

## POSTANOWIENIE

Dnia 12 stycznia 2010 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Barbara Myszka (przewodniczący)

SSN Krzysztof Strzelczyk (sprawozdawca)

SSN Marek Sychowicz

w sprawie z powództwa Skarbu Państwa - Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej  
w B.

przeciwko Annie P. i Annie S.

o ustalenie,

po rozpoznaniu w Izbie Cywilnej na posiedzeniu jawnym

w dniu 12 stycznia 2010 r.,

zagadnienia prawnego przedstawionego przez Sąd Apelacyjny w B.

postanowieniem z dnia 1 października 2009 r., sygn. akt I ACa 253/09,:

"Czy organowi kontroli skarbowej prowadzącemu postępowanie kontrolne zakończone nieostateczną decyzją w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu osiągnięcia nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach dochodu, w sytuacji gdy podatnik jako źródło przychodu powołuje umowę pożyczki i umowę darowizny zawartą w formie aktu notarialnego, które wzbudziły wątpliwości organu co do zawarcia tych umów, przysługuje legitymacja czynna do wystąpienia do sądu cywilnego w oparciu o art. 189<sup>1</sup> k.p.c. w związku z art. 199a § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 8, poz. 60 z 2005 r. ze zm.) i art. 31 ust. 1 i ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. Nr 8, poz. 65 z 2004 r. ze zm.) z powództwem o ustalenie nieistnienia tych umów (niezawarcia ich)?"

**odmawia podjęcia uchwały.**

## Uzasadnienie

Przedstawione do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne powstało przy rozpoznaniu przez Sąd Apelacyjny w B. apelacji powoda Skarbu Państwa – Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w B. od wyroku Sądu Okręgowego w B. oddalającego powództwo przeciwko Annie P. i Annie S. o ustalenie nieistnienia zawartych pomiędzy pozwanymi umów pożyczki i darowizny.

W tym postępowaniu kontrolnym, jakie toczy się wobec Anny P. na podstawie przepisów ustawy z dnia 28 września o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r., nr 8, poz. 65 ze zm. – nazywanej dalej ustawą o kontroli skarbowej) została wydana dnia 21 września 2007 r. decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r., Nr 14, poz. 176 ze zm.). W wyniku odwołania Dyrektor Izby Skarbowej uchylił zaskarżoną decyzję i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania wskazując, że organ kontroli skarbowej nie był uprawniony do samodzielnego stwierdzenia, że umowy pożyczki i darowizny, które miały stanowić źródło przychodów Anny P. były pozorne. Zasadniczą przesłanką, która zdecydowała o oddaleniu powództwa, był brak legitymacji procesowej do wystąpienia na podstawie art. 189<sup>1</sup> k.p.c. z roszczeniem o ustalenie stosunku prawnego. Sąd I instancji odwołał się do wykładni art. 189<sup>1</sup> k.p.c., jakiej dokonał Sąd Apelacyjny w B. w wyroku z dnia 12 października 2006 r. w sprawie I ACa 395/06, OSAB z 2006, nr 2-3, poz. 3. Przyjął w nim, że z powództwem, o jakim mowa w art. 189<sup>1</sup> k.p.c., organ podatkowy może wystąpić tylko w toku prowadzonego postępowania podatkowego, powiązanego bezpośrednio z czynnością prawną będącą przedmiotem sporu sądowego, jeżeli jest to niezbędne dla oceny jej skutków podatkowych.. Art. 189<sup>1</sup> k.p.c. podobnie jak art. 199a § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm., nazywanej dalej – ordynacja podatkowa) wszedł w życie z dniem 1 września 2005 r. i ma zastosowanie do prowadzonego przeciwko Annie P. postępowania kontrolnego w zakresie kontroli dochodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów za 2004 r. Jednak postępowanie to nie jest

bezpośrednio powiązane z kwestionowanymi przez organ kontroli skarbowej umowami pożyczki i darowizny. W motywach zaskarżonego orzeczenia podkreślono, że art. 189<sup>1</sup> k.p.c., tak jak art. 199a § 3 ordynacji podatkowej, ma szczególny, wyjątkowy charakter i nie powinien być interpretowany rozszerzająco.

