

Warszawa, dnia 30 grudnia 2002 r.

OPINIA PRAWNA

w sprawie skargi konstytucyjnej p. K.G., skierowanej do Trybunału Konstytucyjnego (sygn. akt SK. 41/02)

Stosownie do zlecenia z dnia 18 listopada 2002 r. uprzejmie przedstawiam następującą opinię w sprawie skargi konstytucyjnej p. K. G. z dnia 30 lipca 2002 r., zawierającej wnioski o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją:

- 1) art. 10 ust. 1 pkt 1 lit. c oraz ust. 2 i 3 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. nr 4, poz. 23 z późn. zm);
- 2) art. 11 wyżej cytowanej ustawy, zwanej dalej „ustawą”;
- 3) § 58 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 1994 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz. U. nr 136, poz. 705).

Zdaniem Skarżącego, wymienione w pkt 1 przepisy ustawy są niezgodne z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87 i art. 217 Konstytucji, zaś przepisy art. 11 ustawy i § 58 rozporządzenia naruszają postanowienia art. 92 ust. 1 oraz art. 217 ustawy zasadniczej.

Nadto Skarżący wnosi o wydanie orzeczenia interpretacyjnego, że przepisy art. 10 ust. 2 i 3 ustawy, rozumiane jako dające organowi podatkowemu podstawę do wydania decyzji jedynie o charakterze ustalającym w rozumieniu art. 21 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, nie są niezgodne z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87 i art. 217 Konstytucji.

W uzasadnieniu skargi p. Krzysztof Goszczyński wywodzi, że zakwestionowane przepisy naruszają konstytucyjne zasady: równości wobec prawa oraz ochrony własności, a także „prawo obywatela do stworzenia warunków wykonania obowiązków konstytucyjnych w zakresie prawa daninowego ...”. Ten ostatni zarzut pozostaje w związku m. innymi z użyciem w art. 10 ustawy określenia „wartość rynkowa”, które, zdaniem Skarżącego, jest pojęciem nieokreślonym.

1. Oceniam skargę oraz podniesione w niej zarzuty jako bezzasadne.

Kwestionowana ustawa określiła przedmiot opłaty skarbowej. W myśl art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy, opłacie skarbowej podlegało m. innymi 11 rodzajów czynności

cywilno-prawnych, w tym umowy sprzedaży oraz umowy zamiany rzeczy i praw majątkowych. Jednocześnie art. 3 wyszczególniał rodzaje: podań obywateli, czynności urzędowych oraz czynności cywilno-prawnych, nie podlegających tej opłacie.

Bezsporne jest stwierdzenie, że opłata skarbową ma charakter daniny publicznej. Dlatego sposób jej ustanowienia należy oceniać pod kątem zgodności z art. 217 Konstytucji. Przepis ten wymaga, aby nakładanie podatków, innych danin publicznych oraz określanie podmiotów i przedmiotów opodatkowania, a także stawek podatkowych następowało w drodze ustawy. **Nietrudno zauważyć, że przepisy art. 1 ust. 1 i 2 ustawy, określające przedmiot opodatkowania (przedmiot opłaty skarbowej), są zgodne z postanowieniami art. 217 ustawy zasadniczej.**

Dyskusyjna może być natomiast kwestia, czy wymaganiom Konstytucji odpowiadają przepisy art. 9 zaskarżonej ustawy, określające stawki opłaty skarbowej. W tym przypadku ustawodawca określił jedynie **maksymalne** stawki od poszczególnych (pięciu) grup przedmiotów „opodatkowania”, upoważniając jednocześnie Ministra Finansów do ustalenia, w drodze rozporządzenia:

- 1) szczegółowego wykazu przedmiotów opłaty skarbowej oraz
- 2) wysokości stawek opłaty od poszczególnych jej przedmiotów (art. 11).

Upoważnienie i zobowiązanie zarazem Ministra Finansów do określenia **szczegółowego** wykazu przedmiotów opłaty nie narusza dyspozycji art. 217 ustawy zasadniczej, ponieważ organ ten **nie był uprawniony do rozszerzenia** ani do zmiany wykazu ustawowego, określonego w art. 1. W wykazie, o którym mowa w art. 11, Minister Finansów nie mógł określić **dotatkowego** przedmiotu opłaty skarbowej, nie przewidzianego w ustawie.

