się, jakim jest powstanie (powtórne) obowiązku podatkowego oraz zastosowanie stawki sankcyjnej. Może więc stawka ta znaleźć zastosowanie również względem czynności dokonanej przed 1 stycznia 2007r., dla której obowiązek podatkowy powstał w dacie jej dokonania, o ile obowiązek podatkowy powstanie po tej dacie ponownie z chwilą powołania się, zgodnie z art.3

¹⁰⁹¹ Zob. wyroki: WSA w Poznaniu z dnia 8 czerwca 2011r., I SA/Po 127/11, Legalis nr 361579; NSA z dnia 17 maja 2012r., II FSK 2195/10, Legalis nr 1938382.

¹⁰⁹² Wyrok NSA z dnia 15 maja 2018r., II FSK 1633/16, LEX nr 2517626.

¹⁰⁹³ Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2012r., II FSK 1304/10, LEX nr 1125421

ust.1 pkt 4 u.p.c.c. Wówczas nie ma podstaw do stosowania przepisów dotychczasowych i zachodzi konieczność stosowania ustawy nowej tj. w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007r.

Uwzględnić należy, że warunkiem zastosowania stawki z art.7 ust.5 u.p.c.c. jest nie tylko powstanie obowiązku z art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c., ale spełnienie odrębnych warunków, w tym szczególnie brak zapłaty podatku należnego. Stąd też przepis przejściowy art.4 ust.1 ustawy nowelizującej nie stanowi przeszkody w stosowaniu art.7 ust.5 u.p.c.c. do czynności dokonanych przed datą wejścia stawki w życie ¹⁰⁹⁴. Dodać w tym miejscu trzeba, że Trybunał Konstytucyjny rozpoznając zarzut niekonstytucyjności art.7 ust.5 pkt 1 u.p.c.c. pośrednio wskazał, że zastosowanie tego przepisu do zdarzeń zaszłych przed jego wprowadzeniem, nie koliduje z cytowanym przepisem art.4 ust.1 ustawy nowelizującej i nie oznacza naruszenia przez ustawodawcę zakazu retroakcji wprowadzonego z treści art.2 Konstytucji ¹⁰⁹⁵.

Dokonując wykładni art.4 ust.1 ustawy nowelizującej uwzględnić jednak należy, że jego brzmienie może być źródłem uzasadnionych wątpliwości. Przepis ten stanowi, że do czynności cywilnoprawnych, względem których obowiązek podatkowy powstał przed wejściem w życie ustawy, stosuje się przepisy dotychczasowe.

Zgodnie z art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c. obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych powstaje w związku z dokonaniem czynności cywilnoprawnej. Ponieważ wraz z obowiązkiem powstaje jednocześnie zobowiązanie podatkowe, w dacie dokonania czynności zostaje ukształtowany stosunek podatkowoprawy zobowiązania podatkowego z zastosowaniem stawki podatku właściwej do momentu powstania obowiązku podatkowego. Stąd względem czynności, która została dokonana do 31 grudnia 2006r., zastosowanie miała stawka podatku wówczas obowiązująca tj. określona w art.7 ust.1 u.p.c.c., który ma charakter „przepisu dotychczasowego”. Uwzględniając wyartykułowane uwagi, za sensowny trzeba uznać pogląd, że względem czynności cywilnoprawnej dokonanej do 31 grudnia 2006r. zastosowanie mają przepisy sprzed daty nowelizacji. Pogląd ten wzmacnia fakt, że „racjonalny” ustawodawca nie zastosował w art.4 ust.1 konstrukcji analogicznej jak w art.3 ust.3, i nie przewidział stosowania art.7 ust.5 u.p.c.c. „(...) jeżeli obowiązek podatkowy powstał wskutek powołania się na fakt nabycia po dniu wejścia w życie

¹⁰⁹⁴ Tak w wyrokach np.: NSA z dnia 17 maja 2012r., II FSK 2195/10, Legalis nr 1938382; WSA w Bydgoszczy z dnia 1 czerwca 2012 r., I SA/Bd 251/12, LEX nr 1230481.

¹⁰⁹⁵ Wyrok TK z dnia 19 czerwca 2012r., P 41/10, s.12-13 uzasadnienia.

niniejszej ustawy”. Jedynym sposobem wyjaśnienia podstawy zastosowania względem czynności cywilnoprawnej do 31 grudnia 2006r. jest uwzględnienie, że po 1 stycznia 2007r., na skutek powołania się na fakt dokonania czynności w określonej sytuacji, na mocy art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. obowiązek podatkowy powstaje ponownie. Wówczas względem czynności cywilnoprawnej dokonanej do 31 grudnia 2006r., co do której powstał „ponowny” obowiązek podatkowy po 1 stycznia 2007r., zastosowanie mają przepisy nowe, w tym również art.7 ust.5 u.p.c.c.

3.10 Sankcyjna stawka podatku a zdolność płatnicza podatnika

Zastosowanie stawek sankcyjnych podatku od spadków i darowizn lub podatku od czynności cywilnoprawnych następuje po upływie dłuższego okresu względem otrzymania środków finansowych przez podatnika powołującego się na darowiznę, pożyczkę czy depozyt nieprawidłowy. Postawić wypada więc pytanie, czy opodatkowanie po upływie lat z zastosowaniem stawki sankcyjnej respektuje zasadę zdolności płatniczej podatnika? W szczególności pytanie jest istotne względem środków pozyskanych tytułem niezgłoszonej pożyczki i depozytu nieprawidłowego, których cechą jest zwrotność do podmiotu ich udzielającego.

Istotą zasady respektowania zdolności płatniczej jest uwzględnianie przy nakładaniu podatku indywidualnej zdolności podatnika do świadczenia podatkowego. Zasada ta stanowi jeden z elementów realizacji sprawiedliwości podatkowej, w ramach której powszechność podatkowa i równość korespondują z pełnym uwzględnieniem sytuacji materialnej podatnika¹⁰⁹⁶.

Pojęcie zdolność płatnicza podatnika ma charakter nieostry i sporny. Występuje w dwóch ujęciach: subiektywnym i obiektywnym. Pierwsze to stanowisko podatnika, które można ogólnie wyrazić jako akceptowalność obciążenia podatkowego, które uznaje za możliwe do poniesienia. Drugie, to stanowisko prawodawcy, który normując obowiązki podatkowe uwzględnia możliwości płatnicze określonej kategorii podatników¹⁰⁹⁷.

Prawodawca zatem już na etapie kształtowania konstrukcji podatków winien uwzględnić, aby obciążenia podatkowe nie pozostawały w sprzeczności z przebiegiem zdeterminowanych przez upływ czasu, naturalnych procesów gospodarczych będących punktem odniesienia norm prawa podatkowego¹⁰⁹⁸.

W nauce prawa podatkowego występują dwa poglądy względem pozycji zdolności płatniczej w systemie podatkowym. Pierwszy pogląd traktuje ją, jako nie mający charakteru normatywnego postulat naukowy adresowany do ustawodawcy podatkowego, by konstruując podatki uwzględniał możliwości ekonomiczne: majątkowe i zarobkowe podatnika, celem zachowania źródła opodatkowania¹⁰⁹⁹.

¹⁰⁹⁶ C.Kosikowski, E.Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Wnrszawa 2003, s. 476,

¹⁰⁹⁷ A.Gomułowicz, *Zasada zdolności płatniczej podatnika*, RPEiS, 1990 zeszyt 3-4, s.26,

¹⁰⁹⁸ A.Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, TRP 2013, s.21

¹⁰⁹⁹ A.Nita, *Zdolność płatnicza podatnika jako kryterium sprawiedliwego opodatkowania*, KPP 2017, Nr 4, s.16

Drugi, postrzega przedmiotową zasadę jako element zasad sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania, która wyrażona jest w przepisach art.2, art.32 i art.84 Konstytucji, które jednak nie określają w wyraźny sposób ani zasady zdolności płatniczej podatnika, ani nakazu przestrzegania reguł sprawiedliwości podatkowej przy kształtowaniu konstrukcji danin publicznych¹¹⁰⁰.

Uwzględniając aktualny kierunek rozwoju prawodawstwa podatkowego, w szczególności przyjęcie projektu Karty Praw Podatnika¹¹⁰¹, przyjęć należy, że zdolność płatnicza podatnika może się stać zasadą wyrażoną prawnie. W jednym z pierwszych i zasadniczych przepisów art.3 ust.1 Karty zapisano, że prawo podatkowe powinno być tworzone „z poszanowaniem konstytucyjnie określonych praw i wolności ekonomicznych, z uwzględnieniem zarówno interesu publicznego jak i prywatnego”.

Ustawodawca konstruując podatek powinien uwzględnić obiektywną zdolność podatnika do poniesienia ciężaru podatkowego¹¹⁰². Odnosi się to nie tylko do podmiotu czy przedmiotu opodatkowania, ale też tak zasadniczego elementu jak stawka podatku. Przy czym z konstytucyjnych zasad: sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania, można wywieść wniosek, że respektowanie zdolności płatniczej powinno dotyczyć każdej sytuacji, w jakiej znajduje się podatnik, gdyż nie ma funkcjonalnych podstaw do różnicowania jej stosowania ze względu na sposób powstania obowiązku podatkowego w danym podatku.

Również w sytuacji, gdy z konstrukcją danego obowiązku podatkowego ustawodawca wiąże sankcyjność opodatkowania, to wysokość stawki sankcyjnej, która ma w istocie charakter represyjny, powinna uwzględniać realną możliwość jej zapłaty przez podatnika. Podobne wątpliwości wyrażono w zdaniu odrębnym (sędzia TK M.Zubik) do wyroku TK w sprawie stosowania stawki 75% w podatku dochodowym od osób fizycznych¹¹⁰³.

Powyższe uwagi względem poszanowania zasady zdolności płatniczej przy stosowaniu stawki 20% na gruncie podatku od spadków i darowizn lub podatku od czynności cywilnoprawnych mają jednakowoż charakter teoretyczny, jako postulat do ustawodawcy. Obowiązujące unormowania w tym zakresie, opierające się na przesłankach obiektywnych, nie przewidują uwzględnienia zasady zdolności płatniczej

¹¹⁰⁰ A.Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s.72

¹¹⁰¹ Poselski projekt ustawy - Karta Praw Podatnika z dnia 25 kwietnia 2019r. Druk nr 3458, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3458>.

¹¹⁰² A.Nita, *Zdolność płatnicza...*, s.25.

¹¹⁰³ Wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2011r., P 90/08, OTK-A 2011, nr 3 poz.21.

na etapie stosowania sankcyjnej stawki. Dopiero po powstaniu zobowiązania podatkowego z tą stawką, stosując ulgi w zapłacie podatków określonych w ogólnym prawie podatkowym, jak rozłożenie na raty albo umorzenie, organy podatkowe mogą uwzględnić subiektywną zdolność płatniczą podatnika.

3.11. Sankcyjna stawka podatku a zasada proporcjonalności

Zasada proporcjonalności określana jest w doktrynie i orzecznictwie zasadą współmierności, miarkowania lub adekwatności, a ponadto jako zakaz nadmiernej ingerencji¹¹⁰⁴. Wywodzi się ją z dwóch przepisów Konstytucji RP, a mianowicie z art.2 oraz z art.31 ust.3. Zasada proporcjonalności opiera się na założeniu, że organy państwa realizując przyznane im uprawnienia, nie stwarzają nadmiernych ograniczeń w korzystaniu przez jednostkę z podstawowych praw i wolności przysługującej jednostce¹¹⁰⁵. W nauce prawa konstytucyjnego proporcjonalności nadaje się status metazasady, a więc zasady, która określa stosowanie innych zasad, gdyż służy do rozstrzygania konfliktów między konkurującymi wartościami¹¹⁰⁶. Proporcjonalność jest rozumiana jako ograniczenie dla władczych rozstrzygnięć o prawach i wolnościach jednostki, przez co jest określana jako „ograniczenie ograniczeń”¹¹⁰⁷.

Zasada ta zapisana w art.31 ust.3 i art.32 Konstytucji RP, została określona trójelementowej definicji przez TK¹¹⁰⁸, która jako pierwszy składnik zawiera nakaz stosowania zasady przydatności (adekwatności), polegającej na przeprowadzeniu testu weryfikującego, czy używane środki prawne nadają się do realizacji celu¹¹⁰⁹. Przekładając tę zasadę na grunt realiów stanowienia i stosowania prawa publicznego uznać należy, że ingerencja państwa i organów administracji w prawa obywateli następowała w sposób rozważny i racjonalny, bez nadużywania przysługujących państwu środków i kompetencji, które skutkują szkodą po stronie obywatela. Jednocześnie powinny zostać zachowane niezbędne proporcje między celami działania administracji a ostrością używanych w tych celach środków¹¹¹⁰.

Nauka prawa administracyjnego nakaz proporcjonalności *sensu stricto* rozumiany jako zakaz nadmiernej ingerencji rozumie jako zachowanie odpowiedniej proporcji do ciężaru i dotkliwości podejmowanych środków. Na gruncie stosowania sankcji postuluje się respektowanie zasady, że w sytuacji, gdy ustawa dopuszcza możliwość wyboru rodzaju sankcji i jej rozmiaru, wymiaru sankcji dokonuje się

¹¹⁰⁴ D.Kijowski, *Zasada adekwatności w prawie administracyjnym*, PiP 1990, z. 4, poz. 59 i n

¹¹⁰⁵ R.Lipniewicz, *Zasada proporcjonalności a podatkowe ograniczenia swobód obywatelskich rynku wewnętrznego Unii Europejskiej*, RPEiS 2015, zeszyt 4, s.93

¹¹⁰⁶ A.Śledzińska-Simon, *Analiza proporcjonalności ograniczeń konstytucyjnych praw i wolności. Teoria i praktyka*, Uniwersytet Wrocławski, Wrocław 2019, s.23.

¹¹⁰⁷ Ibidem, s.24.

¹¹⁰⁸ Por. wyrok TK z dnia 26 kwietnia 1995 r., K 11/94, OTK 1995, poz.12, podobnie wyrok TK z dnia 25 lutego 1999 r., K 23/98, OTK 1999 nr 2, poz.25.

¹¹⁰⁹ P.Sarnecki, *Prawo konstytucyjne Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, str.100.

¹¹¹⁰ J.Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016, str.166.

uwzględniając cele oraz wszystkie istotne, przesądzające o odpowiedzialności sprawcy naruszenia prawa, okoliczności sprawy¹¹¹¹. W procesie stosowania prawa podatkowego, zasadę proporcjonalności rozumie się w sposób podobny, jako swoistą wytyczną działania administracji podatkowej, by spośród możliwych do zastosowania środków działania, wybierać te, które są skuteczne, a zarazem najmniej uciążliwe dla podatników, a przynajmniej cechują się uciążliwością adekwatną do celów, do których realizacji są stosowane¹¹¹².

W zakresie stosowania sankcji podatkowych kwestia proporcjonalności pojawiła się w orzecznictwie sądowym w zakresie stosowania stawek sankcyjnych w podatku od towarów i usług. Sądy odwołując się do zasady proporcjonalności zaczęły stawiać przed organami podatkowymi wymóg interpretacji norm zawierających sankcję w sposób różnicujący rozmiar sankcji z uwzględnieniem okoliczności, w jakich podatnicy uchybili ustawowym obowiązkom¹¹¹³.

Zasadę proporcjonalności przywoływano w orzeczeniach dotyczących sankcyjnego opodatkowania paliwa przeznaczonego do celów opałowych w sytuacji błędów podatników w dokumentacji wskazując, że skoro uchybienia formalne nie uniemożliwiają organom kontroli przeznaczenia paliwa, nie powinny mieć żadnego znaczenia i nie uzasadniają stosowania sankcji¹¹¹⁴.

Konieczność uwzględnienia tej zasady znajdują też sądy przy sankcji dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług, stosowanej przez organy podatkowe w reakcji na ujęcie przez podatnika w deklaracji podatku naliczonego z faktury nierzetelnego kontrahenta. Automatyzm nakładania dodatkowego zobowiązania we wszystkich przypadkach, gdy doszło do zaniżenia zobowiązania lub zawyżenia zwrotu podatku – nawet wówczas gdy podatek został w istocie zapłacony przez inny podmiot lub do zwrotu nadwyżki podatku nie doszło, jest w ocenie sądów środkiem nie adekwatnym do osiągnięcia celu zwalczania przestępczości podatkowej¹¹¹⁵.

Respektowanie zasady proporcjonalności przy stosowaniu sankcji podatkowych było przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego. W ogólnej ocenie Trybunału przyjmuje się regułę, że „ustawodawcy przysługuje swoboda polityczna określania

¹¹¹¹ *Prawo do dobrej administracji*, „Biuletyn Rzecznika Praw Obywatelskich. Materiały”, Warszawa 2008, nr 60, s. 62.

¹¹¹² B.Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, TRP 2015, s.13.

¹¹¹³ A.Stępowski, *Zasada proporcjonalności w europejskiej kulturze prawnej. Sądowa kontrola władzy dyskrecyjnej w nowoczesnej Europie*, Warszawa 2010, s.324

¹¹¹⁴ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 12 października 2016r. I SA/Lu 473/16, Legalis nr 1539106.

¹¹¹⁵ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 3 października 2019r., I SA/Wr 448/19, Legalis nr 2815304.

sankcji za naruszenie prawa”¹¹¹⁶. Trybunał aprobuje konieczność stosowania sankcji jako instrumentu dyscyplinowania zachowań niezgodnych z prawem wyraża pogląd, że zasada proporcjonalności nie może „służyć za podstawę ochrony interesu wynikającego z naruszenia prawa”¹¹¹⁷. Zarazem Trybunał Konstytucyjny zauważa, że swoboda ustawodawcy w stosowaniu sankcji nie jest nieograniczona i wskazuje, że Konstytucja wymaga od ustawodawcy poszanowania podstawowych zasad polskiego systemu konstytucyjnego na czele z zasadą państwa prawnego, jak również praw i wolności jednostki, a ustawodawca określając sankcję za naruszenie prawa w szczególności musi respektować zasadę równości, jak również zasadę proporcjonalności ¹¹¹⁸. Oznacza to, że w ocenie Trybunału ustawodawca nie może stanowić sankcji oczywiście nieadekwatnych lub nieracjonalnych albo też niewspółmiernie dolegliwych ¹¹¹⁹.

Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że w sytuacji kolizji sankcji administracyjnych z zasadą proporcjonalności należy przyznać priorytet tym pierwszym uzasadniając stanowisko tym, „naruszenie prawa nie powinno przynosić sprawy korzyści ekonomicznych”, a zatem „konieczne jest stworzenie takiej sytuacji, w której naruszenie prawa staje się dla sprawy nieopłacalne”¹¹²⁰.

Na gruncie stosowania sankcji w podatku od towarów i usług Trybunał przykładowo zauważył, iż „dostrzega negatywne skutki automatyzmu działania przepisów sankcjonujących uchybienia ewidencyjne i dotkliwość ich działania w wypadku, gdy podstawą wymiaru podatku dodatkowego jest kwotowo wysoka podstawa”¹¹²¹.

