
Izabela Urbaniak-Mastalerz, Jacek Otto¹

Opodatkowanie darowizny nieruchomości na tle wybranych problemów prawno-menedżerskich

DOI: 10.5604/01.3001.0054.1288

Streszczenie:

Opracowanie przedstawia problematykę opodatkowania darowizny nieruchomości w kontekście prawno-menedżerskim. Artykuł wskazuje na wybrane pojawiające się problemy związane z efektywnym transferem obrotu nieruchomości w postaci darowizny w odniesieniu do obowiązku zapłacenia od tej czynności należnego podatku. Autorzy podejmą się próby rozstrzygnięcia problemu jak należy interpretować kwestię konieczności opodatkowania darowizny nieruchomości dla efektywnego zarządzania zasobami w kontekście zapadłego w tej materii orzecznictwa różnych sądów oraz interpretacji organów podatkowych. Wnioski z omówionych orzeczeń w oparciu o dostępne statystyki stanowić będą punkt wyjściowy do dokonania oceny oraz możliwości osób podejmujących decyzję o darowiźnie nieruchomości.

Słowa kluczowe: nieruchomości, darowizna, opodatkowanie, zarządzanie, orzecznictwo, decyzje menedżerskie

Taxation on real estate donation in the context of selected legal and managerial issues

Abstract:

The study presents the aspects of taxation on real estate donation in the legal and managerial context. The article discusses selected issues related to the effective transfer of real estate through a donation, particularly focusing on the obligation to pay the tax due for this transaction. The authors aim to establish how the obligation to tax the donation of real estate for effective resource management should be interpreted in the context of the case law of various courts and rulings of tax authorities. The conclusions drawn from the rulings discussed along with the available statistical data will serve as a starting point for assessing the rights of individuals who are considering real estate donation.

Keywords: real estate, donation, taxation, management, case law, managerial decisions

¹ Dr Izabela Urbaniak-Mastalerz - Faculty of Organization and Management Lodz University of Technology, Poland;
prof. dr hab. Jacek Otto - Faculty of Organization and Management Lodz University of Technology, Poland.

I. Wprowadzenie

Darowizny stanowią swoisty, ale istotny przepływ obrotu majątkiem. Badanie z 2016 r. Narodowego Banku Polskiego o zasobności gospodarstw domowych w Polsce wskazuje, że darowizny, jako sposób nabycia głównego miejsca zamieszkania przez Polaków stanowiły aż 16% ogółu wszystkich sposobów nabycia nieruchomości². Rozporządzenie majątkiem w sposób bezpłatnego przysporzenia na rzecz innej osoby czy podmiotu może wydawać się nie do końca celowe z perspektywy ekonomicznej darczyńcy. Jest to bowiem daremne wyzbycie się własności. Mogą się jednak zdarzyć sytuacje, w których strony umowy z różnych względów będą dążyć do zawarcia takiej umowy darowizny. Przedmiotem darowizny mogą być także nieruchomości³. W przypadku zawarcia umowy darowizny nieruchomości zasadniczo wymagana jest szczególna forma umowy za pomocą aktu notarialnego. Istotnym aspektem, wymagającym analizy z perspektywy efektywnego zarządzania zasobami jest problem opodatkowania takiej darowizny nieruchomości. Wszak Benjamin Franklin w liście do Jean-Baptiste Leroy'a już w roku 1789 napisał: „(...) na tym świecie pewne są tylko śmierć i podatki”.

Celem opracowania jest więc próba przedstawienia rozstrzygnięcia problemu: w jaki sposób należy interpretować kwestię obowiązku opodatkowania darowizny nieruchomości dla efektywnego zarządzania zasobami w kontekście zapadłego w tej materii orzecznictwa różnych sądów oraz interpretacji organów podatkowych. Wykorzystano do tego metodę badawczą jakościową, z użyciem techniki analizy treści wybranych tez orzeczeń sądowych i administracyjnych. Wybrano przede wszystkim tezy orzeczeń Sądu Najwyższego oraz sądownictwa powszechnego i administracyjnego z lat 2010-2021. Na podstawie tych orzeczeń dokonano analizy efektywności umowy darowizny nieruchomości. Warto także będzie dokonać analizy możliwych problemów decyzyjnych w zakresie chęci bezpłatnego przysporzenia na rzecz innej osoby lub też innego podmiotu. W zakresie tej tematyki koniecznym będzie także omówienie kwestii możliwości odwołania darowizny z punktu widzenia organu podatkowego, a także uznania umowy darowizny jako formy unikania opodatkowania oraz ewentualnie uchy-

² Raport Narodowego Banku Polskiego z badania z 2016 r. dostępny online: https://www.nbp.pl/aktualnosci/wiadomosci_2018/Raport_BZGD_2016.pdf [dostęp: 21.03.2022 r.].

³ Zob. szerzej na temat orzecznictwa sądów administracyjnych w zakresie nieruchomości: A. Dalkowska, K. Rzęsiewicz, *Kierunki rozwoju orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach dotyczących nieruchomości w 2020 r. – wybrane problemy* (cz. II), „Nieruchomości” 2021, Tom III, Nr III, s. 149-174, K. Zaradkiewicz, *Kierunki rozwoju orzecznictwa Sądu Najwyższego w sprawach dotyczących nieruchomości w 2020 r. (cz. I). Przegląd*, „Nieruchomości” 2021, Tom IV, Nr IV, s. 99-127.

lania się od odpowiedzialności podatkowej. Można założyć także z góry tezę, że opodatkowanie darowizny nieruchomości należy interpretować indywidualnie, zważywszy na faktyczne zamierzenia stron oraz ich możliwości dowodowe.

Wnioski z omówionych orzeczeń i decyzji stanowić będą punkt wyjściowy do dokonania oceny w zakresie problematyki opodatkowania darowizny nieruchomości w kontekście wybranych problemów prawno-menedżerskich.

II. Analiza efektywności umowy darowizny nieruchomości

Określenie wybranych problemów prawno-menedżerskich w kontekście opodatkowania darowizny nieruchomości wymaga w pierwszej kolejności znalezienia punktów stycznych dla nauk prawnych oraz nauk o zarządzaniu i jakości. Oba obszary nauki mają przede wszystkim praktyczny charakter oraz wymagają podejmowania odpowiednich (efektywnych) działań⁴. Można stwierdzić, że problemy prawno-menedżerskie nawzajem się uzupełniają i przenikają. Dopiero wspólna ich analiza umożliwi wskazanie możliwych rozwiązań w zakresie form opodatkowania darowizny nieruchomości.

Tabela 1. Wpływ wybranych problemów prawno-menedżerskich na opodatkowanie darowizny nieruchomości

Wybrane problemy	
prawne	menedżerskie
↓ relacja między zasadą swobody umów a ich pozornością dla unikania opodatkowania lub uchylania się od opodatkowania ↓ wykładnia faktycznych oświadczeń woli stron, umyślność działania pod kątem odpowiedzialności cywilnej, karnej oraz podatkowej	↓ dążenie do zamierzonego celu – efektywność działania ↓ chęć bezpłatnego przysporzenia nieruchomości kosztem własnych zasobów i możliwości majątkowych dokonanej za pomocą analizy ewentualnego zysku oraz straty
↓ zasady współżycia społecznego ↓ możliwość odwołania darowizny w razie zaistnienia aktu rażącej niewdzięczności przez obdarowanego	↓ zamierzona strategia – zyskanie zaufania i renomy ↓ oczekiwanie wdzięczności, szacunku

Źródło: Opracowanie własne

⁴ Zob. szerzej także na temat marketingu: J. Otto, *Marketing relacji. Koncepcja i stosowanie*, 2 wyd. rozszerzone, CH Beck, 2004, passim, dostęp online: <http://repozytorium.p.lodz.pl/handle/11652/1798> [dostęp: 21.03.2022 r.].

Do wybranych problemów menadżerskich, które – zdaniem autorów mają istotne znaczenie z punktu widzenia tematyki niniejszego opracowania, należy zaliczyć:

- dążenie do zamierzonego celu;
- efektywność działania;
- analiza zysków i strat;
- zamierzona strategia;
- renoma oraz zaufanie.

Wszystkie te wyżej wymienione, wybrane problemy menadżerskie mają bezpośredni związek z możliwymi problemami prawnymi w zakresie opodatkowania darowizny nieruchomości z uwagi na relację między zasadą swobody umów a ich pozornością dla unikania opodatkowania lub uchylania się od opodatkowania. Zarówno bowiem dążenie do zamierzonego celu, efektywność działania, jak i analiza zysków oraz strat są zasadniczymi celami menadżerskimi, które powinny być analizowane przez pryzmat unormowań prawnych, aby zapewnić realną i prawną skuteczność podejmowanych przez menadżera działań. Z tych też względów wybrane problemy menadżerskie wpływają także bezpośrednio na wykładnię faktycznych oświadczeń woli stron, umyślność działania pod kątem odpowiedzialności cywilnej, karnej oraz podatkowej konkretnych osób oraz mają bezpośrednie odniesienie do zasady współżycia społecznego i możliwości odwołania darowizny w razie zaistnienia aktu rażącej niewdzięczności przez obdarowanego.

