

Spadki i darowizny

Mariusz Cieśla

Wisła 04-05 czerwca 2011 r.

1. Przedmiot opodatkowania

Darowizna

Przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Świadczenie nazywamy bezpłatnym, gdy druga strona umowy nie ma obowiązku świadczenia w zamian za uczynioną darowiznę. Darowizna jest świadczeniem nieekwiwalentnym. Oświadczenie darczyńcy ustanawiające darowiznę powinno być złożone w formie aktu notarialnego. Jest to oświadczenie jednostronne, tylko darujący musi podpisać akt notarialny. Obdarowany nie musi nic robić, wystarczy że faktycznie darowiznę przyjmie. Czasem bywa, że obdarowany dowiaduje się o darowiznie po długim okresie czasu. Umowa darowizny zawarta bez zachowania formy aktu notarialnego staje się ważna, jeżeli przyrzeczone świadczenie zostało spełnione.

Jeżeli dla czynności prawnej jest zastrzeżona specjalna forma umowy, to przy darowiznie musi zostać zachowana. Na przykład darowizna nieruchomości wymaga formy aktu notarialnego, bo bez jej zachowania przeniesienie własności nie jest skuteczne.

Spadek

Do spadku wchodzi w chwili nabycia spadku wszelkie składniki majątkowe, wszelkie prawa, a także wszelkie zobowiązania. Spadek nabyć można:

- 1) w sposób prosty – czyli całość i majątku i zobowiązań, nie patrząc na to, czy netto wyjdzie się na plus, czy też może trzeba będzie spłacić długi spadkodawcy
- 2) z dobrodziejstwem inwentarza – czyli z zastrzeżeniem, że zobowiązania nabywane są tylko do wysokości aktywów – można powiedzieć, że dziedziczy się tylko plus.

Oświadczenie o nabyciu spadku składa się przed sądem w postępowaniu o stwierdzenie nabycia spadku. Jeżeli oświadczenie takie nie zostanie złożone w terminie pół roku od daty śmierci, to automatycznie następuje stwierdzenie nabycia spadku wprost.

W przypadku powołania kilku osób udziały tych osób w spadku określa testament, a w przypadku jego braku przyjmuje się, że udziały w spadku są równe.

Sąd na wniosek spadkobierców wydaje postanowienie o nabyciu spadku, wskazując w nim co i w jakich proporcjach przypada poszczególnym spadkobiercom. Po wydaniu przez sąd postanowienia o nabyciu spadku można przeprowadzić dział spadku, gdyż przed podziałem wszyscy spadkobiercy posiadają udziały w każdym przedmiocie wchodzącym w skład spadku.

Zasiedzenie

Zasiedzenie to termin określający możliwość prawnego usankcjonowania rzeczywistego prawa posiadania z istniejącym prawem własności. Zasiedzenie wiąże się z utratą własności przez

dotychczasowego właściciela na rzecz osoby nabywającej ruchomości lub nieruchomości. Dotychczasowy właściciel nie otrzymuje od osoby nabywającej w drodze zasiedzenia żadnego wynagrodzenia, ekwiwalentu, odszkodowania. Postępowanie o zasiedzenie przeprowadza sąd na wniosek nabywcy. Dla terminu zasiedzenia istotne jest udowodnienie okresu w jakim posiada się samoistnie daną rzecz lub nieruchomość.

Nieodpłatne zniesienia współwłasności

Własność tej samej rzeczy może przysługiwać niepodzielnie kilku osobom. Bywając sytuacje, że współwłaściciele znoszą współwłasność. Można to zrobić sądownie lub poprzez umowę cywilnoprawną.

Zachowek

Zachowek polega na zapewnieniu określonym w ustawie osobom pewnej korzyści pieniężnej ze spadku. Korzyść ta stanowi równowartość części udziału spadkowego, który przypadłby uprawnionemu, gdyby dziedziczył z ustawy. Przysługuje on osobie niewskazanej w testamencie, a mającej prawo do spadku z mocy ustawy. Jest to roszczenie w stosunku do wyznaczonych przez spadkodawcę spadkobierców.

Zachowek podlega opodatkowaniu jeżeli uprawniony nie uzyskał go w postaci uczynionej przez spadkodawcę darowizny lub w drodze dziedziczenia albo w postaci zapisu.

Nieodpłatna renta, użytkowania oraz służebności.

Przedmiotem podatku są również świadczenia wymienione powyżej, pod warunkiem ich nieodpłatnego otrzymania przez beneficjenta.

2. Wyłączenia z opodatkowania

Nie wszystkie nabycia są opodatkowane. Ustawodawca przewidział wyłączenia z opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn.

Podatkowi nie podlega nabycie własności rzeczy ruchomych znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych podlegających wykonaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli w dniu nabycia ani nabywca, ani też spadkodawca lub darczyńca nie byli obywatelami polskimi i nie mieli miejsca stałego pobytu lub siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

To wyłączenie dotyczy cudzoziemców, którzy nie mieszkali w Polsce. Słusznie zatem zostali wyłączeni z opodatkowania nabycia rzeczy ruchomych. Jednak zwolnienie to nie działa, gdy osoby te nabędą nieruchomość.

Nie podlega opodatkowaniu nabycie w drodze spadku lub darowizny praw autorskich i praw pokrewnych, praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych oraz wierzytelności wynikających z nabycia tych praw.

Podarowanie przez twórcę swojego utworu np. wiersza, obrazu lub piosenki nie będzie skutkowało obowiązkiem zapłaty podatku.

Podatek nie wystąpi również w przypadkach nabycia w drodze dziedziczenia (spadku) środków z pracowniczego programu emerytalnego, środków zgromadzonych na rachunku zmarłego członka otwartego funduszu emerytalnego lub środków zgromadzonych na indywidualnym koncie emerytalnym.

3. Zwolnienia z podatku

Przedmioty zwolnione z podatku

Rolnictwo	<p>Nabycie własności lub prawa użytkowania wieczystego nieruchomości lub jej części wraz z częściami składowymi, z wyjątkiem:</p> <ul style="list-style-type: none">• budynków mieszkalnych,• budynków zajętych na cele specjalistycznego chowu i wylęgu drobiu lub specjalistycznej hodowli zwierząt wraz z urządzeniami i ze stadem hodowlanym,• urządzeń do prowadzenia upraw specjalnych, jak: szklarnie, inspekty, pieczarkarnie, chłodnie, przechowalnie owoców <p>- pod warunkiem, że w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, w chwili nabycia ta nieruchomość stanowi gospodarstwo rolne lub jego część albo wejdzie w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy i to gospodarstwo rolne będzie prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia.</p> <p>Nabycie przez rolnika pojazdów rolniczych i maszyn rolniczych oraz części do tych pojazdów i maszyn pod warunkiem, że te pojazdy i maszyny rolnicze w ciągu 3 lat od daty otrzymania nie zostaną przez nabywcę sprzedane lub darowane osobom trzecim; niedotrzymanie tego warunku powoduje utratę zwolnienia.</p> <p>Wyżej mowa jest o gospodarstwie rolnym w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, a zatem nabycie inwentarz żywego czy narzędzi rolniczych podlegać będzie opodatkowaniu.</p>
Rzeczy osobiste	<p>Nabycie przez osoby zaliczone do I i II grupy podatkowej przedmiotów wyposażenia mieszkania, pościeli, odzieży, bielizny oraz narzędzi pracy przeznaczonych do użytku w gospodarstwie domowym; jeżeli w skład wyposażenia mieszkania wchodzi meble zabytkowe - powinny być wpisane do rejestru zabytków.</p>
Twórczość	<p>Nabycie dzieł sztuki i rękopisów będących przedmiotem twórczości spadkodawcy oraz materiałów bibliotecznych, jeżeli spadkodawca zajmował się twórczością lub działalnością naukową, oświatową, artystyczną, literacką lub publicystyczną.</p>
Zabytki	<p>Nabycie zabytków ruchomych i kolekcji wpisanych do rejestru zabytków, a także zabytków używanych muzeum w celach naukowych lub wystawienniczych na okres nie krótszy niż 2 lata.</p> <p>Nabycie przez osoby zaliczone do I i II grupy podatkowej zabytków nieruchomych wpisanych do rejestru zabytków, jeżeli nabywca zabezpiecza je i konserwuje zgodnie z obowiązującymi przepisami. Zwolnienie dotyczy nieruchomości wpisanych bezpośrednio do rejestru zabytków, a nie stanowiących fragment całości - założenia urbanistyczno-architektonicznego - wpisanego do tego rejestru. Wpis do rejestru musi występować w dniu śmierci. Nie wystarczy, że spadkobierca dokona wpisu.</p>
Mieszkanie	<p>Nabycie w drodze dziedziczenia praw do wkładu mieszkaniowego w spółdzielni mieszkaniowej przez osobę zaliczoną do I lub II grupy podatkowej, jeżeli spełnia warunki skorzystania z ulgi mieszkaniowej oraz spółdzielcze prawo do tego lokalu będzie przysługiwało nabywcy wkładu przez okres co najmniej 5 lat od dnia jego ustanowienia; warunek ten uważa się za zachowany także w przypadku przeniesienia przez spółdzielnię własności tego lokalu na nabywcę.</p>

Zwolnienia powyższe stosuje się, jeżeli w chwili nabycia nabywca:

- posiadał obywatelstwo:
 - polskie lub
 - jednego z państw członkowskich Unii Europejskiej lub
 - państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) - stron umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym lub
- miał miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub ww. takiego państwa.

Ulga nielimitowana dla najbliższej rodziny

Zwolnione od podatku jest nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę. Nie każda zatem osoba z I grupy podatkowej w podatku od spadków i darowizn może korzystać z darowizny wolnej od podatku bez limitu wartości. Potocznie można spotkać twierdzenie, iż jest to 0 grupa pokrewieństwa dla celów podatkowych.

Zwolnienie (ulga nielimitowana) występuje pod warunkiem, że nabywcy:

- zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych do urzędu skarbowego w terminie sześciu miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego (gdy powstał po 31 grudnia 2008 r.) albo w terminie jednego miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego (gdy powstał do 31 grudnia 2008 r.):
 - przy nabyciu w drodze darowizny - z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego, a w razie zawarcia umowy bez zachowania przewidzianej formy - z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia; jeżeli ze względu na przedmiot darowizny przepisy wymagają szczególnej formy dla oświadczeń obu stron, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia takich oświadczeń;
 - przy nabyciu z polecenia darczyńcy - z chwilą wykonania polecenia;
 - przy nabyciu pod warunkiem zawieszającym - z chwilą ziszczenia się warunku (naczelnik urzędu skarbowego może jednak ustalić należność podatkową, jaka przypadłaby w razie ziszczenia się takiego warunku, i należność tę zabezpieczyć),
- udokumentują - w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne - ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym.

Nie trzeba zgłaszać darowizny, gdy:

- 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 kwoty nieopodatkowanej 9637 zł, albo
- gdy nabycie następuje na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego.

Wątpliwości na tle przepisu pojawiają się w przypadku, gdy nabycie nastąpi na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego, ale rzecz lub prawo majątkowe nabywa osoba nie będąca stroną tej umowy. Organy stoją twardo na stanowisku, że w tym przypadku otrzymanie należy zgłosić, aby móc skorzystać z ulgi. Powołują się na stanowisko Ministra Finansów wyrażone w Odpowiedzi Ministerstwa Finansów Nr PL-834/85/JB/06/PDJC-345/06/39/07 z dnia 26 stycznia 2007 r. na pismo Przewodniczącego Krajowej Rady Notarialnej w sprawie zmian wprowadzonych ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629)

Odpowiadając na pismo z dnia 16 grudnia 2006 r. Nr L.dz. 05/197/06 oraz odnosząc się do stanowiska zawartego w piśmie z dnia 17 stycznia 2007 r. Nr L.dz. 05/12/07, w sprawie stosowania znowelizowanych przepisów ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514, z późn. zm.), zwanej dalej "upsd", a także pytań notariuszy, Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje.