Reasumując, Trybunał nie uznaje stosowania sankcji podatkowych za zjawisko negatywne, niecelowe i niezasadne. Jednakże zauważa negatywne cechy rozwiązań prawnych: automatyzm sankcji oraz ich nadmierną dolegliwość.

Dotychczasowy dorobek orzecznictwa w zakresie respektowania zasady proporcjonalności w procesie stosowania sankcji podatkowych znalazł swoje odbicie w treści art.23 ust.1 projektu Karty Praw Podatnika, w którym zawarto unormowanie

¹¹¹⁶ Wyroki TK: z 30 listopada 2004 r., SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; z dnia 18 kwietnia 2000r., K. 23/99, OTK ZU z 2000r., nr 3, poz. 89, s. 445 i powołany tam wyrok z 12 stycznia 1999r., P. 2/98, OTK ZU z 1999r., nr 1, poz. 2.

¹¹¹⁷ Wyrok TK 26 marca 2002 r., SK 2/01, OTK ZU z 2002r. nr 2/A, poz.15.

¹¹¹⁸ Wyrok TK z dnia 29 czerwca 2004 r., P 20/02, OTK ZU z 2004r., nr 6/A, poz. 61.

¹¹¹⁹ Wyrok TK z dnia 4 września 2007r., P 43/06, Z.U. z 2007 nr 8A poz.95.

¹¹²⁰ Wyrok TK z dnia 14 czerwca 2004 r., SK 21/03, OTK ZU z 2004r., nr 6/A, poz. 56.

¹¹²¹ Wyrok TK z dnia 30 listopada 2004r., SK 31/04 Z.U. z 2004 nr 10A poz.110. Na temat reguł stosowania sankcji w postaci dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług oraz możliwość odstąpienia zob. szerzej K.Kopyściańska, *Dodatkowe zobowiązanie*..., s.619-629.

określane ogólnie jako „Obowiązek miarkowania sankcji”, według którego „Sankcje (...) są stanowione i nakładane z uwzględnieniem zasady proporcjonalności”. Treść projektowanego przepisu wprowadza z jednej strony wymóg miarkowania sankcji, a z drugiej strony wymóg stanowienia i stosowania wobec podatnika sankcji proporcjonalnych.

W nauce prawa administracyjnego miarkowanie sankcji rozumiane jest jako uwzględnienie w toku wymierzania sankcji takich elementów jak: wina, stopień zagrożenia interesu publicznego, wysokość dochodu podmiotu odpowiedzialnego za delikt, uchylenie skutków deliktu oraz zaniechanie działań wyczerpujących znamiona deliktu, ponowne popełnienie tego samego deliktu, upływ czasu od popełnienia deliktu, okoliczności przemawiające za zaostrzeniem albo za złagodzeniem sankcji, nadzwyczajne okoliczności uchylające karalność działania wyczerpującego znamiona deliktu ¹¹²². Natomiast jako sankcje proporcjonalne nauka ta rozumie sankcje, których dolegliwość jest proporcjonalna do naruszenia.

Zasadą obowiązującą w systemie sankcyjnego opodatkowania jest, że w każdym przypadku, gdy spełnione są ustawowe przesłanki zastosowania sankcji podatkowej jest ona wymierzana według stawki kwotowej, wielokrotnościowej lub procentowej.

Cechą charakterystyczną sankcji jest występowanie różnicy pomiędzy wysokością kwoty sankcji a wysokością kwoty podatku, który powinien być uiszczony. Częstokroć różnica ta jest więcej niż znacząca. Stąd sankcja podatkowa staje się dolegliwością o charakterze ekonomicznym, finansowym, a przy tym dolegliwością zamierzoną, która jest wpisana w konstrukcję sankcji, w ramach jej funkcji represyjnej.

Sankcje podatkowe stają się instrumentem odpłaty za naruszenie prawa ¹¹²³. Ta cecha zbliża je do koncepcji kary kryminalnej, ale w przeciwieństwie do kar, w wypadku sankcji podatkowych nie występują zarówno dyrektywy wymiaru sankcji, jak i ich wykonania ¹¹²⁴. Jednocześnie, ponieważ sankcje podatkowe mają własną, odrębną od podatku strukturę, z materialnoprawnego punktu widzenia nie są one podatkami ¹¹²⁵.

Powstaje więc pytanie, czy w sytuacji nie posiadania przez sankcje podatkowe zdefiniowanego ani statusu kary ani podatku, w procesie legislacyjnym oraz później w

¹¹²² Por. M.Wincenciak, *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008, s.218 i nastp.

¹¹²³ P.Majka, *Sankcje w prawie...*, s.120

¹¹²⁴ Ibidem.

¹¹²⁵ P.Majka, Ibidem, s.107. Podobnie: M.Duda, *Ustalenie dodatkowego zobowiązania...*, s.153; A.Hanusz, *Charakter prawny dodatkowego zobowiązania podatkowego*, PrzPod 2000, Nr 4, s.6.

procesie stosowania, należy uwzględniać zasadę zdolności płatniczej podatnika? Gdyby bowiem sankcje podatkowe posiadały status kary, w ramach dyrektyw wymiaru kary z art.53 k.k. uwzględniano by m.in. warunki osobiste podmiotu objętego sankcją. Skoro sankcje tego statusu nie posiadają, pozostaje aktualne pytanie, czy powinny uwzględniać zasadę zdolności płatniczej.

O zdolności płatniczej w nauce podatków stanowi się ogólnie, że stanowi jeden z elementów realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej zakładającej powszechność podatkową i równość, z uwzględnieniem zarazem sytuacji materialnej podatnika¹¹²⁶.

Zdolność płatniczą można określić jako zdolność podatnika do poniesienia takiego ciężaru podatkowego, który w sposób zasadniczy nie zmieni jego sytuacji ekonomicznej¹¹²⁷. Użyte tu kryterium „zasadniczo” posiada dwa ujęcia: subiektywne i obiektywne. Pierwsze, to stanowisko podatnika, który ocenia samodzielnie swoje możliwości finansowe, i gotów jest zaakceptować daninę jako „słuszną”¹¹²⁸. Drugie to stanowisko prawodawcy, który z założenia winien uwzględniać przy konstruowaniu podatku, a głównie jego stawek, takie elementy jak: wysokość dochodu, przychodu czy obrotu albo wartość przysporzenia (przy podatkach majątkowych).

W zakresie sankcji podatkowych ujęcie subiektywne wydaje się całkowicie niezasadne, gdyż sankcja podatkowa będąca zamierzoną dolegliwością nigdy nie uzyska w ocenie podatników poziomu akceptowalności jako „słuszną” czy „zasadną”. Nie jest to cel oczekiwany względem sankcji. Sankcja nie powinna być zresztą akceptowalna, gdyż traci charakter sankcji, a nabywa cech kosztu naruszenia prawa. Realizacja może objąć jedynie ujęcie obiektywne, a zatem ustawodawca konstruując sankcję winien ją odnieść do przedmiotu podatku związanego z naruszeniem np. do wartości niezgłoszonego do opodatkowania majątku lub dochodu.

Zdolność płatnicza podatnika nie posiada w polskim prawie ujęcia normatywnego. Konstytucja nie statuuje w sposób wyraźny tej zasady, jak też ogólniej, zasady sprawiedliwości społecznej przy kształtowaniu obciążeń podatkowych¹¹²⁹.

Doktryna wskazuje, że zasadę sprawiedliwości podatkowej można wyprowadzić w oparciu o przepisy Konstytucji: art.2, art.32 ust.1 oraz art.84 kreujące: zasadę sprawiedliwości społecznej, zasadę równości wobec prawa oraz zasadę powszechności

¹¹²⁶ C.Kosikowski, E.Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2003, s. 476.

¹¹²⁷ A.Gomułowicz, *Zasada zdolności płatniczej podatnika*, RPEiS z 1990, zeszyt 3 – 4, s.27.

¹¹²⁸ Ibidem, s.27.

¹¹²⁹ A.Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, TRP 2013, s.23-24.

opodatkowania¹¹³⁰. Samej zasady zdolności płatniczej nie można wyprowadzić wprost lub pośrednio z norm konstytucyjnych. Natomiast można ją wyprowadzić z zasady sprawiedliwości podatkowej, jak również z normy konstytucyjnych gwarantujących ochronę prawa własności¹¹³¹. Uznaje się bowiem, że podatek stanowiąc narzędzie partycypacji w korzyściach majątkowych uzyskiwanych przez podatnika, nie może stanowić takiego obciążenia, iż prowadzi do pozbawienia tego podatnika jego własności pojmowanej jako określony majątek, dochód lub przychód. Tym samym ekonomiczna zdolność podatnika do spełnienia świadczenia podatkowego staje się wyznacznikiem sprawiedliwości podatkowej¹¹³². Całościowe ujęcie norm konstytucyjnych dotyczących wolności oraz praw ekonomicznych, jak też zasady sprawiedliwości, a następnie ich zestawienie z normami dotyczącymi obowiązków podatkowych, pozwala nadać zasadzie zdolności płatniczej charakteru normatywnego, wywodząc ją z treści ustawy zasadniczej¹¹³³. Taki też pogląd wywieść można z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego¹¹³⁴. Skoro więc zasada zdolności płatniczej ma charakter normy konstytucyjnej, to obliguje ustawodawcę do uwzględnienia w procesie stanowienia podatków obiektywnej zdolności podatników do poniesienia ciężaru podatkowego¹¹³⁵.

Zdolność płatnicza rozpatrywana też może być w perspektywie czasowej. Nakładając podatek nie można wyprzedzać rozwoju zdolności płatniczej podatnika, obciążając zapłatą należności od kwoty, która może zostać dopiero uzyskana w przyszłości, gdyż oznacza to kredytowanie przez podatnika związku publicznoprawnego kosztem swego majątku¹¹³⁶. Obciążenie podatkowe powinno też uwzględniać zdarzenia przyszłe, które mogą wpływać negatywnie na zdolność płatniczą podatnika. W sytuacji więc ich wystąpienia, w imię zasad sprawiedliwości podatkowej i poszanowania zdolności płatniczej, obciążenie powinno ulec korekcie.

Problem zdolności płatniczej w perspektywie czasowej wiąże się ponadto z „zachowaniem więzi” pomiędzy powstaniem zobowiązania podatkowego, a momentem zapłaty podatku¹¹³⁷. Podatek częstokroć nie dotyczy zdarzeń bieżących (tak jest przy

¹¹³⁰ Ibidem, s.24.

¹¹³¹ A.Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki...*, s.25.

¹¹³² A.Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości...*, s.72.

¹¹³³ Ibidem.

¹¹³⁴ A.Nita, *Teoretyczne ...*, s.25.

¹¹³⁵ Ibidem, s.25-26.

¹¹³⁶ A.Nita, *ibidem*, s.27.

¹¹³⁷ A.Nita, *Teoretyczne ...*, s.27.

podatkach obrotowych i pośrednich), ale zdarzeń, które miały miejsce w dalszej lub bliższej przeszłości (tak jest przy podatkach dochodowych, a szczególnie podatkach majątkowych). Jeżeli podatek wymierzany jest po dłuższym okresie czasu, nie tylko nie występuje bezpośrednia więź podatku z jego przedmiotem (podatek nie będzie zapłacony z dochodu, który nim opodatkowano), ale w ogóle podatnik nie pozostaje już w relacji z przedmiotem podatku (nie uzyskuje już dochodu w tej wysokości, nie ma już składnika nabytego majątku). Stan ten określa się w literaturze jako „oderwanie, w kontekście czasowym, zobowiązania podatkowego od rzeczywistości, w której powstało” i uważa się je, nie tylko za sprzeczne z naukowymi postulatami dogodności i pewności opodatkowania, ale nawet jako naruszenie zasady zdolności płatniczej podatnika¹¹³⁸. Sankcja podatkowa, jak już wskazano, realizuje funkcję represyjną, a zatem w założeniu swym ma stanowić dolegliwość dla podmiotu nią objętego. Jest to element niezbędny by sankcja zrealizowała swoją inną - funkcję prewencyjną. Tylko bowiem sankcja o określonej dolegliwości, mierzalnej różnicą kwotową między podatkiem w wysokości wymagalnej przy respektowaniu obowiązku podatkowego a sankcją w wysokości wymagalnej w sytuacji zachowania niezgodnego z obowiązkiem, „odstarsza potencjalnego sprawcę” od naruszania obowiązków podatkowych.

W polskim systemie prawnym sankcje w ujęciu *sensu largo* zawarte są w poszczególnych ustawach podatkowych, przy czym nie mają one charakteru powszechnego i występują w zakresie podatków wybranych przez ustawodawcę ze względu na znaczenie fiskalne lub zagrożenie naruszeniami. Jednocześnie sankcje charakteryzują się różnorodnością pod względem rodzaju, poziomu dotkliwości i przesłanek stosowania.

Nie ma w ogólnym prawie podatkowym nawet szcątkowego unormowania sankcji podatkowych. Niemniej, ponieważ sankcje podatkowe nie funkcjonują poza systemem podatkowym, a w ramach niego, powinny uwzględniać zdolność płatniczą.

Na etapie legislacyjnym ustawodawca może określić przesłanki nie tylko stosowania ale i miarkowania sankcji podatkowych, tak aby organ stosujący sankcje mógł dostosować ich dolegliwość do warunków osobistych i okoliczności sprawy naruszenia. Organy podatkowe działają bowiem na podstawie i w granicach prawa, nie mogą więc uwzględniać w toku stosowania sankcji innych okoliczności niż ustawowe. Zarazem zakres miarkowania sankcji powinien być dość ograniczony, aby w toku

¹¹³⁸ Ibidem, s.28.

stosowania nie wystąpiła sytuacji zrównania obciążenia sankcją i podatkiem. Sankcja utraciłaby bowiem swój cel.

Względem sankcji brak jest podstaw, by przesłanki ewentualnego jej miarkowania uwzględniały element więzi podatnika z przedmiotem opodatkowania. Okoliczność, że naruszenie prawa podatkowego zostało ujawnione po latach, gdy podatnik nie dysponuje już np. dochodem nieopodatkowanym, nie powinna mieć wpływu na miarkowanie sankcji lub nawet od niej odstąpienie. Nie można bowiem zrównywać statusu podatnika rzetelnie rozliczającego się z podatków kosztem obciążenia swego majątku, ze statusem podatnika uchylającego się od opodatkowania i korzystającego w sposób nieuprawniony z podatku podlegającego obowiązkowi rozliczenia i wpłaty. Uwzględnić też należy, iż skoro zasada zdolności płatniczej stanowi element zasady sprawiedliwości podatkowej, to kierując się sprawiedliwością niezbędnym jest różnicowanie sytuacji podatnika rzetelnie się rozliczającego i podatnika naruszającego prawo podatkowe.

Realizacja w toku stosowania sankcji, w szczególności sankcyjnego opodatkowania, zasady uwzględniania zasady zdolności płatniczej, ma ograniczone zastosowanie. Podatnicy tego samego podatku, na których ciążyą te same obowiązki i którzy naruszyli prawo podatkowe w ten sam sposób powinni podlegać sankcjom podatkowym na tych samych zasadach¹¹³⁹. Różnicowanie dolegliwości sankcji ze względu na ich warunki osobiste, narusza bowiem zasadę obiektywnego a nie ocenego stosowania sankcji. Dlatego też, w miejsce respektowania zdolności płatniczej przy stosowaniu sankcji, powinno się umożliwiać organom podatkowym udzielanie ulg na etapie wykonania sankcji, które jako uznaniowe pozwalają uwzględniać wszystkie elementy składające się na sytuację osobistą. Wszelkie ulgi na etapie stosowania sankcji, pozbawiają je bowiem skuteczności represji i prewencji, a przy tym stwarzają ryzyko nierównego traktowania podmiotów dopuszczających się podobnych sytuacjach identycznego naruszenia prawa podatkowego.

¹¹³⁹ P.Majka, *Sankcje...*, s.230.

Podsumowanie

Niniejszą rozprawę otworzyła tematyka dotycząca źródeł oraz istoty obowiązku podatkowego, jak również jego powstawania, przekształcenia w zobowiązanie podatkowe, przedawnienia i wygasania. Przyczyna nie była przypadkowa: obowiązek podatkowy to jedno z podstawowych pojęć prawa podatkowego. W ogólnym prawie podatkowym jego regulacja jest szcążkowa (art.4 O.p.), ale występuje w prawie wszystkich szczegółowych ustawach podatkowych.

Geneza obowiązku podatkowego ma charakter teoretyczny, gdyż to doktryna była twórcą i propagatorem stosowania tego pojęcia. Niemniej, nawet przez szcążkowe swoje unormowania zapoczątkowane przez art.43 Ordynacji podatkowej z 1934r., obowiązek podatkowy stał się pojęciem normatywnym, ze względu na swą użyteczność jako normatywny budulec szczegółowych rozwiązań i instytucji podatkowoprawnych¹¹⁴⁰. Obowiązek podatkowy stanowi stały element podstawowej siatki pojęciowej prawa podatkowego. Ze względu na wskazane znacznie, obowiązek podatkowy określony w ustawach materialnych musi spełniać wymóg unormowania skonkretyzowanego czytelnego dla podatników i płatników danego podatku, a także dla administracji oraz sądownictwa. Elementy składowe obowiązku podatkowego jak również moment jego powstania muszą być określone w ustawie w sposób precyzyjny i jasny z uwzględnieniem nie tylko odrębnych regulacji prawnych lecz również i praktyki życiowej.

Istotnym wątkiem na styku obowiązek podatkowy – zobowiązanie podatkowe jest proces przekształcenia się obowiązku w zobowiązanie. Jest to proces dwuetapowy: pierwszym etapem jest indywidualizacja związana z powstaniem obowiązku podatkowego względem konkretnego podmiotu w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie podatkowej; drugim etapem jest konkretyzacja związana ze sprecyzowaniem elementów wymienionych w art.5 o.p. tj.: wierzyciela, terminu i miejsca zapłaty podatku.

Granica prawną tej konkretyzacji, która na gruncie prawa podatkowego następuje w drodze wymiaru podatku przez organ podatkowy lub samoobliczenia podatku przez podatnika jest przedawnienie podatkowe.

W relacjach obowiązek – zobowiązanie występują odrębności w zakresie funkcjonowania obu stosunków prawnopodatkowych. Obowiązek podatkowy ma

¹¹⁴⁰ Por. *Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej* s.47-48.

wyznaczony moment powstania, można ustalić chwilę jego konkretyzacji, nie ma jednak wyznaczonego w przepisach ogólnych momentu wygaśnięcia – przewidują go jedynie przepisy niektórych ustaw materialnych. Zobowiązanie podatkowe ma natomiast określony moment powstania i moment wygaśnięcia, podlega też jako skonkretyzowana postać powinności pieniężnej przedawnieniu, zabezpieczeniu, odroczeniu płatności lub rozłożeniu jej na raty. Funkcjonowanie obowiązku i zobowiązania jako instytucji prawnopodatkowych jest nie tylko efektem dorobku polskiego prawa podatkowego, lecz przede wszystkim fundamentem kreowania relacji prawnopodatkowych podatnik – wierzyciel podatkowy. Przemawia za tym nie tylko długi okres stosowania obu instytucji, lecz również fakt, iż w szczególnych sytuacjach po powstaniu obowiązku podatkowego dalsza jego konkretyzacja w zobowiązanie nie wystąpi na skutek wystąpienia ulg czy zwolnień podatkowych.