1. Darowizna i odwołanie darowizny

Na wstępie należy zaznaczyć, że wiele kwestii związanych z analizą umowy darowizny będzie miało odpowiednie zastosowanie zarówno do osób fizycznych, jak i osób prawnych oraz w odniesieniu do podmiotów gospodarczych. Umowy darowizny stanowią wyjątkowy transfer majątkiem, dlatego przy podjęciu decyzji o tej umowie trzeba mieć na względzie wszelkie możliwe aspekty prawnomenadżerskie, które umożliwiają efektywność działania. Jak wynika z treści art. 888 § 1 Kodeksu cywilnego (dalej: k.c.) - przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Jest to zatem czynność bezpłatna. W wyroku Sądu Najwyższego z dnia 7 października 2020 r., sygn. akt. V CSK 603/18, LEX nr 3061038, sąd ten stwierdził, że „przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego

świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku (art. 888 § 1 k.c.). Tego rodzaju czynność prawna jest dokonywana wyłącznie po to, by nastąpiło przysporzenie majątkowe na rzecz innej osoby bez żadnego ekwiwalentu (causa donandi). W umowie darowizny causa przysporzenia jest nie tylko przesłanką ważności czynności prawnej, ale musi być objęta treścią czynności prawnej, gdyż inaczej czynność nie dochodzi do skutku. Jest to więc czynność kausalna materialnie (zależność przysporzenia od causa) i formalnie (ujawnienie causa w treści czynności prawnej). Ma to zasadnicze znaczenie dla rozkładu ciężaru dowodu i ten, kto wywodzi skutki prawne z takiej czynności prawnej jest obowiązany do udowodnienia zarówno istnienia, jak i prawidłowości causa". Z uwagi na bezpłatny charakter umowy darowizny zachodzą one najczęściej w stosunkach rodzinnych, choć oczywiście nie zawsze, bo mogą także zachodzić pomiędzy podmiotami gospodarczymi. Oczywiście bezpłatny charakter czynności może być podyktowany także zaplanowanymi decyzjami menadżerskimi i obmyślaną strategią oraz względami ekonomicznymi, jak choćby chęć wyzbycia się składnika majątkowego nie dochodowego, który generuje koszty przedsiębiorstwa.

Zgodnie z treścią art. 897 k.c., jeżeli po wykonaniu darowizny darczyńca popadnie w niedostatek, obdarowany ma obowiązek, w granicach istniejącego jeszcze wzbogacenia, dostarczać darczyńcy środków, których mu brak do utrzymania odpowiadającego jego usprawiedliwionym potrzebom albo do wypełnienia ciążących na nim ustawowych obowiązków alimentacyjnych. Obdarowany może jednak zwolnić się od tego obowiązku zwracając darczyńcy wartość wzbogacenia. Odnosząc to na grunt rozważań w odniesieniu do podmiotów gospodarczych należy uznać, że przepisy w zakresie niedostatku darczyńcy po udzieleniu darowizny mogą także dotyczyć tej grupy podmiotów. Wszak założyć można sytuację, w której jeden podmiot gospodarczy daruje znaczny składnik majątkowy w postaci nieruchomości na cele charytatywne innego podmiotu, przykładowo jako możliwe miejsce zamieszkania dla osób bezdomnych. W przypadku popadnięcia następnie w niedostatek darczyńcy, poprzez zmianę i wahania koniunktury gospodarczej oraz liczne jego zadłużenia, w razie oraz w granicach istniejącego jeszcze wzbogacenia obdarowany podmiot powinien albo dostarczyć darczyńcy odpowiednich środków, albo też zwrócić wartość wzbogacenia. Jedynie aspekt możliwości wypełnienia przez obdarowanego ciążących na nim obowiązków alimentacyjnych wydaje się, że dotyczy zwykle sytuacji rodzinnych. Pomimo jednak bezpłatnego charakteru tej umowy, z przepisów prawa wynika obowiązek

wdzięczności i opieki przez obdarowanego, w razie niedostatku darczyńcy.

Jednakże poszczególne czynności zawieranych umów mogą być w różny sposób oceniane przez organy procesowe. Przykładowo, w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 27 lutego 2020 r., sygn. akt. I SA/GI 1570/19, LEX nr 2979583 czytamy: „Skoro w myśl Kodeksu cywilnego darowizna sprowadza się do nieodpłatnego przekazania określonej substancji majątkowej przez darczyńcę obdarowanemu, to także w świetle art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. przekazanie kwoty darowizny na rachunek (płatniczy, bankowy lub w SKOK-u) albo przekazem pocztowym powinno być przejawem aktywności darczyńcy, a nie innej osoby. Wykonanie umowy darowizny nastąpiło w chwili, gdy Skarżący otrzymał ją w gotówce. W tym momencie został zrealizowany zakres podmiotowy i przedmiotowy podatku, wskutek czego powstał obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn. Wpłacenie darowanej sumy pieniężnej przez Wnioskodawcę na jego rachunek bankowy nie jest przejawem aktywności darczyńcy, relewantnej przez wzgląd na treść art. 888 Kodeksu cywilnego oraz art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. (wydaniem darowizny obdarowanemu). Działanie to należy natomiast klasyfikować jako przejaw dysponowania majątkiem przez jego właściciela”. Sporne kwestie mogą dotyczyć zatem obrotu gotówkowego pomiędzy różnymi podmiotami i możliwością udowodnienia konkretnych aktywności. Jak wynika z tezy zawartej w postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 5 kwietnia 2019 r., sygn. akt. I CSK 140/18, LEX nr 2642419 - „ze względu na określone ustawowe wymagania co do treści i formy umowy darowizny oraz wyjątkowy reżim prawny, któremu umowa darowizny podlega, zalecana jest powściągliwość w rozszerzaniu zakresu zastosowania przepisów o darowiznie na sytuacje mogące budzić wątpliwości co do ich kwalifikacji jako umowy darowizny”. Mając na uwadze powyższy pogląd Sądu Najwyższego trzeba stwierdzić, że umowy darowizny ze względu na ich wyjątkowy charakter podlegają szczególnej weryfikacji przez organy. Z kolei w wyroku Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 19 lutego 2019 r., sygn. akt. I Aca 623/18, LEX nr 2635151 stwierdzono, że: „Darowizna jest dwustronną czynnością prawną kausalną, konsensualną, jednostronnie zobowiązującą i darmą. Celem darowizny jest nieodpłatne przysporzenie korzyści obdarowanemu kosztem majątku darczyńcy. U podstaw umowy leży zatem obiektywna i stypizowana prawna przyczyna przysporzenia, określana jako *causa donandi*. Darowizna ma charakter konsensualny, a zatem dochodzi do skutku już w razie złożenia przez strony oświadczeń woli w odpowiedniej

formie". Problemem mogą być jednak możliwości dowodowe, odnośnie do faktycznego zamiaru stron w zakresie darowizny.

Z uwagi na to, że w przypadku darowania nieruchomości zasadniczo wymagana jest szczególna forma umowy aktu notarialnego, to stosunkowo często darczyńcy nie zdają sobie sprawy o możliwości oraz o przesłankach odwołania darowizny. Na mocy art. 898 § 1 k.c. darczyńca może odwołać darowiznę nawet już wykonaną, jeżeli obdarowany dopuścił się względem niego rażącej niewdzięczności. Z § 2 tego przepisu wynika, że zwrot przedmiotu odwołanej darowizny powinien nastąpić stosownie do przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu. Od chwili zdarzenia uzasadniającego odwołanie obdarowany ponosi odpowiedzialność na równi z bezpodstawnie wzbogaconym, który powinien się liczyć z obowiązkiem zwrotu. Przykładowo, można wskazać, że przesłanką uzasadniającą odwołanie darowizny może być niewierność partnera. Jak wynika bowiem z wyroku Sądu Apelacyjnego w Lublinie z dnia 8 listopada 2021 r., sygn. akt. I ACa 406/19, LEX nr 3291750 „okoliczność naruszenia reguły wierności, przy istniejących węzłach partnerskich, zazwyczaj stanowi przejaw rażącej niewdzięczności, gdy zdrady dopuszcza się partner obdarowany, utrzymując to w tajemnicy przed darczyńcą, który się na takie zachowanie nie godzi”. Orzeczenie to zapewne mogłoby mieć stosowne odniesienie do partnerów biznesowych i zdrady w postaci zerwania kontraktów czy łączących umów gospodarczych. Z kolei w wyroku Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 24 czerwca 2021 r., sygn. akt. I ACa 73/20, LEX nr 3247936 uznano, że: „Znamion rażącej niewdzięczności nie wyczerpują nie tylko czyny nieumyślne obdarowanego, ale także drobne czyny umyślne, jeżeli nie wykraczają one poza zwykłe konflikty rodzinne w określonym środowisku. W podobny sposób należy potraktować incydentalne sprzeczki, zwłaszcza sprowokowane; nie uzasadnia bowiem odwołania darowizny dopuszczenie się przez obdarowanego takich czynów, które w danych okolicznościach, czy warunkach nie wykraczały poza zwykłe przypadki życiowych konfliktów”. Oznacza to zatem, że powołując się na rażącą niewdzięczność nie można wskazywać drobnych kłótni i sprzeczek, które nie wykraczają poza zwykłe, normalne konflikty. Wynika z tego także, że postępowania w przedmiocie odwołania darowizny są zwykle trudne i wymagają udowodnienia spełnienia ustawowych przesłanek.