1. *W odniesieniu do kwestii będącej w głównej mierze przedmiotem pytań notariuszy, dotyczącej stosowania znowelizowanego przepisu art. 19 ust. 6 upsd, należy stwierdzić, że zgodnie z przepisem przejściowym, określonym w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629), co do zasady, do nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, które nastąpiło przed dniem wejścia w życie ustawy, stosuje się przepisy upsd w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie tej ustawy, tj. przepisy ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514 i Nr 146, poz. 1546 oraz z 2005r. Nr 143, poz. 1199 i Nr 169, poz. 1418). Przepis art. 19 ust. 6 w nowym brzmieniu nie ma zatem zastosowania do zbycia albo obciążenia rzeczy lub praw majątkowych nabytych przed dniem 1 stycznia 2007 r. W takich przypadkach obowiązek uzyskiwania zgody lub zaświadczenia naczelnika urzędu skarbowego obejmował będzie wyłącznie przypadki, gdy przedmiotem aktu notarialnego, który ma być sporządzony, lub dokumentu, co do którego notariusz ma uwierzytelnić podpis, ma być zbycie praw do spadku albo zbycie lub obciążenie rzeczy lub praw majątkowych uzyskanych przez zbywcę w drodze spadku lub zasiedzenia.*

2. *Odnosząc się do kwestii uzyskania uprzedniej zgody lub zaświadczenia naczelnika w przypadku równoczesnego ustanowienia służebności osobistej, także po dniu 1 stycznia 2007r., w tym samym akcie notarialnym, w którym zawarto umowę darowizny, za prawidłowe należy uznać stanowisko przedstawione w pkt 2 pisma KRN, zgodnie z którym zawarcie umowy darowizny z jednoczesnym obciążeniem przedmiotu zbycia w tym samym akcie notarialnym, nie wymaga uprzedniej zgody lub zaświadczenia organu podatkowego przed dokonaniem czynności obciążenia przedmiotu zbycia, o których mowa w art. 19 ust. 6 upsd.*

3. *W odniesieniu do stosowania przepisów art. 4 ust. 1 upsd, zgodnie z którym zwalnia się od podatku nabycie własności lub prawa użytkowania wieczystego nieruchomości lub jej części wraz z częściami składowymi (z wyłączeniem budynków i urządzeń, o których mowa w ustawie), pod warunkiem, że w chwili nabycia ta nieruchomość stanowi gospodarstwo rolne lub jego część albo wejdzie w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy i to gospodarstwo rolne*

będzie prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia, należy stwierdzić, że kwestie spełnienia warunków zwolnienia należy każdorazowo oceniać w odniesieniu do przepisów o podatku rolnym. Należy zatem stwierdzić, że:

a) przy zachowaniu warunku prowadzenia gospodarstwa rolnego przez ww. okres, zwolnienie ma zastosowanie, jeżeli przedmiotem umowy jest:

- nieruchomość stanowiąca gospodarstwo rolne (w rozumieniu przepisów o podatku rolnym), niezależnie od stanu posiadania nabywcy,

- udział (ułamek) w nieruchomości stanowiącej gospodarstwo rolne (w rozumieniu przepisów o podatku rolnym),

- nieruchomość o pow. poniżej 1 ha (mająca charakter użytków rolnych albo gruntów zadrzewionych lub zakrzewionych na użytkach rolnych), która wejdzie w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy,

b) nie podlega zwolnieniu nabycie własności lub prawa użytkowania wieczystego nieruchomości o powierzchni poniżej 1 ha fizycznego lub przeliczeniowego, jeżeli nabywca nie jest właścicielem lub współwłaścicielem gospodarstwa rolnego (także wtedy, gdy wskutek połączenia nabyta nieruchomość z inną nieruchomością nabywcy utworzy gospodarstwo rolne),

c) nie stanowi przesłanki do utraty zwolnienia zbycie przed upływem 5 lat, od dnia nabycia, zbycie innej, fizycznie oznaczonej części nieruchomości wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego, niż będącej przedmiotem zwolnienia, o ile w wyniku takiego zbycia, grunty będące przedmiotem zwolnienia (lub z innymi będącymi własnością nabywcy) będą miały status gospodarstwa rolnego, w rozumieniu przepisów o podatku rolnym.

4. Zmiany w upsd, dotyczące zwolnienia od podatku od spadków i darowizn osób najbliższych, weszły w życie z dniem 1 stycznia 2007 r. i mają zastosowanie do tych przypadków, w których nieodpłatne nabycie rzeczy lub praw majątkowych nastąpiło po 1 stycznia 2007 r. Przepisy przejściowe, określone w art. 3 w ust. 2 ustawy zmieniającej, odnoszą się do stosowania przepisów art. 4 ust. 4 upsd i jedynie rozszerzyły z mocą wsteczną zakres podmiotowy nabywców uprawnionych do korzystania ze zwolnień i ulg podatkowych. Takie rozwiązanie pozwoli na skorzystanie ze zwolnień i ulg podatkowych (wyłącznie w zakresie, w jakim one obowiązywały do 31 grudnia 2006 r.) tym obywatelom państw EOG, w tym Islandii, Norwegii i Lichtensteinu, którzy nabyli majątek w okresie od 13 maja 2005r. do 31 grudnia 2006 r., a nie objęły ich przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 kwietnia 2006 r. w sprawie zaniechania poboru podatku od spadków i darowizn od niektórych podatników (Dz. U. Nr 73, poz. 506), które wygasło z dniem 31 grudnia 2006r.

5-6. W związku z pytaniami dotyczącymi opodatkowania i zwolnienia nabycia prawa majątkowego w postaci ustanowienia nieodpłatnej służebności Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje.

Mając na uwadze przepisy art. 1 upsd, zgodnie z którymi podatkowi od spadków i darowizn podlega nabycie rzeczy lub praw majątkowych przez osoby fizyczne, należy stwierdzić, że nabycie prawa nieodpłatnej służebności podlega temu podatkowi wówczas, jeżeli służebność ma charakter osobisty. Zgodnie z przepisami Kodeksu cywilnego służebność osobista różni się zasadniczo od służebności gruntowej. W konstrukcji stosunku prawnego tych praw należy zaznaczyć zarówno

odrębność ich charakteru, jak i funkcji. Służebność osobista jakkolwiek jest obciążeniem nieruchomości, niemniej ustanawiana jest na rzecz oznaczonej osoby fizycznej (nie można jej ustanowić na rzecz osoby prawnej). Służebność gruntowa służy natomiast zwiększeniu użyteczności nieruchomości władnącej. Tylko służebność osobista ma charakter podmiotowy, a zatem jedynie nabycie takiej służebności przez zindywidualizowaną osobę powodować może konsekwencje w zakresie podatku od spadków i darowizn. Podstawę opodatkowania w podatku od spadków i darowizn 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, przy czym roczną wartość użytkowania i służebności ustala się w wysokości 4 % czystej wartości rzeczy oddanej w użytkowanie lub obciążonej służebnością. Jednocześnie należy stwierdzić, że na sposób obliczenia wartości służebności nie ma wpływu zakres i sposób wykonywania służebności.

Źródłem powstania służebności (ograniczonego prawa rzeczowego) jest co do zasady czynność prawna (umowa), stanowiąca wynik uzgodnień stron i w takim przypadku, jeżeli umowa ta jest zawarta w formie aktu notarialnego dla skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 4a upsd, nie ma wymogu złożenia naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych.

W przypadku, gdy ustanowienie służebności nie jest wynikiem umowy stron, a powstaje w wyniku jednostronnego oświadczenia o ustanowieniu służebności w formie aktu notarialnego, a strona, na rzecz której ustanowiono prawo nie uczestniczy w czynności ustanowienia służebności, wówczas dla skorzystania ze zwolnienia na podstawie art. 4a upsd nabywca zobowiązany jest do złożenia naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych SD-Z1, w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego tj. od ustanowienia tego prawa. Jeżeli nabywca dowiedział się o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych po upływie tego terminu, omawiane zwolnienie będzie miało zastosowanie, gdy nabywca zgłosi te rzeczy lub prawa majątkowe naczelnikowi urzędu skarbowego nie później niż w terminie miesiąca od dnia, w którym dowiedział się o ich nabyciu oraz uprawdopodobni fakt późniejszego powzięcia wiadomości o ich nabyciu.

7. W przypadku zawarcia w formie aktu notarialnego umowy darowizny środków pieniężnych, zwolnionej na podstawie art. 4a upsd, płatnik ma prawo stosować zwolnienie, zarówno wtedy, gdy obdarowany udokumentuje na moment zawarcia umowy otrzymanie środków pieniężnych dowodem przekazania ich na rachunek bankowy lub prowadzony w SKOK albo przelewem pocztowym, jak również w przypadku, gdy złoży oświadczenie do aktu notarialnego, iż spełni warunki do skorzystania ze zwolnienia.

8. Mając na uwadze generalne zasady wynikające z upsd, w zakresie konstrukcji podatku, brzmienie art. 4 a (kumulacji wartości majątku nabytego od tej samej osoby w okresie 5 lat mającego wpływ na obowiązki podatnika w celu skorzystania ze zwolnienia), art. 18 ust. 5 pkt 1 upsd oraz § 3 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2006 r. w sprawie pobierania przez płatników podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 243, poz. 1763) należy potwierdzić, że notariusz sporządzający umowę darowizny w formie aktu notarialnego, zwolnioną od podatku na podstawie art. 4a upsd, powinien zawrzeć w treści aktu notarialnego dane, mające wpływ na zastosowanie zwolnienia, a także wynikające z obowiązków płatnika, o których mowa w przepisach powołanego rozporządzenia.

9. W przypadku zawarcia w formie aktu notarialnego umowy pożyczki środków pieniężnych, zwolnionej na podstawie art. 9 pkt 10 lit. b) ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych,

zwolnienie od podatku osób najbliższych, wymienionych w art. 4a upsd stosuje się odpowiednio, jeżeli pożyczkobiorca złoży oświadczenie do aktu notarialnego, że spełni łącznie warunki:

- 1) udokumentuje otrzymanie środków pieniężnych w dowodem przekazania ich na rachunek bankowy lub prowadzony w SKOK albo przelewem pocztowym oraz*
- 2) złoży deklarację w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych właściwemu organowi podatkowemu w terminie 14 dni od daty dokonania czynności.*

W związku z pytaniami notariuszy, Ministerstwo Finansów dodaje, że przepis art. 4a upsd ma zastosowanie do wszystkich przypadków nieodpłatnego nabycia majątku (bez względu na przedmiot nabycia), wymienionych w art. 1 upsd, w tym także prawa majątkowego polegającego na ustanowieniu nieodpłatnej służebności (także tytułem polecenia darczyńcy). Zwolnienie nie dotyczy jedynie nabycia majątku z drodże zasiedzenia, które zgodnie z przepisami kodeksu cywilnego ma charakter pierwotny (następuje wskutek jego długotrwałego posiadania samoistnego).

Omawiany przepis ma także zastosowanie do nabycia tytułem darowizny własności lokalu mieszkalnego. W tym przypadku nabycie następuje na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego, a w konsekwencji podlega zwolnieniu na podstawie art. 4a upsd, bez warunku zgłoszenia nabycia tej rzeczy właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego.

Jeżeli przedmiotem umowy darowizny (polecenia darczyńcy) sporządzonej w formie aktu notarialnego są środki pieniężne (powyżej kwoty wolnej od podatku z uwzględnieniem zasady kumulacji majątku), jedynym warunkiem zwolnienia, określonego w art. 4a upsd, jest udokumentowanie ich otrzymania dowodem przekazania na rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym, gdyż w przypadku sporządzenia umowy w formie aktu notarialnego, nie występuje obowiązek złożenia naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych.