Zdaniem Sądu Apelacyjnego, wymienione przepisy można wyklądać w inny sposób. Wykładnia językowa art. 189<sup>1</sup> k.p.c. nie wskazuje, iż ustawodawca legitymację czynną organu podatkowego i organu kontroli skarbowej do wytoczenia o ustalenie lub nieistnienie stosunku prawnego lub prawa, połączył z „bezpośredniością” skutków podatkowych czynności prawnej będącej przedmiotem sporu sądowego. Dyrektywy wykładni systemowej skłaniają do wniosku, że wystąpienie do sądu powszechnego staje się aktualne, jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania podatkowego wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, a które to ustalenie jest niezbędne do oceny skutków podatkowych w „toczącym się postępowaniu”. Do zakresu kontroli, zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, należy między innymi kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód Państwa, jak i kontrola dochodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów. Trudno, wobec tego akceptować stanowisko, że organowi kontroli skarbowej, zgodnie z art. 189<sup>1</sup> k.p.c., przysługiwałaby legitymacja czynna jedynie w razie kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków, a nie przysługiwałaby w postępowaniu kontrolnym dochodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach. W sytuacji powoływania się przez podatnika na przychody w postaci darowizny środków pieniężnych i pochodzących z umowy pożyczki, ustalenie istnienia tych umów może być istotne dla podatnika.

Gdyby organowi kontroli skarbowej legitymacji czynnej odmówić legitymacji czynnej, gdy podejmie, z uwagi na treść zgromadzonych w toku postępowania kontrolnego dochodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów, wątpliwości co do istnienia umów, przywołanych przez kontrolowanego jako źródło przychodu, tylko z tej przyczyny, iż od tych umów zostały odprowadzone podatki, to mogłoby nastąpić nieuprawnione ograniczenie

kompetencji proceduralnych organu kontroli skarbowej do zbadania każdej okoliczności z punktu widzenia prawa podatkowego.

Kierując się tymi względami Sąd Apelacyjny przedstawił na podstawie art. 390 § 1 k.p.c. Sądowi Najwyższemu do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne jak w treści postanowienia.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Art. 390 § 1 k.p.c. przyznaje sądowi rozpoznającemu sprawę w drugiej instancji, w wypadku powstania zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, możliwość przedstawienia tego zagadnienia do rozstrzygnięcia Sądowi Najwyższemu.

W judykaturze trafnie podnosi się, że postanowienie wydane na podstawie art. 390 § 1 k.p.c. powinno odpowiadać trzem wymogom: po pierwsze, odpowiedź na przedstawione pytanie musi być niezbędna dla rozstrzygnięcia sprawy; po drugie, pytanie musi dotyczyć zagadnienia prawnego postawionego ogólnie, a nie sprowadzać się do kwestii, jak należy ocenić konkretny stan faktyczny i w rezultacie, jak rozstrzygnąć daną sprawę; po trzecie, pytanie musi dotyczyć zagadnienia, budzącego rzeczywiście poważne wątpliwości (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 9 lipca 2009 r. III CZP 38/09, nie publ.).

Przede wszystkim jednak przedmiotowe postanowienie sądu drugiej instancji nie może naruszać przepisów regulujących właściwość i skład sądu oraz sposób jego wydania. Jak wynika z akt sprawy, dnia 17 września 2009 r. Sąd Apelacyjny zamknął rozprawę i odroczył ogłoszenie orzeczenia do 1 października 2009 r. W tym dniu otworzył zamkniętą rozprawę na nowo i odroczył ją postanawiając przedstawić Sądowi Najwyższemu do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne o treści jak w postanowieniu, które wydał tego samego dnia na posiedzeniu niejawnym. W związku z tym wskazać należy, że apelacja powoda podlegała niewątpliwie rozpoznaniu na rozprawie (art. 375 k.p.c.). Jak wielokrotnie podkreślał Sąd Najwyższy, przedstawienie na podstawie art. 390 § 1 k.p.c., do rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego powstałego przy rozpoznaniu tego środka odwoławczego wymaga wydania postanowienia na rozprawie. Istotne jest bowiem, aby strony nie zostały pozbawione możliwości przedstawienia swojego stanowiska w tej kwestii.