Na mocy tezy wynikającej z postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 17 czerwca 2021 r., sygn. akt. IV CSK 60/21, LEX nr 3317030 – „Zgodnie z art. 898 § 1 k.c., darczyńca może odwołać darowiznę, nawet już wykonaną, jeżeli obdarowany dopuścił się względem niego rażącej niewdzięczności. Z przepisu tego wynika, że podstawą odwołania darowizny może być rażąca niewdzięczność samego obdarowanego, która nastąpiła po zawarciu umowy. Wcześniejsze nieprzyjemne zachowania obdarowanego wobec darczyńcy, nie uzasadniają odwołania darowizny”. Nie będą miały znaczenia zatem jakiegokolwiek zachowania i akty niewdzięczności, które nastąpiły przed umową darowizny. Z tezy wyroku Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 23 marca 2021 r., sygn. akt. I ACa 606/20, LEX nr 3171857 wynika, że „Użyta w art. 898 § 1 k.c. klauzula generalna «rażącej niewdzięczności obdarowanego względem darczyńcy» opiera się na zasadzie, że wprawdzie darowizna jest umową nieodpłatną, jednak okazana przez darczyńcę hojność nakłada na obdarowanego obowiązki natury etycznej, a darczyńca ma prawo oczekiwać od niego wdzięczności. Niewdzięczność, jako przeciwieństwo wdzięczności, oznacza postępowanie nie liczące się z odczuciami, potrzebami i dobrem darczyńcy, które może mu przyczynić negatywnych odczuć i obiektywnych szkód. Sankcjonowany prawnie poziom niewdzięczności - niewdzięczność rażąca, uprawniającą do odwołania wcześniejszego rozporządzenia majątkowego, rozumieć należy w powiązaniu z opisanym powyżej etycznym charakterem obowiązku wdzięczności, jako podejmowanie nacechowanych złą wolą i nie znajdujących usprawiedliwienia w okolicznościach działań, które w sposób oczywisty muszą być boleśnie odczuwane przez darczyńcę. O rażącej niewdzięczności nie może zdecydować wyłącznie uwzględnienie kryterium subiektywnego. Należy brać pod uwagę także kryteria obiektywne. Wśród nich najczęściej wskazuje się na stosunki panujące w danym środowisku społecznym oraz zwyczaje utrzymujące się na danym obszarze, czy indywidualne przymioty osób zainteresowanych. Wskazać także trzeba, że nie każde niedopełnienie obowiązku wdzięczności przez obdarowanego opatrzone jest przewidzianą w art. 898 § 1 k.c. sankcją w postaci uprawnienia darczyńcy do odwołania darowizny. Odwołanie to jest wyjątkiem od obowiązującej zasady trwałości i dotrzymywania umów. Uprawnienie darczyńcy do tego, aby na powrót uzyskał przedmiot czynności, której dokonał z obdarowanym należy traktować ze względu na konieczność zapewnienia pewności obrotu prawnego jako wyjątkowe. Sięganie po ten instrument prawny może mieć miejsce w zupełnie

szczególnych sytuacjach, nad wyraz naganne zachowania obdarowanego, sprzeniewierzającego się, w jaskrawy sposób, zasadzie wdzięczności, obowiązującej go wobec darczyńcy”. Wskazuje to zatem na wyjątkowość sytuacji odwołania darowizny.

Trzeba mieć na względzie także treść art. 899 k.c., który dotyczy przebaczenia obdarowanemu oraz ściśle określonego terminu do wniesienia stosownego powództwa o odebranie darowizny. W myśl § 1 tego przepisu, darowizna nie może być odwołana z powodu niewdzięczności, jeżeli darczyńca obdarowanemu przebaczył. Instytucja przebaczenia może także dotyczyć podmiotów gospodarczych, które po popadnięciu w konflikt zawierają ugodę. Jak wynika z wyroku Sądu Okręgowego w Gdańsku z dnia 27 kwietnia 2010 r., sygn. akt. III Ca 278/10, LEX nr 1713709: „zgodnie z art. 899 § 1 k.c. darowizna nie może być odwołana z powodu niewdzięczności, jeżeli darczyńca obdarowanemu przebaczył”. Jeśli zatem po umowie darowizny i następnie po akcie niewdzięczności obdarowanego nastąpi przebaczenie (choćby chwilowe) to oznacza, że odwołanie tej darowizny będzie zasadniczo niemożliwe.

Z kolei istotny termin, uprawniający do możliwości odwołania darowizny wynika z art. 899 § 3 k.c., w myśl którego darowizna nie może być odwołana po upływie roku od dnia, w którym uprawniony do odwołania dowiedział się o niewdzięczności obdarowanego. Jednakże należy mieć na względzie, że akty niewdzięczności mogą się powtarzać, a zatem roczny termin biegnie wtedy od dnia tego aktu niewdzięczności na nowo. Co także ważne, odwołanie darowizny następuje przez oświadczenie złożone obdarowanemu na piśmie (art. 900 k.c.). Z tezy wyroku Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 18 maja 2017 r., sygn. akt. I ACa 1486/16, LEX nr 2310616 wynika, że „jeśli naganne zachowanie przybiera postać ciągłego zaniechania, to termin roczny przewidziany w art. 899 § 3 k.c. zostaje zachowany, jeśli nie upłynął rok od chwili, kiedy stan rażąco niewdzięcznego zachowania ustał”. W tym samym judykacie sąd ten podkreślił, że: „Darowizna wytwarza stosunek etyczny między darczyńcą a obdarowanym, wyróżniający się moralnym obowiązkiem wdzięczności. Pogwałcenie tego obowiązku przez dopuszczenie się ciężkich uchybień opatrzone jest sankcją prawną, przewidzianą w art. 898 § 1 k.c., w postaci prawa odwołania darowizny. Warunkiem tego prawa jest, aby obdarowany dopuścił się względem darczyńcy rażącej niewdzięczności. Taką kwalifikowaną postać ma dopiero takie zachowanie się obdarowanego, które w świetle istniejących reguł moralnych i prawnych świadczy

nie tylko o niewdzięczności, ale o kwalifikowanym jej stopniu". Wypada także zaznaczyć, że przepisów Kodeksu cywilnego o odwołaniu darowizny nie stosuje się, gdy darowizna czyni zadość obowiązkowi wynikającemu z zasad współżycia społecznego (art. 902 k.c.). Zasady współżycia społecznego określone w treści art. 5 k.c. należą do zasad generalnych, które mają bardzo uniwersalne zastosowanie. W praktyce we wszelkich możliwych obszarach powołuje się zasady współżycia społecznego dla obrony swego interesu. Klauzula ta bywa też często podnoszona w obszarach prawno-menedżerskich oraz także między podmiotami gospodarczymi.

W tym zakresie warto także wskazać na wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 23 czerwca 2016 r., sygn. akt. I ACa 1794/15, LEX nr 2106878, zgodnie z którym: „Przepisy kodeksu cywilnego przewidują dopuszczalność odwołania darowizny w dwóch przypadkach: w razie niedostatku darczyńcy (art. 896 i 897 k.c.) oraz w razie niewdzięczności obdarowanego (art. 898 i 899 k.c.). Odwołanie darowizny we wskazanych dwóch przypadkach jest wyłączone tylko wówczas, gdy darowizna czyni zadość obowiązkowi wynikającemu z zasad współżycia społecznego (art. 902 k.c.). Te unormowania są bezprzedmiotowe przy darowiźnie nieruchomości Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Art. 13 ust. 2 u.g.n. wyraźnie stanowi, że w przypadku niewykorzystania nieruchomości na cel, na który nieruchomość była darowana, darowizna podlega odwołaniu, a odstąpienie od odwołania wymaga zgody tego organu, który wyraził zgodę na jej dokonanie (wojewody, rady lub sejmiku) - art. 13 ust. 2a u.g.n. Odwołanie darowizny jest zatem możliwe zarówno wówczas, gdy nieruchomość w ogóle nie została wykorzystana bądź na wskazany cel (przy darowiźnie między Skarbem Państwa a jednostką samorządu terytorialnego lub między tymi jednostkami), jak i wówczas, gdy nieruchomość wykorzystano na inny cel niż określony w umowie. W sytuacji częściowego tylko wykorzystania nieruchomości na cel określony w umowie za dopuszczalne i uzasadnione należy uznać odwołanie darowizny tylko w części, np. odnośnie do niektórych tylko działek. Starosta i organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego mają obowiązek odwołania darowizny, jeżeli nieruchomość nie została wykorzystana na cel określony w umowie darowizny. Obecnie odstąpienie od obowiązku odwołania wymaga zgody organu stanowiącego (rady, sejmiku) bądź wojewody". Przywołane orzeczenie Sądu Apelacyjnego w Łodzi wskazuje na okoliczności umowy darowizny pomiędzy różnymi podmiotami. Potwierdza to zatem, że przy założeniu konkret-

nej celowości darowizny z nieruchomości może ona także nastąpić pomiędzy podmiotami gospodarczymi.

Z uwagi na możliwość odwołania darowizny, także w postaci nieruchomości należy rozważyć, jakie będzie to miało znaczenie dla kwestii opodatkowania. Jeśli zaistnieją przesłanki odwołania darowizny, które sąd uzna za zasadne, to zasadniczo nie będzie to miało wpływu na kwestie podatkowe od tej czynności. Katalog czynności opodatkowanych jest ściśle i enumeratywnie wymieniony w art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn⁵ (dalej: u.p.s.d.). Pośród tego katalogu nie ma zdarzenia, będącego odebraniem darowizny. Taką interpretację indywidualną zajął też Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 15 listopada 2011 r., IPTPB2/436-41/11-4/KK, LEX nr 117336 a także orzecznictwo sądów administracyjnych⁶. Warto także wskazać, że czynność odwołania darowizny, z racji tego że wywołuje skutek *ex nunc* (na przyszłość) nie jest tożsama z uznaniem nieważności umowy. Kwestie faktycznego uznania przez sąd konkretnych czynności za bezwzględnie lub względnie nieważne są inaczej interpretowane pod kątem prawa podatkowego i budzą poważne wątpliwości w orzecznictwie oraz w doktrynie⁷. Słusznie zatem stwierdził Sąd Apelacyjny w Krakowie w tezie wyroku z dnia 2 czerwca 2021 r., sygn. akt. I ACa 225/20, LEX nr 3226774 – „O ile powód odwołuje się do okoliczności, które skutkują przyjęciem nieważności umowy darowizny, to okoliczności te nie mogą być kwalifikowane jako rażąca niewdzięczność. Po pierwsze, nieważna czynność prawna nie może być odwołana. Po drugie, nie mogą stanowić rażącej niewdzięczności zachowania, które decydują o wadzie samej czynności prawnej”. Dlatego też z prawnomenadżerskiego punktu widzenia, w razie zaistnienia przesłanki rażącej niewdzięczności obdarowanego nieruchomością przez darczyńcę warto wszcząć postępowanie, mające na celu odwołanie darowizny, bo będzie ono zasadniczo neutralne na gruncie prawa podatkowego. Jednakże w każdej sytuacji trzeba mieć na względzie koszty postępowania cywilnego, niezbędny czas na jego realizację a także możliwości dowodowe darczyńcy, aby móc choćby potencjalnie przewidzieć

⁵ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U.2021.1043 t.j. z dnia 2021.06.09).