Stosownie natomiast do art. 4a ust. 3 upsd, w przypadku niespełnienia warunków, o których mowa w art. 4a ust. 1 i 2 tej ustawy, nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych podlega opodatkowaniu na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej, a w konsekwencji z uwzględnieniem m.in. przepisów art. 9, 15 i 16 upsd (np. w przypadku niezgłoszenia naczelnikowi urzędu skarbowego, w terminie określonym w ustawie, rzeczy lub praw majątkowych nabytych w drodze spadku).

W przypadku nieodpłatnego nabycia rzeczy lub praw majątkowych tytułem darowizny przez zięcia lub synową tj. osoby zaliczone do I grupy podatkowej - niewymienione w art. 4a ustawy - nabycie to podlega opodatkowaniu na ogólnych zasadach, określonych w powołanej ustawie, z uwzględnieniem kwoty wolnej i skali podatkowej, określonej dla tych nabywców, a także zwolnień i ulg podatkowych.

Zgodnie z art. 18 ust. 1 upsd notariusze są płatnikami podatku od darowizny dokonanej w formie aktu notarialnego albo zawartej w tej formie umowy nieodpłatnego zniesienia współwłasności lub ugody w tym przedmiocie. Jeżeli nabycie podlegające opodatkowaniu nastąpi w formie aktu notarialnego, lecz na podstawie innych tytułów wymienionych w art. 1 upsd, wówczas stosownie do art. 17a ust. 1 tej ustawy, podatnicy podatku są obowiązani złożyć w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego, właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych według ustalonego wzoru.

Nie trzeba dokumentować darowizny pieniężnej przelewem czy wpłatą albo przekazem pocztowym, gdy 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, nie przekracza kwoty nieopodatkowanej 9637 zł.

Opisana grupa krewnych nie pokrywa się z I grupą podatkową w zakresie spadków i darowizn. Nie ma tutaj np. synowych i zięciów, co oznacza m.in., że darowizny dokonane na rzecz dziecka i jego małżonka będą u tego małżonka opodatkowane na zasadach ogólnych. Wyjściem z sytuacji jest pozostawienie spadku wyłącznie dziecku, bez podatku, do jego majątku odrębnego, a jeżeli ono zdecyduje się potem przekazać darowiznę swojemu małżonkowi - to ta darowizna również będzie wolna od podatku.

Zwolnienie to stosuje się ponadto, jeżeli w chwili nabycia nabywca:

- posiadał obywatelstwo:
 - polskie lub
 - jednego z państw członkowskich Unii Europejskiej lub
 - państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) - stron umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym lub
- miał miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub ww. takiego państwa.

Jeżeli nabywca dowiedział się o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych później, po upływie tego miesięcznego terminu, zwolnienie będzie mogło być stosowane pod warunkiem, że nabywca zgłosi te rzeczy lub prawa majątkowe naczelnikowi urzędu skarbowego nie później niż

- miesiąca od dnia, w którym dowiedział się o ich nabyciu (jeśli obowiązek podatkowy powstaje do 31 grudnia 2008 r.)
- sześciu miesięcy od dnia, w których dowiedział się o ich nabyciu (jeżeli obowiązek podatkowy powstaje od 1 stycznia 2009 r.),

oraz uprawdopodobni fakt późniejszego powzięcia wiadomości o ich nabyciu (np. wykaże przebywanie za granicą, brak dostępu do rachunku bankowego itd.).

W przypadku niespełnienia warunków darowizna podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

Jeżeli jednak wartość darowizny przypadającego danej osobie nie przekracza kwoty wolnej od podatku, w okresie 5 lat, poprzedzających rok, w którym nastąpiło nabycie spadku, wówczas zgłoszenie w ogóle nie musi zostać dokonane. Podatek nie wystąpi ze względu na niską wartość spadku.

Ulga nielimitowana ma zastosowanie w odniesieniu do nabyć po 31 grudnia 2006 r., zatem w odniesieniu do darowizn:

- zawartych w formie aktu notarialnego po 31 grudnia 2006 r., lub
- zawartych w innej formie (ustnie, pisemnie itd.), wykonanych po 31 grudnia 2006 r. (czyli np. umowa ustna 2006 r., przelew na konto 2007 r. uprawnia do korzystania z ulgi nielimitowanej).

4. Obowiązek podatkowy

Istotną kwestią z punktu widzenia opodatkowania jest moment powstania obowiązku podatkowego. Dla różnych zdarzeń powodujących opodatkowanie jest on różny. Istnieje również dodatkowy, latencyjny moment powstania obowiązku podatkowego oraz sankcyjny moment powstania obowiązku podatkowego.

Obowiązek podatkowy powstaje:

przy nabyciu w drodze dziedziczenia - z chwilą przyjęcia spadku;

przy nabyciu w drodze zapisu, dalszego zapisu lub z polecenia testamentowego - z chwilą wykonania zapisu, dalszego zapisu lub polecenia;

przy nabyciu tytułem zachowku - z chwilą zaspokojenia roszczenia lub jego części;

przy nabyciu praw do wkładów oszczędnościowych określonych w art. 1 ust. 2 - z chwilą śmierci wkładcy;

przy nabyciu jednostek uczestnictwa określonych w art. 1 ust. 2 - z chwilą śmierci uczestnika funduszu inwestycyjnego;

przy nabyciu w drodze darowizny - z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego, a w razie zawarcia umowy bez zachowania przewidzianej formy - z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia; jeżeli ze względu na przedmiot darowizny przepisy wymagają szczególnej formy dla oświadczeń obu stron, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia takich oświadczeń;

przy nabyciu z polecenia darczyńcy - z chwilą wykonania polecenia;

przy nabyciu w drodze zasiedzenia - z chwilą uprawomocnienia się postanowienia sądu stwierdzającego zasiedzenie;

przy nabyciu w drodze nieodpłatnego zniesienia współwłasności - z chwilą zawarcia umowy albo ugody lub uprawomocnienia się orzeczenia sądu, jeżeli ich skutkiem jest nieodpłatne zniesienie współwłasności;

przy nabyciu w drodze nieodpłatnej służebności, renty oraz użytkowania - z chwilą ustanowienia tych praw.

Jeżeli nabycie niezgłoszone do opodatkowania stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma; jeżeli pismem takim jest orzeczenie sądu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia.

W przypadku gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt nabycia.

5. Podstawa opodatkowania

Podstawa opodatkowania jest wartość nabytych rzeczy lub praw. W przypadku gdy strony ustalają wartość między sobą musi ona odpowiadać wartości rynkowej tych rzeczy i praw. Tam gdzie wartość wynika wprost z charakteru przedmiotu opodatkowania, jest ona określona poprzez uznanie jej w tej wysokości. Na przykład prawo do wkładów oszczędnościowych - w wysokości tych wkładów, jednostki uczestnictwa - w wysokości ustalonej przez fundusz inwestycyjny.

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 podatkowego.

Przy świadczeniach okresowych, których wartości nie można ustalić w chwili powstania obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania ustala się w miarę wykonywania tych świadczeń. Naczelnik urzędu skarbowego może jednak za zgodą podatnika przyjąć za podstawę opodatkowania prawdopodobną wartość świadczeń powtarzających się za cały czas trwania obowiązku tych świadczeń.

Tu, tak jak w przepisach o podatku od czynności cywilnoprawnych, naczelnik urzędu skarbowego może nie zgodzić się z wartością nabytych rzeczy lub praw majątkowych. Urząd skarbowy 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 rzeczoznawcy. Jeżeli organ podatkowy powoła biegłego, a wartość określona z uwzględnieniem jego opinii różni się o więcej niż 33 % od wartości podanej przez nabywcę, koszty opinii biegłego ponosi nabywca.

Jeżeli 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 opodatkowanych poprzednio nabytych rzeczy i praw majątkowych. Nabywcy obowiązani są w zeznaniu podatkowym wymienić rzeczy i prawa majątkowe nabyte w podanym wyżej okresie pięcioletnim.

Podstawę podatku stanowi wartość czysta, inaczej wartość netto przedmiotu opodatkowania. Dla

darowizny podstawę opodatkowania stanowi wartość rynkowa rzeczy lub praw majątkowych po odliczeniu zobowiązań i kosztów związanych z nabyciem darowizny (np. koszty aktu notarialnego, wpisu KW itp.). Czasami nie do końca uświadomione przez podatników jest to, że wartość nabycia składnika majątku obciążonego prawem osoby trzeciej jest mniejsza, niż nieruchomości nieobciążonej np. w przypadku nabycia nieruchomości obciążonej służebnością osobistą.

Długi i ciężary potracą się według stanu rzeczy i praw majątkowych w dniu nabycia i cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego, a w przypadku długów i ciężarów już poniesionych w chwili wymiaru podatku - według ich faktycznej wartości z dnia poniesienia.

Również podstawa opodatkowania spadku powinna być wartością netto. Podstawę opodatkowania stanowi zatem wartość majątku spadkowego po dodaniu zysku z tytułu umorzonych zobowiązań wobec spadkodawcy, po odliczeniu zobowiązań i kosztów związanych z nabyciem spadku.

Wartość spadku zmniejszają

1. Straty spowodowane siłą wyższą pomiędzy dniem śmierci spadkodawcy a dniem wymiaru podatku przez urząd skarbowy (np. szkody powstałe w wyniku klęsk żywiołowych, pożaru, chorób inwentarza żywego, kradzieży itp).
2. Wartość zapisu i polecenia (+ koszty wykonania), jeżeli spadkobierca czy zapisobierca zapis (dalszy zapis) czy polecenie wykonali.
3. Koszty leczenia i opieki w czasie ostatniej choroby spadkodawcy, jeżeli nie zostały pokryte za jego życia i z jego majątku.
4. Koszty pogrzebu spadkodawcy, łącznie z nagrobkiem, w takim zakresie, w jakim koszty te odpowiadają zwyczajom przyjętym w danym środowisku, jeżeli nie zostały pokryte z majątku spadkodawcy, z zasiłku pogrzebowego lub nie zostały zwrócone w innej formie. Do 2006 r. kwestia zasiłku pogrzebowego nie miała znaczenia. Od roku 2007 koszty pokryte zasiłkiem nie zmniejszają podstawy opodatkowania podatkiem spadkowym. Koszty równoważne kwocie zasiłku pogrzebowego nie są zazwyczaj kontrolowane, są przyjmowane w tej kwocie w zasadzie "z urzędu". Jednak kwoty kosztowniejszych nagrobków czy grobowców powinny zostać udokumentowane rachunkami opłaconymi przez podatnika. Koszty te powinny zostać poniesione do dnia wymiaru spadku.
5. Koszty postępowania spadkowego (wpis a także wynagrodzenie adwokata).
6. Wynagrodzenie wykonawcy testamentu, jeżeli go ustanowiono, jeżeli wykonuje swoje usługi za wynagrodzenie i jeżeli wypłacono mu to wynagrodzenie.

7. Wartość wypłaconych zachowków
8. Wartość (koszty) innych obowiązków spadkodawcy określonych przez Kodeks cywilny.
9. Wartość roszczeń przysługujących spadkobiercy wobec spadkodawcy, w części przypadające na tego spadkobiercę (np. gdy spadkobierca poniósł nakłady na nieruchomości spadkodawcy, albo gdy pożyczył mu przed śmiercią pieniądze). Liczy się tylko część przypadająca na danego spadkobiercę, gdyż może on żądać od pozostałych spadkobierców spłaty w części przypadającej na ich udział (dla nich będzie to koszt nabycia spadku).

Ponieważ przyjęcie spadku może wiązać się z pewnymi „zyskami” dla spadkobiercy, to należy tego typu zdarzenia uwzględnić przy podstawie opodatkowania. Podstawę opodatkowania zwiększa więc wartość zwolnienia czy umorzenia zobowiązania spadkobiercy wobec spadkodawcy, jeżeli na skutek przyjęcia spadku następuje zwolnienie nabywcy z zobowiązania albo jego wygaśnięcie (np. gdy spadkobierca pożyczył przed śmiercią pieniądze od spadkodawcy, to do spadku wchodzi roszczenie o zwrot pożyczki, a nie pieniądze).