Można również bronić poglądu, że w opiniowanym przypadku konstytucyjnie dopuszczalne było upoważnienie Ministra Finansów do ustalenia wysokości stawek opłaty skarbowej od przedmiotów podanych w „szczegółowym wykazie”. Przepis art. 9 ustawy stanowił, że wymienione w nim stawki „nie mogą przewyższać” określonych w pkt 1-5 kwot i procentów. Określenie „stawek podatkowych” jako maksymalnych nie pozostaje w sprzeczności z art. 217 Konstytucji. **Zasada wyłączności ustawy nie została bowiem naruszona.** Maksymalne stawki ustawowe wyznaczały granice swobody Ministra Finansów przy

wykonywaniu dyspozycji art. 11 ustawy. **Organ ten w rozporządzeniu nie mógł określić stawek wyższych ani ustanawiać stawek od przedmiotów nie przewidzianych w art. 1 ustawy.**

Bezpodstawne jest zatem twierdzenie Skarżącego o niekonstytucyjności art. 11 ustawy. Jedynym uchybieniem tego przepisu jest formalny brak wytycznych dotyczących treści rozporządzenia. W konkretnym przypadku konieczność zamieszczenia tego rodzaju wytycznych nie jest jednak oczywista, a to ze względu na treść przepisów poprzedzających (art. 1-3 i art. 9 ustawy), których realizacja nie wymaga dodatkowych wskazówek.

2. Zaskarżony art. 10 ust. 1 pkt 1 ustawy stanowi, m. innymi, że podstawą obliczenia opłaty skarbowej od umowy sprzedaży jest:

- a) cena sprzedaży – w przypadku rzeczy ruchomych nabywanych do przerobu lub odprzedaży,
- b) cena określona w zezwoleniu dewizowym – przy sprzedaży dokonywanej przez osoby zagraniczne na podstawie takiego zezwolenia,
- c) wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego – w pozostałych przypadkach.

Według art. 10 ust. 2, wartość rynkową przedmiotu czynności cywilno-prawnej (jaką jest m. innymi umowa sprzedaży) określa się na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich stanu i stopnia zużycia z dnia dokonania tej czynności, bez odliczenia przejętych przez nabywcę długów i ciężarów. Z kolei art. 10 ust. 3 ustawy ustanawia dyrektywę postępowania dla organu podatkowego w wypadku, gdy strony czynności cywilno-prawnej nie określiły wartości przedmiotu tej czynności lub wartość określona przez strony nie odpowiada – w ocenie organu podatkowego – jej wartości rynkowej. W razie nieokreślenia wartości lub podania wartości nie odpowiadającej wartości rynkowej, organ ten „dokona jej ustalenia z uwzględnieniem opinii biegłych”.

Ustanowiony w art. 10 ust. 2 sposób określenia wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilno-prawnej, w tym umowy sprzedaży, nie budzi zastrzeżeń z punktu widzenia zasad „przyzwoitej” legislacji. Uwzględnia on wszystkie elementy cenotwórcze (w tym stan i stopień zużycia przedmiotu umowy sprzedaży oraz moment dokonanej transakcji). **Formuła przepisu art. 10 ust. 2 nie uchybia więc zasadzie demokratycznego państwa prawnego ani wywodzonej z niej zasadzie dostatecznej określoności przepisów prawa.** Bezzasadny jest także

zarzut niezgodności z Konstytucją art. 10 ust. 3 ustawy. Określony w nim tryb postępowania urzędu skarbowego jest stosowany w przypadkach, gdy wartość przedmiotu sprzedaży, w ocenie tego organu została zaniżona. Użyte w art. 10 ust. 3 wyrazy „dokona jej ustalenia” stanowią upoważnienie dla organu podatkowego do „określenia” wartości rynkowej z uwzględnieniem opinii biegłych. **Należy dodać, że treść art. 10 ust. 2 i 3 ustawy została in extenso przeniesiona do ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilno-prawnych (Dz. U. nr 86, poz. 459), obowiązującej od dnia 1 stycznia 2001 r.**

Według art. 5 pkt 4 zaskarżonej ustawy obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej od czynności cywilno-prawnej, w tym także od umów sprzedaży, powstawał z chwilą dokonania tej czynności. Analogiczne rozwiązanie przewiduje art. 3 ust. 1 pkt 1 wyżej cyt. ustawy z dnia 9 września 2000 r. W przypadku późniejszego określenia przez organ podatkowy wartości rynkowej przedmiotu umowy, wyższej od wartości podanych w umowie, podatnik jest obowiązany wpłacić do urzędu skarbowego nie tylko różnicę tych wartości, lecz także odsetki od niej za okres od daty zawarcia umowy do dnia wydania decyzji określającej wartość rynkową przedmiotu tej czynności cywilno-prawnej.