⁶ Wyrok z dnia 12 stycznia 1998 r., ISA/Lu 1/97, LEX nr 31767; wyrok NSA z 16 września 2011 r., II FSK 540/10, LEX nr 954962; wyrok NSA z 16 września 2011 r., II FSK 541/10, LEX nr 989155; wyrok NSA z 16 września 2011 r., II FSK 542/10, LEX nr 989156; wyrok NSA z 16 września 2011 r., II FSK 539/10, LEX nr 898866.

⁷ M. Stawiński [w:] Gonet Wojciech, Marquardt Piotr, Stawiński Michał, *Podatki w obrocie nieruchomościami w praktyce notarialnej*, opublikowano: WKP 2019, LEX/el, a także: zob. K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki wadliwości czynności cywilnoprawnych. Problematyka przedmiotu opodatkowania*, Warszawa 2015, zob. też: P. Esam, C. Oppenheim, *A charge the Community the Poll Tax Benefits and the Poor*, London 1989, A. Midwinter, *Monaghanc From Rates to the Poll Tax*, Edinburgh 1993, O. Model, *Staatsburger Taschenbuch*, München 1976, M. Ward M., *Council Tax Handbook*, London 1994, *passim*.

efektywność swojego działania. Stosowna analiza zysków i strat w tym zakresie powinna być dokonana w przypadku podmiotów gospodarczych, aby działać nie tylko efektywnie, ale także biorąc pod uwagę zasady ekonomiki.

2. Opodatkowanie darowizny, zwolnienia i ulgi

Opodatkowanie darowizn zasadniczo wynika z art. 1 ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. W myśl art. 7 ust. 1 tej ustawy, podstawę opodatkowania stanowi wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów (czysta wartość), ustalona według stanu rzeczy i praw majątkowych w dniu nabycia i cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego. Jeżeli przed dokonaniem wymiaru podatku nastąpi ubytek rzeczy spowodowany siłą wyższą, do ustalenia wartości przyjmuje się stan rzeczy w dniu dokonania wymiaru, a odszkodowanie za ubytek należne z tytułu ubezpieczenia wlicza się do podstawy wymiaru.

Na mocy art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. d ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych⁸ (dalej: u.p.c.c.) opodatkowaniu podlegają umowy darowizny w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo też zobowiązań darczyńcy. Oznacza to, że jeżeli w ramach umowy darowizny obdarowany byłby także obowiązany przejąć, jako dłużnik osobisty, zobowiązania darczyńcy lub również ciężary to wówczas taka transakcja byłaby objęta podatkiem od czynności cywilnoprawnych (PCC). Podatek ten byłby obliczany od wartości przejętych zobowiązań darującego. W pozostałej zaś części byłaby to transakcja objęta podatkiem od spadków i darowizn na mocy ustawy o podatku od spadków i darowizn⁹.

Z uwagi na to, że opodatkowaniu od spadków i darowizn podlega wartość przedmiotu darowizny po potrąceniu długów i ciężarów (czyli tzw. wartość czysta), nie zachodziłoby wówczas podwójne opodatkowanie tego samego przedmiotu¹⁰. Należy zatem stwierdzić, że przejęcie długów i ciężarów podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych tylko wtedy, gdy jest związane z umową darowizny. Oznacza to z kolei, że przejęcie ich w związku z innymi czynnościami cywilnoprawnymi nie ma takiego obowiązku. Warto też

⁸ Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U.2022.111 t.j. z dnia 2022.01.18).

⁹ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U.2021.1043 t.j. z dnia 2021.06.09).

¹⁰ P. Marquardt [w:] W. Gonet, P. Marquardt, M. Stawiński, *Podatki w obrocie nieruchomościami w praktyce notarialnej*, opublikowano: WKP 2019, LEX/el.

wskazać, że przyjęcie tzw. darowizny obciążonej długiem, a więc w szczególności otrzymanie prawa własności nieruchomości obciążonej już hipoteką lub innym ograniczonym prawem rzeczowym, nie będzie powodowało konieczności zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych. Takie stanowisko zostało także zawarte w interpretacji z dnia 20 marca 2020 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej sygn. nr 0111-KDIB2-2.4015.2.2020.2.MM. Ponadto, z interpretacji podatkowych (sygn. nr 0111-KDIB2-2.4015.2.2020.2.MM oraz sygn. nr 0111-KDIB2-2.4015.9.2020.2.MM, sygn. 0111-KDIB2-2.4015.75.2021.1.DR) wynika, że podatku od darowizny mieszkania nie zapłacą także osoby nawet formalnie niespokrewnione, o ile nieruchomość ta jest obciążona hipoteką. W piśmiennictwie wskazuje się, że długi i ciężary mogą mieć postać publiczno oraz prywatnoprawną¹¹. Osoby trzecie mogą bowiem regulować zadłużenia publicznoprawne od czasu wprowadzenia do Ordynacji podatkowej¹² (dalej: o.p.) art. 62b, czyli od 1 stycznia 2016 r. Dotyczy to jednak ściśle określonych sytuacji, a mianowicie: 1) wpłat dokonanych przez najbliższą rodzinę podatnika, tj. małżonka, jego zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę; 2) wpłaty przez dłużnika rzeczowego, tj. aktualnego właściciela przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, jeżeli podatek zabezpieczony jest hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym; 3) wpłat w sprawach drobnych, tj. gdy kwota podatku nie przekracza 1000 zł.

W tym miejscu wypada zasygnalizować, że bardzo często podmioty gospodarcze składają się z osób spokrewnionych ze sobą. Tworzą się wówczas dosyć popularne na rynku gospodarczym firmy rodzinne. Nie można zatem wykluczyć sytuacji, gdy darowizny poczynione pomiędzy spokrewnionymi osobami fizycznymi będą następnie włączone do rodzinnego podmiotu gospodarczego. Z tych też względów wydaje się zasadne wzięcie pod rozwagę także rozszerzenie rozważań dotyczących opodatkowania darowizny także na osoby fizyczne.

W kwestii opodatkowania darowizny z nieruchomości warto też mieć na względzie ustawowe zwolnienia podatkowe, które wynikają z art. 4a u.p.s.d. Przepis ten stanowi bowiem, że zwolnieni od podatku za nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę będą jeśli:

¹¹ P. Marquardt [w:] M. Goettel, A. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 233, a także: W. Gonet, P. Marquardt, M. Stawiński, *Podatki w obrocie nieruchomościami w praktyce notarialnej*, opublikowano: WKP 2019, LEX/el.

¹² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.2021.1540 t.j. z dnia 2021.08.23).

1) wypełnią obowiązek informacyjny i zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia - w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku;

2) w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne, a wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych, przekracza dopuszczalną kwotę 9637 zł - 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.

W przypadku niespełnienia tych warunków, nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych podlega opodatkowaniu na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej.

Obowiązek zgłoszenia nie obejmuje przypadków, gdy:

1) wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby lub po tej samej osobie w okresie 5 lat, poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych, nie przekracza dopuszczalnej kwoty 9637 zł,

2) nabycie następuje na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego albo w tej formie zostało złożone oświadczenie woli jednej ze stron.

Kwoty wolne od podatku zostały wskazane w treści art. 9 u.p.s.d. W myśl tego przepisu, opodatkowaniu podlega nabycie przez nabywcę, od jednej osoby, własności rzeczy i praw majątkowych o czystej wartości przekraczającej:

- 1) 9637 zł - jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do I grupy podatkowej;
- 2) 7276 zł - jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do II grupy podatkowej;
- 3) 4902 zł - jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do III grupy podatkowej.

Jeżeli jednak nabycie własności rzeczy i praw majątkowych od tej samej osoby następuje więcej niż jeden raz, do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych dolicza się wartość rzeczy i praw majątkowych nabytych od tej osoby lub po tej samej osobie w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie. Od podatku obliczonego od łącznej wartości nabytych rzeczy i praw majątkowych potrąca się podatek przypadający od opodat-

kowanych poprzednio nabytych rzeczy i praw majątkowych. Wynikająca z obliczenia nadwyżka podatku nie podlega ani zaliczeniu na poczet innych podatków, ani zwrotowi. Nabywcy obowiązani są w zeznaniu podatkowym wymienić rzeczy i prawa majątkowe nabyte w podanym wyżej okresie. W przypadku nabycia tytułem polecenia za zbywcę uznaje się odpowiednio darczyńcę lub spadkodawcę. W przypadku gdy darczyńca nakłada na obdarowanego tytułem polecenia obowiązek przeniesienia własności rzeczy lub przeniesienia (ustanowienia) praw na rzecz darczyńcy, za zbywcę uważa się obdarowanego.