Długi i ciężary potraça się według stanu rzeczy i praw majątkowych w dniu nabycia i cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego, a w przypadku długów i ciężarów już poniesionych w chwili wymiaru - według ich faktycznej wartości z dnia poniesienia.

6. Obliczanie podatku

Wysokość podatku ustala się w zależności od grupy podatkowej, do której zaliczony jest nabywca. Zaliczenie do grupy podatkowej następuje według osobistego stosunku obdarowanego do darczyńcy.

Do poszczególnych grup podatkowych zalicza się:

Grupa Osoby zaliczane do grupy

- I Małżonek, zstępni (dzieci, wnuki itd.), wstępni (rodzice, dziadkowie itd.), pasierb, zięć, synowa, rodzeństwo, ojczym, macocha i teściowie.
Zstępni rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, zstępni i małżonkowie pasierbów, małżonkowie rodzeństwa i rodzeństwo małżonków, małżonkowie rodzeństwa małżonków, małżonkowie innych zstępnych
- II
- III Pozostałe osoby

Za rodziców w rozumieniu ustawy uważa się również przysposabiających, a za zstępnych także przysposobionych i ich zstępnych.

Spadki i darowizny
Mariusz Cieśla, email: mariusz@fiskal.pl

Źródłem powinowactwa jest stosunek rodzinny powstały w następstwie zawarcia małżeństwa, chwilą zaś powstania powinowactwa jest chwila zawarcia małżeństwa. Konsekwencje prawne powinowactwa trwają mimo ustania małżeństwa. Jedynie w przypadku unieważnienia związku małżeńskiego następuje ustanie stosunku powinowactwa ex tunc (z mocą wsteczną). W przypadku natomiast ustania małżeństwa wskutek śmierci, uznania za zmarłego lub orzeczenia rozwodu powinowactwo między jednym z małżonków i krewnymi drugiej istnieje nadal.

Podatek wylicza się zgodnie z tabelą:

Kwota w zł	Nabywca
9'637 zł	Osoba zaliczona do I grupy podatkowej
7'276 zł	Osoba zaliczona do II grupy podatkowej
4'902 zł	Osoba zaliczona do III grupy podatkowej

Przy obliczeniu podatku stosuje się zasadę, w myśl której przy nabyciu majątku od tej samej osobie z różnych tytułów odlicza się jedną kwotę wolną od podatku dla ostatniej i dla wcześniejszych darowizn, łącznie za okres ostatnich 5 lat.

Kiedy nabycie własności rzeczy i praw majątkowych od tej samej osoby następuje więcej niż jeden raz, do wartości rzeczy i praw majątkowych nabytych w rozliczanym okresie dolicza się wartość rzeczy i praw majątkowych nabytych od tej osoby lub po tej samej osobie w okresie 5 ostatnich lat. Tak obliczona podstawa służy obliczeniu podatku. Od podatku potrąca się podatek zapłacony od poprzednio nabytych rzeczy i praw majątkowych. Nabywcy obowiązani są w zeznaniu podatkowym wymienić rzeczy i prawa majątkowe nabyte w podanym wyżej okresie pięcioletnim.

Zatem nadwyżka spadku ponad kwotę wolną dla danej grupy podatkowej podlega opodatkowaniu według skali podatkowej:

Kwoty nadwyżki w zł		Podatek wynosi
Ponad	Do	
1) od nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej		
	10'278 zł	3%
10'278 zł	20'556 zł	308 zł 30 gr i 5% nadwyżki ponad 10'278 zł
20'556 zł		822 zł 20 gr i 7% nadwyżki ponad 20'556 zł
2) od nabywców zaliczonych do II grupy podatkowej		
	10'278 zł	7%
10'278 zł	20'556 zł	719 zł 50 gr i 9% od nadwyżki ponad 10'278 zł
20'556 zł		1'644 zł 50 gr i 12% od nadwyżki ponad 20'556 zł
3) od nabywców zaliczonych do III grupy podatkowej		
	10'278 zł	12%
10'278 zł	20'556 zł	1'233 zł 40 gr i 16% nadwyżki ponad 10'278 zł
20'556 zł		2'877 zł 90 gr i 20% nadwyżki ponad 20'556 zł

Przy ustalaniu wysokości podatku przyjmuje się kwoty wartości rzeczy i praw majątkowych oraz skale podatkowe obowiązujące w dniu powstania obowiązku podatkowego.

Nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy podlega opodatkowaniu według stawki 20 %, jeżeli obowiązek podatkowy powstał wskutek powołania się podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego na okoliczność dokonania tej darowizny, a należny podatek od tego nabycia nie został zapłacony. Jest to stawka sankcyjna mająca za zadanie wyeliminowanie powoływania się podatników na darowizny w przypadku gdy muszą wykazać pokrycie swoich dochodów podczas postępowania podatkowego lub kontroli.

7. Ulgi w podatku w przypadku dziedziczenia nieruchomości mieszkalnej

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:

w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy przez osoby zaliczane do I grupy podatkowej,

- 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.

W przypadku nabycia udziału w budynku limit liczony jest proporcjonalnie do udziału, czyli udział 30% oznacza limit $30\% \times 110 \text{ m}^2 = 33 \text{ m}^2$. W przypadku nabycia odrębnej nieruchomości - części budynku - ulga dotyczy całej odrębnej nieruchomości (lokalu mieszkalnego).

Za ww. powierzchnię użytkową budynku (lokalu) 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), przy czym powierzchnie pomieszczeń lub ich części oraz część kondygnacji o wysokości w świetle

- od 1,4 do 2,2 m zalicza się do powierzchni użytkowej budynku w 50 %;
- mniej niż 1,4 m - powierzchnię tę pomija się.

Omawiana ulga przysługuje osobom, które łącznie spełniają następujące warunki:

- w chwili nabycia:
 - posiadają obywatelstwo:
 - polskie lub
 - jednego z państw członkowskich Unii Europejskiej lub
 - państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) - stron umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym lub
 - mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub ww. państwa.
- nie są 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;
- nie przysługuje im 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 zstępny lub przekażą do dyspozycji spółdzielni, w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia zeznania podatkowego albo zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego;
- nie są najemcami lokalu lub budynku lub będąc nimi rozwiążą umowę najmu w terminie 6

miesiący od dnia złożenia zeznania podatkowego albo zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego;

- będą zamieszkiwać będąc zameldowanymi na pobyt stały w nabytym lokalu lub budynku i nie dokonają jego zbycia przez okres 5 lat:
 - od dnia złożenia zeznania podatkowego - jeżeli w chwili złożenia zeznania nabywca mieszka i jest zameldowany na pobyt stały w nabytym lokalu lub budynku,
 - 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. Warunek ten uważa się za spełniony również wtedy, gdy przedmiot zwolnienia został zbyty przed rozpoczęciem zamieszkiwania, ze względu na konieczność zmiany warunków lub miejsca zamieszkania, ale przy tym 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

Jeżeli nabyty budynek lub lokal jest zajęty przez osoby trzecie, spełnienie ww. warunków może nastąpić w okresie 5 lat od dnia nabycia; w tym wypadku zawieszają się odpowiednio bieg terminu przedawnienia do dokonania wymiaru podatku, a wymagany okres zamieszkiwania biegnie od daty faktycznego jego rozpoczęcia.

Nie prowadzi do utraty zwolnienia:

- zbycie udziału w budynku lub lokalu mieszkalnym stanowiącym odrębną nieruchomość, albo spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego na rzecz innego z obdarowanych, albo
- zbycie budynku lub lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość (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 gdy łączny okres zamieszkiwania w zbytym i nabytym budynku lub lokalu, potwierdzonego zameldowaniem na pobyt stały, wynosi 5 lat.

Nabycie nowego lokalu może nastąpić nawet przed zakończeniem zamieszkiwania w lokalu dotychczasowym.

8. Zeznanie podatkowe

Podatnicy podatku od spadków i darowizn są zobowiązani do składania zeznań podatkowych o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych tytułem darowizny.

Nie należy składać zeznania, jeżeli w skład darowizny weszły wyłącznie przedmioty nieopodatkowane albo mieszczące się w kwocie niepodlegającej opodatkowaniu.

Zeznanie w podatku od spadków i darowizn składa się na druku SD-3

Złożenia informacji o skorzystaniu z ulgi Nielimitowanej dla najbliższych krewnych dokonuje się na druku SD-Z2.

Do zeznania należy dołączyć dokumenty mające wpływ na określenie podstawy opodatkowania:

1. potwierdzające nabycie rzeczy i praw majątkowych. W szczególności mogą to być orzeczenia sądu, umowy, ugody, zaświadczenie z banków itp.
2. posiadanie przez zbywcę tytułu prawnego do rzeczy i praw majątkowych wymienionych w zeznaniu (np. odpis KW)
3. istnienie długów i ciężarów, obciążających nabyte rzeczy i prawa majątkowe.

Zeznanie podatkowe należy składać właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego:

jeżeli przedmiotem nabycia jest nieruchomości, użytkowanie wieczyste, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, nieodpłatne użytkowanie nieruchomości lub służebność, a nieruchomości są położone w terytorialnym zasięgu działania jednego naczelnika urzędu skarbowego - według miejsca położenia nieruchomości,

jeżeli przedmiotem nabycia jest nieruchomości lub prawa majątkowe wymienione w lit. a i jednocześnie inne prawa majątkowe lub rzeczy ruchome, a nieruchomości są położone w terytorialnym zasięgu działania jednego naczelnika urzędu skarbowego - według miejsca położenia nieruchomości,

w przypadkach innych niż wymienione wyżej - według miejsca zamieszkania nabywcy w dniu powstania obowiązku podatkowego, a w przypadku braku takiego miejsca - według ostatniego miejsca jego pobytu w tym dniu;

w sprawach nieodpłatnej renty - według miejsca zamieszkania nabywcy w dniu powstania obowiązku podatkowego, a w przypadku braku takiego miejsca - według ostatniego miejsca jego

pobytu w tym dniu;

w sprawach nabycia, które w całości lub w części dotyczą rzeczy położonych za granicą lub praw majątkowych podlegających wykonaniu za granicą - według miejsca zamieszkania nabywcy w dniu powstania obowiązku podatkowego, a w przypadku braku takiego miejsca - według ostatniego miejsca jego pobytu w tym dniu.

Gdy właściwość zależy od miejsca zamieszkania czy pobytu nabywcy, to jeżeli nabywcy, zgodnie z odrębnymi przepisami, składają wspólne zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych - właściwość miejscową organów podatkowych ustala się według miejsca zamieszkania (pobytu) jednego z nabywców wybranego przy składaniu deklaracji – tam gdzie złożona zostanie deklaracja, tam urząd będzie właściwy.

Zeznania podatkowe należy składać w terminie 1 miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego.

9. Przedawnienie zobowiązań w spadku i darowiznach

Należy tu zastanowić się na tym kiedy powstaje obowiązek podatkowy w podatku od spadku i darowizn. Według przepisów, obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn przy nabyciu w drodze dziedziczenia powstaje co do zasady z chwilą przyjęcia spadku (art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn). Ponieważ przyjęcie spadku następuje zgodnie z art. 1012 i następnymi kodeksu cywilnego, to za moment przyjęcia należy uznać sam moment otwarcia spadku lub co najwyżej sześć miesięcy po nim. Oświadczenie o przyjęciu lub o odrzuceniu spadku może być złożone w ciągu sześciu miesięcy od dnia, w którym spadkobierca dowiedział się o tytule swego powołania. Brak oświadczenia spadkobiercy w powyższym terminie jest jednoznaczny z prostym przyjęciem spadku. Zgodnie z art. 6 ust. 4 upsd, jeżeli nabycie niezgłoszone do opodatkowania stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma. Jeżeli pismem takim jest orzeczenie sądu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia.

Zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn powstaje na podstawie wydania decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. Jest to odmienna sytuacja do takiej, jaką znamy np. z podatku dochodowego od osób fizycznych - jest to więc zobowiązanie, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Decyzja powstaje na podstawie zeznania podatkowego, które podatnik jest obowiązany złożyć w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego. Zgodnie z art. 68 § 1 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Natomiast jeśli podatnik nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego lub w złożonej deklaracji nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, to zobowiązanie podatkowe nie powstaje, pod warunkiem że decyzja ustalająca wysokość tego zobowiązania została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Mamy zatem dwa terminy przedawnienia dla dwóch różnych sytuacji:

- 1) podatnik złożył deklarację, lecz urząd nie wydał decyzji w ciągu 3 lat od końca roku

złożenia deklaracji

- 2) podatnik nie złożył deklaracji i minęło pięć lat od końca roku, w którym powstał obowiązek jej złożenia

W podobnej kwestii wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 4 września 2008 r. sygn. akt II FSK 819/07II FSK 819/07 - Wyrok NSA data orzeczenia 2008-09-04

(...)

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący - Sędzia NSA Bogusław Dauter (sprawozdawca), Sędzia NSA Stanisław Bogucki, Sędzia WSA (delegowany) Sławomir Presnarowicz, Protokolant Anna Dziewiż - Przychodzeń, po rozpoznaniu w dniu 4 września 2008 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 20 grudnia 2006 r. sygn. akt I SA/Łd 768/05 w sprawie ze skargi I. K. i M. K. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. z dnia 28 kwietnia 2005 r. nr [...] w przedmiocie podatku od spadków i darowizn 1) oddala skargę kasacyjną, 2) zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. na rzecz I. K. i M. K. kwotę 1800 (słownie: jeden tysiąc osiemset) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie

1. Wyrokiem z 20 grudnia 2006 r., I SA/Łd 768/05, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi uchylił zaskarżoną przez I. K. i M. K. decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. z 28 kwietnia 2005 r. nr [...] w przedmiocie podatku od spadków i darowizn.

2. Rozstrzygnięcie to zapadło w następującym, przyjętym przez sąd pierwszej instancji stanie faktycznym: w trakcie toczącego się od 24 sierpnia 2001 r., wobec I. K., postępowania podatkowego w zakresie ustalenia za 1995 r. wysokości przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, podatniczka złożyła wyjaśnienie, w którym jako źródło pochodzenia wydatkowanych kwot wskazała wartość 600.000,- zł, otrzymaną od ojca w okresie od 1992 do 1993 r. ze środków zarobionych przez niego w trakcie pobytu w U. Oświadczenie o przekazaniu córce kwoty 600.000,- zł oraz źródle jej pochodzenia, złożył 29 listopada 2001 r. również M. K. Osoby te stwierdziły, iż powyższa czynność nie została potwierdzona pismem. W związku z tym Urząd Skarbowy Ł. uznał, że czynność przekazania kwoty 600.000,- zł miała rzeczywiście miejsce i 2 grudnia 2001 r. umorzono postępowanie podatkowe prowadzone wobec I. K. w zakresie ustalenia przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach.

Jednakże właściwy miejscowo Drugi Urząd Skarbowy Ł. , postanowieniami z 14 grudnia 2001 r. nr [...], wszczął z urzędu postępowanie w sprawie wymiaru podatku od darowizny przekazanej przez M. K. I. K.. Organ ten uznał, że obowiązek podatkowy w zakresie podatku od darowizny powstał w chwili powoływania się przed organem podatkowym na okoliczność dokonania darowizny, co wynikało z art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 23, poz. 121 z późn. zm., dalej: u.p.s.d.). W związku z tym decyzją z 15 października 2002 r. ustalono stronom - I. K. i M. K., jako osobom solidarnie odpowiedzialnym za zobowiązanie

podatkowe, wysokość podatku od spadków i darowizn w kwocie 40.786,40 zł.

Po rozpoznaniu odwołania, Izba Skarbowa w Ł. dwiema decyzjami z 11 lutego 2003 r. utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi wyrokami z 9 listopada 2004 r. o sygn. akt: I SA/Łd 369 i I SA/Łd 370/03, uchylił decyzję izby skarbowej. Sąd uznał, iż błędne jest stanowisko organów podatkowych, że w sprawie nie ma znaczenia ustalona okoliczność dokonania darowizny w latach 1992 - 1993, skoro przyjęto za dzień powstania obowiązku podatkowego datę powołania się przez I. K. na fakt otrzymania darowizny, a więc 2 października 2001 r. Skład orzekający zalecił, aby w trakcie ponownego postępowania organy podatkowe dokonały analizy przepisu normującego przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość podatku. Z uwagi na dokonanie darowizny w latach 1992 - 1993 rozważyć należy możliwość wydania takiej decyzji w świetle art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 27, poz. 111 ze zm., dalej: u.z.p.). Organy podatkowe w trakcie ponownego postępowania, mając na uwadze poczynione ustalenia, że skarżący przekazał darowiznę w latach 1992 - 1993, powinny ponownie określić moment powstania obowiązku podatkowego oraz ewentualne konsekwencje upływu czasu co do istnienia tego obowiązku.

Po ponownym rozpatrzeniu odwołania od decyzji Drugiego Urzędu Skarbowego Ł. z 15 października 2002 r., ustalającej na kwotę 40.786,40 zł podatek od spadków i darowizn z tytułu darowizny pieniędzy dokonanej w latach 1992-1993 przez M. K. na rzecz I. K., Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. decyzją z 28 kwietnia 2005 r. nr [...] utrzymał w mocy rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji. W uzasadnieniu swojej decyzji organ odwoławczy stwierdził, iż bezspornym jest, że w latach 1992-93 I. K. otrzymała od ojca kwotę 600.000,- zł. Czynność taka podlega opodatkowaniu na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 2 u.p.s.d., podlegała również opodatkowaniu w roku 2001 oraz w dniu jej faktycznego opodatkowania. Obowiązek podatkowy z tytułu tej czynności powstał z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia (art. 4 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d.). Z akt sprawy wynika bowiem, że w/w darowizna nie została stwierdzona pismem. W sprawie tej nie została także wydana decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego, w terminie wynikającym z art. 7 ust. 1 u.z.p., która zgodnie z tym przepisem mogła być wydana do końca 1998 r. Zdaniem organu odwoławczego powołanie się przez strony na dokonanie w/w darowizny przed organem podatkowym (Urzędem Skarbowym Ł.) spowodowało odnowienie obowiązku podatkowego w sprawie tej darowizny w zakresie chwili jego powstania, która jest początkiem biegu terminu przedawnienia. Uznano, że obowiązek podatkowy w sprawie powstał na nowo w dniu 2 października 2001 r., a decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe winna być wydana do końca 2006 r.

Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. nadmienił także, iż decyzja organu pierwszej instancji dotknięta jest wprawdzie wadami, polegającymi na nieodniesieniu się do momentu powstania obowiązku podatkowego w sprawie oraz konsekwencji upływu czasu co do istnienia tego obowiązku - nie ma to jednak wpływu na prawidłowość wynikającego z sentencji decyzji rozstrzygnięcia. Utrzymanie w mocy decyzji organu pierwszej instancji oznacza w szczególności utrzymanie w mocy jej podstawowego elementu jakim jest rozstrzygnięcie. Braki wskazane w uzasadnieniach wyroków WSA w Łodzi zostały usunięte przy rozpoznawaniu sprawy przez organ odwoławczy.

3. W skardze I. K. i M. K. wnieśli o "uwzględnienie skargi i odrzucenie powyższej decyzji w

całości". Skarżący nie wskazali konkretnych zarzutów przeciwko zaskarżonej decyzji, stwierdzili jedynie, iż decyzje Izby Skarbowej nr [...] z 11 lutego 2003 r. zostały uchylone przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi 9 listopada 2004 r. za sygn. akt I SA/Łd 370, 369/03. Od powyższego wyroku WSA żadna ze stron nie złożyła kasacji do NSA. Przytoczona decyzja różni się od decyzji z 11 lutego 2002 r., uchylonej przez WSA w 9 listopada 2004 r., tylko datą, a sąd będzie ją rozpatrywał ponownie.

4. Uzasadniając podjęte rozstrzygnięcie sąd pierwszej instancji wskazał, że sprawa w przedmiocie obciążenia podatkiem od spadków i darowizn w kwocie 40.786,40 zł, w związku z zawartymi w latach 1992-1993 umowami darowizny pomiędzy M. K. a I. K., była już rozpatrywana przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi. W orzeczeniach tych sąd dokonał oceny prawnej przepisu art. 6 ust. 4 u.p.s.d. oraz wskazał aby w trakcie ponownego postępowania organy podatkowe ponownie określiły moment powstania obowiązku podatkowego oraz ewentualne konsekwencje upływu czasu, co do istnienia tego obowiązku. W związku z tym sąd powołując się na treść art. 153 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 z póź. zm., dalej: p.p.s.a.) uznał, że jest tak jak Dyrektor Izby Skarbowej w Ł., jest związany oceną prawną i wskazaniem zawartymi w wyrokach z 9 listopada 2004 r. Jednakże zdaniem sądu organ odwoławczy nie zastosował się do oceny prawnej i wskazań sądu. Nie rozważono możliwości wydania decyzji w świetle art. 7 ust. 1 u.z.p. z uwagi na dokonanie darowizn w latach 1992 - 1993 i nie odniesiono się do kwestii określenia momentu powstania obowiązku podatkowego z uwagi na to, że skarżący przekazał darowizny właśnie w latach 1992 - 1993. Tym samym pominięto ocenę prawną przepisu art. 6 ust. 4 u.p.s.d., a w szczególności to, że jeżeli podatnik (darczyńca, obdarowany) z przewidzianych prawem powodów nie jest już zobowiązany do zgłoszenia przedmiotu podatku do opodatkowania, to w ogóle nie zachodzi hipoteza umożliwiająca odnowienie jego obowiązku. Ta ocena prawna była dla dyrektora izby skarbowej wiążąca, gdyż konsekwencją pozbawienia mocy wiążącej wcześniejszych decyzji było właśnie naruszenie wskazanych wyżej przepisów. Konkludując sąd uznał, że był związany oceną prawną w sprawie, wyrażoną we wcześniejszych orzeczeniach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi a tym samym nie może on formułować nowych ocen prawnych, lecz jest zobowiązany do podporządkowania się tym orzeczeniom w pełnym zakresie. Dlatego powołanie się organu odwoławczego na art. 68 ust. 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 z póź. zm., dalej: o.p.) i wskazanie, że decyzja ustalająca przedmiotowe zobowiązanie podatkowe winna być wydana do końca 2006 r. narusza art. 153 p.p.s.a.

5. W skardze kasacyjnej Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. zaskarżył powyższy wyrok w całości zarzucając mu naruszenie przepisów postępowania w stopniu mającym istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

- art. 141 § 4 p.p.s.a. w zw. z art. 153 p.p.s.a. przez dokonanie błędnych ustaleń faktycznych w wyniku bezzasadnego przyjęcia, że organ odwoławczy w trakcie ponownego postępowania podatkowego pominął ocenę prawną art. 6 ust. 4 u.p.s.d. i nie zastosował się do wskazań co do określenia momentu powstania obowiązku podatkowego i jego istnienia oraz możliwości wydania decyzji w przedmiocie podatku od spadków i darowizn w świetle art. 7 ust. 1 u.z.p. wyrażonych w wyrokach WSA w Łodzi z 9 listopada 2004 r. I SA/Łd 369/03 i I SA/Łd 370/03

- art. 145 § 1 pkt. 1 lit. a i c p.p.s.a. przez błędne uwzględnienie skarg na decyzje w wyniku mylnego

przyjęcia, że organ odwoławczy naruszył art. 153 p.p.s.a. powołując się na art. 68 ust. 2 o.p. i wskazanie, że decyzja ustalająca przedmiotowe zobowiązanie podatkowe mogła być wydana do końca 2006 r.