Uwzględnić również należy zasadniczą rolę w tych relacjach obowiązku podatkowego, który nie zamyka się jedynie w pojęciu „powinność świadczenia pieniężnego”, lecz obejmuje też obowiązki prawne podatnika, w szczególności: prowadzenie ksiąg i ewidencji, składanie zeznań i deklaracji, bez których prawidłowe ustalenie zobowiązania podatkowego jest praktycznie niemożliwe. Istnienie zatem obu instytucji w ogólnym prawie podatkowym, bez względu na sposób i zakres unormowania obowiązku podatkowego, jest więc uzasadnione i konieczne.

Zagadnieniem badawczym niniejszej rozprawy stała się problematyka odnowienia obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn oraz w podatku od czynności cywilnoprawnych oraz stosowania sankcyjnych stawek opodatkowania w tych podatkach.

Ponowienie lub inaczej powtórne powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od spadków i darowizn, w sytuacji nabycia prawa majątkowego nie poddanego opodatkowaniu, nie jest zjawiskiem nowym, gdyż występuje w ustawodawstwie dotyczącym podatku majątkowego począwszy od 1947r. Przez prawie trzydzieści lat powtórne powstanie obowiązku podatkowego obejmowało stwierdzenie nabycia pismem. W 1976r. objęło również stwierdzenie nabycia orzeczeniem sądu. W 1983r. zakresem powtórnego powstania obowiązku podatkowego objęto powołanie się na darowiznę. Nowelizacja u.p.s.d. dokonana ustawą z dnia 16 listopada 2006r. nadała art.6 ust.4 aktualne brzmienie i wprowadziła do art.15 przepis ust.4 zawierającego sankcyjną stawkę podatku.

W zakresie opodatkowania czynności cywilnoprawnych, ustawa z dnia 31 stycznia 1989r. o opłacie skarbowej, w sytuacji powołania się na czynność wprowadziła instytucję biegu od nowa terminu do ustalenia opłaty skarbowej, jednakże bez konsekwencji w postaci stosowania sankcyjnej stawki tego podatku. Zastępująca tę regulację, ustawa o podatku o czynności cywilnoprawnych odeszła od wyznaczenia na nowo terminu przedawnienia do ustalenia podatku, a przyjęła regułę powstania obowiązku podatkowego w dacie powołania się na okoliczność dokonania czynności¹¹⁴¹. Unormowanie to jest stosowane w u.p.c.c. w jej aktualnym brzmieniu, przy czym nowelizacja z 2006r. wprowadziła niestosowaną dotąd w tej ustawie sankcyjną stawkę podatku¹¹⁴².

Zasadniczy cel niniejszej rozprawy skupiał się na dokonaniu ustaleń dotyczących istoty i charakteru prawnego odnowienia obowiązku podatkowego oraz udzieleniu odpowiedzi na pytanie, czy instytucja ta uzasadnia stosowanie sankcyjnej stawki w obu tych podatkach. W przepisach obu ustaw: w art.6 ust.4 u.p.s.d. oraz art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. ustawodawca używa jednolitego sformułowania odnoszącego się do skutków prawnych powołania się na nabycie (względnie faktu sporządzenia pisma-uprawomocnienia się orzeczenia) lub czynność – „obowiązek podatkowy powstaje z chwilą”. Interpretując cytowaną część przepisu należy uwzględnić w szczególności część zdania będącą okolicznikiem miejsca tj. sformułowanie „z chwilą”. Użycie tego okolicznika wskazuje, że ustawodawca nie określa w art.6 ust.4 u.p.s.d. oraz art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. faktu powstania obowiązku podatkowego, lecz moment jego powstania względem zdarzeń określonych w tych przepisach.

Zarówno na gruncie u.p.s.d. jak i u.p.c.c. zdarzenia będące nabyciem rzeczy lub praw albo czynnościami cywilnoprawnymi wywołały stosownie do art.6 ust.1 pkt 1-8 u.p.s.d. i art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c. skutek w postaci powstania obowiązku podatkowego zgodnie z art.4 o.p. Obowiązek podatkowy na gruncie u.p.s.d. lub u.p.c.c. już raz powstał, jedynie przez bezprawne zaniechanie podatnika nie został zgłoszony do opodatkowania. W tym sensie, zdaniem poglądów części piśmiennictwa, obowiązek

¹¹⁴¹ Zgodnie z art.3 ust.1 pkt 4 ustawy z dnia 9 września 2000r. o podatku o czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2000r. Nr 86 poz.959), obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się na okoliczność dokonania czynności cywilnoprawnych w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności, a którejkolwiek ze stron po upływie tego terminu powołuje się przed organami podatkowymi lub organami kontroli skarbowej na okoliczność jej dokonania; w tym przypadku obowiązek podatkowy powstaje jedynie w stosunku do podatnika, który powołał się na okoliczność dokonania czynności cywilnoprawnej.

¹¹⁴² Zob. art.2 pkt 4 lit.b oraz 7 lit. d ustawy z dnia 16 listopada 2006r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

ten, na skutek zaistnienia zdarzeń z art.6 ust.4 u.p.s.d. oraz art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. ulega swoistej reaktywacji, odnowieniu. Nie jest to powstanie obowiązku podatkowego tak jak to rozumie art.4 o.p. Obowiązek podatkowy powstaje bowiem tylko raz, brak jest podstaw do uznania możliwości wielokrotnego powstawania tego obowiązku.

Reaktywacja czy odnowienie obowiązku podatkowego winna być rozumiana nie dosłownie, lecz jako skrót myślowy odnoszący się do przywrócenia prawa do wydania decyzji z art.21 § 1 pkt 2 o.p. względem zobowiązania w podatku od spadków i darowizn lub art.21 § 3 o.p. względem zobowiązania w podatku od czynności cywilnoprawnych. W dacie powołania się na nabycie lub sporządzenia pisma, rozpoczyna swój bieg termin przedawnienia z art.68 § 1 o.p. do wydania decyzji ustalającej. Jest to swoiste przywrócenie *sui generis*, obowiązku podatkowego, który powstał w związku z określoną czynnością, lecz wskutek niezgłoszenia jej do opodatkowania, nie został przekształcony w zobowiązanie podatkowe.

Patrząc na tę sytuację przez pryzmat przepisu art.1 u.p.s.d. normującego przedmioty opodatkowania, a następnie przepisów art.6 ust.1 i ust.4 u.p.s.d., powstaje wątpliwość, czy opodatkowanie czynności lub zdarzenia sprzed 10 czy 20 lat jest zgodne z koncepcją przedawnienia z art.68 o.p. Skoro bowiem przedawniła się możliwość opodatkowania ze względu na moment powstania obowiązku podatkowego z art.6 ust.1 u.p.s.d., to dlaczego nie przedawnił się, a wręcz powstał, ze względu na nowy moment, obowiązek z art.6 ust.4 u.p.s.d.? Sposobem rozwiania tych wątpliwości byłoby, moim zdaniem, uregulowanie art.6 ust.4 u.p.s.d., w ten sposób, że z końcem roku kalendarzowego, w którym nabycie stwierdzono pismem lub orzeczeniem sądu albo podatnik powołał się na nabycie, rozpoczyna swój bieg termin określony w art.68 § 1 o.p. do doręczenia decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe.

Ten postulat *de lege ferenda* wydaje się zasadny, gdyż rozwiązuje spory interpretacyjne względem istoty rozwiązania z art.6 ust.4 u.p.s.d. Uwzględniam jednak, że przepisy prawa podatkowego proceduralnego i materialnego podlegają nowelizacjom i derogacjom, stąd trwałość powyższego rozwiązania może okazać się nieskuteczna.

Względem skutków prawnych hipotezy z art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. zauważyć należy, że ten przepis zawiera w swej treści regulację terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – jest to koniec roku, w którym upłynął termin płatności podatku.

Skutkiem przedawnienia zobowiązania podatkowego, wygasa również

pierwotny obowiązek podatkowy, określony według art.3 ust.1 u.p.c.c. Oznacza to, że art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. określający względem tego samego przedmiotu opodatkowania kolejny obowiązek podatkowy (po wygaśnięciu poprzez przedawnienie pierwotnego zobowiązania podatkowego) w konsekwencji powoduje także ponowne powstanie zobowiązania podatkowego.

Nowacja obowiązku występuje na skutek nowego zdarzenia, jakim jest powołanie się na fakt dokonania czynności. Skutek z art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. nie jest swoistą reaktywacją z mocą wcześniejszą obowiązku podatkowego, jaki powstał stosowanie do art.3 ust.1 pkt 1 u.p.c.c., jest to raczej zastąpienie dawnego obowiązku podatkowego nowym, odnoszącego się jednak do tego podatnika, który powołuje się na wcześniej dokonaną czynność cywilnoprawną. Zobowiązanie podatkowe w podatku od czynności cywilnoprawnych powstaje z mocy prawa (art.21 § 1 pkt 1 o.p.), jest wykazywane w deklaracji składanej przez podatnika (art.10 ust.1 u.p.c.c.). Zobowiązania podatkowe powstające w ten sposób przedawniają zgodnie z art.70 § 1 o.p. tj. z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Upływ tego terminu skutkuje tym, że organ podatkowy stwierdzając, że podatnik pomimo obowiązku z art.10 ust.1 u.p.c.c. nie złożył deklaracji podatkowej, nie może, pomimo przesłanek z art.21 § 3 o.p. wydać decyzji, w której określi wysokość zobowiązania podatkowego.

Zmiana jakościowa występuje w sytuacji powołania się podatnika na tę nieopodatkowaną czynność cywilnoprawną. Wówczas stosownie do brzmienia art.3 ust.1 pkt 4 o.p. obowiązek podatkowy powstaje w dacie powołania się na tę czynność. Obowiązek podatkowy obejmuje tu nie samo „powołanie się”, gdyż art.1 pkt 1 u.p.c.c. nie wymienia takiego przedmiotu opodatkowania, lecz czynność cywilnoprawną, na którą podatnik się powołuje. Obowiązek ten powstał w dacie dokonania czynności cywilnoprawnej i nie wygaś.

Unormowania art.6 ust.4 u.p.s.d. oraz art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. znajdują jednak zastosowanie w odmiennych warunkach. Analiza treści przepisu art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. oraz przepisów ogólnych prawa podatkowego tj. art.21 § 1 pkt 1 i § 3 o.p. oraz art.70 § 1 o.p. wskazuje, że zastosowanie art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. dotyczy jedynie przedawnionych zobowiązań podatkowych w podatku od czynności cywilnoprawnych.

Przepis art.6 ust.4 u.p.s.d. według przedstawionych poglądów piśmiennictwa nie zawiera takiego warunku. Językowa wykładnia tego przepisu wskazuje, że może on

mieć zastosowanie również do nieprzedawnionych zobowiązań podatkowych. Wynika to z odmiennego trybu powstawania zobowiązań podatkowych w podatku od spadków i darowizn, dla których właściwy tryb reguluje art.21 § 1 pkt 2 o.p. tj. z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania.

Zeznanie, które składają podatnicy zgodnie z art.17a ust.1 u.p.s.d., nie wywołuje skutku przewidzianego w art.21 § 3 o.p. Dopóki więc nie zostanie wydana wskazana decyzja, nie ma zobowiązania podatkowego, które podlegałoby przedawnieniu.

W orzecznictwie i literaturze podnosi się, że art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. wprowadza nowy obowiązek podatkowy, w szczególności z tytułu powołania się¹¹⁴³. Jest to w istocie problematyczne, ponieważ w tej sytuacji zachodzi tożsamość podstawy opodatkowania z podstawą opodatkowania w obowiązku pierwotnym, o którym mowa w art.3 ust.1 pkt 1-3 u.p.c.c.

Podobną regulację przyjęto w art.6 ust.4 u.p.s.d., o którym mówi się już jednak, że przepis ten mówiący o obowiązku podatkowym, który powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt nabycia został wadliwie zrehabilitowany, w istocie bowiem chodzi tu o moment powstania obowiązku podatkowego - bo o tym jednolicie mówi art.6 ust.1-3 u.p.s.d., a nie o obowiązku podatkowym, jako takim. Ten zaś wywołuje uprzednie nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych.

Cechą istotną uregulowań w zakresie opodatkowania niezgłoszonych obowiązków podatkowych z tytułu nabycia majątku lub dokonania czynności cywilnoprawnych jest sankcyjna stawka podatku w art.7 ust.5 u.p.c.c. i art.15 ust.4 u.p.s.d. stosowana w sytuacji powołania się przez podatnika na czynność lub nabycie. Stawką sankcyjną objęto jedynie niektóre kategorie przedmiotów opodatkowania: pożyczkę, depozyt nieprawidłowy i ustanowienia użytkowania nieprawidłowego w u.p.c.c. oraz darowiznę w u.p.s.d. Ponadto, w zakresie podatku od spadków i darowizn nie objęto tą stawką stwierdzenia nabycia pismem lub orzeczeniem sądu, pomimo niezgłoszenia nabycia do opodatkowania.

Objęcie stawką sankcyjną jedynie niektórych umów lub czynności uzasadniano, co już w pracy przywołano, wykorzystywaniem darowizn oraz pożyczek i umów im podobnych do „legalizowania” nieudokumentowanych przychodów niemających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

¹¹⁴³ Por. wyrok TK z dnia 19 czerwca 2012r., P 41/10, s.10; H.Litwińczyk, *Podatek od czynności...*,s.227.

Jednakże cel wskazany przewija się jako argument w uzasadnieniu do ustawy wprowadzającej przepisy w art.7 ust.5 u.p.c.c. i art.15 ust.4 u.p.s.d. oraz w piśmiennictwie i orzecznictwie. Nie jest w żadnym zakresie wyartykułowany w tych przepisach.

Powyższa sytuacja uzasadnia na wysunięcie tezy, że brak jest uzasadnionych podstaw do różnicowania sytuacji podatników, którzy nie zgłosili do opodatkowania czynności objętych sankcją z art.7 ust.5 u.p.c.c. i art.15 ust.4 u.p.s.d. i podatników, którzy nie zgłosili do opodatkowania czynności nie objętych tą sankcją, w sytuacji, gdy względem i pierwszych i drugich powstały obowiązki podatkowe stosowanie do art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. lub art.6 ust.4 u.p.s.d.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że wszystkie podmioty charakteryzujące się określoną cechą istotną, powinny być traktowane w równym stopniu, bez zróżnicowania o cechach faworyzujących jak i dyskryminujących. Warunkiem jest jednak, aby obejmowało to podmioty posiadające wspólną cechę istotną. Natomiast nic nie stoi na przeszkodzie i pozostaje w zgodności z art.32 ust.1 Konstytucji, by odmiennie traktować podmioty nieposiadające wspólnej cechy. W konsekwencji naruszenie zasady równości występuje wówczas, gdy norma prawna odmiennie traktuje adresatów posiadających tę samą cechę wspólną¹¹⁴⁴.

Analiza przepisów art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. i art.6 ust.4 u.p.s.d. wyznaczających moment powstania obowiązku podatkowego oraz art.7 ust.5 u.p.c.c. i art.15 ust.4 u.p.s.d. stosujących stawki sankcyjne wskazuje jednak, że wysunięta powyższa teza jest nieadekwatna, chociaż w relacji do unormowań dotyczących niesankcyjnych stawek podatkowych poprzedzających art.7 ust.5 u.p.c.c. i art.15 ust.4 u.p.s.d. element zróżnicowania pozostaje widoczny.

Niedekwatność tezy wynika nie z różnic opodatkowania, lecz z tego, że unormowania zawarte w art.7 ust.5 u.p.c.c. i art.15 ust.4 u.p.s.d. nie pozostają w zależności instytucjonalnej z regulacjami dotyczącymi powstania obowiązków zawartymi w art.3 ust.1 pkt 4 u.p.c.c. i art.6 ust.4 u.p.s.d. Są to unormowania funkcjonujące niezależnie. Przemawia za tym inny ich zakres przedmiotowy oraz przesłanki opodatkowania stawkami sankcyjnymi, które mają bardziej rozbudowany, obostrzony charakter.

Stosowanie podwyższonej stawki podatku nie jest sytuacją wyjątkową w

¹¹⁴⁴ Por. np. wyroki TK z dnia 28 listopada 1995r., K 17/95, OTK 1995 nr 3, poz.18; oraz z dnia 10 października 1998r., K 7/98, . OTK 1998 nr 6, poz.96.

polskim prawie podatkowym i stanowi konstytucyjnie dopuszczalną sankcję podatkową. Porównując sankcyjną stawkę w wysokości 20% względem stawek opodatkowania 1% lub 2% w u.p.c.c. lub 3% w u.p.s.d. uznać wypada, iż ma ona charakter represyjny.

Uwzględnić jednak należy, że sankcyjna stawka podatku stosowana jest w sytuacji szczególnej: z założenia, dotyczy ona podatników, którzy zignorowali przez lata obowiązek zgłoszenia nabycia lub czynności do opodatkowania i dopiero w sytuacji konieczności osobistej powołują się względem organu podatkowego na fakt nabycia lub czynności.

Uchylenie się od opodatkowania dokonane przez tych podatników stanowi zjawisko negatywne. Tolerowanie ich niezgodnego z prawem zachowania i brak odpowiedniej reakcji ze strony państwa należałoby traktować jako naruszenie materialnej zasady sprawiedliwości podatkowej, zgodnie z którą obciążenia podatkowe należy kształtować w myśl zasad: równości i powszechności opodatkowania¹¹⁴⁵.

Wspomniana zasada sprawiedliwości podatkowej jest nie tylko postulatem doktryny względem ustawodawcy i praktyki stosowania prawa. Posiada ona swoje umocowanie w art.1 Konstytucji stanowiącym, że „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”, która według tezy wyrażonej w wyroku TK z dnia 21 stycznia 1992r., U 4/91 polega na tym, iż wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu, mają być traktowane równo¹¹⁴⁶.

Zdaniem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości złamanie zasady sprawiedliwości podatkowej przez obywateli względem państwa jest określane terminem „nadużycia prawa podatkowego, którego celem jest osiągnięcie korzyści podatkowych, które są sprzeczne z celem przepisów podatkowych”¹¹⁴⁷.

Niezgłoszenie nabycia do opodatkowania oznacza uchybienie zasadzie powszechności opodatkowania, która przejawia się tym, że obciążeniem bez wyjątków wszystkich podmiotów, u których występują zjawiska stanowiące przedmiot

¹¹⁴⁵ Por. E.Fojcik-Mastalska, R.Mastalska, *Prawo finansowe*, s.182; zob. również A.Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w polskim prawie podatkowym*, RPEiS 1989, zeszyt 3 1989, s.53 oraz tegoż Autora: *Zasada równości opodatkowania jako przesłanka respektowania zasady prawidłowej legislacji podatkowej* [w:] M.Zieliński (red.), *W kręgu teoretycznych i praktycznych aspektów prawoznawstwa. Księga jubileuszowa prof. Bronisława Ziemianina*, Szczecin 2005, s. 481.