Konkretne grupy podatkowe wynikają z art. 14 u.p.s.d., który stanowi, że wysokość podatku ustala się w zależności od grupy podatkowej, do której zaliczony jest nabywca. Zaliczenie do grupy podatkowej następuje według osobistego stosunku nabywcy do osoby, od której lub po której zostały nabyte rzeczy i prawa majątkowe. Do poszczególnych grup podatkowych zalicza się:

- 1) do grupy I - małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, zięcia, synową, rodzeństwo, ojczyma, macochę i teściów;
- 2) do grupy II - zstępnych rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, zstępnych i małżonków pasierbów, małżonków rodzeństwa i rodzeństwo małżonków, małżonków rodzeństwa małżonków, małżonków innych zstępnych;
- 3) do grupy III - innych nabywców.

Szczegółowe wartości w zakresie stawek podatku zostały wskazane tabelarycznie w art. 15 u.p.s.d. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 17 września 2021 r., sygn. akt. I SA/Lu 283/21, LEX nr 3240157 została zawarta następująca teza: „Wprowadzenie art. 15 ust. 4 u.p.s.d. było reakcją ustawodawcy na praktykę powoływania się podatników podatku dochodowego od osób fizycznych dotyczących opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych na fakt zawarcia umowy pożyczki (także darowizny itp.). Mimo tego powołanie się może dotyczyć i być spowodowane różnymi przyczynami, które mogą być odmienne w zależności od podatku, w którym do powołania się dochodzi. Najważniejsze, by nastąpiło ono przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego. Takie rozumienie ww. przepisu nie oznacza w żadnym razie jego rozszerzającej wykładni”. Przywołane orzeczenie dowodzi częstej praktyki powoływania się na otrzymywane darowizny w toku kontroli skarbowych, których organ podatkowy

nie mógł zidentyfikować, z uwagi na brak znalezienia odzwierciedlenia w ujawnionych dochodach.

Z tezy wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 8 kwietnia 2021 r., sygn. akt. I SA/Wr 759/19, LEX nr 3178710 wynika, że „W związku z powołaniem się przez podatniczkę w toku postępowania w sprawie opodatkowania nieujawnionych źródeł na okoliczność otrzymania darowizn, dla zastosowania w sprawie przepisu art. 15 ust. 4 u.p.s.d., obowiązkiem organów podatkowych jest ustalenie, czy darowizny, na które powoływała się podatniczka rzeczywiście zostały dokonane. Organy muszą mieć przy tym na uwadze, że ewentualne wykluczenie zastosowania w sprawie wymienionego przepisu może nastąpić dopiero wówczas, jeżeli zebrany materiał dowodowy podważy w sposób jednoznaczny podnoszoną przez stronę wersję o otrzymaniu darowizn. W przypadku potwierdzenia otrzymania darowizn organy podatkowe mają obowiązek opodatkowania takich darowizn według stawki 20%, a nie opodatkowania wydatków jako pochodzących ze źródeł nieujawnionych według stawki 75%”. Orzeczenie to potwierdza konieczność posiadania dokumentacji oraz dowodów dla wyegzekwowania swoich praw. Organy podatkowe muszą mieć jednoznaczne i niepodważalne dowody na przyjęcie twierdzeń podatnika, który wszak może także reprezentować konkretny podmiot gospodarczy.

Z kolei w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 czerwca 2019 r., sygn. akt. II FSK 2514/17, LEX nr 2700107 sąd ten stwierdził, że „na rachunek bankowy małżonków w okresie od sierpnia 2012 r. do kwietnia 2013 r. wpłynęły środki pieniężne od ich syna w łącznej wysokości 152.500 zł. Okoliczność ta została ujawniona w toku postępowania podatkowego, prowadzonego wobec skarżącego w przedmiocie podatku do towarów i usług, w którym podatnik złożył oświadczenie, że środki te stanowią darowiznę udzieloną małżeństwu przez ich syna i że nie mają one związku z prowadzonym gospodarstwem rolnym. Wyjaśnienia te diametralnie zmieniły się dopiero po wszczęciu wobec małżonków postępowania w przedmiocie podatku od spadków i darowizn. Wówczas, zarówno małżonkowie, jak i ich syn, oświadczyli, że przedmiotowe środki pieniężne nie były darowizną, tylko przeznaczone były na zakup środków do produkcji rolnej na rzecz syna. Przeprowadzone ponownie postępowanie dowodowe nie potwierdziło jednak stanowiska strony. Z zebranych dowodów, w tym faktur pozyskanych od dostawców, nie wynika aby skarżący dokonywał zakupu środków do produkcji rolnej na rzecz syna”. Przywołane orzeczenie wskazuje

na konieczność znajomości treści przepisów podatkowych i ich prawidłowego wskazywania przy pierwszej czynności, bowiem w przypadku późniejszej zmiany twierdzeń oraz swojego stanowiska może to zostać uznane za niewiarygodne dla organu skarbowego. Ma to ogromne znaczenie, tym bardziej dla podmiotów gospodarczych w celu efektywnego zarządzania zasobami.

Warto także zaznaczyć, że istnieje możliwość zastosowania ulgi mieszkaniowej, co zawarte jest bezpośrednio w treści art. 16 u.p.s.d. Z tego przepisu wynika bowiem, że w przypadku nabycia własności (współwłasności) budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, spółdzielczego prawa do domu jednorodzinnego albo udziału w takim prawie:

1) w drodze dziedziczenia, zapisu zwykłego, zapisu windykacyjnego, dalszego zapisu, polecenia testamentowego, darowizny lub polecenia darczyńcy przez osoby zaliczane do I grupy podatkowej;

2) w drodze dziedziczenia, zapisu zwykłego, zapisu windykacyjnego, dalszego zapisu lub polecenia testamentowego przez osoby zaliczane do II grupy podatkowej;

3) w drodze dziedziczenia, zapisu zwykłego, zapisu windykacyjnego, dalszego zapisu lub polecenia testamentowego przez osoby zaliczane do III grupy podatkowej, które sprawowały opiekę nad wymagającym takiej opieki spadkodawcą, na podstawie pisemnej umowy z podpisem notarialnie poświadczonym, przez co najmniej dwa lata od dnia poświadczenia podpisów przez notariusza

– nie wlicza się do podstawy opodatkowania ich czystej wartości do łącznej wysokości nieprzekraczającej 110 m² powierzchni użytkowej budynku lub lokalu. W przypadku nabycia części (udziału) budynku mieszkalnego lub lokalu albo udziału w spółdzielczym prawie do budynku mieszkalnego lub lokalu ulga przysługuje stosownie do wielkości udziału.

Aby jednak móc z niej skorzystać należy spełnić łącznie następujące warunki:

1) obdarowani nie mogą być właścicielami innego budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość bądź będąc nimi przeniosą własność budynku lub lokalu na rzecz zstępnych, Skarbu Państwa lub gminy w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia zeznania podatkowego albo zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego;

2) obdarowanym nie może przysługiwać spółdzielcze lokatorskie prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego lub wynikające z przydziału spółdzielni mieszkaniowej: prawo do domu jednorodzinnego lub prawo do lokalu w małym domu mieszkalnym, a w razie dysponowania tymi prawami przekażą je zstępnym lub przekażą do dyspozycji spółdzielni, w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia zeznania podatkowego albo zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego;

3) obdarowani nie mogą być najemcami lokalu lub budynku lub będąc nimi rozwiążą umowę najmu w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia zeznania podatkowego albo zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego;

4) będą zamieszkiwać będąc zameldowanymi na pobyt stały w nabytym lokalu lub budynku i nie dokonają jego zbycia przez okres 5 lat:

a) od dnia złożenia zeznania podatkowego lub zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego - jeżeli w chwili złożenia zeznania lub zawarcia umowy darowizny nabywca mieszka i jest zameldowany na pobyt stały w nabytym lokalu lub budynku,

b) od dnia zamieszkania potwierdzonego zameldowaniem na pobyt stały w nabytym lokalu lub budynku - jeżeli nabywca zamieszka i dokona zameldowania na pobyt stały w ciągu roku od dnia złożenia zeznania podatkowego lub zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego.

Jeżeli nabyty budynek lub lokal jest zajęty przez osoby trzecie, spełnienie warunków może nastąpić w okresie 5 lat od dnia nabycia; w tym wypadku zawieszają się odpowiednio bieg terminu przedawnienia do dokonania wymiaru podatku. Za powierzchnię użytkową budynku (lokalu) w rozumieniu ustawy uważa się powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian pomieszczeń na wszystkich kondygnacjach (podziemnych i naziemnych, z wyjątkiem powierzchni piwnic i klatek schodowych oraz szybów dźwigów). Powierzchnie pomieszczeń lub ich części oraz część kondygnacji o wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m zalicza się do powierzchni użytkowej budynku w 50%, a jeżeli wysokość jest mniejsza niż 1,40 m - powierzchnię tę pomija się.

Nie stanowi podstawy do wygaśnięcia decyzji lub ustalenia zobowiązania podatkowego:

1) zbycie udziału w budynku lub lokalu mieszkalnym stanowiącym odrębną nieruchomość, albo spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego na rzecz innego ze spadkobierców lub obdarowanych, albo

2) zbycie budynku lub lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomości (udziału w budynku lub lokalu), albo spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego (udziału w takim prawie), jeżeli było ono uzasadnione koniecznością zmiany warunków lub miejsca zamieszkania, a przeznaczenie środków uzyskanych ze sprzedaży na nabycie innego budynku lub lokalu mieszkalnego (udziału w budynku lub lokalu) albo spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego (udziału w takim prawie), albo budowę innego budynku lub lokalu nastąpiło w całości w okresie dwóch lat od dnia zbycia i łączny okres zamieszkiwania w zbytym i nabytym albo wybudowanym budynku lub lokalu, potwierdzonego zameldowaniem na pobyt stały, wynosi 5 lat.