W związku z tak postawionymi zarzutami wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania oraz o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

6. W odpowiedzi na skargę kasacyjną skarżący wnieśli o jej oddalenie i zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego.

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

7. Skarga kasacyjna nie ma uzasadnionych podstaw. W pierwszej kolejności należy się odnieść do postawionego zarzutu naruszenia art. 141 § 4 w zw. z art. 153 p.p.s.a. Jak wynika z jego treści uzasadnienie wyroku powinno zawierać zwięzłe przedstawienie stanu sprawy, zarzutów podniesionych w skardze, stanowisk pozostałych stron, podstawę prawną rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienie. Jeżeli w wyniku uwzględnienia skargi sprawa ma być ponownie rozpatrzona przez organ administracji, uzasadnienie powinno ponadto zawierać wskazania co do dalszego postępowania. Z kolei art. 153 p.p.s.a. stanowi, że ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie ten sąd oraz organ, którego działanie lub bezczynność było przedmiotem zaskarżenia. Zauważyć zatem należy, że art. 141 § 4 p.p.s.a. stanowiący o elementach składowych uzasadnienia wyroku, będzie naruszony przez sąd wtedy, gdy sąd niedopełniając swojego obowiązku nie zawrze tychże elementów w treści uzasadnienia. Zdaniem organu skarżącego naruszenie tegoż przepisu w zw. z art. 153 p.p.s.a. przez WSA polegało na dokonaniu błędnych ustaleń faktycznych w wyniku bezzasadnego przyjęcia, że organ podatkowy w trakcie ponownego postępowania podatkowego pominął ocenę prawną i wskazania sądu zawarte w wyrokach uchylających zaskarżone decyzje podatkowe. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego organ podatkowy nieprawidłowo wskazuje na naruszenie art. 141 § 4 p.p.s.a., skoro nie zarzuca WSA pominięcia któregośkolwiek z elementów koniecznych uzasadnienia, ani też naruszenia zasad rządzących sporządzaniem uzasadnienia wyroku. Jeśliby sąd pierwszej instancji rzeczywiście dokonał błędnych ustaleń faktycznych naruszyłby przepisy, na podstawie których dokonywał i opierał swoje ustalenia, nie zaś przepis o uzasadnieniu wyroku, bowiem uzasadnienie wyroku jest jedynie pisemnym odzwierciedleniem toku rozumowania sądu (błédnego czy też nie) przy podejmowaniu rozstrzygnięcia.

Skarżący niezasadnie twierdzi, że sąd pierwszej instancji błédnie przyjął, iż organ podatkowy nie wziął pod uwagę przy wydawaniu decyzji z 28 kwietnia 2005 r. oceny prawnej wyrażonej w wyrokach z 9 listopada 2004 r. (sygn. I SA/ŁD 369 i 370/03). W związku z tym należy wskazać sąd pierwszej instancji w wyroku z 9 listopada 2004 r. przyjął, że "treść art. 6 ust. 4 zdanie drugie u.p.s.d. nie stwarza sama przez się, z faktu powołania się na darowiznę przed organem podatkowym, samoistnej, odrębnej od przedmiotu opodatkowania podstawy obowiązku podatkowego". Dalej sąd podał cytując treść art. 6 ust. 4 u.p.s.d., że w w/w przepisie (na którym organ podatkowy oparł swoje rozstrzygnięcie) "chodzi wyłącznie o takie niezgłoszenie darowizny do opodatkowania, które jest sprzeczne z obowiązkiem podatkowym i to obowiązkiem aktualnym". Zatem zastosowanie tegoż przepisu art. 6 ust. 4, otwierającego nowy termin przedawnienia dla obowiązku podatkowego, uzależnione jest od istnienia tegoż obowiązku podatkowego, z którym związany jest obowiązek zgłoszenia darowizny w celu jej opodatkowania. Dokonując takiej oceny

sąd pierwszej instancji wskazał, że mając ją na uwadze organ podatkowy powinien ustalić moment powstania obowiązku podatkowego oraz ewentualne konsekwencje wynikające z upływu czasu co do istnienia tego obowiązku. Treść powyższego wskazania zmierza jasno do rozważenia, czy w chwili powoływania się na darowiznę przez I. i M. Knapik ich obowiązek podatkowy związany z dokonaną darowizną był już przedawniony. Z uzasadnienia wprost i jasno wynika, że jeśli nie ma już obowiązku zgłoszenia przedmiotu podatku do opodatkowania (np. z powodu przedawnienia), to w ogóle nie można mówić o odnowieniu tego obowiązku w związku z art. 6 ust. 4 u.p.s.d. W sprawie bezspornym jest moment powstania obowiązku podatkowego i termin przedawnienia (5 lat wynikający z art. 7 ust. 1 u.z.p.). Arytmetyka bezwzględnie zatem wskazuje, że obowiązek podatkowy przedawnił się najpóźniej wraz z upływem 1998 roku. W chwili powołania się na darowiznę tj. 2 października 2001 roku obowiązek podatkowy nie był już egzekwowalny, a więc nie mogła zadziałać dyspozycja z art. 6 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn, z przyczyn podanych powyżej. Z niezrozumiałych i niewyjaśnionych powodów organ wbrew stanowisku zarówno Sądu Najwyższego jak i WSA niezmiennie twierdzi, że w chwili powołania się na darowiznę przez I. i M. K. na nowo powstał obowiązek podatkowy i powstała nowa możliwość wydania decyzji wymiarowej, która to możliwość trwała przez kolejnych 5 lat od dnia powołania się na darowiznę (str. 3 decyzji akapit 2). Stanowisko organu podatkowego jest zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego błędne także w świetle przytoczonej przez ten organ w skardze kasacyjnej fragmentu glosy prof. B. Brzezińskiego. W zacytowanej glosie glosator wprost i czytelnie parafrazuje uchwałę SN w słowach: "aby obowiązek podatkowy w wyniku powołania się na darowiznę mógł biec na nowo (rozpocząć się ponownie) to nie może nastąpić jego przedawnienie, wówczas brak podstaw do ponownego powstania obowiązku podatkowego". Wg przytoczonego stanowiska prof. Brzezińskiego skutkiem powołania się na darowiznę (wg art. 6 ust. 4 u.p.s.d., co organ podatkowy w cytacie pominął) jest to, że od nowa płynąc zaczyna termin przedawnienia prawa do wydania decyzji wymiarowej; nie powstaje żaden nowy obowiązek podatkowy w rozumieniu przepisów prawa materialnego, ale może być realizowany obowiązek, który powstał wcześniej.

Zaprezentowany pogląd jest jasny, zrozumiały i brak jest racjonalnego uzasadnienia dlaczego organ podatkowy przytacza go dla zaprezentowania swojego stanowiska, diametralnie odmiennego, od tego wynikającego z glosy i glosowanego orzeczenia. W uzasadnieniu uchwały Sąd Najwyższy stwierdził, że w wyniku czynności procesowej (powołanie się na darowiznę przed organem podatkowym), rozpoczyna się na nowo obowiązek podatkowy dotyczący darowizny w tym tylko sensie, że od nowa zaczyna biec termin przedawnienia. Dalej sąd klarownie przyrównał instytucję z art. 6 ust. 4 u.p.s.d. do cywilistycznej instytucji przerwania biegu przedawnienia, która jak powszechnie wiadomo ma zastosowanie wyłącznie do zobowiązań nieprzedawnionych. Brak zrozumienia powyższego przez organ podatkowy zapewne wynika z braku zrozumienia dla analizy systemowej, której dokonuje w cytowanej uchwale Sąd Najwyższy. Dla wykładni art. 6 ust. 4 bowiem konieczne jest odwołanie się do instytucji przedawnienia obowiązku podatkowego i konsekwencji jakie za sobą niesie. Tym samym słusznie postąpił sąd pierwszej instancji przyjmując, że utrzymanie przez Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. decyzją z 28 kwietnia 2005 r., decyzji Drugiego Urzędu Skarbowego Ł. z 15 października 2002 r. ustalającej podatek od spadków i darowizn, stoi w ewidentnej sprzeczności ze stanowiskiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi wyrażonym w wyroku z 9 listopada 2004 r. Skoro zatem organ podatkowy nie zastosował się do oceny prawnej i wskazań sądu administracyjnego uchylającego pierwotnie zaskarżone decyzje, WSA nie mógł podjąć innej decyzji jak uchylić ponowną decyzję z uwagi na treść art. 153 p.p.s.a. Dlatego też sąd ten nie naruszył art. 145 § 1 pkt 1 lit. a i c p.p.s.a.

Z tych względów skargę kasacyjną jako pozbawioną usprawiedliwionych podstaw należało oddalić na podstawie art. 184 p.p.s.a. O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 209 w zw. z art. 204 pkt 2 i art. 205 § 2 p.p.s.a. w zw. z § 6 pkt. 5 i § 14 ust. 2 pkt 2 lit. c rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (Dz.U. Nr 163,poz. 1349 ze zm.).

Również w poniższym wyroku WSA potwierdziło pogląd na temat przedawnienia. Jednak tu podatnik chciał wznowić postępowanie i uzyskać niższą decyzję wymiarową. Tym razem to organy skarbowe zasłaniały się przedawnieniem. Jednak sąd stwierdził, że przedawnienie działałoby w przypadku wszczęcia postępowania przez urząd i gdyby prowadziło do podwyższenia podatku. Raz ustalony obowiązek podatkowy może być obniżony nawet po terminie przedawnienia jego powstania.

I SA/Kr 1333/10 - Wyrok WSA w Krakowie Data orzeczenia 2011-03-10

Sentencja

Sygn. akt I SA/Kr 1333/10 | | W Y R O K W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ Dnia 10 marca 2011r., Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, w składzie następującym:, Przewodniczący Sędzia: WSA Inga Gołowska, Sędziowie: WSA Piotr Głowacki, WSA Maria Zawadzka (spr.), Protokolant: Daniel Marzec, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 4 marca 2011r., sprawy ze skargi M. B., na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej, z dnia 29 czerwca 2010 r. Nr [...], w przedmiocie odmowy uchylecia decyzji w sprawie wymiaru podatku od spadków i darowizn, I. uchyla zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję organu I instancji, II. zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej na rzecz skarżącego koszty postępowania w kwocie 457, 00 zł (czterysta pięćdziesiąt siedem złotych 00/100

Uzasadnienie

Postanowieniem z dnia 14 kwietnia 2003 roku sygn. akt [...] Sąd Rejonowy dla w K. stwierdził, że spadek po zmarłym w dniu 15 grudnia 2002 roku W.G. nabył w całości M.B. Zeznanie podatkowe skarżący złożył w dniu 6 czerwca 2008 roku.

Decyzją z dnia 3 października 2008 roku Nr [...] Naczelnik Urzędu Skarbowego ustalił M.B. podatek od spadków i darowizn z tytułu nabycia spadku po W. G. w kwocie 60.627 zł. Decyzja ta została skarżącemu doręczona w dniu 9 października 2008 r. i wobec nie wniesienia odwołania, stała się ostateczna.

Pismem z dnia 28 listopada 2009 roku M.B. zwrócił się o ponowne rozpoznanie sprawy, z uwagi na zawiżenie w zeznaniu podatkowym wartości spadku, gdyż w zeznaniu "nie podano zabudowań stanowiących części składowe nieruchomości". Pismo to zostało potraktowane przez organ, jako wniosek o wznowienie postępowania i postanowieniem z dnia 18 stycznia 2010 roku wznowiono przedmiotowe postępowanie.