Jest to rozwiązanie zgodne z zasadą samoobliczania podatku przez podatnika. Według tej zasady podatnik, nie czekając na wezwanie bądź decyzję organu podatkowego, sam (we własnym zakresie) oblicza podatek należny, w opiniowanym zaś przypadku opłatę skarbową należną od wartości przedmiotu sprzedaży. **Obciąża go więc ryzyko prawidłowego, zgodnego z przepisami prawa obliczenia podatku.** Jeżeli w wyniku weryfikacji wartości podanej w umowie sprzedaży organ podatkowy określi wartość rynkową wyższą niż opiewa umowa, to skutki ujemne tej weryfikacji w postaci obowiązku zapłaty odsetek należnych od kwoty stanowiącej różnicę wartości ponosi strona (bądź strony) umowy. Odsetki są naliczane od momentu powstania zobowiązania podatkowego, to jest od dnia zawarcia umowy, a nie od daty wydania decyzji tego organu określającej wartość rynkową przedmiotu sprzedaży. Zgodnie z art. 21 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. Zdarzeniem takim jest m. innymi czynność cywilno-prawna podlegająca opłacie skarbowej na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 2 zaskarżonej ustawy.

Wbrew twierdzeniu Skarżącego, art. 10 ust. 2 ustawy spełnia wymagania dostatecznej określoności. Formuła tego przepisu oraz poszczególne jej elementy umożliwiają podatnikowi wywiązanie się z obowiązku, o którym mowa w art. 84 Konstytucji. Wartość rynkową określi organ podatkowy, posługując się opinią biegłych dopiero wtedy, gdy strony umowy nie określiły wartości przedmiotu umowy w ogóle bądź wartość przez nie określona, w ocenie tego organu, różni się od wartości rynkowej.

Przepisy art. 10 ust. 2 i 3 ustawy, stanowiące podstawę do wydania decyzji organu podatkowego określającej wartość rynkową przedmiotu umowy i w **konsekwencji ustalającej wielkość zobowiązania podatkowego powstałego z dniem zawarcia tej umowy** są spójne z art. 21 § 1 pkt 1 ustawy – Ordynacja wyborcza.

Powyższe wywody uzasadniają pogląd, że należałoby oddalić zarzut, iż przepisy art. 10 ust. 1 pkt 1 lit. c) oraz art. 10 ust. 2 i 3 ustawy są niezgodne z art. 2, art. 84, art. 87 i art. 217 Konstytucji. W związku z tym bezzasadny jest także zarzut naruszenia art. 64 ustawy zasadniczej.

3. Oddalając zarzut niekonstytucyjności przepisu art. 11 ustawy (zob. pkt 1 opinii) należy uznać za bezzasadny również zarzut niezgodności z Konstytucją § 58 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 1994 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz. U. nr 136, poz. 705 z późn.zm). Zaskarżony przepis stanowił, że opłata skarbową np. od umów sprzedaży nieruchomości wynosi 5% podstawy jej obliczenia, podczas gdy ustawowa maksymalna stawka tej opłaty wynosi 15%. Ten sam przepis określał opłatę od umów sprzedaży pozostałych praw majątkowych oraz rzeczy ruchomych – w wysokości 2%, zaś art. 9 pkt 5 ustawy – do 15%. Minister Finansów nie przekroczył więc swoich uprawnień wynikających z upoważnienia ustawowego.

4. Przepisy art. 10 ust. 1 pkt 1 nie naruszają konstytucyjnej zasady równości. Przedmiotem unormowania nie są tu bowiem prawa osób fizycznych lub osób prawnych, lecz przedmiot umowy sprzedaży, który nie koresponduje z dyspozycją art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Sporządził: Witold Pawełko