Warunek ten uważa się za spełniony również wtedy, gdy budynek lub lokal mieszkalny (udział w budynku lub lokalu) albo spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego (udział w takim prawie) został zbyty przed rozpoczęciem zamieszkiwania, ze względu na konieczność zmiany warunków lub miejsca zamieszkania, a przeznaczenie środków uzyskanych ze sprzedaży na nabycie innego budynku lub lokalu mieszkalnego (udziału w budynku lub lokalu), albo spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego (udziału w takim prawie), albo budowę innego budynku lub lokalu nastąpiło w całości w okresie dwóch lat od dnia zbycia. Mimo że najczęściej zastosowanie tych ulg będzie miało miejsce w przypadku stosunków rodzinnych, między osobami fizycznymi, to nie można wykluczyć późniejszego wykorzystania takiej darowizny nieruchomości dla celów prowadzonej działalności gospodarczej.

3. Wyliczenie wartości darowizny nieruchomości

Z punktu widzenia prawnomenadżerskiego istotna jest także kwestia określenia wartości darowizny nieruchomości. Ma to znaczenie z uwagi na możliwość zakwestionowania tej wartości przez organ podatkowy i obciążenia podatnika kosztami sporządzonej wyceny. Warto też wskazać na treść art. 17 u.p.s.d., który dotyczy wzrostu cen praw majątkowych i rzeczy, w tym także nieruchomości darowanych, zwolnionych od podatku. Z tego przepisu wynika, że kwoty wartości rzeczy i praw majątkowych zwolnione od podatku oraz niepodlegające opodatkowaniu a także przedziały nadwyżki kwot wartości rzeczy i praw majątkowych podlegających opodatkowaniu, podwyższa się w przypadku wzrostu cen towarów nieżywnościowych trwałego użytku o ponad 6%, w stopniu odpowiadają-

jącym wzrostowi tych cen. Oznacza to z kolei potrzebę badania wartości cen rynkowych rzeczy, praw majątkowych oraz nieruchomości. Wzrost cen oblicza się na podstawie skumulowanego indeksu wskaźników kwartalnych publikowanych w komunikatach Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego ogłoszonych w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” w terminie 30 dni po upływie każdego kwartału.

W obszarze tej tematyki istotna jest także wspomniana wcześniej wartość rzeczy i praw majątkowych, w tym także wartość nieruchomości, wynikająca z treści art. 8 u.p.s.d. Opodatkowanie bowiem bezspornie związane jest z określonymi wartościami, od których należy obliczyć należny podatek. Z treści wyżej wymienionego przepisu, wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych przyjmuje się w wysokości określonej przez nabywcę, jeżeli odpowiada ona wartości rynkowej tych rzeczy i praw, a wartość praw do wkładów oszczędnościowych - w wysokości tych wkładów. Wartość jednostek uczestnictwa przyjmuje się w wysokości ustalonej przez fundusz inwestycyjny zgodnie z przepisami ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz. U. z 2021 r. poz. 605). Wartość rynkową rzeczy lub praw majątkowych określa się na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia, oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia powstania obowiązku podatkowego¹³. Wypada zatem dostrzec konieczność zbadania rynku i cen praw majątkowych, w tym także rynku nieruchomości dla stwierdzenia tego czy wskazana wartość faktycznie odpowiada wartości rynkowej.

Jeśli jednak nabywca nie określił wartości nabytych rzeczy lub praw majątkowych albo wartość określona przez niego nie odpowiada, według oceny naczelnika urzędu skarbowego, wartości rynkowej, organ ten wezwie nabywcę do jej określenia, podwyższenia lub obniżenia, w terminie nie krótszym niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania, podając jednocześnie wartość według własnej, wstępnej oceny. Jeżeli nabywca, pomimo wezwania, nie określił wartości lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, naczelnik urzędu skarbowego dokona jej określenia z uwzględnieniem opinii biegłego lub przedłożonej przez nabywcę wyceny rzeczoznawcy¹³. Jeżeli organ podatkowy powoła

¹³ Zob. szerzej na temat instytucji biegłych i specjalistów: I. Urbaniak-Mastalerz, rozdział 13. *Inni uczestnicy postępowania karnego* [w:] *System Prawa Karnego Procesowego*, C. Kulesza (red), t. VI, Warszawa 2016, s. 1302-1378 oraz I. Urbaniak-Mastalerz, *Między biegłym a świadkiem, czyli o roli specjalistów w procesie karnym* [w:] "Państwo

biegłego, a wartość określona z uwzględnieniem jego opinii różni się o więcej niż 33% od wartości podanej przez nabywcę, koszty opinii biegłego ponosi nabywca. W tym miejscu warto wskazać na tezę z wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 23 czerwca 2021 r., sygn. akt. I SA/Gd 471/21, LEX nr 3211597: „przepisy u.p.s.d., tj. art. 7 ust. 1 oraz art. 8 ust. 3-4, nie dają organom skarbowym oraz biegłym podstaw prawnych do odrębnej wyceny samego udziału w prawie współwłasności bez uwzględnienia wartości przedmiotu współwłasności, jako, że wartość udziału w prawie współwłasności jest zawsze pochodną wartości całego prawa”. Przywołane orzeczenie wskazuje na ciekawy przypadek określenia wartości udziału współwłasności. Dysponując zatem już taką wartością w zakresie udziału we współwłasności (także w zakresie nieruchomości) organ skarbowy nie powinien w takiej sytuacji zasięgać opinii biegłych, bowiem wartość ta jest pochodną wartości całego prawa własności.

W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 26 maja 2021 r., sygn. akt. I SA/Sz 866/16, LEX nr 3194961 zostało zawarte stwierdzenie, że: „postanowienie o kosztach postępowania jest odrębnym aktem administracyjnym, dotyczącym kwestii incydentalnej, niezwiązanej z istotą sprawy, lecz z czynnościami postępowania. Oznacza to, że w tym incydentalnym, wypadkowym postępowaniu, ograniczonym do kosztów postępowania (wysokości i zasady ponoszenia) wyznaczającym zarazem granice sądowej kontroli legalności, o czym już wyżej była mowa, nie bada się merytorycznych zarzutów związanych z opinią biegłego czy decyzją kończącą postępowanie wymiarowe. Bada się jedynie, czy wysokość podstawy opodatkowania ustalona w decyzji wymiarowej z uwzględnieniem opinii biegłego odbiega co najmniej o 33% od zadeklarowanej podstawy opodatkowania. Ocena merytoryczna opinii dokonywana jest natomiast w postępowaniu podatkowym”. W tym obszarze istnieje zatem wiele aspektów prawno-menedżerskich, które należy rozważyć w kontekście określania wartości darowanej nieruchomości.

Jak wynika z tezy wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 27 maja 2020 r., sygn. akt. I SA/Sz 25/20, LEX nr 3030377 – „w postępowaniu incydentalnym w przedmiocie kosztów postępowania podatkowego nie jest dopuszczalne kwestionowanie merytorycznej prawidłowości sporządzonej opinii biegłego”. Oznacza to zatem, że trzeba odróżnić postępowanie merytoryczne podatkowe od postępowania incydentalnego w zakresie choćby

określenia kosztów tego postępowania. Z kolei na mocy tezy wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 stycznia 2020 r., II FSK 967/18, LEX nr 3019627 wynika, że „to art. 7 u.p.s.d. określa podstawę opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn, którą stanowi wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów (czysta wartość) ustalona według stanu rzeczy i praw majątkowych w dniu nabycia i cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego, natomiast uregulowania zawarte w art. 8 u.p.s.d. stanowią jedynie uzupełnienie unormowań zawartych w art. 7 u.p.s.d., stanowiąc w ust. 1, że wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych przyjmuje się w wysokości określonej przez nabywcę, jeżeli odpowiada ona wartości rynkowej tych rzeczy i praw”. Określenie przez darczyńców nierynkowych i jedynie subiektywnych wartości darowanych nieruchomości obdarowanym może się spotkać nie tylko z krytyką organu skarbowego, ale też może mieć swoje negatywne finansowo skutki dla podatników. Trzeba jednak zauważyć, że podatnicy (w tym także osoby zarządzające podmiotami gospodarczymi) nie muszą dysponować wiedzą specjalistyczną, a oszacowane przez nich wartości mogą wynikać z dokonanych przez nich zapytań w obszarze obrotu nieruchomościami. Mimo to jednak w obliczu, gdy ta wartość będzie różniła się o 33% od wartości rynkowej, będą musieli ponosić ryzyko i koszty z tym związane. Nie wiadomo więc czy taka regulacja nie jest zbyt ingerująca w zasadę swobody zawierania umów oraz w zasadę wolnego rynku. Tym bardziej zważywszy na fakt, że znaczące różnice w wycenach mogą zachodzić, gdy zmieniona będzie metoda wycena nieruchomości czy też gdy zostaną wzięte odmienne transakcje porównawcze.

III. Wnioski końcowe na tle regulacji

Odpowiadając na pytania zawarte na wstępie należy stwierdzić, że w istocie opodatkowanie darowizny nieruchomości zależy od wielu indywidualnych czynników, dlatego można uznać, że tę problematykę należy interpretować indywidualnie, odnośnie do każdej sytuacji. Założona teza została zatem potwierdzona przez przeprowadzoną analizę orzeczeń sądowych, administracyjnych oraz decyzji organów skarbowych. W zależności od tego między jakimi osobami czy też podmiotami zachodzi umowa darowizny, jaka jest wartość tej nieruchomości oraz jaki był faktyczny zamiar stron w zakresie zawieranej umowy, należy bacząc na te wszystkie okoliczności rozważać kwestię opodatkowania darowi-

zny nieruchomości w ten sposób, aby było to zgodne z prawem i miało oparcie o stosowną dokumentację.