Po przeprowadzeniu postępowania Naczelnik Urzędu Skarbowego decyzją z dnia 25 marca 2010r. Nr [...], [...], [...] odmówił uchylecia dotychczasowej decyzji w sprawie wymiaru podatku od spadków i darowizn z tytułu nabycia spadku po zmarłym W.G., stwierdzając, że co prawda istnieją przesłanki do wznowienia postępowania, jednak wydanie nowej decyzji orzekającej, co do istoty sprawy, nie może nastąpić z uwagi na upływ 5-letniego terminu, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

W odwołaniu pełnomocnik skarżącego M.B. domagał się uchylecia zaskarżonej decyzji, zarzucając jej naruszenie art. 245 § 1 pkt 3 lit.b Ordynacji podatkowej, poprzez błędnie przyjętą interpretację.

Decyzją z dnia 29 czerwca 2010 r. Nr [...] Dyrektor Izby Skarbowej utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję organu I instancji.

Powołując się na przepisy art. 245 § 1 pkt 3 lit. b oraz pkt 5, jak również na art. 68 i art. 70 Ordynacji podatkowej oraz na art. 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn organ odwoławczy stwierdził, że za datę powstania obowiązku podatkowego w przedmiotowej sprawie należałoby uznać 15 czerwca 2003 roku, jednak zebrany w sprawie materiał dowodowy nie pozwala stwierdzić faktu zgłoszenia nabycia spadku w terminie 1 miesiąca od daty powstania obowiązku podatkowego powstałego w chwili przyjęcia spadku, w związku z powyższym stwierdzono, że obowiązek podatkowy powstał w niniejszej sprawie w dniu 5 maja 2003r., tj. w dniu uprawomocnienia się postanowienia stwierdzającego nabycie spadku przez skarżącego. Wówczas też powstał obowiązek podatkowy. W związku z powyższym, mając na uwadze art. 68 § 2 Ordynacji podatkowej, wobec nie złożenia zeznania podatkowego w terminie 1 miesiąca od powstania obowiązku podatkowego, w przedmiotowej sprawie termin przedawnienia upłynął 31 grudnia 2008 roku. W tym też dniu upłynął również ostateczny termin do wydania w trybie wznowienia postępowania decyzji uchylającej pierwotną ostateczną decyzję z dnia 3 października 2008 roku.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie skarżący Maciej Bosak ponownie domagał się uchylecia zaskarżonej decyzji, oraz poprzedzającej ją decyzji organu I instancji, zarzucając im naruszenie art. 245 § 1 pkt 3 lit. b, poprzez błędnie przyjętą interpretację. W szczególności skarżący, powołując się na orzeczenia SN i NSA (III ARN 8/83, III AZP 11/86, SA/P 1908/94) podniósł, że 5-letni termin z art. 68 Ordynacji podatkowej odnosi się do niemożności powstania nowego zobowiązania podatkowego, co jednak nie wyklucza możliwości wydania nowej decyzji określającej podatek spadkowy w niższej wysokości.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej w całości podtrzymał swoje dotychczasowe stanowisko i wniósł o jej oddalenie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie zważył, co następuje:

Skarga jest zasadna i zasługuje na uwzględnienie.

Przedmiotem rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie było orzeczenie istnienia przesłanki wznowienia postępowania wymienionej w art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej oraz odmowa uchylecia dotychczasowej decyzji w sprawie wymiaru podatku od spadków i darowizn z tytułu nabycia spadku po zmarłym Władysławie Grygliku. W uzasadnieniu organ stwierdził, że co prawda istnieją przesłanki do wznowienia postępowania, jednak wydanie nowej decyzji orzekającej, co do istoty sprawy, nie może nastąpić z uwagi na treść art. 245 § 1 pkt 3 lit. b Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym organ podatkowy po przeprowadzeniu postępowania określonego w art. 243 § 2 wydaje decyzję, w której odmawia uchylecia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1, jednak wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68 lub w art. 70.

Ponieważ organ ustalił, że w przedmiotowej sprawie obowiązek podatkowy powstał w dniu 5 maja 2003r., tj. w dniu uprawomocnienia się postanowienia stwierdzającego nabycie spadku przez skarżącego, to mając na uwadze art. 68 § 2 Ordynacji podatkowej, wobec nie złożenia zeznania

podatkowego w terminie 1 miesiąca od powstania obowiązku podatkowego, w przedmiotowej sprawie termin przedawnienia upłynął 31 grudnia 2008 roku. W tym też dniu upłynął również ostateczny termin do wydania w trybie wznowienia postępowania decyzji uchylającej pierwotną ostateczną decyzję z dnia 3 października 2008 roku. Powyższe okoliczności uzasadniały zdaniem organu wydanie decyzji odmawiającej wznowienia postępowania.

Tymczasem, zdaniem Sądu termin z art. 68 Ordynacji podatkowej, to termin w ramach którego organ może spowodować powstanie zobowiązania podatkowego. Jeżeli zatem organ podatkowy wydał decyzję konstytutywną z art. 21 § 1 pkt 2, a po uzyskaniu przez nią przedmiotu ostateczności zaistniałaby jedna z podstaw z art. 240 § 1, to art. 245 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, w części zawierającej odesłanie do terminu określonego w art. 68, miałby zastosowanie jedynie w wypadku, gdyby wznowione postępowanie uzasadniało podwyższenie kwoty podatku wymierzonego w postępowaniu zwyczajnym. Tylko wtedy, można by mówić o powstaniu zobowiązania nowego w stosunku do tego, które zostało ukształtowane decyzją ostateczną. Powołany powyżej art. 245 § 1 pkt 3 lit.b Ordynacji podatkowej nakazuje organowi podatkowemu wydanie w takim wypadku decyzji odmawiającej uchylecia dotychczasowej decyzji. Nie ma natomiast przeszkód, aby po upływie terminu z art. 68 wydać nową decyzję obniżającą wysokość podatku ukształtowanego decyzją konstytutywną w postępowaniu zwyczajnym (por. Ordynacja podatkowa, Komentarz. Stefan Babiarz, Bogusław Dauter, Bogusław Gruszczyński, Roman Hauser, Małgorzata Niezgódka – Medek, Lexis Nexis, Warszawa 2006 str. 706-707).

Odnosząc powyższe uwagi do rozpatrywanej sprawy należy stwierdzić, że organy podatkowe prawidłowo ustaliły, że ostateczny termin do wydania w trybie wznowienia postępowania decyzji uchylającej pierwotną ostateczną decyzję upłynął w dniu 31 grudnia 2008 roku, zatem po upływie tego terminu nie organ nie mógłby wznowić przedmiotowego postępowania i wymierzyć zobowiązania podatkowego w wyższym niż dotychczas rozmiarze. Jednak organ po wznowieniu i przeprowadzeniu stosownego postępowania powinien najpierw ustalić na podstawie ujawnionych w sprawie nowych okoliczności i dowodów w jakiej wysokości (w trybie wznowienia) wymierzony by został podatek od spadków i darowizn. W konsekwencji tylko w wypadku konieczności wymierzenia wyższego podatku winien odmówić uchylania decyzji ostatecznej. Tymczasem takich ustaleń organy w przedmiotowej sprawie nie dokonały, co spowodowało konieczność wyeliminowania zaskarżonych decyzji z obrotu prawnego.

Mając powyższe na uwadze Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a i c ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję organu I instancji.

O kosztach orzeczono na podstawie art. 200 w/w. ustawy

Poniższy wyrok dotyczy sytuacji, w której dla zbycia nieruchomości podatnik potrzebował zaświadczenia z urzędu skarbowego o przedawnieniu się obowiązku podatkowego z tytułu spadku. Organ skarbowy nie chciał mu wydać takiego zaświadczenia. Sprawa trafiła, aż do WSA, który przychylił się do stanowiska podatnika.

I SA/Kr 2089/10 - Wyrok WSA w Krakowie Data orzeczenia 2011-04-13

(...)

Sentencja

Sygn. akt I SA/Kr 2089/10 | | W Y R O K W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ Dnia 13 kwietnia 2011r., Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, w składzie następującym:, Przewodniczący Sędzia: WSA Ewa Michna (spr.), Sędziowie: WSA Stanisław Grzeszek, WSA Urszula Zięba, Protokolant: Daniel Marzec, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 8 kwietnia 2011r., sprawy ze skargi A.B., na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej, z dnia 30 września 2010r. Nr [...], w przedmiocie odmowy wydania zaświadczenia, I. uchyla zaskarżone postanowienie oraz poprzedzające je postanowienie organu I instancji, II. zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej na rzecz skarżącego koszty postępowania w kwocie 100, 00 zł (sto złotych 00/100).

Uzasadnienie

Naczelnik Urzędu Skarbowego decyzją z dnia 13 marca 2009 r. nr [...] (zmienioną decyzją z dnia 17 kwietnia 2009 r. nr [...] na skutek uwzględnienia w całości zarzutów odwołania) umorzył postępowanie podatkowe prowadzone wobec A.B. (zwanego dalej "skarżącym") w sprawie nabycia praw do spadku po zmarłym J.B.. W uzasadnieniu decyzji wydanej w trybie art. 208 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137 poz. 926 ze zm.) organ wskazał wyłącznie na bezprzedmiotowość postępowania z uwagi na brak złożenia przez skarżącego zeznania podatkowego o nabyciu spadku (postanowieniem Sądu Rejonowego z dnia 23 czerwca 2003 r. sygn. akt [...]).

W dniu 9 lipca 2010 r. do Urzędu Skarbowego wpłynął wniosek skarżącego o wydanie zaświadczenia o przedawnieniu prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn po zmarłym J.B. zgodnie z ww. postanowieniem Sądu.

Postanowieniem z dnia 16 lipca 2010r. nr [...] Naczelnik Urzędu Skarbowego odmówił wydania żądanego zaświadczenia.

W uzasadnieniu organ podał, że zgodnie z art. 19 ust. 6 ustawy z dnia 28 lipca 1983r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 1997 r. nr 16, poz. 89 ze zm.) jeżeli przedmiotem aktu notarialnego, który ma być sporządzony, lub dokumentu, co do którego notariusz ma uwierzytelnić podpis, ma być zbycie praw do spadku albo zbycie lub obciążenie rzeczy lub praw majątkowych uzyskanych tytułem określonym w art. 1, notariusz może dokonać tych czynności tylko za uprzednią pisemną zgodą naczelnika urzędu skarbowego albo po przedstawieniu zaświadczenia wydanego przez naczelnika urzędu skarbowego potwierdzającego, że nabycie jest zwolnione od podatku, że należny podatek został zapłacony albo zobowiązanie podatkowe wygasło wskutek przedawnienia.

Niemniej jednak, jak zaznaczył organ, z uwagi na brak złożenia zeznania podatkowego o nabyciu

spadku (organ opisał przy tym, że na skarżącego z tego powodu została nałożona kara porządkowa, a postanowienie w tym przedmiocie zostało zaskarżone) nie było możliwym ustalenie, czy zobowiązanie podatkowe w tym zakresie w ogóle powstało. Dlatego też umorzono postępowanie podatkowe w tej sprawie i dlatego też w chwili obecnej organ nie mógł stwierdzić, czy prawo do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn uległo przedawnieniu.

Pismem z dnia 8 sierpnia 2010 r. skarżący wniósł zażalenie na powyższe postanowienie organu pierwszej instancji, wskazując przede wszystkim na pominięcie przez ten organ treści ww. decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego dnia 13 marca 2009 r. nr [...]. zmienionej następnie decyzją z dnia 17 kwietnia 2009 r. nr [...] (zmiana polegała na dodaniu do słowa "postępowanie" określenia "podatkowe") tak aby wynikało w sposób oczywisty jaki charakter miało umarzone postępowanie. Skarżący wskazał, że upłynął 5-letni termin przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość ewentualnego podatku od spadków i darowizn, o którym mowa w art. 68§2 Ordynacji podatkowej dlatego też odmowa wydania zaświadczenia była bezpodstawna.