¹¹⁴⁶ Por. A.Buczek, H.Dzwonkowski, L.Etel i inni, *Prawo podatkowe*, s. 72-73.

¹¹⁴⁷ Za: R.Szumlakowski, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Wrocław 2013, s.160.

opodatkowania¹¹⁴⁸. Normatywne ujęcie tej zasady w zawarte jest w art.84 Konstytucji poprzez sformułowanie: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”¹¹⁴⁹. Wykonywanie obowiązku podatkowego dotyczy zatem każdego, kto jest objęty podmiotowym zakresem tego obowiązku wynikającym z ustawy podatkowej.

Użyte w art.84 Konstytucji sformułowanie „ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych” oznacza konieczność respektowania przez podatnika reguły, iż poddanie obowiązkowi podatkowemu oznacza konieczność zapłaty wymaganego podatku kosztem nawet uszczuplenia majątku, a także wykonywania związanych z tym obowiązkiem powinności instrumentalnych, poza ustawowym wyłączeniem z opodatkowania w postaci ulg lub zwolnień podatkowych¹¹⁵⁰.

Powszechność opodatkowania na gruncie konkretnego podatku posiada ujęcie wąskie tzn. jest oceniana ze względu na rodzaj podatku oraz jego zakres podmiotowy i przedmiotowy¹¹⁵¹. Obejmuje zatem nie tylko wszystkich podatników, lecz również wszystkie przedmioty opodatkowania np. wszystkie darowizny i pożyczki, poza wyłączonymi z opodatkowania. W piśmiennictwie podnosi się również, że z zasady powszechności opodatkowania wynika nakaz kierowany bezpośrednio do prawodawcy - by z jednej strony tworzył prawne możliwości wywiązania się przez podatników z nałożonych obowiązków podatkowych, wyznaczając istotne elementy stosunku daninowego i odpowiednie procedury, ale też by tworzył mechanizmy służące dyscyplinowaniu podatników w zakresie wykonywania tych obowiązków¹¹⁵².

W zakresie obu podatków, podstawą powstania (ponownego) obowiązku podatkowego jest zachowanie podatnika nie definiowane ustawowo, a polegające na powołaniu się przez podatnika. Zachowanie to, stanowiące oświadczenie woli podatnika powinno być świadome i swobodne, wynikać z przysługującej podatnikowi swobody decyzyjnej. Podatnik powołując się winien być wówczas świadomy, iż czynność ta wpływa bezpośrednio na jego sytuację majątkową.

Niewątpliwie, zamierzonym celem tej czynności nie jest doprowadzenie do powstania obowiązku podatkowego, lecz taki jest niezamierzony skutek. Istotne jest,

¹¹⁴⁸ A.Gomułowicz, J.Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, s.119.

¹¹⁴⁹ Por. wyroki TK np. : z dnia 9 listopada 1999r., K 28/98, OTK 1999 Nr 7 poz.156 lub wyrok z dnia 16 kwietnia 2002r., SK 23/01, OTK-A 2002 Nr 3 poz.26.

¹¹⁵⁰ Por. B.Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s.144.

¹¹⁵¹ Por. W.Nykiel, *Ulg i zwolnienia w konstrukcji...*, s.77.

¹¹⁵² Por. A.Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997r.*, Toruń 2005, s. 38.

aby wypracowana w piśmiennictwie i orzecznictwie wykładnia tego pojęcia zapożyczonego z języka potocznego pozwalała podatnikowi na ocenę skutków prawnych przed podjęciem czynności powodującej opodatkowanie. Stąd też, uwzględniając wieloznaczność pojęcia, postulować należy, by orzecznictwo wypracowało i posługiwało się stałym katalogiem właściwych desygnatów tego pojęcia, co pozwoli zachować jednolitość stosowania wskazanych unormowań, a tym samym zapewni stabilność prawa oraz usunie wątpliwości podatników względem treści obowiązku podatkowego¹¹⁵³.

¹¹⁵³ Por. wyrok TK z dnia 21 marca 2001r. K 24/00, Z.U. 2001 5/122.

Orzeczenia

Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego

uchwała TK z dnia 16 kwietnia 1994r., W 11/93, OTK 1994, nr 1, poz.22

uchwała TK z dnia 26 kwietnia 1994r., W 13/95, OTK 1996, nr 2 poz.12

wyrok TK z dnia 28 maja 1986r., U 1/86, OTK 1986 nr 1, poz.2

wyrok TK z dnia 5 listopada 1986r., K 5/86, OTK 1986 s.7-31

wyrok TK z dnia 14 marca 1995 r., K 13/94, OTK 1995/1/6

wyrok TK z dnia 26 kwietnia 1995r., K 11/94, OTK 1995, poz.12

wyrok TK z dnia 19 maja 1998r., U 5/97, Dz.U. z 1998r., nr 67, poz.444

wyrok TK z dnia 16 czerwca 1998r., U 9/97, OTK 1998, nr 4 poz.51

wyrok TK z dnia 1 września 1998r., U 1/98, Dz.U. z 1998r. Nr 120, poz.786

wyrok TK z dnia 15 września 1998r., K 10/98, OTK 1998 nr 5, poz. 64.

wyrok TK z dnia 1 grudnia 1998r., K 21/98, MPod 1998 nr 43 poz.615

wyrok TK z dnia 12 stycznia 1999r., P. 2/98, OTK ZU z 1999r., nr 1, poz.2

wyrok TK z dnia 9 lutego 1999r., U 4/98, Dz.U. 1999 Nr 20 poz.181

wyrok TK z dnia 25 lutego 1999 r., K 23/98, OTK 1999 nr 2, poz.25

wyrok TK z dnia 27 kwietnia 1999r., P 7/98, Dz.U. z 1999r, Nr 40 poz.411

wyrok TK z dnia 9 listopada 1999r., K 28/98, , OTK ZU nr 7/1999, poz. 156

wyrok TK z dnia 18 kwietnia 2000r., K. 23/99, OTK ZU z 2000r., nr 3, poz. 89

wyrok TK z dnia 31 stycznia 2001r., P 4/99, OTK 2001 nr 1, poz. 5.

wyrok TK z dnia 7 lutego 2001r., K 27/00, OTK 2001 nr 2, poz.29

wyrok TK z dnia 21 marca 2001r. K 24/00, Z.U. 2001 nr 5 poz.122

wyrok TK z dnia 7 maja 2001r., K 19/00, OTK 2001 nr 4, poz. 82.

wyrok TK z dnia 3 października 2001r. K 27/01, OTK 2001 nr 7, poz. 209.

wyrok TK z dnia 6 marca 2002r., P 7/00, Dz.U. z 2002r. nr 23 poz.242

wyrok TK z dnia 26 marca 2002 r., SK 2/01, OTK ZU z 2002r. nr 2/A, poz.15

wyrok TK z dnia 9 kwietnia 2002 r., K 21/01, OTK-A 2002 nr 2 poz.17

wyrok TK z dnia 16 kwietnia 2002r., SK 23/01, OTK-A 2002 nr 3 poz.26

wyrok TK z dnia 20 czerwca 2002r., K 33/01, Dz.U.z 2002r. nr 86, poz.794

wyrok TK z dnia 10 grudnia 2002r., P 6/02, Z.U. 2002 nr 7A poz.91

wyrok TK z dnia 11 maja 2004r., K 4/03, Dz.U. z 2004r., Nr 122 poz.1288

wyrok TK z dnia 14 czerwca 2004 r., SK 21/03, OTK ZU z 2004r., nr 6/A, poz. 56

wyrok TK z dnia 29 czerwca 2004 r., P 20/02, OTK ZU z 2004r., nr 6/A, poz. 61

wyrok TK z dnia 30 listopada 2004r., SK 31/04 Z.U. z 2004 nr 10A poz.110

wyrok TK z dnia 27 grudnia 2004 r., SK 35/02, OTK-A 2004 nr 11 poz.119

wyrok TK z dnia 15 lutego 2005r., K 48/04, Dz.U. 2005 nr 30, poz.262.

wyrok TK z dnia 23 maja 2005r., SK 44/04, Dz.U. z 2006r., Nr 96 poz.821

wyrok TK z dnia z 14 czerwca 2006r., K 53/05, Dz.U. 2006 nr 118 poz. 812

wyrok TK z dnia 18 października 2006r., P 27/05, Dz.U. 2006 nr 193, poz.1430

wyrok TK z dnia 16 stycznia 2007r., U 5/06, Dz.U. 2007 nr 10, poz. 70.

wyrok TK z dnia 19 marca 2007r., K 47/05, OTK-A 2007 nr 3 poz.27

wyrok TK z dnia 4 września 2007r., P 43/06, Z.U. z 2007 nr 8A poz.95

wyrok TK z dnia 10 grudnia 2007r., P 43/07, OTK-A 2007 nr 11 poz.155

wyrok TK z dnia 11 grudnia 2007r., U 6/06, Dz.U. z 2007r., Nr 235 poz.1735

wyrok TK z dnia 27 lipca 2009r., K 36/08, OTK z 2009 r., Nr 7/A, poz. 111

wyrok TK z dnia 8 grudnia 2009, K 7/08, Dz.U. 2009 Nr 215 poz.1674

wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2011r., P 90/08, OTK-A 2011, nr 3 poz.21

wyrok TK z dnia 21 czerwca 2011r., P 26/10, OTK ZU 2011, Nr 5/A, poz.43

wyrok TK z dnia 19 lipca 2011r., P 9/09, Dz.U. z 2011r, Nr 160, poz.963

wyrok TK z dnia 13 września 2011r., P 33/09, OTK-A 2011, nr 7, poz.71

wyrok TK z dnia 15 listopada 2011r., P 29/10, Dz.U. z 2011r., Nr 254, poz.1259

wyrok TK z dnia 12 czerwca 2012r., SK 21/11, Dz.U. z 2012r., poz.424

wyrok TK z dnia 19 czerwca 2012r., P 41/10, Dz.U. z 2012r., poz.725, s.19

wyrok TK z dnia 17 lipca 2012r., P 30/11, OTK-A2012, nr 7, poz.81.
wyrok TK z dnia 18 lipca 2013r., SK 18/09, OTK-A 2013/6, poz.80
wyrok TK z dnia 14 kwietnia 2014r., U 8/13, Z.U. z 2014 nr 4A poz.39
wyrok TK z dnia 8 lipca 2014r., K 7/13, 69/7/A/2014, Dz.U. z 2014, poz.947

Orzecznictwo Sądu Najwyższego

uchwała składu siedmiu sędziów SN z dnia 21 marca 1991r., III AZP 14/90, OSNCP 1992, nr 3, poz.33
uchwała SN z dnia 25 czerwca 2008r., III CZP 53/08, OSNC 2009/7-8/98
wyrok SN z dnia 29 czerwca 1989r., III ARN 24/89 niepubl.
wyrok SN z dnia 7 marca 1995r., III ARN 3/95, POP 1997, nr 1, poz.18
wyrok SN z dnia 18 kwietnia 2002r., III RN 170/01, Rzeczpospolita 2002, nr 92, s. C2
wyrok SN z dnia 20 grudnia 2001r., III RN 154/00, OSNP 2002 nr 10, poz 227, OSNP 2002 nr 7, poz.5
wyrok SN z dnia 7 marca 2014 r., IV CSK 440/13, <https://www.saos.org.pl/judgments/104627>
postanowienie SN z dnia 28 kwietnia 1999 r., I CKU 105/98, OSNC 1999, nr 11, poz.197

Orzecznictwo sądów powszechnych

wyrok SA w Białymstoku z dnia 28 maja 2015 r., I ACa 285/15, LEX nr 1753982
wyrok SA w Katowicach z dnia 12 września 2013r., V ACa 207/13, LEX nr 1378728
wyrok SA w Szczecinie z dnia 4 lipca 2018r., I AGa 127/18, LEX nr 2549918

Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego

uchwała NSA z dnia 13 lipca 2009r., I FPS 4/09, teza 8.2 uzasadnienia, Legalis nr 167695
uchwała NSA z dnia 14 marca 2011r., II FSP 8/10, ONSA WSA z 2011 r. nr 3, poz.47
uchwała NSA z dnia 19 listopada 2012r., II FPS 1/12, Legalis nr 636362

uchwała NSA z dnia 19 grudnia 2016r., II FPS 4/16, Legalis nr 1537778.

uchwała NSA z dnia 15 maja 2017r., II FPS 2/17, Legalis nr 1591540

uchwała NSA z dnia 29 września 2014r., II FPS 4/13, LEX nr 1508654

uchwała NSA z dnia 20 marca 2023r., III FPS 3/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>

wyrok NSA z dnia 13 września 1988r., SA/Kr 664/88, POP 1994, z.5, poz.94

wyrok NSA z/s w Poznaniu z dnia 7 października 1992r., SA/Po 1167/92, Wspólnota 1993, nr 40, s.18

wyrok NSA z dnia 29 listopada 2017r., II FSK 3280/15, Legalis nr 1700273.

wyrok NSA z dnia 19 września 2017r., II FSK 2120/15, Legalis nr 2193831.

wyrok NSA z dnia 25 listopada 2014r., II FSK 2713/12, LEX nr 1595910

wyrok NSA z dnia 17 lipca 2015r., II FSK 1485/13, LEX nr 1803239

wyrok NSA z dnia 17 lutego 2009r., I FSK 1759/07, Legalis nr 179996

wyrok NSA z dnia 20 lutego 2013r., II FSK 1256/11, Legalis nr 656137

wyrok NSA z dnia 16 lutego 2000r., I SA/Lu 1540/98, LEX nr 40732

wyrok NSA z dnia 13 marca 2018r., II FSK 632/16, LEX nr 2478581

wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2019r., I FSK 78/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

wyrok NSA z 6 dnia sierpnia 1992r., III SA 709/92, POP 1993, z.4, poz.62

wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2003r., FSA 2/02, ONSA 2003, nr 3, poz.84

wyrok NSA z dnia 21 października 1992r., SA/Kr 930/92, POP 1997, z. 3, poz.60

wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2006 r., II FSK 842/05, LEX nr 242985

wyrok NSA z dnia 26 maja 1993r., III SA 2017/92, POP 1997, nr 1, poz. 1

wyroki NSA z dnia 25 listopada 1992r., SA/Kr 1838/92, POP 1993, z.4, poz. 63

wyrok NSA z dnia 30 grudnia 1991r., SA/P 1562/91, POP 1993 nr 4, poz. 62

wyrok NSA z dnia 24 maja 1993r., III SA 2017/92, FK 1994, Nr 4, s.69

wyroki NSA z dnia 2 grudnia 1999r., III SA 8092/98, LEX nr 40160

wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2000r., III SA 680/99, LEX nr 44322

wyrok NSA z dnia 18 stycznia 1988 r., III SA 964/87, OSP 1990, nr 5–6, poz.251

wyrok NSA z dnia 18 czerwca 1996r., SA/Łd 1212/95, POP 2000, nr 2, poz.53

wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2000r., III SA 3108/00, „Glosa” 2001, nr 9

wyrok NSA z dnia 29 listopada 2017r., II FSK 3280/15, Legalis nr 1700273

wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2015r., II FSK 3232/12, Legalis nr 1218572

wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2019r., II FSK 538/17, LEX nr 2719867

wyrok NSA z dnia 5 lipca 2019r., II FSK 2995/18, LEX nr 2703478

wyroki NSA z dnia 15 grudnia 2011 r., II FSK 2058/11, LEX nr 1134617

wyroki NSA z dnia 3 lipca 2012r., II FSK 2623/10, Legalis nr 779408

wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2011r., II FSK 2058/11, LEX nr 1134617

wyrok NSA z dnia 3 lipca 2012r., II FSK 2623/10, Legalis nr 779408

wyrok NSA z dnia 25 lutego 2010 r., FSK 1593/08, LEX nr 595840

wyrok NSA z dnia 5 lipca 2001r., SA/Łd 750/99, ONSA nr 3/2002, poz. 129

wyrok NSA z dnia 21 stycznia 1999r., SA/Sz 1029/97, LEX nr 36139.

wyrok NSA z dnia 29 września 2014 r., II FPS 4/13, ONSAiWSA 2015 nr 1 poz.1

wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2012r., II FSK 2120/10, Legalis nr 471253

wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2013r., II FSK 3014/11, Legalis nr 807479

wyrok NSA z dnia 12 stycznia 1998r., I SA/Lu 1/97, Legalis nr 1170342

wyrok NSA z dnia 16 września 2011r., II FSK 539/10, Legalis nr 373113

wyrok NSA z dnia 19 września 2011r., II FSK 540/10, Legalis nr 369609

wyrok NSA z dnia 19 września 2011r., II FSK 541/10, Legalis nr 367332

wyrok NSA z dnia 19 września 2011r., II FSK 542/10, Legalis nr 382822

wyrok NSA z 13 stycznia 2015 r., II FSK 3403/14, LEX nr 1624349

wyrok NSA z dnia 22 lutego 2017r., II FSK 3301/14, LEX nr 2267776

wyrok NSA z dnia 22 lipca 2015r., II FSK 1576/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>

wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 1991r., III SA 206/91, ONSA 1991, nr 2, poz.45

wyrok NSA z dnia 6 października 2015r., II FSK 2129/13, LEX nr 1986360

wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2014r., II FSK 1932/12, Legalis nr 1092293

wyrok NSA z dnia 15 czerwca 2012r., II FSK 2478/10, Legalis nr 512136

wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2017r., II FSK 3731/14, Legalis nr 1558754

wyrok NSA z dnia 14 lutego 2013r., II FSK 1344/11, Legalis nr 733072

wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2013r., II FSK 282/12, Legalis nr 810420

wyrok NSA z dnia 2 marca 2017r., I FSK 1498/15, LEX nr 2271853

wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2015r., II FSK 2898/12, Legalis nr 1200209.

wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2015r., II FSK 2901/12, Legalis nr 1200210

wyrok NSA z dnia 8 marca 2017 r., II FSK 367/15, Legalis nr 1581163

wyrok NSA z dnia 14 lutego 2013r., II FSK 1344/11, Legalis nr 733072

wyrok NSA z dnia 28 maja 2013r., II FSK 1781/11, LEX nr 1328797

wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 2010r., II FSK 2173/08, Legalis nr 312949

wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2016r., II FSK 1433/14; LEX nr 2050887

wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2015r., II FSK 2490/13, LEX nr 1988512

wyrok NSA z dnia 14 lutego 2013r., II FSK 1344/11, Legalis nr 733072

wyrok NSA z dnia 29 października 2010r., III SA/Wa 984/10, Legalis nr 375766

wyrok NSA 14 lutego 2013r., II FSK 1344/14, Legalis nr 1470595

wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2012r., II FSK 211/11, Legalis nr 53804

wyrok NSA z dnia 21 października 2005r., I FSK 185/05, LEX nr 183727

wyrok NSA z dnia 18 października 2016r., II FSK 2633/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2016r., II FSK 1433/14, Legalis nr 1470622

wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2016r., II FSK 563/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

wyrok NSA z dnia 13 października 2017r., II FSK 2649/1, Legalis nr 2236374

wyrok NSA z dnia 13 października 2017r., II FSK 2650/15, Legalis nr 1691828

wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2014r., II FSK 632/14, Legalis nr 1905571

wyrok NSA z dnia 27 maja 2011r., II FSK 2145/09, Legalis nr 825641

wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2014r., II FSK 1182/12, Legalis nr 951538

wyrok NSA z dnia 17 lipca 2015r., II FSK 1486/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>

wyrok NSA z dnia 25 października 2016r., II FSK 2515/14, Legalis nr 1537808

wyrok NSA z dnia 27 maja 2011r., II FSL 2145/09, LEX nr 964414

wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2014r., II FSK 1182/12, LEX nr 1481431

wyrok NSA z dnia 14 maja 2014r. II FSK 626/14, LEX nr 1481569

wyrok NSA z dnia 17 lipca 2015r., II FSK 1485/13, LEX nr 1803239

wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2014r., II FSK 1181/12, Legalis nr 951526.

wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2016r., II FSK 564/14, Legalis nr 1905613

wyrok NSA z dnia 6 października 2017r., II FSK 2366/15, LEX nr 2407207

wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2015r., II FSK 2489/13, Legalis nr 1396185

wyrok NSA z dnia 25 listopada 2014r., II FSK 2713/12, Legalis nr 1329274

wyrok NSA z dnia 14 października 2015r., II FSK 2202/13, Legalis nr 1395705

wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2016r., II FSK 3296/14, Legalis nr 1554935

wyrok NSA z dnia 17 lipca 2014r. II FSK 1840/12, Legalis nr 1043357

wyrok NSA z dnia 14 maja 2014 r., II FSK 1322/12, Legalis nr 951370

wyrok NSA z dnia 16 listopada 2010r., II FSK 1145/09, LEX nr 745512

wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 2007r., II FSK 921/06, Legalis nr 112327

wyrok NSA z dnia 4 września 2008r., II FSK 819/07, LEX nr 49244

wyrok NSA z dnia 8 marca 2017r., II FSK 367/15, LEX nr 2242245

wyrok NSA z dnia 20 sierpnia 2014r., II FSK 2103/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.p>

wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2013r., II FSK 2500/11, Legalis nr 763443

wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2011r., II FSK 2178/09, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>

wyrok NSA z dnia 17 lipca 2015r., II FSK 1485/13, Legalis nr 1361864

wyrok NSA z dnia 6 października 2017r., II FSK 2366/15, Legalis nr 1698766

wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2017r., II FSK 3022/15, LEX nr 2424162

wyrok NSA z dnia 15 maja 2015r., II FSK 1418/12, Legalis nr 1042556

wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2016r., II FSK 1209/14, ONSAiWSA 2017/6/108.

wyroki NSA z dnia 14 lipca 2011r., II FSK 413/10, Legalis nr 825627

wyrok NSA z dnia 4 listopada 2011r., II FSK 836/10, Legalis nr 399838

wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2016 r., II FSK 1550/14, LEX nr 2063703

wyrok NSA z dnia 17 października 2008r., I FSK 997/07, Legalis nr 115469

wyrok NSA z dnia 14 czerwca 2011r., III SA/Wa 2970/10, Legalis nr 345201

wyrok NSA z dnia 13 lipca 2011r., II FSK 413/10, Legalis nr 825627

wyrok NSA z dnia 2 sierpnia 2013r., II FSK 2365/11, Legalis nr 737523

wyroki NSA z dnia 3 czerwca 2016r. II FSK 1209/14, ONSAiWSA 2017/6/108

wyrok NSA z dnia 8 marca 2018r., II FSK 509/16, LEX nr 2495628

wyrok NSA z dnia 2 sierpnia 2013r., II FSK 2365/11, Legalis nr 73752

wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2014r., I FSK 1859/12, Legalis nr 1059139

wyrok NSA z dnia 19 lutego 2014r., II FSK 659/12, Legalis nr 788005

wyrok NSA z dnia 19 lutego 2014r., II FSK 660/12, Legalis nr 788007

wyrok NSA z dnia 19 lutego 2014r., II FSK 663/12, Legalis nr 788008

wyrok NSA z dnia 13 lipca 2011r., II FSK 413/10, Legalis nr 825627

wyrok NSA z dnia 26 marca 2014r., II FSK 963/12, Legalis nr 908546

wyrok NSA z dnia 21 maja 2013r., II FSK 1875/11, Legalis nr 1926345

wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2017r., II FSK 4086/14, LEX nr 2220622

wyroki NSA z dnia 27 maja 2013r., II FSK 1874/12, Legalis nr 1070914

wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2017r., II FSK 3022/15, LEX nr 2424162

wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2016r., II FSK 3910/14, II FSK 3910/14

wyrok NSA z dnia 31 stycznia 1994r., SA/Po 3228/93, POP 1998, nr 5, s.205.

wyrok NSA z dnia 6 lipca 2017r., II FSK 1684/15, Legalis nr 1636502

wyrok NSA z dnia 5 września 2017r., II FSK 3598/15, LEX nr 2381077

wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 2011r., II FSK 2104/09, LEX nr 801119

wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 2015r., II FSK 573/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

wyrok NSA z dnia 7 listopada 2017r., II FSK 2737/15, LEX nr 2427670

wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2016r., II FSK 862/14, Legalis nr 1470261

wyrok NSA z dnia 13 lipca 2011r., II FSK 413/10, Legalis nr 825627

wyrok NSA z dnia 30 listopada 2017r., II FSK 3181/15, Legalis nr 1700271.

wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2017r., II FSK 4068/14, Legalis nr 1578582

wyrok NSA z dnia 12 lipca 2017r., II FSK 3069/15, Legalis nr 1636501

wyrok NSA z dnia 7 lutego 2018r., II FSK 165/16, Legalis nr 1741475

wyrok NSA z dnia 11 maja 2017r., II FSK 985/15, LEX nr 2315303

wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2016 r., II FSK 1209/14, LEX nr 2049813

wyrok NSA z dnia 13 lipca 2011r., II FSK 413/10, Legalis nr 825627

wyrok NSA z dnia 11 maja 2017r., II FSK 985/15, LEX nr 2315303

wyrok NSA z dnia 11 maja 2017 r., II FSK 985/15, LEX nr 2315303

wyrok NSA z dnia 25 września 2015 r., II FSK 1901/13, LEX nr 1986266

wyrok NSA z dnia 21 października 2015r., , LEX nr 1986317

wyrok NSA z dnia 21 maja 2013 r., II FSK 1830/11, <https://lexlege.pl>

wyrok NSA z dnia 21 maja 2013r., II FSK 1874/11, LEX nr 1327869

wyrok NSA z dnia 21 maja 2013r., II FSK 1875/11, <https://lexlege.pl>.

wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2016r., II FSK 862/14, <https://lexlege.pl>

wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2017r., II FSK 4085/14, LEX nr 2237726

wyrok NSA z dnia 7 lutego 2018r., II FSK 165/16, LEX nr 2465021

wyrok NSA z dnia 24 marca 2006r., I FSK 767/05, Legalis nr 81716

wyrok NSA z dnia 25 maja 2017r., II FSK 1161/15, LEX nr 2314756

wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 2011r. II FSK 2104/09, Legalis nr 364857

wyroki NSA z dnia 17 lipca 2015r., II FSK 1485/13, LEX nr 1803239

wyrok NSA z dnia 6 października 2017r., II FSK 2366/15, LEX nr 2407207

wyrok NSA z dnia 5 września 2017r., II FSK 3598/15, LEX nr 2381077

wyrok NSA z dnia 8 maja 2018 r., II FSK 1199/16, LEX nr 2493293

wyroki NSA z dnia 21 kwietnia 2016r., II FSK 861/14, Legalis nr 1469896

wyrok NSA z dnia 6 lipca 2016r., II FSK 848/15, Legalis nr 1511408

wyrok NSA z dnia 5 marca 201 r., II FSK 762/12, Legalis nr 645872

wyrok NSA z dnia 15 maja 2014r., II FSK 1418/12, Legalis nr 1042556

wyrok NSA z dnia 2 października 2014r., II FSK 2515/12, Legalis nr 108738

wyrok NSA z dnia 21 października 2015r., II FSK 2036/13, Legalis nr 1362831

wyrok NSA z dnia 9 grudnia 2015r., II FSK 2541/13, Legalis nr 1395569

wyrok NSA z dnia 6 września 2017r., II FSK 3598/15, LEX nr 2381077

wyrok NSA z 8 maja 2018r., II FSK 1199/16, LEX nr 2493293;

wyrok NSA z dnia 25 września 2015r., II FSK 1901/13 Legalis nr 1387251

wyrok NSA z dnia 22 marca 2006r., I FSK 761/05, LEX nr 231571

wyrok NSA z dnia 8 marca 2017r., II FSK 63/17, LEX nr 2270566

wyrok NSA z dnia 17 maja 2012r., II FSK 2195/10, Legalis nr 1938382

wyrok NSA z dnia z 13 lipca 2011r., II FSK 413/10, Legalis nr 825627

wyrok NSA z dnia 15 maja 2018r., II FSK 1633/16, LEX nr 2517626

wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2012r., II FSK 1304/10, LEX nr 1125421

wyrok NSA z dnia 26 sierpnia 2009r., II FSK 33/09, LEX nr 529330

wyrok NSA z dnia 17 maja 2012r., II FSK 2195/10, Legalis nr 1938382

wyrok NSA z dnia 29 listopada 2016r., II FSK 3228/14, Legalis nr 1559896

wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2016r., II FSK 1433/14, LEX nr 2050887

wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2020r., I FSK 658/20, Legalis nr 2486194

wyrok NSA z dnia 11 maja 2017r., II FSK 985/15, LEX nr 2315303

wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 2011r., II FSK 2104/09, Legalis nr 364857

wyrok NSA z dnia 9 lipca 2019 r., II FSK 2402/17, LEX nr 2725668

wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 2011r., II FSK 2105/09, Legalis nr 367374

wyrok NSA z dnia 15 maja 2018r., II FSK 1633/16, LEX nr 2517626

wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2014r., II FSK 488/12, LEX nr 1452545

wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2013r., II FSK 1636/11, Legalis nr 654569

wyrok NSA z dnia 15 maja 2018r., II FSK 1633/16, LEX nr 2517626

wyrok NSA z dnia 2 września 2015r., II FSK 1953/13, LEX nr 1918605
wyrok NSA z dnia 2 września 2015r., II FSK 1952/13, LEX nr 1795643
wyrok NSA z dnia 2 września 2015r., II FSK 1951/13, LEX nr 1780971
wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2013r., II FSK 1636/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>
wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2017r., II FSK 3022/15, Legalis nr 1711657
wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2018r., II FSK 760/16, Legalis nr 1749230
wyrok NSA z dnia 18 października 2016r., II FSK 2634/14, LEX nr 2168466
wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2015r., II FSK 2489/13, Legalis nr 1396185
wyrok NSA z dnia 11 maja 2017r., II FSK 985/15, LEX nr 2315303
wyrok NSA z dnia 30 marca 2017r., II FSK 686/15, LEX nr 2270402
wyrok NSA z dnia 6 lipca 2017r., II FSK 1684/15, Legalis nr 1636502
wyrok NSA z dnia 8 maja 2018r., II FSK 1199/16, Legalis nr 1772541
wyrok NSA z dnia 8 marca 2017r., II FSK 63/17, Legalis nr 1631857
wyrok NSA z dnia 25 września 2015r., II FSK 1901/13, Legalis nr 1387251
wyrok NSA z dnia 7 lutego 2018r., II FSK 165/16, LEX nr 2465021
wyrok NSA z dnia 26 lipca 2016r., II FSK 2720/14, LEX nr 2101540
wyrok NSA z dnia 15 lutego 2012r., II FSK 1481/10, LEX nr 1116110
wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2016r., II FSK 1433/14, LEX nr 1340057
wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2016r., II FSK 862/14, Legalis nr 1470261
wyrok NSA z dnia 2 września 2015r., II FSK 1953/13, LEX nr 1918605
wyrok NSA z dnia 21 maja 2013r., II FSK 1830/11, Legalis nr 1706587
wyrok NSA z dnia 15 maja 2018r., II FSK 1633/16, LEX nr 2517626
wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 2011r., II FSK 2105/09, LEX nr nr 992269
wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 2015r., II FSK 573/13, Legalis nr 1248779.
wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2017r., II FSK 741/15, LEX nr 2323539.
wyrok NSA z dnia 21 maja 2013r., II FSK 1875/11, Legalis nr 1926345
wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2014r., II FSK 488/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>

wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 2015r., II FSK 573/13, Legalis nr 1248779

wyrok NSA z dnia 15 maja 2018r., II FSK 1633/16, LEX nr 2517626

wyroki NSA z dnia 12 lipca 2017r., II FSK 3069/15, LEX nr 2328433

wyrok NSA z dnia 30 listopada 2017r., II FSK 3181/15, Legalis nr 1700271

wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2017r., II FSK 4086/14, Legalis nr 1567812

wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2017r., II FSK 3022/15, Legalis nr 1711657

wyrok NSA z dnia 12 maja 2021r., III FSK 3060/21, Legalis nr 2588995

wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2016r., II FSK 861/14, Legalis nr 1469896

wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2014r., II FSK 488/12, Legalis nr 777037

wyrok NSA z dnia 26 maja 2016r., II FSK 2635/13, LEX nr 1684279.

wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2017r., II FSK 4070/14, Legalis nr 1578592

wyrok NSA: z dnia 29 stycznia 2013r., II FSK 1201/11, Legalis nr 594073

wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2013 r., II FSK 1177/11, Legalis nr 733074

wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2014r., II FSK 488/12, LEX nr 1452545

wyrok NSA z dnia 24 maja 2022r., III FSK 609/21, Legalis nr 2710960

wyrok NSA z dnia 14 października 2015r., II FSK 2202/13, Legalis nr 1395705

wyrok NSA z dnia 27 maja 2011r., II FSK 2145/09, LEX nr 3414109

wyrok NSA z dnia 17 lipca 2015r., II FSK 1485/13, LEX nr 1803239

wyrok NSA z dnia 6 października 2017r., II FSK 2366/15, LEX nr 2407207

wyrok NSA z dnia 2 września 2015r., II FSK 1953/13, LEX nr 1918605

wyrok NSA z dnia 2 września 2015r., II FSK 1951/13, LEX nr 1780971

wyrok NSA z dnia 27 maja 2011r., II FSK 2145/09, LEX nr 964414

wyroki NSA z dnia 8 marca 2017r., II FSK 367/15, Legalis nr 1581163

wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2016r., II FSK 1433/14, LEX nr 1340057

wyrok NSA z dnia 3 listopada 2016r.. II FSK 3183/14 LEX nr 2190542

wyrok NSA z dnia 29 listopada 2016r., II FSK 1875/16, LEX nr 2227950

wyrok NSA z dnia 11 maja 2017r., II FSK 985/15 LEX nr 2315303

wyrok NSA z dnia 28 września 2017r., II FSK 2391/15, LEX nr 2374050
wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2017r. II FSK 3277/15, LEX nr 2422658
wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2018r., II FSK 78/16, LEX nr 2451197
wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 2014r., II FSK 2211/12, LEX nr 1572455
wyrok NSA z dnia 26 listopada 2013r. II FSK 2967/11, Legalis nr 794044
wyrok NSA z dnia 11 sierpnia 2016 r., II FSK 1967/14, Legalis nr 1512003
wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 2015r., II FSK 619/13, Legalis nr 1248486
wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2010r., II FSK 1952/08, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>
wyrok NSA z dnia 26 października 2012r., I FSK 534/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>
wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2010 r., II FSK 1394/09, Legalis nr 356957
wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2012r., II FSK 1419/10, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>
wyrok NSA z dnia 14 marca 2012r., II FSK 1534/11, Legalis nr 2844039.
wyrok NSA z dnia 9 marca 2011r., II FSK 1953/09, Legalis nr 360805
wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2019r. II FSK 1470/17, Legalis nr 1897764
wyrok NSA z dnia 18 czerwca 2019r., II FSK 2377/17, Legalis nr 2294140
wyrok NSA z dnia 11 lipca 2019r., II FSK 2620/17, LEX nr 3059769
wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2019r., I FSK 3954/17, LEX nr 2778155.
wyroki NSA z dnia 22 kwietnia 2015r., II FSK 619/13, Legalis nr 1248486
wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2012r., II FSK 1268/10, LEX nr 1109172
wyrok NSA z dnia 25 września 2015r., II FSK 1901/13, LEX nr 1986266
wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2014r., II FSK 1859/12, Legalis nr 1043203
postanowienie NSA z dnia 20 lipca 2011r., II FSK 285/10, Legalis nr 634412

Wyroki Wojewódzkich Sądów Administracyjnych

wyrok WSA w Białymstoku z dnia 27 czerwca 2006r., I SA/Bk 164/05, LEX nr 192868
wyrok WSA w Białymstoku z dnia 16 grudnia 2009r., I SA/Bk 498/09, Legalis nr 327921

wyrok WSA w Białymstoku z dnia 23 marca 2016r., I SA/Bk 919/15, Legalis nr 1473724

wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 maja 2008r., I SA/Bk 123/08, Legalis nr 102968

wyrok WSA w Białymstoku z dnia 23 grudnia 2013r., I SA/Bk 496/13, Legalis nr 793615

wyrok WSA w Białymstoku z dnia 23 maja 2017r., I SA/Bk 183/17, LEX nr 2303774

wyrok WSA w Białymstoku z dnia 11 stycznia 2011r., I SA/Bk 549/10, Legalis nr 273366

wyrok WSA w Białymstoku z dnia 7 sierpnia 2007r., I SA/Bk 207/07, Legalis nr 99050

wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 2 czerwca 2015r., I SA/Bd 372/15, Legalis nr 1259109

wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 16 grudnia 2009r., I SA/Bd 841/09, Legalis nr 391801

wyrok WSA w Białymstoku z dnia 3 października 2008r., I SA/Bk 216/08, LEX nr 589860

wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 21 maja 2014r., I SA/Bd 410/14, Legalis nr 1058024

wyroki WSA w Bydgoszczy z dnia 26 listopada 2008r., I SA/Bd 565/08, Legalis nr 256322

wyrok WSA w Bydgoszczy 16 grudnia 2015r., I SA/Bd 961/15, Legalis nr 1400639

wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 19 grudnia 2018r., I SA/Bd 869/18, LEX nr 2611273

wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 13 listopada 2014r., I SA/Bd 911/14, Legalis nr 1117013

wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 13 listopada 2014r., I SA/Bd 912/14, Legalis nr 1117012

wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 1 czerwca 2012 r., I SA/Bd 251/12, LEX nr 1230481

wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 maja 2014r., I SA/Bd 335/14, Legalis nr 864247

wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 28 września 2021r., I SA/Bd 448/2, Legalis nr 2655904

wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 22 kwietnia 2008r., I SA/Bd 72/08, Legalis nr 168146

wyrok WSA w Gdańsku z dnia 3 lutego 2016r., I SA/Gd 1208/15, Legalis nr 1431192

wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 maja 2010r., I SA/Gd 79/10, Legalis nr 874121

wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 marca 2014r., I SA/Gd 169/14, Legalis nr 804276

wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 września 2006r., I SA/Gd 985/05, Legalis nr 670031

wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 stycznia 2011r., I SA/Gd 1083/10, Legalis nr 376894

wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 października 2018 r., III SA/Gd 603/18, LEX nr 2563581

wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 czerwca 2015r., I SA/Gd 452/15, Legalis nr 1338505

wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 stycznia 2011r., I SA/Gd 1083/10, LEX nr 747797

wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 czerwca 2013r., I SA/Gd 494/13, Legalis nr 685834

wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 października 2016 r., I SA/Gd 671/16, LEX nr 2153758

wyrok WSA w Gdańsku z dnia 1 marca 2022r., I SA/Gd 1524/21, Legalis nr 2673261

wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 lutego 2021r., I SA/Gd 861/20, Legalis nr 2557120

wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 stycznia 2015r., I SA/Gd 1580/14, Legalis nr 1196806

wyrok WSA w Gliwicach z 19 lipca 2007r., III SA/Gl 1067/06, Legalis nr 896440

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 listopada 2008r., I SA/Gl 571/08, Legalis nr 264221

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 stycznia 2014r., SA/Gl 563/13, Legalis nr 1299597

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 maja 2014 r., I SA/Gl 1274/13, Legalis nr 962308

wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 maja 2014r., III SA/Gd 100/14, LEX nr 1468081

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 marca 2015r., I SA/Gl 1085/14, Legalis nr 1260699

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 stycznia 2019r., I SA/Gl 809/18, LEX nr 2617210

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 sierpnia 2018r., I SA/Gl 220/18, Legalis nr 1814966.