Warto jednak zwrócić uwagę na możliwość przekazania darowizny celowej na ściśle określony cel, np. w postaci zakupu nieruchomości. Mimo że dotyczy to darowizny pieniężnej, to jednak ściśle wskazany cel zakupu nieruchomości uzasadnia potrzebę powiązania go z omawianą tematyką. W interpretacji indywidualnej Dyrektora Informacji Skarbowej z dnia 27 maja 2019 r. sygn. 0111-KDIB4.4015.58.2019.1.MCZ można wywnioskować, że jeśli darowizna pieniężna zostanie w całości przeznaczona na cel ściśle określony w umowie darowizny, tj. na zakup nieruchomości, to wówczas osoba obdarowana nie będzie zobowiązana do zapłaty podatku od spadku i darowizn z tytułu otrzymanej darowizny. Wartość wykonanego polecenia bowiem obniża podstawę opodatkowania z tytułu darowizny. Wskazuje to na możliwość darowania nie samej nieruchomości, ale ściśle określonych na ten cel środków, co będzie zwolnione od opodatkowania. Warto także zaznaczyć, że darowizny pieniężne, gdzie pieniądz pełni funkcję płatniczą, nie jest objęty systemem VAT¹⁴ a tym samym nie podlega pod ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁵. Można sobie wyobrazić takie darowizny pieniężne celowe pomiędzy podmiotami gospodarczymi, które byłyby zwolnione od opodatkowania, jeśli całość środków została przeznaczona na ściśle określone cele. W tym miejscu należy także wskazać, że w zakresie podatku dochodowego co do zasady nie ma znaczenia, czy darowizna ma związek z działalnością gospodarczą prowadzoną przez obdarowanego, bo niezależnie od każdej sytuacji przychody znajdujące źródło w umowie darowizny są wówczas wyłączone. Jednakże w przypadku dokonania darowizny na rzecz spółek osobowych (spółki partnerskiej, jawnej oraz komandytowej) darowizna nie będzie neutralna w opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Wówczas bowiem wartość otrzymanej przez spółkę darowizny jest źródłem przychodu, stanowiącym dochód z działalności gospodarczej. Darowizna nieruchomości w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych nie będzie stanowiła kosztu uzyskania przychodu¹⁶. Założona teza w kwestii

¹⁴ Zob.: postanowienie Urzędu Skarbowego w Grójcu z dnia 18 lipca 2005 r., sygn. 1407/N-005/US/26/05/DD; postanowienie Pierwszego Urzędu Skarbowego w Lublinie z dnia 20 października 2005 r., sygn. D2-443/78/2005; informacja Pierwszego Urzędu Skarbowego w Kielcach z dnia 9 lipca 2004 r., sygn. PP-1/443/53/2004, OG/005/174/PP1/2004).

¹⁵ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.2021.685 t.j. z dnia 2021.04.14).

¹⁶ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U.2021.1128 t.j. z dnia 2021.06.24) w art. 23 ust. 1 pkt 11.

konieczności udowodnienia wszelkich niezbędnych okoliczności, a także ponoszonych na wspólny majątek wydatków wynika również z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 marca 2019 r., sygn. akt. II FSK 958/17, LEX nr 3132243. Podobne wnioski można wyciągnąć po analizie interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 15 marca 2016 r., nr sygn. IBPB-2-1/4515-224/15/MCZ. Z tej interpretacji wynika, że samo dokonanie wpłaty pieniędzy na wspólny rachunek bankowy przez jednego z jego posiadaczy, czyli współwłaściciela, ale bez zawierania dokumentu umowy darowizny ani nawet działania w celu dokonania daremnego przysporzenia majątkiem nie skutkuje automatycznie nabyciem tych środków pieniężnych. Potwierdza to konieczność posiadania stosownych dowodów i dokumentów dla organów skarbowych, co dotyczy zarówno osób fizycznych, jak i podmiotów gospodarczych. W przypadku podmiotów gospodarczych wymaga się dokładności i należytej staranności z uwagi na to, że należą one do obrotu profesjonalnego.

Warto także wskazać, że jeśli faktycznym celem darczyńcy nie była chęć nieodpłatnego przysporzenia majątkowego a choćby przykładowo – reklama dla dobra podmiotu gospodarczego, to wówczas umowa ta może zostać zakwestionowana, jako umowa pozorna darowizny, która tak naprawdę jest umową sponsoringu. Może to zostać uznane przez organy skarbowe jako celowe działanie unikania opodatkowania, albo też za uchylanie się od podatków. Z prawnomenadżerskiego punktu widzenia kwestia ta wydaje się istotna, bo determinuje odpowiedzialność podatkową, karno-skarbową, a także cywilną osoby zarządzającej i odpowiedzialnej za reprezentację spraw konkretnego podmiotu gospodarczego.

Organy podatkowe zostały uprawnione do możliwości weryfikowania, a także zmieniania skutków prawnopodatkowych dokonanych przez podatników czynności. Zostało to wprowadzone wraz z ogólną klauzulą o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania z dniem 15 lipca 2016 r. Dzięki czemu organy podatkowe mają możliwość zakwestionowania czynności podatników, którzy nastawieni byli na uniknięcie opodatkowania. Takie działanie uznawane jest bowiem przez organ podatkowy za sztuczne oraz sprzeczne z celami ustaw podatkowych. Można mieć jednak wątpliwości czy takie działanie organów podatkowych poprzez ingerencję w stosunki gospodarcze stron nie jest sprzeczne z zasadą swobody umów, wynikającą z art. 353 zn. 1 k.c.¹⁷. Unikanie opodatkowania nie bę-

¹⁷ B. Kubista [w:] A. Franczak (red.), A. Kaźmierczyk (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe*

dzie jednak uznane za czynność pozorną, tylko ekonomiczną z punktu widzenia podatnika. Cel ekonomiki leży w gestii niemal wszystkich osób, które zarządzają zasobami własnymi. Dlatego też problem ten dotyczy także osób zarządzających oraz mających w zakresie swoich kompetencji podejmowanie czynności na rzecz konkretnego podmiotu gospodarczego. Na mocy treści art. 119a § 1 o.p. unikaniem opodatkowania jest czynność nie skutkująca osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny¹⁸.

Warto też wskazać, że czynności pozorne, które mają na celu uchylenie się od opodatkowania przez podatnika mogą zostać uznane za przestępstwa karnoskarbowe określone w art. 54 i 56 Kodeksu karnego skarbowego¹⁹ (dalej: k.k.s.). Odpowiedzialności tej może podlegać także osoba zarządzająca, która reprezentowała podmiot gospodarczy w zakresie swoich działań, jako podatnik. Na mocy art. 54 § 1 k.k.s. odpowiedzialności karnej podlega podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie. Za to przestępstwo grozi kara grzywny do 720 stawek dziennych albo kara pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. Jeśli zaś kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, sprawca podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych. Jeżeli natomiast kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. W tym miejscu warto przywołać wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 lutego 2019 r., sygn. akt. II KK 184/18, LEX nr 2635596, w którym sąd ten stwierdził, że: „Przestępstwo skarbowe z art. 54 § 1 k.k.s. należy do przestępstw skarbowych z zaniechania. Czasem ich popełnienia jest czas zaniechania działania, do którego sprawca był zobowiązany, a końcowym momentem zaistnienia czynu staje się ten moment, w którym nie można już zrealizować obowiązku bez konsekwencji karnej, np. ze względu na upływ

związki norm i instytucji prawnych, opublikowano: WKP 2019, LEX/el.

¹⁸ Zob. szerzej: J. Głumińska-Pawlic, *Istota klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania* [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. D. Gajewski, Warszawa 2018, s. 55, G. Liszewski [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, Warszawa 2019, art. 119a, LEX/el., B. Brzeziński, *Zagadnienie konstytucyjności klauzuli normatywnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania* [w:] *Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, red. P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel, t. 1, Warszawa 2012, s. 679. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z 25.11.2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach, 2015/2066(INI), poz. 97.

¹⁹ Kodeks karny skarbowy (Dz.U.2021.408 t.j. z dnia 2021.03.05).

ustawowego terminu realizacji obowiązku, a w innym ujęciu - moment, w którym sprawca był zobowiązany działać w określony sposób, a działania takiego nie podjął". Można mieć jednak pewne wątpliwości, które zachowania podatnika będą podlegały pod unikanie opodatkowania, a które z kolei za uchylanie się od podatków. Granica ta może bowiem wydawać się nieostra i może rodzić pewne wątpliwości interpretacyjne.

Z kolei z treści art. 56 k.k.s. wynika odpowiedzialność karnoskarbowa za oszustwa podatkowe. Oszustwa podatkowe najczęściej są spotykane w działalności podmiotów gospodarczych. Odpowiedzialności tej podlega bowiem podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie, za co grozi kara grzywny do 720 stawek dziennych albo kara pozbawienia wolności, albo obie te kary łącznie. Odpowiednio, jak w przypadku przestępstwa uchylania się od opodatkowania jest możliwość uznania uszczuplenia o małej wartości, za co jest niższa sankcja karna, jak i uznania tego czynu za wykroczenie skarbowe.