Ewentualne nieprawidłowości proceduralne związane z wydaniem przedmiotowego postanowienia stanowią wystarczającą podstawę do odmowy podjęcia uchwały (zob. postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 11 października 1978 r., III CZP 64/78, OSP 1979, nr 5, poz. 84; z dnia 18 marca 2005 r., III CZP 93/04, niepubl.; z dnia 22 listopada 2007 r., III CZP 99/07, niepubl.; z dnia 25 czerwca 2008 r., III CZP 49/08, niepubl.; z dnia 19 marca 2009 r., III CZP 11/09, niepubl.).

Niezależnie od tej przyczyny, nieprawidłowo podjęte postanowienie o przedstawieniu zagadnienia prawnego nie spełnia także innych, wymienionych na wstępie wymagań. Na sądzie drugiej instancji spoczywa obowiązek szczegółowego wyjaśnienia, że przedstawione zagadnienie prawne budzi poważne wątpliwości o charakterze obiektywnym i subiektywnym (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 15 grudnia 2006 r., III CZP 112/06, nie publ., z dnia 24 lutego 2009 r., III CZP 144/08, nie publ.). W uzasadnieniu przedstawionego Sądowi Najwyższemu zagadnienia sąd wskazał jedynie przyczyny oddalenia powództwa w pierwszej instancji. Przedstawiając własną, odmienną wykładnię wskazanej w pytaniu normy prawnej Sąd Apelacyjny nie wskazał żadnych argumentów za odmiennym rozstrzygnięciem przedstawionego zagadnienia prawnego. Jak przyjmuje się w judykaturze Sądu Najwyższego, muszą to być własne, samodzielne rozważania sądu przedstawiającego zagadnienie i nie jest wystarczające ograniczenie się do zaprezentowania stanowiska sądu pierwszej instancji oraz uczestników postępowania (por. postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 29 listopada 2005 r., III CZP 102/05, nie publ.; z dnia 10 maja 2006 r., III CZP 1/06, nie publ.; 25 stycznia 2007 r., III CZP 100/06, nie publ.).

Jednocześnie należy zważyć, że sąd drugiej instancji w istocie dokonał wyboru stanowiska, zaprezentował pogląd pozbawiony wątpliwości i przytoczył cały szereg argumentów na jego uzasadnienie. Stanowisko sądu wskazuje, że samo zagadnienie legitymacji czynnej nie budzi w istocie kontrowersji a rozstrzygnięcie przez Sąd Najwyższy zagadnienia prawnego ma służyć jedynie potwierdzeniu jego prawidłowości. Celem zwrócenia się do Sądu Najwyższego na podstawie art. 390 § 1 k.p.c. nie może być jedynie uzyskanie wsparcia dla sformułowanego przez sąd drugiej instancji własnego stanowiska, co do właściwej wykładni przepisów stosowanych przy rozpoznawaniu apelacji (por. postanowienie Sądu Najwyższego

z dnia 289 lutego 2008 r., III CZP 156/07, nie publ. oraz postanowienie z dnia 25 stycznia 2007 r.).

Niezależnie od już wskazanych przyczyn odmowy podjęcia uchwały celowe jest zwrócenie uwagi na wadliwości związane z treścią przedstawionego zagadnienia. Nie tylko wewnętrznie sprzeczne jest zawarte w nim stwierdzenie, że postępowanie kontrolne prowadzone przez organ kontroli skarbowej zostało zakończone nieostateczną decyzją ale z ustalonego stanu faktycznego wynika jednoznacznie, że wobec uchylecia wymienionej decyzji z dnia 21 września 2007 r., postępowanie kontrolne toczy się w dalszym ciągu. Zresztą, szczególne uprawnienia organów kontroli skarbowej oraz organów podatkowych z art. 189<sup>1</sup> k.p.c. przysługują tylko w toku prowadzonych przez nie postępowań. Poza tym, w treści przedstawionego zagadnienia - bez bliższego wyjaśnienia w uzasadnieniu - jako uprawnionego do wystąpienia z powództwem wskazano organ kontroli skarbowej w sytuacji, kiedy stroną postępowania jest Skarb Państwa a Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w B. jest jedynie jego *statio fisci*.

Z opisanych przyczyn Sąd Najwyższy postanowił jak wyżej na podstawie art. 390 § 1 k.p.c. w związku z art. 61 § 1 ustawy z dnia 23 listopada 2002 r. o Sądzie Najwyższym (Dz. U. Nr 240, poz. 2052 ze zm.).

/tp/