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 stycznia 2014r, I SA/Gl 563/13, Legalis nr 963194

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 kwietnia 2017r., I SA/Gl 1449/16, Legalis nr 1633346

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 listopada 2016r., I SA/Gl 980/16, Legalis nr 1588700

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 stycznia 2008r., I SA/GL 722/07, Legalis nr 103360

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 sierpnia 2011r., I SA/Gl 974/10, Legalis nr 464842

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 listopada 2019r., I SA/Gl 256/19, LEX nr 2761448

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 września 2014r., I SA/Gl 142/14, Legalis nr 1059139

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 marca 2013r., I SA/Gl 1089/18, LEX nr 3136324

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 października 2013r., I SA/Gl 628/13, LEX nr 1383779

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 stycznia 2016r., I SA/Gl 859/15, Legalis nr 1431550

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 sierpnia 2018r., I SA/Gl 219/18, LEX nr 2537136

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 sierpnia 2018r., I SA/Gl 220/18, Legalis nr 1814966

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2 października 2013r., I SA/Gl 876/13, Legalis nr 864247

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 marca 2019r., I SA/Gl 1089/18, LEX nr 3136324

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 stycznia 2014r., I SA/Gl 563/13, Legalis nr 963194

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 kwietnia 2014r., I SA/Gl 963/13, Legalis nr 962445

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 sierpnia 2018r., I SA/Gl 219/18, Legalis nr 1814965

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 kwietnia 2017r., I SA/Gl 1449/16,
<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 stycznia 2010r., III SA/Gl 854/09, LEX nr 559839

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2 października 2013 r., I SA/Gl 876/13, LEX nr 1383792

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 lipca 2017r., I SA/Gl 383/17, Legalis nr 1650742

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 marca 2019r., I SA/Gl 1089/18, LEX nr 2642664;

wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 23 lutego 2010r., I SA/Go 581/09, Legalis nr 221344

wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 3 kwietnia 2014r., I SA/Go 89/14, Legalis nr 963556

wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 16 listopada 2017r., I SA/Go 327/17, Legalis nr 1693813

wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 25 czerwca 2014r., I SA/Go 238/14, Legalis nr 1059302

wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 6 lutego 2013r., I SA/Go 1072/12, LEX nr 1277871

wyrok WSA w Krakowie z dnia 4 lipca 2008r., I SA/Kr 851/07, Legalis nr 185312

wyrok WSA w Kielcach z dnia 5 maja 2011r., I SA/Ke 216/11, Legalis nr 361798

wyrok WSA w Kielcach z dnia 28 grudnia 2018r., I SA/Ke 406/18, Legalis nr 1867058

wyrok WSA w Kielcach z dnia 29 sierpnia 2019r., I SA/Ke 252/19, LEX nr 2719624

wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 stycznia 2015r., I SA/Kr 394/14, Legalis nr 1197648

wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 stycznia 2015r., I SA/Kr 395/14, Legalis nr 1197649

wyrok WSA w Krakowie z dnia 2 listopada 2017r., I SA/Kr 829/17, Legalis nr 1801550

wyrok WSA w Kielcach z dnia 29 sierpnia 2019r., I SA/Ke 252/19, LEX nr 2719624

wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 czerwca 2009r., I SA/Kr 1128/09, Legalis nr 378422

wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 sierpnia 2008r., I SA/Kr 401/08, Legalis nr 212305

wyrok WSA w Krakowie z dnia 23 czerwca 2016r., I SA/Kr 95/16, Legalis nr 1538892

wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 grudnia 2014r., I SA/Kr 1008/14, Legalis nr 1196205

wyrok WSA w Krakowie z dnia 5 lipca 2013r., I SA/Kr 703/13, LEX nr 1446795

wyrok WSA w Krakowie z dnia 22 grudnia 2004 r. I SA/Kr 1101/02, Legalis nr 1137344

wyrok WSA w Krakowie z dnia 5 maja 2010r., I SA/Kr 1711/09, Legalis nr 249507

wyrok WSA w Krakowie z dnia 4 października 2019r., I SA/Kr 905/19, LEX nr 2734867

wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 sierpnia 2019 r., I SA/Kr 144/19, LEX nr 2722711

wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 sierpnia 2009r., I SA/Kr 900/09, LEX nr 529364

wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 lipca 2018r., I SA/Kr 539/19, Legalis nr 2387815

wyrok WSA w Krakowie z dnia 12 grudnia 2013r., I SA/Kr 1638/13, LEX nr 1492570

wyrok WSA w Lublinie z dnia 9 października 2015r., I SA/Lu 397/15, LEX nr 1926529

wyrok WSA w Lublinie z dnia 23 maja 2014r., I SA/Lu 1326/13, LEX nr 1529750

wyrok WSA w Lublinie z dnia 16 lutego 2000r., I SA/Lu 1540/98, LEX nr 40732

wyrok WSA w Lublinie z dnia 18 grudnia 2013r., I SA/Lu 702/13,
<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

wyrok WSA w Lublinie z dnia 12 marca 2014r., I SA/Lu 1295/13, Legalis nr 965771

wyrok WSA w Lublinie z dnia 8 lutego 2013r., I SA/Lu 728/12, LEX nr 1342585

wyrok WSA w Lublinie z dnia 21 lutego 2020r., I SA/Lu 435/2020, LEX nr 3009900

wyrok WSA w Lublinie z dnia 21 lutego 2020r., I SA/Lu 436/2020, LEX 2939054

wyrok WSA w Lublinie z dnia 13 czerwca 2003r., I SA/Lu 183/03, LEX nr 183164

wyrok WSA w Lublinie z dnia 4 grudnia 2012r., I SA/Lu 746/12, LEX nr 1301688

wyrok WSA w Lublinie z dnia 22 kwietnia 2015r., I SA/Lu 1055/13, Legalis nr 1262693

wyrok WSA w Lublinie z dnia 12 października 2016r. I SA/Lu 473/16, Legalis nr 1539106

wyrok WSA w Lublinie z dnia 10 sierpnia 2017 r., I SA/Lu 520/17, LEX nr 2384112

wyrok WSA w Lublinie z dnia 28 grudnia 2018r. I SA/Lu 689/18 LEX nr 2617211

wyrok WSA w Łodzi z dnia 19 maja 2015r., I SA/Łd 392/15,
<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

wyrok WSA w Łodzi z dnia 17 marca 2015r., I SA/Łd 1362/14, Legalis nr 1271636

wyrok WSA w Łodzi z dnia 15 czerwca 2016r., I SA/Łd 332/16,
<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

wyrok WSA w Łodzi z dnia 20 lutego 2013r., I SA/Łd 1512/12 , Legalis nr 1168785

wyrok WSA w Łodzi z 21 czerwca 2018r., I SA/Łd 342/18, Legalis nr 1799650

wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 sierpnia 2017r., I SA/Łd 445/17, LEX nr 2354891

wyrok WSA w Łodzi z dnia 21 czerwca 2018r., I SA/Łd 343/18, Legalis nr 1798383

wyrok WSA w Łodzi z dnia 3 marca 2009r., I SA/Łd 1354/08, LEX nr 550416

wyrok WSA w Łodzi z 6 marca 2009r., I SA/Łd 1352/08, LEX nr 535665

wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 grudnia 2012r., I SA/Łd 1316/12, LEX nr 1301338

wyrok WSA w Łodzi dnia 29 kwietnia 2015r., I SA/Łd 55/15, LEX nr 1792108

wyrok WSA w Łodzi z dnia 5 września 2019r. I SA/Łd 363/19, Legalis nr 2231683

wyrok WSA w Łodzi z dnia 27 sierpnia 2014r., I SA/Łd 632/14, Legalis nr 1152081

wyrok WSA w Łodzi z dnia 11 kwietnia 2012r., I SA/Łd 245/12,
<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

wyrok WSA w Łodzi z dnia 11 kwietnia 2012r., I SA/Łd 246/12, LEX nr 1166436

wyrok WSA w Łodzi z dnia 25 czerwca 2014r., I SA/Łd 355/14, Legalis nr 1151859

wyroki WSA w Łodzi z dnia 14 listopada 2013r., I SA/Łd 871/13, LEX nr 1397767

wyrok WSA w Łodzi z dnia 28 stycznia 2015r., I SA/Łd 1033/14,
<http://www.orzeczenia-nsa.pl>

wyrok WSA w Łodzi z 16 września 2016r., I SA/Łd 602/16, Legalis nr 1539898

wyrok WSA w Łodzi z dnia 5 września 2019r., I SA/Łd 363/19, LEX nr 2723054

wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 sierpnia 2010r., I SA/Łd 415/10, LEX nr 751527

wyrok WSA w Łodzi z dnia 15 czerwca 2016r., I SA/Łd 143/16,
<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

wyrok WSA w Łodzi z dnia 25 sierpnia 2020r., I SA/Łd 861/19, LEX nr 3045793

wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 listopada 2013r., I SA/Łd 871/13, LEX nr 1397767

wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 grudnia 2013r., I SA/Łd 927/13, Legalis nr 759399

wyrok WSA w Olsztynie z dnia 4 października 2007r., I SA/Ol 210/07, Legalis nr 469920

wyrok WSA w Olsztynie z dnia 26 września 2018 r., I SA/Ol 325/18, LEX nr 2562277

wyrok WSA w Olsztynie z dnia 17 września 2009r., I SA/Ol 521/09, LEX nr 527966

wyrok WSA w Olsztynie z dnia 26 kwietnia 2017r., I SA/Ol 109/17, Legalis nr 1600647

wyrok WSA w Olsztynie z dnia 15 marca 2015r., I SA/Ol 9/17, Legalis nr 1600496

wyrok WSA w Olsztynie z dnia 17 września 2009r., I SA/Ol 520/09, Legalis nr 214738

wyroki WSA w Olsztynie z dnia 17 grudnia 2009r., I SA/Ol 667/09, LEX nr 582632

wyrok WSA w Olsztynie z dnia 4 lutego 2016r., I SA/Ol 7/16, LEX nr 1998614

wyrok WSA w Opolu z dnia 28 marca 2018r., I SA/Op 12/18, Legalis nr 1762398

wyrok WSA w Opolu z dnia 6 grudnia 2017r., I SA/Op 420/17, Legalis nr 1711943

wyrok WSA w Opolu z dnia 14 listopada 2007 r., I SA/Op 288/07,
<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

wyrok WSA w Opolu z dnia 15 marca 2017r., I SA/Op 496/16, LEX nr 2271775

wyrok WSA w Opolu z dnia 21 maja 2008r., I SA/Op 369/07, LEX nr 484043

wyrok WSA w Opolu z dnia 17 września 2009r., I SA/Ol 520/09, LEX nr 529228

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 7 września 1989r., SA/Po 226/89, POP 1998, zeszyt 2,
poz.47

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 listopada 2010r., III SA/Po 609/10, LEX nr 753299

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 grudnia 2010r., III SA/Po 525/10, Legalis nr 774499

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 listopada 2009r. III SA/Po 479/09, Legalis nr 712985

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 maja 2012 r., III SA/Po 7/12, LEX nr 1168105

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 21 marca 2018r., I SA/Po 1230/17, Legalis nr 1746817.

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 lutego 2014r., III SA/Po 722/13, LEX nr 1447897

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 marca 1999r., I SA/Po 1565/98, POP 2000, zeszyt 6,
poz.169

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 listopada 2010r., III SA/Po 610/10, LEX nr 757300

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 22 października 2014r., III SA/Po 1576/13, Legalis nr
1194572

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 lutego 2011r., III SA/Po 792/10, Legalis nr 371601

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 lutego 2013r., III SA/Po 1078/12, Legalis nr 780310

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 marca 2010r., III SA/Po 594/09, LEX nr 576291

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 listopada 2018r., I SA/Po 460/18, LEX nr 2583765

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 31 marca 2010r., III SA/Po 742/09, Legalis nr 252274

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 czerwca 2011r., III SA/Po 127/11, LEX nr 824441

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 listopada 2012r., III SA/Po 507/12, Legalis nr
862345

wyrok WSA z Poznaniu z dnia 18 grudnia 2013r., III SA/Po 1245/13, Legalis nr 873105

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 lutego 2013r., III SA/Po 994/12, Legalis nr 192931

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 lipca 2015r., III SA/Po 184/15, Legalis nr 1351033

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 14 marca 2018r., I SA/Po 41/18 LEX nr 246647

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 14 października 2014r., III SA/Po 1822/13, Legalis nr 1194595

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 czerwca 2011r., I SA/Po 127/11, Legalis nr 361579

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 14 marca 2018r., II SA/Po 73/18, LEX nr 2738956

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 lutego 2023r., I SA/Po 617/22, LEX nr 3490133

wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 22 lipca 2008r., I SA/Rz 222/08, LEX nr 482076

wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 24 października 2013r., I SA/Rz 607/13, Legalis nr 738162

wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 23 kwietnia 2015 r., I SA/Rz 1201/14, Legalis nr 1274108

wyrok WSA w Rzeszowie dnia 19 stycznia 2017r., I SA/Rz 903/16, LEX 220147

wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 25 lipca 2018r., I SA/Rz 441/18, LEX nr 2529853

wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 4 lipca 2019r., I SA/Rz 1028/18, LEX nr 2695465

wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 23 czerwca 2020 r., I SA/Rz 153/20, LEX nr 3024923

wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 3 listopada 2020r., I SA/Rz 466/20, LEX nr 3084105

wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 5 listopada 2020r., I SA/Rz 465/20, LEX nr 3080756

wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 5 listopada 2020r., I SA/Rz 466/20, LEX nr 3088221

wyrok WSA w Szczecinie z dnia 26 września 2013r. I SA/Sz 249/13, Legalis nr 794213

wyrok WSA w Szczecinie z dnia 14 stycznia 2016r., I SA/Sz 802/15, Legalis nr 1447106

wyrok WSA w Szczecinie z dnia 24 sierpnia 2016r., I SA/Sz 709/16, LEX nr 3315806

wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11 marca 2015r., I SA/Sz 1381/14, Legalis nr 1274675

wyrok WSA w Szczecinie z dnia 1 grudnia 2009r., I SA/Sz 628/09, Legalis nr 391851

wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 października 2018r., I SA/Sz 1036/17, LEX nr 2567102

wyrok WSA w Szczecinie z dnia 14 marca 2018r., I SA/Sz 1034/18, LEX nr 901268

wyrok WSA w Szczecinie z dnia 12 marca 2015r., I SA/Sz 1469/14, Legalis nr 1274826

wyrok WSA w Szczecinie z dnia 29 czerwca 2017r., I SA/Sz 386/17 Legalis nr 1635686

wyrok WSA w Szczecinie z dnia 7 maja 2014r., I SA/Sz 209/14, Legalis nr 980068

wyrok WSA w Szczecinie z dnia 29 listopada 2017 r., I SA/Sz 890/17, LEX nr 2416566

wyrok WSA w Szczecinie z dnia 25 listopada 2015r., I SA/Sz 878/15, Legalis nr 1390647

wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 maja 2015 r., I SA/Sz 278/15, LEX nr 1759835

wyrok WSA w Szczecinie z dnia 21 czerwca 2017r., I SA/Sz 420/17, Legalis nr 1554935

wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18 grudnia 2014r., I SA/Sz 671/14, LEX nr 1645486

wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 maja 2015r., I SA/Sz 278/15, LEX nr 1759835.

wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 października 2006, III SA/Wa 2215/06, Legalis nr 90358

wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 maja 2011r., III SA/Wa 2986/10, Legalis nr 391413

wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 grudnia 2009r., III SA/Wa 1981/09,

wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 maja 2015r., III SA/Wa 1947/14, Legalis nr 1384016

wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 marca 2017r., III SA/Wa 715/16,
www.orzeczenia.nsa.gov.pl

wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 lutego 2016r., III SA/Wa 733/15, Legalis nr 1514275

wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 września 2013 r., I SA/Wa 245/13, Legalis nr 794113

wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 października 2008r., VI SA/Wa 1209/08, Legalis nr 286408

wyrok WSA w Warszawie z 30 grudnia 2004r., III SA/Wa 332/04, Legalis nr 1112904.