Na mocy art. 56 § 3 k.k.s. karze grzywny za wykroczenie skarbowe podlega także ten podatnik, który mimo ujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania nie składa w terminie organowi podatkowemu lub płatnikowi deklaracji lub oświadczenia lub wbrew obowiązkowi nie składa ich za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub składa je niezgodnie z wzorem dokumentu elektronicznego. Jak wynika z tezy wyroku Sądu Najwyższego z dnia 21 marca 2019 r., V KK 108/18, LEX nr 2642389 – „przepisy art. 56 § 1-3 k.k.s. kryminalizują zachowania prowadzące do narażenia podatku na uszczuplenie, przy czym konsekwencja ta może wynikać wyłącznie z podania nieprawdy lub zatajenia prawdy albo niedopełnienia obowiązku zawiadomienia o zmianie danych objętych deklaracją lub oświadczeniem, które są istotne z punktu widzenia zobowiązania w danym rodzaju podatku. Odnosząc się do charakteru danych, co do których sprawca podaje nieprawdę lub zataja prawdę, w piśmiennictwie wskazuje się, że chodzi tutaj o takie zdarzenia rzeczywiste, które normy podatkowe uznają za zdarzenia rzutujące na przedmiot lub podstawę opodatkowania, a więc nie wszelkie zdarzenia, które mogą na nie wpływać (zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 325). Dane nieistotne w tej perspektywie, jako niemające znaczenia dla ustalenia istnienia lub wysokości zo-

bowiązania podatkowego, pozostają poza zakresem okoliczności, co do których możliwa jest realizacja jednego ze znamion modalnych, a w konsekwencji realizacja znamion strony przedmiotowej oszustwa podatkowego”. Oznacza to z kolei, że wszelkie działania, które mogą przez organy skarbowe zostać poczytane jako uchylanie się od opodatkowania albo jako oszustwa podatkowe, powinny wchodzić w zakres zainteresowań podatnika z prawnomenadżerskiego punktu widzenia dla uniknięcia problemów prawnych oraz celem uniknięcia wszczęcia stosownych postępowań. Transfer darowizny nieruchomości podlega dosyć zawiłym procedurom, bo możliwe rozwiązania w zależności od okoliczności znajdują się w kilku różnych aktach prawnych.

Podsumowując należy stwierdzić, że:

1. Wszelkie poczynione darowizny, w tym przede wszystkim darowizny nieruchomości (z uwagi na ich zasadniczo wyższe wartości) powinny być dokonywane z dostatecznym rozeznaniem przez darczyńców oraz z uwzględnieniem nieodpłatnego celu, jednak z obowiązkiem wdzięczności obdarowanego. W razie zaś zaistnienia okoliczności rażącej niewdzięczności darczyńca po spełnieniu przesłanek ma możliwość skorzystania z instytucji odwołania darowizny, co jest czynnością neutralną na gruncie prawa podatkowego.

2. Kwestie dotyczące darowizn między osobami fizycznymi mają swoje odniesienie dla podmiotów gospodarczych. Darowizny mogą także zachodzić pomiędzy różnymi podmiotami, w tym między spółkami, między osobami fizycznymi a spółkami, a także między osobami prawnymi. Podmioty gospodarcze mogą także korzystać zarówno z możliwości skorzystania z umów darowizn, jak również z instytucji odwołania darowizny. Dlatego też dla efektywności zarządzania zasobami majątkowymi menadżerowie powinni brać pod uwagę nie tylko analizę zysków i strat konkretnego podmiotu, ale także regulacje prawne, aby dokonać prawidłowej wykładni oświadczeń woli, zgodnej z zasadami współżycia społecznego. Dzięki temu podmioty gospodarcze mogą uchronić się przed możliwymi postępowaniami w zakresie ich działania niezgodnego z prawem. W ten sposób także mogą zyskać zaufanie wśród klientów i renomę na rynku gospodarczym.

3. Opodatkowanie darowizny nieruchomości zależy od wielu indywidualnych czynników, w tym także od wskazanej przez podatnika wartości nieruchomości z uwzględnieniem możliwości zastosowania zwolnień i ulg w konkretnych przypadkach. Podejmowane decyzje menadżerskie powinny zatem uwzględniać

wszelkie możliwości prawne oraz skład osobowy konkretnego podmiotu gospodarczego. W przypadku tzw. „rodzinnych podmiotów gospodarczych” może zachodzić sytuacja przekazywania darowizn na osoby fizyczne, a następnie włączania tych składników majątkowych do zasobów firmy.

4. Należy mieć na względzie uznanie czynności jako unikanie opodatkowania przez organ skarbowy oraz odpowiedzialność karnoskarbową i wykroczeniową za uchylenie się od opodatkowania. Może jej podlegać także osoba zarządzająca, która w ramach swoich uprawnień była umocowana do podejmowania stosownych czynności. W razie wyszukiwania możliwych rozwiązań prawno-menedżerskich korzystnych z punktu widzenia ekonomiki podatnika istotne będą zebrane w sprawie dowody i stosowne udokumentowanie faktycznych czynności. Działanie osób zarządzających podmiotami gospodarczymi w wyłącznym nastawieniu na ekonomikę oraz bez należytej znajomości przepisów prawa podatkowego może spowodować ich odpowiedzialność karnoskarbową.

Bibliografia

Literatura:

1. Brzeziński B., Zagadnienie konstytucyjności klauzuli normatywnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania [w:] Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla, red. P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel, t. 1, Warszawa 2012.
2. Dalkowska A., Rzęsiewicz K., *Kierunki rozwoju orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach dotyczących nieruchomości w 2020 r. – wybrane problemy (cz. II)*, „Nieruchomości” 2021, Tom III, Nr III.
3. Esam P., Oppenheim C., *A charge the Community the Poll Tax Benefits and the Poor*, London 1989.
4. Glumińska-Pawlic J., *Istota klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania* [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. D. Gajewski, Warszawa 2018.
5. Gonet W., Marquardt P., Stawiński M., *Podatki w obrocie nieruchomościami w praktyce notarialnej*, opublikowano: WKP 2019, LEX/el.
6. Informacja Pierwszego Urzędu Skarbowego w Kielcach z dnia 9 lipca 2004 r., sygn. PP-1/443/53/2004, OG/005/174/PP1/2004).
7. Kubista B. [w:] Franczak A. (red.), Kaźmierczyk A. (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, opublikowano: WKP 2019, LEX/el.
8. Liszewski G. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, Warszawa 2019, art. 119a, LEX/el.
9. Marquardt P. [w:] Gonet W., Marquardt P., Stawiński M., *Podatki w obrocie nieruchomościami w praktyce notarialnej*, opublikowano: WKP 2019, LEX/el.
10. Marquardt P. [w:] Goettel M., Goettel A., *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2007.

11. Midwinter A., *Monaghanc From Rates to the Poll Tax*, Edinburgh 1993.
12. Model O., *Staatsburger Taschenbuch*, München 1976, M. Ward M., *Council Tax Handbook*, London 1994.
13. Otto J., *Marketing relacji. Koncepcja i stosowanie*, 2 wyd. rozszerzone, CH Beck, 2004, passim, dostęp online: <http://repozytorium.p.lodz.pl/handle/11652/1798> [dostęp: 21.03.2022 r.].
14. Radzikowski K., *Prawnopodatkowe skutki wadliwości czynności cywilnoprawnych. Problematyka przedmiotu opodatkowania*, Warszawa 2015.
15. Raport Narodowego Banku Polskiego z badania z 2016 r. dostępny online: https://www.nbp.pl/aktualnosci/wiadomosci_2018/Raport_BZGD_2016.pdf [dostęp: 21.03.2022 r.].
16. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z 25.11.2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach, 2015/2066(INI), poz. 97.
17. Stawiński M. [w:] Gonet Wojciech, Marquardt Piotr, Stawiński Michał, *Podatki w obrocie nieruchomościami w praktyce notarialnej*, opublikowano: WKP 2019, LEX/el.
18. Urbaniak-Mastalerz I., rozdział 13. Inni uczestnicy postępowania karnego [w:] *System Prawa Karnego Procesowego*, C. Kulesza (red), t. VI, Warszawa 2016
19. Urbaniak-Mastalerz I., *Między biegłym a świadkiem, czyli o roli specjalistów w procesie karnym* [w:] "Państwo Prawne" Nr 1 (8) 2018, rok wyd. VIII, s. 202-215.
20. Zaradkiewicz K., *Kierunki rozwoju orzecznictwa Sądu Najwyższego w sprawach dotyczących nieruchomości w 2020 r. (cz. I). Przegląd „Nieruchomości” 2021, Tom IV, Nr IV, s. 99-127.*

Akty prawne:

1. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.2021.1540 t.j. z dnia 2021.08.23).
2. Kodeks karny skarbowy (Dz.U.2021.408 t.j. z dnia 2021.03.05).
3. Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U.2021.1043 t.j. z dnia 2021.06.09).
4. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.2021.685 t.j. z dnia 2021.04.14).
5. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U.2021.1128 t.j. z dnia 2021.06.24)
6. Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U.2022.111 t.j. z dnia 2022.01.18).

Orzecznictwo:

1. Wyrok z dnia 12 stycznia 1998 r., ISA/Lu 1/97, LEX nr 31767; wyrok NSA z 16 września 2011 r., II FSK 540/10, LEX nr 954962; wyrok NSA z 16 września 2011 r., II FSK 541/10, LEX nr 989155; wyrok NSA z 16 września 2011 r., II FSK 542/10, LEX nr 989156; wyrok NSA z 16 września 2011 r., II FSK 539/10, LEX nr 898866.
2. Postanowienie Urzędu Skarbowego w Grójcu z dnia 18 lipca 2005 r., sygn. 1407/N-005/US/26/05/DD.
3. Postanowienie Pierwszego Urzędu Skarbowego w Lublinie z dnia 20 października 2005 r., sygn. D2-443/78/2005.