



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 30 maja 2023 r.

Pozycja 194

POSTANOWIENIE

z dnia 22 marca 2023 r.

Sygn. akt Ts 213/22

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Mariusz Muszyński,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej [...] spółki z o.o. o zbadanie zgodności:

art. 7 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649, ze zm.) w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 oraz z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

nadać skardze konstytucyjnej dalszy bieg.

UZASADNIENIE

1. W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 23 września 2022 r. (data nadania) [...] spółka z o.o. (dalej: skarżąca), reprezentowana przez pełnomocnika z wyboru, wystąpiła z żądaniem przytoczonym w komparycji niniejszego postanowienia na tle następującej sprawy.

Decyzją Naczelnika Urzędu Skarbowego w W. z 23 sierpnia 2019 r. (znak: [...]) określono skarżącej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych w wysokości 50 722 542 zł w związku z nabyciem przez skarżącą zorganizowanej części przedsiębiorstwa od [...] Spółki z o.o. na podstawie umowy sprzedaży z 1 października 2014 r., za cenę 2 124 991 000 zł. Następnie skarżąca złożyła deklarację w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych, w której wykazała łączną kwotę należnego podatku w wysokości 29 562 046 zł (obliczonego według stawki 2% od podstawy opodatkowania w kwocie 420 077 435 zł oraz według stawki 1% od podstawy opodatkowania w kwocie 2 116 049 653 zł). Organ zakwestionował jednak prawidłowość zastosowania stawki podatkowej w wysokości 1% przyjętej przez skarżącą wywodząc, iż w umowie sprzedaży, strony nie wyodrębniły wartości poszczególnych składników majątkowych i niemajątkowych wchodzących w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Dlatego z mocy art. 7 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 86 poz. 959, ze zm.; Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649, ze zm.; dalej: u.p.c.c.) wszystkie wskazane rzeczy i prawa majątkowe podlegać powinny, zdaniem organu opodatkowaniu

stawką 2%. W konsekwencji tej oceny, wskazując w deklaracji należny podatek w wysokości 29 562 046 zł, skarżąca zaniżyła zdaniem organu jego wysokość o kwotę 21 160 496 zł.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W. decyzją z 9 grudnia 2019 r. (znak: [...]) utrzymał w mocy powyższą, zaskarżoną przez skarżącą decyzję organu pierwszej instancji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w W. wyrokiem z 16 września 2020 r. (sygn. [...]) uchylił powyższą decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej oraz orzekł o kosztach postępowania. W uzasadnieniu ocenił, że wykładnia historyczna art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. nakazuje przyjąć, że ustawodawca odszedł od wymogu, aby to strony czynności cywilnoprawnej (np. umowy sprzedaży) wyodrębniły wartość danego składnika majątkowego, gdyż obowiązek ten spoczywa jedynie na podatniku jako kupującym. Podkreślił również sankcyjny charakter art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. i związany z tym zakaz jego rozszerzającej wykładni. W konkluzji sąd zobowiązał organy podatkowe, by przy ponownym rozpoznaniu sprawy uwzględniły ocenę prawną przedstawioną w uzasadnieniu tego wyroku, zwłaszcza w zakresie oceny, czy podczas czynności prawnej nabycia przez skarżącą zorganizowanej części przedsiębiorstwa, przedstawione przez nią dokumenty stanowią mogą o wyodrębnieniu prawa majątkowego w postaci wartości firmy (*goodwill*).

Orzeczenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego zostało uchylone wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12 maja 2022 r. (sygn. [...]), w uzasadnieniu którego wywiedziono, iż prawidłowa wykładnia art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. prowadzi do wniosku, że wyodrębnienia wartości rzeczy lub praw majątkowych, do których mają zastosowanie różne stawki, dokonać należy w treści samej umowy (lub załącznikach do niej). Podkreślono, że użyty w tym przepisie imiesłów „dokonując” stanowi bezosobową formę czasownika wyrażającą czynność, która trwa równocześnie z inną czynnością. Okoliczność ta skutkuje zastosowaniem art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. polegającym na opodatkowaniu stawką wyższą spośród dwóch stawek przewidzianych dla zbycia rzeczy i praw majątkowych składających się na zorganizowaną część przedsiębiorstwa (1% i 2%). Wskazano, iż wbrew ocenie wyrażonej przez sąd administracyjny pierwszej instancji, stawka 2% nie ma charakteru sankcyjnego, w przeciwieństwie do stawki 20% normowanej przez art. 7 ust. 5 u.p.c.c., której jednak nie dotyczy żadne z wydanych w sprawie orzeczeń. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego został przez skarżącą wskazany jako ostateczne orzeczenie wydane w sprawie, której skarga konstytucyjna dotyczy.

2. Kwestionowanemu w skardze art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. skarżąca zarzuciła, że stanowiąc podstawę wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12 maja 2022 r. (sygn. [...]), doprowadził do naruszenia jej konstytucyjnego prawa własności przez: po pierwsze – zobowiązanie jej do zapłaty podatku według najwyższej (sankcyjnej) stawki z powodu niespełnienia warunku formalnego o charakterze instrumentalnym, który nie jest konieczny, ani niezbędny dla celów należytego poboru podatku od czynności cywilnoprawnych, a więc w sposób sprzeczny z zasadą proporcjonalności (art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 Konstytucji) oraz po drugie – zróżnicowanie pozycji prawnej podatników znajdujących się w analogicznych sytuacjach faktycznych w zależności od faktu, czy wypełnili obowiązek formalny, którego rola i znaczenie nie uzasadnia przyjętego przez ustawodawcę zróżnicowania (art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji).

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK), skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym. Na etapie

wstępnej kontroli Trybunał Konstytucyjny bada, czy skarga nie jest oczywiście bezzasadna i czy spełnia przesłanki uzasadniające nadanie jej dalszego biegu.

Skarga konstytucyjna została złożona przez adwokata ustanowionego pełnomocnikiem skarżącej z wyboru (art. 44 ust. 1 u.o.t.p.TK). Skarżąca wyczerpała przysługującą jej drogę prawną, ponieważ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12 maja 2022 r. (sygn. [...]) stanowił ostateczne orzeczenie wydane w sprawie, której skarga konstytucyjna dotyczy (art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK). Data doręczenia tego orzeczenia została udokumentowana (art. 53 ust. 1 pkt 5 u.o.t.p.TK). W skardze przedstawiono stan faktyczny sprawy (art. 53 ust. 1 pkt 4 u.o.t.p.TK) oraz określono kwestionowany przepis aktu normatywnego, na podstawie którego – zdaniem skarżącej – sąd orzekł ostatecznie o jej wolnościach lub prawach albo obowiązkach określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżąca domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją (art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK). Skarga zawiera również wskazanie, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącej oraz w jaki sposób – jej zdaniem – zostały naruszone (art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK). Zawiera także uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanych przepisów ze wskazanymi konstytucyjnymi wolnościami lub prawami skarżącej, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK).

W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że badana skarga nie jest oczywiście bezzasadna oraz spełnia przesłanki uzasadniające nadanie jej dalszego biegu. Dlatego na podstawie art. 61 ust. 2 u.o.t.p.TK, skardze konstytucyjnej należało nadać dalszy bieg.