wyrok WSA w Warszawie z dnia 1 lipca 2015r., VIII SA/Wa 854/14, Legalis nr 1322096

wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 lutego 2007r., III SA/Wa 2980/06, Legalis nr 841299

wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 stycznia 2011r., VIII SA/Wa 585/10, Legalis nr 362593

wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 września 2013r., III SA/Wa 842/13, Legalis nr 774499

wyrok WSA w Warszawie: z dnia 3 lipca 2008r., III SA/Wa 613/08, LEX nr 401985

wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 lipca 2006r., III SA/Wa 437/9, LEX nr 556608

wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2015r., VIII SA/Wa 708/14, Legalis nr 1199661

wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 listopada 2013r., III SA/Wa 1516/13, Legalis nr 808929

wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 listopada 2012r., III SA/Wa 220/12, Legalis nr 847938

wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 maja 2004r., III SA 3302/02, MPod., 2005 nr 5, s.36

wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 maja 2015r., III SA/Wa 1947/14, Legalis nr 1384016

wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2011r., III SA/Wa 1216/10,
<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 czerwca 2017r., III SA/Wa 1353/16, LEX nr 2766383

wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 czerwca 2017r., III SA/Wa 1805/16

wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 października 2010r., III SA/Wa 984/10, Legalis nr 375766

wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 lipca 2013r., III SA/Wa 231/13, Legalis nr 773909

wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2011r., III SA/Wa 1216/10, Legalis nr 370292

wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 czerwca 2017r., III SA/Wa 1805/16, Legalis nr 1672328

wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 października 2010r., III SA/Wa 984/10, Legalis nr 375766

wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 marca 2017r., III SA/Wa 2155/15, LEX nr 2282063

wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 stycznia 2014r., III SA/Wa 1244/13, Legalis nr 1064092

wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 lipca 2010r., III SA/Wa 92/10, LEX nr 675023

wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 listopada 2012r, III SA/Wa 2703/12, Legalis nr 774771

wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 grudnia 2004 r., III SA/Wa 102/04, MPod 2005 nr 6, s.45

wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 grudnia 2008r., III SA/Wa 1264/08, Legalis nr 261783

wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 lutego 2017r., III SA/Wa 152/16, Legalis nr 1602807

wyrok WSA w Warszawie z dni 28 marca 2007r., II SA/Wa 4029/06, LEX nr 265051

wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 listopada 2012r., III SA/Wa 2703/12, Legalis nr 774771

wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 września 2007r., III SA/Wa 968/07, LEX nr 372607

wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 maja 2010r., VIII SA/Wa 72/10, Legalis nr 825952

wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 marca 2010r., III SA/Wa 2277/10, LEX nr 576334

wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 października 2005r, I SA/Wr 940/04, Legalis nr 378292

wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 25 stycznia 2006r., I SA/Wr 1126/04 , Legalis nr 418228

wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 2 kwietnia 2009r., I SA/Wr 1327/08, LEX nr 532473

wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 maja 2010r., I SA/Wr 283/10, LEX nr 673658

wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 listopada 2011r., I SA/Wr 717/11, Legalis nr 825782

wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 sierpnia 2012r., I SA/Wr 261/12, Legalis nr 548846

wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 18 listopada 2015r., I SA/Wr 1553/15, Legalis nr 1390922

wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 marca 2017r., I SA/Wr 1403/16, Legalis nr 1635752

wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 17 maja 2017r., I SA/Wr 118/17, LEX nr 2315071

wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 października 2018r., VIII SA/Wa 552/18, LEX nr 2586510

wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 3 października 2019r., I SA/Wr 448/19, Legalis nr 2815304

wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 października 2019r., I SA/Wr 477/19, LEX nr 3059495

Interpretacje

Pismo MF z 19 listopada 1992 r. nr PO 6-D-8051-03336/92 w sprawie opodatkowania sprzedaży nieruchomości z zastrzeżonym prawem pierwokupu

Interpretacja Dyrektora IS w Bydgoszczy z dnia 28 maja 2009 r., znak ITPB3/423-169/09/ AW, <http://sip.mf.gov.pl>

Interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Warszawie z dnia 11 stycznia 2011r., IPPB2/436-405/10-3/MZ, <http://sip.mf.gov.pl>

Interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Poznaniu z dnia 2 grudnia 2011r., ILPB2/436-184/11-2/MK , <http://sip.mf.gov.pl>.

Interpretacja Dyrektora IS w Katowicach z dnia 7 marca 2013 r., znak IBPBI/2/423-1571/12/ PP./436-135/13-2/KK, <http://sip.mf.gov.pl>.

Interpretacja Dyrektora IS w Katowicach z dnia 12 marca 2013 r., znak IBPB1/2/ 423-1604/12/PC, <http://sip.mf.gov.pl>

Interpretacja Dyrektora IS w Poznaniu z dnia 21 czerwca 2013 r., znak ILPB3/423-132/13-4/KS, <http://sip.mf.gov.pl>

Interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Łodzi z dnia 17 lutego 2014 r., IPTPB2/436-135/13-2/KK, <http://sip.mf.gov.pl>

Interpretacja Dyrektora IS w Katowicach z 31 grudnia 2014r. nr IBPBII/1/436-3, <http://sip.mf.gov.pl>

Interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Katowicach z dnia 7 kwietnia 2016r., IBPB-2-1/4515-47/16/DP.16/14/ MCZ, <http://sip.mf.gov.pl>

Interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 30 czerwca 2022r., Nr 0111-KDIB2-3.4015.33.2022.2.MD, <http://sip.mf.gov.pl>.

Interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 września 2022r., nr 0111-KDIB2-3.4015.88.2022.2.BD; <http://sip.mf.gov.pl>.

Interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15 listopada 2022r., nr 0111-KDIB2-2.4015.121.2022.1.DR, <http://sip.mf.gov.pl>.

Bibliografia

- Andrejew I., Świda W., Wolter W., Kodeks karny z komentarzem, Warszawa 1973.
- Andrejew I., Polskie prawo karne w zarysie, Warszawa 1978, s.74.
- Babiarz S., Ponowny obowiązek podatkowy od spadków i darowizn, cz. I, PrP, 2008, nr. 4.
- Babiarz S., Mariański A., Nykiel W., Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz, Warszawa 2010.
- Babiarz S., Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym, Warszawa 2012.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł, PPod nr 10/2010.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz, Warszawa 2011.
- Bielska-Brodziak A., In dubio pro tributario – przeszłość i teraźniejszość [w:] K.Zajac (red. prowadzący), Współczesne problemy prawa podatkowego, Teoria i praktyka. Tom I. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu, Warszawa 2019.
- Bień-Kacała A., Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997r., Toruń 2005.
- Bładowski B., Metodyka pracy sędziego cywilisty, Warszawa 2013..
- Bogucka-Felczak M., Pojęcie i charakter prawny podatku lokalnego na gruncie Konstytucji RP, Opinie i Analizy Nr 39, 2018, Narodowy Instytut Samorządu Terytorialnego.
- Bogucki S., Decyzja zawierająca sankcję podatkową w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych, [w:] R.Dowgier (red.) Ordynacja podatkowa w praktyce. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych, Białystok 2014.
- Bogucki S., Waławczyk A., Winiarska K., Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, Warszawa 2021.
- Borszowski P., Definicje legalne jako wyraz relacji pomiędzy zasadą pewności w prawie podatkowym a elastycznością przepisów [w:] A.Kaźmierczyk, A.Franczak (red. nauk.) Zasada pewności w prawie podatkowym, Warszawa 2018.
- Borszowski P., Musiał K.J., Nita A., Stelmaszczyk K., Wantoch-Rekowski J., Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz, Warszawa 2018.
- Bożek W., Publicznoprawne kary pieniężne o charakterze prewencyjnym stanowiące źródło dochodów budżetu państwa, Warszawa 2022.

- Branny A. [w :] A.Kaźmierski (red.), Meritum Podatki 2014, Warszawa 2014.
- Brzeziński B., Elementy uznania administracyjnego, wyboru i porozumienia w polskim prawie podatkowym [w:] J.Gołuchowski (red.) , Studia podatkowe, Toruń 1991
- Brzeziński B., glosa do uchwały Sądu Najwyższego z 21 marca 1991 r., III AZP 14/90, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1992, nr 4.
- Brzeziński B., Zobowiązania podatkowe [w :] J.Gołuchowski (red.) , Prawo podatkowe, Toruń 1993
- Brzeziński B., Podstawowe pojęcia Ordynacji podatkowej [w:] B.Brzeziński, C.Kosikowski (red.) Studia nad Ordynacją podatkową, Łódź-Toruń 1999.
- Brzeziński B., A.Olesińska A., Prawo podatkowe, Toruń 2001.
- Brzeziński B., Kierunki zmian przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej, KPP 2001, Nr 3-4.
- Brzeziński B., Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 14 grudnia 2000r., (FPS 6/00), POP 2002, nr 2.
- Brzeziński B., Szkice z wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2002.
- Brzeziński B., Rozstrzyganie na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy [w:] A.Gomułowicz, J.Małecki (red.), Ex iniuria non oritur. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego, Poznań 2003.
- Brzeziński B., Nykiel W., Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa” [w :] Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności., Profesorowi zwyczajnemu dr. hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie, Łódź 2004
- Brzeziński B. ,Deklaracja podatkowa - istota i charakter prawny, PiPod 2006 nr 3.
- Brzeziński B., O zasięgu definicji zawartych w Ordynacji podatkowej, [w:] L. Etel (red.), Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce, Białystok 2008.
- Brzeziński B., Wprowadzenie do prawa podatkowego, Toruń 2008.
- Brzeziński B., Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008.
- Brzeziński B., Prawo podatkowe a prawo cywilne [w :] P B.Brzeziński (red.), rawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2009.
- Brzeziński B., Nykiel W., Legislacja podatkowa [w:] B.Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2009.
- Brzeziński B., Nykiel W., Zasady ogólne prawa podatkowego [w :] B.Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2009.

Brzeziński B., Dębowska-Romanowska T., Kalinowski M., Wójtowicz W., Prawo finansowe, Warszawa 2010.

Brzeziński B., Morawski W., Zastępowanie zeznań strony jej wyjaśnieniami – przykład obejścia prawa przez organy podatkowe, PrzPod nr 5 z 2011r.

Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A. (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny Gdańsk 2015.

Brzeziński B., Glosa do wyroku NSA z dnia 25 lutego 2014r., II GSK 1524/12, POP 2015 Nr 4.

Brzeziński B., O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, PrzPod, 2015 Nr 4.

Buczek A., Dzwonkowski H., Etel L., Gliniecka J., Glumińska-Pawlic J., Huchla A., Miemieć W., Ofiarski W., Serwacki Z., Zdebel M., Zgierski A., Prawo podatkowe, Warszawa 2006

P.Burzyński P., Ustawowe określenie sankcji karnej, Warszawa 2008.

Charkiewicz M., Siemieniako J., Pełnomocnik w Ordynacji podatkowej – wybrane problemy, MonPod nr 7 2007

Choduń A., Komunkatywność języka tekstów prawnych, Przegląd Legislacyjny 2007, nr 2(60).

Chojnacka I., Sprawiedliwość proceduralna w postępowaniu podatkowym. Uwagi na tle wyroku NSA z 8 kwietnia 2011r. sygn. akt II FSK 2103/09, ZNSA 2011, Nr.5.

Chróścielewski W., Z.Kmiecik Z., Kierunki wykładni prawa w działalności orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego, [w:] Sądownictwo administracyjne gwarantem praw i wolności obywatelskich 1980–2005, Warszawa 2005.

Chustecka K., Krawczyk I., Kurasz M., Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz, Warszawa 2008.

Czajka P., Przesłanka "powołania się" a stosowanie 20% stawki sankcyjnej na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych. Glosa do wyroku WSA z dnia 25 czerwca 2013 r., I SA/Gd 494/13, PrzPod 2015 Nr 10.

Czerski P., Kępa M., Glosa do Wyroku NSA z dnia 29 stycznia 2013 r., II FSK 1201/11, OSP 2013, nr 10, poz. 105

Czerski P., Zastaw skarbowy jako forma zabezpieczenia należności podatkowych, Kraków 2004.

Deuter B., Wpływ przedawnienia na rozstrzyganie w sprawach podatkowych, ze szczególnym uwzględnieniem możliwości wydania decyzji określających po upływie

terminu przedawnienia [w:] R.Dowgier (red.) Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych, Białystok 2014

Dębowska-Romanowska T., Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego, Warszawa 1995.

Dębowska-Romanowska T., Istota i treść władztwa finansowego-samowola finansowa (samowola podatkowa), restrykcje finansowe – zagadnienia pojęciowe [w:] T.Dębowska-Romanowska, A.Jankiewicz (red.) Konstytucja – ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci Profesor Natalii Gajl, Warszawa 1999.

Dębowska-Romanowska T., Dylematy interpretacyjne art.217 Konstytucji [w:] Gomulowicz A., Małecki J. (red.), Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego, Poznań 2003.

Dowgier R., Zasady legislacji podatkowej, Studia Elckie 2007, Nr 9.

Dowgier R., Uchwała rady gminy jako źródło prawa podatkowego, „Finanse Komunalne” 2007, nr 7-8.

Dowgier R., Glosa do wyroku NSA z dnia 29 czerwca 2006r., II FSK 1505/05, PPLiFS 2008 Nr 7-8.

Dowgier, R. Popławski M., Stanowienie miejscowego prawa podatkowego w gminach, Warszawa 2009.

Dowgier R., Wejście w życie i obowiązywanie ustawy podatkowej [w:] C.Kosikowski (red. nauk.) Czas w prawie, Białostockie Studia Prawnicze 2010, zeszyt 7.

Dowgier R., Zasada demokratycznego państwa prawnego jako fundament stanowienia prawa podatkowego [w:] P.J.Lewkowicz, J.Stankiewicz (red.), Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego, Białystok 2010.

Dowgier R., Zasada lex retro non agit w prawie podatkowym – uwagi na tle sprawy K 4/19, PPK, 2020, nr 4.

Dragas E., Źródła polskiego prawa podatkowego [w :] Prawo podatkowe, J.Głuchowski (red.), Toruń 1993.

Dunaj B. (red.) Słownik współczesnego języka polskiego, Warszawa 1996.

Dunaj B., Popularny słownik języka polskiego, Warszawa 2000.

Dunaj B., Słownik języka polskiego, Konin 2021.

Działocha K., Uwaga 18 do art.92, [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, L.Garlicki (red.), Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2001, t. II.

Dziewulska-Gaj I., Spojrzenie na zasadę określoności w kontekście jej źródeł, SPP 2014 Nr 2

Dzwonkowski H., Konstytucyjność sankcji podatkowych, MPod 1999, nr 3.

Dzwonkowski H. (red.) Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2014.

Dzwonkowski H., Sankcje podatkowe, Raport Biura Studium i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, Nr 116, październik 1997.

Ereciński T. [w:] T.Ereciński (red.), Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz, t. I, Warszawa 2006.

Ehrlich S., Wstęp do nauki o państwie i prawie, Warszawa 1971.

Etel L., G.Liszewski, Opinia o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, druk sejmowy nr 736, Sejm RP V kadencji.

Etel L., Kosikowski C., Ruśkowski E., Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006.

Etel L.(red.) Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce, Białystok 2008.

Etel L. et al., Ordynacja podatkowa: Kierunkowe założenia nowej regulacji, Białystok 2015.

Filipczyk H., Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego, Warszawa 2013.

Filipczyk H., Podatek od czynności cywilnoprawnych, Warszawa 2015.

Filipek J., Stosunek administracyjno-prawny, Kraków 1968.

Fojcik-Mastalska E., Mastalski R., Prawo finansowe, Warszawa 2013.

Gardocki L., Prawo karne, wyd.11, Warszawa 2007.

Gargul M., Oleś W., Komentarz. Podatek od czynności cywilnoprawnych, Warszawa 2013

Goettel M., Goettel A. [w:] Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków, M.Goettel, M.Lamonnier (red.), Warszawa 2011

Goettel A., Kontrowersje wokół przesłanek zwolnienia od podatku pożyczek udzielanych osobom bliskim (na kanwie wyroku sądu administracyjnego), MPod, nr 6 z 2011r.

Goettel A., Glosa do wyroku NSA z dnia 8 kwietnia 2011 r., II FSK 2104/09, PrzPod Nr 5 z 2012

Goettel A. Zastosowanie tzw. sankcyjnej stawki w podatku od czynności cywilnoprawnych, PrzPod 2012, nr. 5

Gomułowicz A., Zasada sprawiedliwości podatkowej w polskim prawie podatkowym, RPEiS Rok LI – zeszyt 3 - 1989

Gomułowicz A., Prawo powszechnie obowiązujące jako podstawa decyzji podatkowej, Monitor Podatkowy 1997, Nr 10.

Gomułowicz A., Zasada równości opodatkowania jako przesłanka zasady prawidłowej legislacji podatkowej [w:] M.Zieliński, W kręgu teoretycznych i praktycznych aspektów prawoznawstwa. Księga jubileuszowa prof. Bronisława Ziemianina, Szczecin 2005.

Gomułowicz A., Ochrona praw i wolności ekonomicznych a granice opodatkowania – zasady i kontrowersje, RPEiS, Rok LXVII, zeszyt 3, 2005.

Gomułowicz A., Sankcje w prawie podatkowym [w:] A.Gomułowicz, J.Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2011.

Gomułowicz A., Małecki J., Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2010.

Gomułowicz A., Podatki a etyka, Warszawa 2013.

Gonet W.(red.nauk.) Prawo o notariacie. Komentarz. Wzory aktów notarialnych i poświadczeń, Warszawa 2022.

Gorgol A., Kuś A., Smoleń P., Wójtowicz W., Zarys finansów publicznych i prawa finansowego, Warszawa 2011.

Gorgol A., Wygaśnięcie obowiązku podatkowego w akcyzie – zagadnienia doktrynalne i praktyczne [w:] Regulacje w zakresie prawa celnego i podatku akcyzowego po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej, P.Stanisławiszyn, T.Nowak (red.), Warszawa 2012

Halasz A., Stosowanie definicji stanowionych pojęć prawnych a zasada pewności w prawie podatkowym [w:] A.Kaźmierczyk, A.Franczak (red. nauk.) Zasada pewności w prawie podatkowym, Warszawa 2018.

Halasz A., Definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych, Wrocław 2019.

Hanusz A., W kwestii autonomii prawa podatkowego [w:] Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków, A.Kostecki (red.), Kraków 2000

Hanusz A., Charakter prawny dodatkowego zobowiązania podatkowego, PrzPod, 2000, Nr 4.

Jabłońska-Bonca J., Przesłanki stanowienia norm bez sankcji, RPEiS 1984, z.4.

- Jarzębska M., Dochody nieujawnione jako przedmiot opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku Nauki Ekonomiczne, t. XXIV, 2016.
- Kalinowski M. Kilka uwag o pojęciu obowiązku i zobowiązania podatkowego w Ordynacji podatkowej z 1934 roku, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2012, nr 4.
- Kalinowski M., Pojęcie obowiązku i zobowiązania podatkowego w przepisach ogólnych polskiego prawa podatkowego w okresie powojennym, KPP 2013 nr 3.
- Kalinowski M., Przedmiot podatku, Toruń 2013.
- Kamiński M., Teoretyczne problemy podziału decyzji administracyjnych na deklaratoryjne i konstytutywne a zagadnienie ich skuteczności temporalnej, PPP 2008, nr 5.
- Knawa K., Zasada określoności zobowiązania podatkowego jako postulat nauki i wymóg prawny, TRP 2014, s.172.
- Karczyński Ł., Podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego, PN WSS-E w Gdańsku, Nr 6 z 2007.
- Kijowski D., Zasada adekwatności w prawie administracyjnym, PiP 1990, z. 4.
- Kopyściańska K., Zasada pewności prawa podatkowego na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego [w:] Z.Ofiarski (red.), XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym ocena dokonań i wnioski na przyszłość, Szczecin 2014.
- Kopyściańska K., Przegląd bieżących problemów związanych z opodatkowaniem nieruchomości na tle orzecznictwa sądów administracyjnych, Wrocław 2015.
- Kopyściańska K., Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych hipoteką przymusową, Uniwersytet Wrocławski, Wrocław 2015
- Kopyściańska K., Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jako sankcja za unikanie opodatkowania, ActaUWr, Przegląd Prawa i Administracji CCC/1, 2020.
- Korczyński I., Podatkowprawny stan faktyczny [w:] Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, B.Brzeziński (red.), Toruń 2009.
- Kosikowski C. , Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym), Warszawa 2004.
- Kosikowski C., Ruśkowski E. (red.), Finanse publiczne i prawo finansowe, Warszawa 2006
- Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, Warszawa, dnia 11 marca 2015 r.

Kopaczyńska-Pieczniak K. [w:] A.Kidyba (red.), Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania - część szczególna, LEX 2016.

Kosikowski C., Finanse publiczne i prawo finansowe. Zagadnienia egzaminacyjne i seminaryjne, Warszawa 2013.

Kosikowski C., Ustawa podatkowa, Warszawa 2006.

Krawczyk I, Wyłączenie przedawnienia zobowiązania podatkowego a Konstytucja, PPod nr 11/2009,

Krawczyk-Sawicka A., Reguła ustawowego nakładania podatków i ciężarów publicznych w świetle art.217 Konstytucji RP z 1997, PPK 2012 nr 2

Krukowski A., Liszewski G., Smoleń P., Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2011

Kryczko P., Źródła prawa podatkowego, [w :] Prawo podatkowe. Teoria. Instytucja. Funkcjonowanie, red. B.Brzeziński, Toruń 2009

Kulicki J., Obowiązek podatkowy i zobowiązania podatkowe, PS 1999, Nr 7–8.

Kulicki J., Kontrola skarbową. Komentarz, Warszawa 2013.

Kulicki J., Obecny i pożądany zakres i treść konstytucyjnej regulacji zasady władztwa podatkowego państwa w Konstytucji RP z 1997r. [w :] Dylematy reformy prawa podatkowego w Polsce, H.Dzwonkowski (red.), Warszawa 2016.

Kwietko-Bętkowski M., Ordynacja podatkowa. 366 wyjaśnień i interpretacji, Warszawa 2013.

Lasiński-Sulecki K., W.Morawski W., Powstawanie zobowiązań podatkowych [w :] Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, B. Brzeziński (red.), Toruń 2009

Lemonnier M., Orłowski B.Pahl B., Tyrakowski M., Zięty J., Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków, Warszawa 2011.

Lewkowicz P.J., Stankiewicz J. (red.), Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego, Białystok 2010

Lipniewicz R., Zasada proporcjonalności a podatkowe ograniczenia swobód obywatelskich rynku wewnętrznego Unii Europejskiej, RPEiS 2015, zeszyt 4.

Liszewski G., Powstawanie zobowiązań podatkowych [w :] System prawa finansowego Tom III, s.535.

Liszewski G. Zdarzenia wykluczające powstanie zobowiązania podatkowego [w :] L.Etel (red.), System prawa finansowego . Tom III. Prawo daniowe, Warszawa 2010.

- Litwińczyk H., Karwat P., H.Litwińczyk (red.), Prawo podatkowe przedsiębiorców, tom. I. Warszawa 2008.
- Litwińczyk H., Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, Warszawa 2015
- Łunarski O, Wygasanie zobowiązań podatkowych [w :] B.Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2009.
- Majewski J., Zoll A. (red.), Kodeks Karny. Część ogólna. Komentarz, Warszawa 2008.
- Majka P., Sankcje z prawie podatkowym, TRP 2010.
- Majka P., Sankcje w prawie podatkowym, [w :] B.Brzeziński (red.) Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2009.
- Małecki J., Z problematyki sankcji w prawie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT [w :] Księga Pamiątkowa Ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego, Studia z dziedziny prawa podatkowego, B.Brzeziński, J.Głuchowski, C.Kosikowski, R.Mastalski (red.), Toruń 1998
- Małecki J., Lex falsa lex non est? [w:] Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci profesora W.Łączkowskiego, Poznań 2003.
- Marciniak A.(red.), Notarialne poświadczenie dziedziczenia, Warszawa 2019.
- Margoński M., Europejskie poświadczenie spadkowe. Charakter i konstrukcja prawna, Warszawa 2021.
- Mariański A., Strzelec D., Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Ustawa o opłacie skarbowej, Gdańsk 2005.
- Maruchin W., Sankcja podatkowa jako nowe pojęcie nauki prawa podatkowego, MPCiP 2011, nr 4.
- Maruchin W., Granice stosowania sankcji podatkowych w świetle zasad wynikających z Konstytucji RP i orzecznictwa TK, SP-E, t. XCIV, 2015.
- Mastalski R., Interpretacja prawa podatkowego, Wrocław 1989.
- Mastalski R., Prawo podatkowe, Warszawa 2014.
- Mastalski R., Charakterystyka ogólna prawa podatkowego [w :] L.Etel (red.) System prawa podatkowego. Tom III, Warszawa 2010,
- Mastalski R., Prawo podatkowe a gospodarka, RPEiS, Rok LXVII, zeszyt 3 z 2005
- Masternak M., Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych [w:] B.Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, praca zbiorowa, Toruń 2009

Mączyński D., Charakter prawny decyzji podatkowej. Decyzja o odpowiedzialności podatkowej płatnika (inkasenta). Decyzja o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy, MPod Nr 4 z 2001r.

Mączyński D., Sowiński R., Jasność prawa podatkowego jako warunek poprawnej legislacji, RPRiS 2005, zeszyt 3.

Michór A., Nieborak T., Stanisławiszyn P., Zawadzka P., Borowski G., Petasz P., Ustawa o funduszach inwestycyjnych, Warszawa 2014.

Mikołajewicz J.(red. nauk.), Problematyka intertemporalna w prawie. Zagadnienia podstawowe. Rozstrzygnięcia intertemporalne. Geneza, funkcje, aksjologia, Warszawa 2015.

Modzelewski W., Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego, Instytut Studiów Podatkowych, Warszawa 2005.

Morawski W., Glosa do wyroku NSA z dnia 4 grudnia 1997r., SA/Sz 2018/96, POP 1999 Nr 5.

Mıldner-Nieckowski P., Wielki słownik frazeologiczny języka polskiego, Warszawa 2004.

Nierobisz T., Waławczyk A., Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz Praktyczny, Warszawa 2011.

Nita A., Glosa do wyroku NSA z dnia 26 września 2011r., II FSK 513/10, POP 2012, z.1, poz.1.

Nita A., Czynniki czasu w prawie podatkowym, [w :] B.Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2009.

Nita A., Wariantowe kształtowanie stosunku podatkowoprawnego, [w :] .Czaja-Hliniak (red.), Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku: Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu, I.Kraków 2012.

Nita A., Obowiązek podatkowy jako nieskonkretyzowana powinność podatkowa [w:] , L.Etel (red.), System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe Warszawa 2010

Nita A., Przedawnienie powinności podatnika – zagadnienia dyskusyjne [w :] Ordynacja podatkowa.

Nita A., Domniemanie prawdziwości deklaracji podatkowej i jego znaczenie dowodowe, RPRiS 2020, z.4.

Nowacki J., Tabor Z., Wstęp do prawozawstwa, Warszawa 1993.

Nowak A., Nowak I., Obowiązek podatkowy na gruncie polskiego prawa podatkowego – uwagi de lege lata i de lege ferenda, Kw.Pr.Public. 2009 nr 1-2.

Nowosielska M., Pasternak R., Doręczenie w postępowaniu podatkowym, MPod 2000 Nr 6.

Nykiel W., (przewod.) Brzeziński B., Chróścielewski W., Dzwonkowski H., Kalinowski M., Masternak M., A.Olesińska A. Uwagi Zespołu Roboczego CDiSP pod przewodnictwem, KPP 2001, nr 3-4.

Nykiel W., Norma prawa podatkowego a elementy konstrukcji podatku. Wybrane zagadnienia [w:] A.Gomułowicz, J.Małecki, (red.), Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego, Poznań 2003

Nykiel W., Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia) [w:] , A.Jankiewicz (red.), Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, T.Dębowska-Romanowska Warszawa 1999

Nykiel W., Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku, Warszawa 2002

Nykiel W., Zasady podatkowe [w:] B.Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2007r.

Nykiel W. (red.), Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki, Warszawa 2013.

Olesińska A., Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu, Toruń 2007.

Nykiel W., Pojęcie i konstrukcja podatku [w:] L.Etel (red.) System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe, Warszawa 2010

Ofiarska M., Ofiarski Z., Wyznaczanie i ochrona granic samodzielności, w tym finansowej, jednostek samorządu terytorialnego – wybrane aspekty konstytucyjne, [w:] J.Stankiewicz, J.P.Lewkowicz (red.) Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego, Białystok 2010.

Ofiarski F., Ustawy o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych – Komentarz, Warszawa 2009.

Olesińska A., Łukasik M., Podatek od spadków i darowizn w orzecznictwie sądowym, Lublin 1999.

Ostrowski K., Prawo finansowe. Zarys ogólny, Warszawa 1970

Orłowski J., Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia, Studia Prawnoustrojowe, Nr 22 z 2013.

Paczocha M., Granice władztwa podatkowego gmin (wybrane zagadnienia), FK 2000, Nr 6.

Pahl B., Współuczestnicy w procedurach podatkowych, Warszawa 2013.

Pahl B., Podatki i opłaty lokalne, Teoria i praktyka, Warszawa 2017.

Paprocka A., Ziółkowski M., Zaniechanie prawodawcze jako potencjalny przedmiot kontroli Trybunału Konstytucyjnego w świetle zasady nadrzędności Konstytucji oraz doświadczeń trybunałów międzynarodowych, [w:] K.Budziło (red.), Księga XXV-lecia Trybunału Konstytucyjnego. Ewolucja funkcji i zadań Trybunału Konstytucyjnego – założenia a ich praktyczna realizacja, Warszawa 2010.

Piątkowski J.St., Prawo spadkowe. Zarys wykładu, Warszawa 2003.

Pieńkosz C., Przedawnienie w podatku od spadków i darowizn, Doradztwo Podatkowe - Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych, 2003 nr 11.

Pietrasz P., Wyjaśnienia strony a przesłuchanie strony w procedurze podatkowej, MPod nr 5 z 2005r.

Pietrasz P., Opodatkowanie dochodów nieujawnionych, Warszawa 2007.

Pietrasz P., Sankcyjna stawka w podatku od spadków i darowizn a zasada nie retroakcji, PrzPod, 2008 nr 7.

Pietrasz P., Siemieniako J., Znaczenie oświadczeń podatnika w rozstrzyganiu spraw podatkowych, [w:] R.Dowgier (red.), Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych, Białystok 2014.

Pietrzykowski T., Wsteczne działanie prawa i jego zakaz, Kraków 2004.

Pietrzykowski T., Tempus regit tributum, Problemy intertemporalne w prawie podatkowym [w:] J.Głumińska-Pawlic (red.) Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika, t.3, Katowice 2009.

Pietrzykowski T., Podstawy prawa intertemporalnego. Zmiany przepisów a problemy stosowania prawa, Warszawa 2011.

Pinkowski J., Powstanie obowiązku podatkowego – wybrane problemy teoretyczne i praktyczne, DP-BISP 2006 Nr 4.

Płowiec W., Koncepcja aktu prawa wewnętrznego w Konstytucji RP, Wydawnictwo Naukowe UAM, Seria Prawo Nr 159, Poznań 2006.

Podstawka M., Deresz A., Wybór efektywnej formy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych małych i średnich przedsiębiorców, „Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy” 2013, Nr 30.

Popławski M., Roszczenia podatkowe -specyfika i klasyfikacja, Lublin 2007.

Popławski M., Nadpłata i zwrot podatku: Zagadnienia wspólne dotyczące realizacji uprawnień podatkowych, Warszawa 2013

Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zagadnień związanych z procesem legislacyjnym, Warszawa 2015, s.<http://www.trybunal.gov.pl/publikacje/e-publikacje>.

Pruszyński A., Jasność, zrozumiałość i językowa poprawność prawa jako warunek jego zgodności z konstytucją, PL 2007, nr 1(59).

Redelbach A., Wronkowska S., Ziemiński Z., Zarys teorii państwa i prawa, Warszawa 1992

Radzikowski K., Skutki wadliwości czynności cywilnoprawnej w świetle ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, RPEiS 2008.

Rosmarin S., Obowiązek podatkowy. Studium krytyczne z zakresu ordynacji podatkowej, Głos Prawa 1935, nr 3-4.

Rudnicki S., Komentarz do Kodeksu cywilnego. Księga druga. Własność i inne prawa rzeczowe, Warszawa 2001.

Rybicka K., Zasady opodatkowania osób prawnych w Polsce i Niemczech – analiza porównawcza, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Humanitas. Zarządzanie 2013, Nr 1.

Sarna A., Zobowiązania podatkowe [w:] A.Kaźmierski (red.), Meritum Podatki 2014, Warszawa 2014.

Sarnecki P., Prawo konstytucyjne Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2011.

Sekita J., Opodatkowanie dochodów osób fizycznych z inwestowania i lokacji majątku, Warszawa 2011.

Siwik Z., Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna, Wrocław 1993.

Skalimowski P., Podatkowe skutki nieważności czynności prawnej, TRP 2011.

Skorupka S.(red.) Słownik wyrazów bliskoznacznych, Warszawa 1985.

Skowrońska E., Komentarz do Kodeksu cywilnego. Księga czwarta. Spadki, Warszawa 1995

Skwierczyńska E., Darowizna i pożyczka – spór o opodatkowanie w podatku od spadków i darowizn oraz w podatku od czynności cywilnoprawnych – studium przypadku (Odnowienie obowiązku podatkowego na skutek powołania się podatnika na nabycie w drodze darowizny lub pożyczki przed organem podatkowym – studium przypadku) [w:] P.Borszowski, A.Huchla, E.Rutkowska- Tomaszewska (red.), Podatnik versus organ podatkowy, Wrocław 2011.

Smoleń P., Polskie standardy opodatkowania nabycia majątku tytułem dziedziczenia, [w:] A.Dębiński, A.Pomorska, P.Smoleń (red.), W służbie nauki prawa finansowego.

Jubileusz obecności profesora Jana Głuchowskiego w Katedrze Finansów i Prawa Finansowego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II, Lublin 2010.

Smoleń P., Szustek-Janowska M., Wójtowicz W., Prawo podatkowe, Bydgoszcz-Lublin, 2002.

Sowiński R., Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, RPEiS, 2002, zeszyt 1.

Stępowski A., Zasada proporcjonalności w europejskiej kulturze prawnej. Sądowa kontrola władzy dyskrecjonalnej w nowoczesnej Europie, Warszawa 2010.

Strzelec D., Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Ustawa o opłacie skarbowej, Gdańsk 2005.

Strzelec D., Powołanie się na fakt zawarcia umowy pożyczki w toku postępowania podatkowego (kontroli podatkowej) – wątpliwości wokół stawki w podatku od czynności cywilnoprawnych, MPod 2007, nr 9.

Strzelec D., Sankcyjne stawki w podatkach majątkowych, MPod nr 4/2011

Strzelec D., Dowody w postępowaniu podatkowym, Warszawa 2013r.

Strzelec D., Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, Warszawa 2015

Strzelec D., O sposobie rozumienia pojęcia sprawy podatkowej w znowelizowanych przepisach Ordynacji podatkowej dotyczącej pełnomocnictw, PUG, 2021, Nr 6

Swaczyna B., Warunkowe czynności prawne, Warszawa 2012

Szczepaniak J., Obowiązek podatkowy – próba systematyzacji, Glosa 1999, nr 1.

Szmitkowski, R. Dyspozycja wkładem oszczędnościowym na wypadek śmierci (tzw. zapis bankowy) – zagadnienia praktyczne, PB 2001, Nr 6.

Szumlakowski R., Zasada sprawiedliwości podatkowej, Wrocław 2013.

Śledzińska-Simon A., Analiza proporcjonalności ograniczeń konstytucyjnych praw i wolności. Teoria i praktyka, Uniwersytet Wrocławski, Wrocław 2019.

Teszner K., Administracja podatkowa i kontrola skarbową w Polsce, Warszawa 2012.

Uszyński U., Niejasne przepisy, legislacyjne pułapki i luki w systemie prawa podatkowego [w:] B.Kołosowska, P.Prewysz-Kwinto (red.) W świetle finansów i prawa finansowego. Działalność dydaktyczna profesora Jana Głuchowskiego, Toruń 2010

Walczak B., Strategie podatkowe i para podatkowe jako narzędzie zarządzania finansami przedsiębiorstwa, [w:] A.Bielawska (red.) Nowoczesne zarządzanie finansami przedsiębiorstwa, Warszawa 2009.

Waluga A., Komentarz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, Warszawa 2007.

Widerski P., Pełnomocnictwo w prawie polskim, Warszawa 2018.

Wienceciak W., Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania, Warszawa 2016.

Wilimowska Z., Urbańska K., Uwarunkowania działalności mikroprzedsiębiorstw na rynku polskim, Nysa 2009.

Winiarski K., Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł (zagadnienia wybrane), Zeszyty Naukowe Instytutu Administracji Akademii im. Jana Długosza w Częstochowie, 2006, Zeszyt 4.

Winiarz J., Kodeks cywilny z komentarzem Tom I, Warszawa 1989.

Wiśniakowska L., Słownik wyrazów bliskoznacznych, Warszawa 2021.

Wronkowska S., Model rozporządzenia jako aktu wykonawczego do ustaw w świetle konstytucji i praktyki, [w:] A.Szmyt (red.) Konstytucyjny system źródeł prawa w praktyce, Warszawa 2005.

Wróblewski J., Model racjonalnego tworzenia prawa, Wrocław–Łódź 1985.

Zawadzka J., Warunek w prawie cywilnym, Warszawa 2012;

Zdunek A., Odnowienie obowiązku podatkowego [w:] W służbie nauki prawa finansowego. Jubileusz obecności Profesora Jana Głuchowskiego w Katedrze Finansów i Prawa Finansowego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II, Lublin 2010,

Zelwiański R. Artykuł 217 Konstytucji RP w praktyce podatkowej, [w:] A.Dębiński, A.Pomorska, P.Smoleń (red.), Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska, R.Mastalski (red.), Wrocław 2001

Zieliński M., Wyznaczniki reguł wykładni prawa, RPEiS 1998, Nr 3-4.

Zieliński M., Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki, Warszawa 2002.

Zimmermann J., Prawo administracyjne, Warszawa 2016.

Zubik M., Konstytucja III RP w tezach orzeczniczych Trybunału Konstytucyjnego i wybranych sądów, Warszawa 2008