Postanowieniem z dnia 30 września 2010 roku nr [...] Dyrektor Izby Skarbowej utrzymał w mocy zaskarżone postanowienie, dzieląc argumentację organu pierwszej instancji.

Organ zacytował przy tym art. 306 a Ordynacji podatkowej dotyczący zasad wydawania zaświadczeń. Wskazał przy tym, że powyższa regulacja jest zamknięta i całościowa. W ocenie organu oznaczało to, że w innych przypadkach, niż regulowane ww. art.306a ustawodawca nie pozostawił pola swobody dla organu podatkowego. Jeżeli w takim przypadku wydałby on zaświadczenie, naruszyłby przepisy Ordynacji podatkowej. Organ podkreślił, że tym samym ustawodawca wyraźnie wskazał przypadki, kiedy organ obowiązany byłby wydać zaświadczenie, co oznaczać miało, że prawo do otrzymania zaświadczenia nie przysługiwało każdemu i w jakiegokolwiek sytuacji, lecz tylko w przypadku spełnienia określonych przez prawo wymogów.

Jak wynikać zaś miało z akt sprawy, pomimo upływu ustawowego terminu zeznanie podatkowe nie zostało złożone przez skarżącego. W ocenie Dyrektora Izby Skarbowej organ podatkowy pierwszej instancji powołał w zaskarżonym postanowieniu wszystkie istotne dla sprawy okoliczności z powodu, których odmówił wydania żądanego zaświadczenia. Jednocześnie Dyrektor zauważył, że zarzuty dotyczące trybu umorzenia postępowania podatkowego nie miały wpływu na treść zaskarżonego postanowienia, gdyż nie dotyczyły tego postępowania. Niemniej jednak, odnosząc się do nich organ odwoławczy zauważył, że przesłanką do umorzenia postępowania podatkowego w sprawie nabycia praw do spadku po zmarłym J.B. było niezłożenie przez skarżącego zeznania podatkowego w sprawie nabycia spadku. Zdaniem organu drugiej instancji, organ pierwszej instancji na podstawie posiadanych akt nie mógł więc stwierdzić czy w przedmiotowej sprawie powstałoby zobowiązanie podatkowe. Tym samym prawidłowo odmówił wydania zaświadczenia. Dodatkowo Dyrektor Izby Skarbowej stwierdził, że organ podatkowy nie posiadając wiedzy na temat masy spadkowej po zmarłym nie mógł ustalić czy jest właściwy miejscowo do wydania żądanego zaświadczenia. Zgodnie bowiem z § 7 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz. U. z 2005 r. Nr 165 poz. 1371 ze zmianami) właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach podatku od spadków i darowizn ustalać należało na podstawie zeznanych przez nabywców rzeczy lub praw majątkowych.

W skardze z dnia 15 listopada 2010 r. skarżący wniósł o uchylenie postanowień organów obydwu

instancji i zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych, podnosząc błędną interpretację powołanych w postanowieniach przepisów Ordynacji podatkowej, a w szczególności art. 306 a. Skarżący powtórzył przy tym wcześniejszą argumentację.

W odpowiedzi na skargę z dnia 10 grudnia 2010 r. Dyrektor Izby Skarbowej zażądał jej oddalenia, podtrzymując dotychczasowe stanowisko i wskazując na bezzasadność złożonej skargi.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie zważył, co następuje:

Skarga podlegała uwzględnieniu.

Zgodnie z treścią art. 306a. § 1 i §2 pkt 1 Ordynacji podatkowej organ podatkowy wydaje zaświadczenia na żądanie osoby ubiegającej się o zaświadczenie. Zaświadczenie wydaje się, m.in. jeżeli urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego wymaga przepis prawa. Nadto w myśl art. 306 b § 1 i §2 w przypadkach, o których mowa w art. 306a § 2, organ podatkowy jest obowiązany wydać zaświadczenie, jeżeli chodzi o potwierdzenie faktów albo stanu prawnego, wynikających z prowadzonej przez ten organ ewidencji, rejestrów lub z innych danych znajdujących się w jego posiadaniu. Organ podatkowy, przed wydaniem zaświadczenia, może przeprowadzić w niezbędnym zakresie postępowanie wyjaśniające.

W orzecznictwie i doktrynie istnieje ugruntowane stanowisko, że ww. przypadku po pierwsze wnioskodawca nie musi wykazywać istnienia interesu prawnego, albowiem statuuje go przepis prawa nakazujący urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego. Po drugie, na postępowanie wyjaśniające poprzedzające wydanie, bądź odmowę wydania zaświadczenia, składają się czynności o charakterze materialno-technicznym. W ramach takiego postępowania organ bada, jakiego rodzaju źródło może zawierać żądane dane, a także czy dane te dotyczą stanu faktycznego bądź stanu prawnego, którego poświadczenia domaga się wnioskodawca. Postępowanie to sprowadza się zatem do badania okoliczności wynikających z posiadanych przez organ ewidencji, rejestrów i innych danych (tak m.in. WSA w Krakowie w wyroku z dnia 24 września 2009 roku I SA/Kr 870/09). Wobec czego tylko w sytuacji, kiedy na podstawie posiadanych informacji organ będzie w stanie stwierdzić okoliczność faktyczną lub stan prawny objęty wnioskiem o wydanie zaświadczenia, może je wydać. W momencie zaś kiedy takiej wiedzy mieć nie będzie winien odmówić wydania żądanego zaświadczenia.

W niniejszej sprawie skarżący domagał się wydania zaświadczenia, stwierdzającego przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn po zmarłym J.B.

W świetle cytowanego także przez organy art. 19 ust. 6 ustawy o podatku od spadków i darowizn jeżeli przedmiotem aktu notarialnego, który ma być sporządzony, lub dokumentu, co do którego notariusz ma uwierzytelnić podpis, ma być zbycie praw do spadku albo zbycie lub obciążenie rzeczy lub praw majątkowych uzyskanych tytułem, określonym w art. 1, notariusz może dokonać tych czynności tylko za uprzednią pisemną zgodą naczelnika urzędu skarbowego albo po przedstawieniu zaświadczenia wydanego przez naczelnika urzędu skarbowego potwierdzającego, że nabycie jest zwolnione od podatku, że należny podatek został zapłacony albo zobowiązanie podatkowe wygasło wskutek przedawnienia.

Jakkolwiek literalna wykładnia przytoczonej regulacji odnosi się do przedawnienia zobowiązania podatkowego, a nie przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe (a tego właśnie rodzaju zaświadczenia domagał się skarżący), to jednak z uwagi, iż w przypadku zobowiązań podatkowych powstałych na mocy decyzji konstytutywnych jedyną możliwością ich tzw. przedawnienia (szeroko rozumianego, gdyż w rzeczywistości w tej sytuacji nie dochodzi w ogóle do powstania zobowiązania podatkowego z uwagi na upływ czasu, a więc nie można mówić o stricte przedawnieniu zobowiązania podatkowego, które tak naprawdę nie powstało) jest brak wydania wspomnianej decyzji konstytutywnej, tut. Sąd podziela stanowisko, iż również w momencie, kiedy przedawniło się prawo do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn, naczelnik urzędu skarbowego ma prawo w oparciu o art. 306a § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej wydać w tym zakresie odpowiednie zaświadczenie (tak też K. Chustecka, I. Krawczyk, M. Kurasz Komentarz LexPolonica do art. 19 ustawy o spadkach i darowizn). W przeciwnym razie powoływany przepis w tej części byłby normą pustą. Dodać przy tym należy, że spadkobierca aby mógł skutecznie zbyć prawa do spadku albo zbyć lub obciążyć rzeczy lub prawa majątkowych uzyskane tytułem spadku musi przedstawić notariuszowi stosowne zaświadczenie wydane przez naczelnika urzędu skarbowego. Upływ czasu powodujący przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej, a tym samym brak ciężących na podatniku obowiązków podatkowych powinien być podstawą do wydania zaświadczenia przez organ. Celem ww. normy z art.306a §2 Ordynacji podatkowej w zw. z art.19 ust.6 ustawy o podatku od spadków i darowizn było bowiem urzędowe stwierdzenie braku istnienia obowiązku podatkowego w celu umożliwienia dokonania rozporządzenia rzeczą lub prawem należącym do spadku. W przeciwnym razie nastąpiłoby niczym nieuzasadnione ograniczenie prawa własności, w sytuacji gdy na podatniku nie ciążyłyby żadne obowiązki natury publicznoprawnej.

W związku z czym uznać należało, iż istnieje przepis prawny w oparciu, o który organy, mając w swoich danych, odpowiednie informacje, dotyczące przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego w stosunku do skarżącego w podatku od spadków i darowizn po zmarłym J.B. winny były wydać żądane zaświadczenie.

Odnosnie posiadanej przez organy wiedzy dysponowały one: prawomocnym postanowieniem Sądu Rejonowego z dnia 23 czerwca 2003 roku o nabyciu spadku po zmarłym J.B. m.in. przez skarżącego, a także decyzjami Naczelnika Urzędu Skarbowego: z dnia 23 marca 2009 roku nr [...] umarżającą wobec A.B. postępowanie w sprawie nabycia praw do spadku po zm. J.B. z uwagi na brak złożenia przez spadkobiercę stosownej deklaracji podatkowej oraz z dnia 17 kwietnia 2009 roku nr [...] zmieniającą ww. decyzję z dnia 13 marca 2009 roku w ten sposób, że zarówno w sentencji decyzji jak i w jej uzasadnieniu po słowie "postępowanie" dodano słowo "podatkowe". Poza tym organy ustaliły, iż w aktach sprawy ni ma żadnych informacji, że zmarły J.B. był właścicielem rzeczy lub praw majątkowych.

W oparciu o powyższy materiał organy uznały jednak, iż nie mogą wydać żądanego zaświadczenia, gdyż skoro skarżący nie złożył deklaracji podatkowej w podatku od spadków i darowizn, to organy nie mając wiedzy co od masy spadkowej, nie mogły ustalić, czy doszłoby w ogóle do powstania zobowiązania podatkowego. W związku z czym nie wiadomo, czy prowadzone w tej sprawie postępowanie podatkowe podlegałoby umorzeniu ze względu na przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej wielkość tego zobowiązania.

Sąd nie podziela jednak powyższego rozumowania. Zauważyć należy, iż nie ma znaczenia, z jakich

powodów doszło do umorzenia rozważanego postępowania podatkowego. Przedmiotem niniejszej sprawy jest bowiem ustalenie, czy organy mogły wystawić zaświadczenie o żądanej treści tj. czy przedawniło się prawo do wydania decyzji ustalającej wielkość zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn po zmarłym J.B.. W rzeczywistości przyczyn umorzenia danego postępowania podatkowego, które są od siebie niezależne, ale wystąpiły jednocześnie, może być wiele.

W tym względzie należało zbadać posiadane przez organ informacje w kontekście art. 68 § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej. Na ich podstawie zaś zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2, nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Jeżeli podatnik: 1) nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego, 2) w złożonej deklaracji nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w § 1, nie powstaje, pod warunkiem że decyzja ustalająca wysokość tego zobowiązania została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Zaznaczyć przy tym należy, iż przepis ten przewiduje właśnie sytuację, kiedy z uwagi na brak dochowania przez podatnika stosownych formalności (złożenie deklaracji, brak ujawnienia wszystkich danych) organ może nie mieć wiedzy co do rzeczywistego powstania zarówno obowiązku podatkowego jak i wielkości zobowiązania podatkowego. Dlatego argumentacja organów, iż nie mogą wydać żądanego zaświadczenia, dlatego iż nie mają wiedzy co do powstania omawianego zobowiązania podatkowego, przeczy literalnej treści samego art. 68 Ordynacji podatkowej. Tym samym zdaniem Sądu organy naruszyły prawo materialne poprzez błędną interpretację art.306a §2 Ordynacji podatkowej w zw. z art.19 ust.6 ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Dodać należało, że w świetle art. 1 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn podatkowi od spadków i darowizn, zwanemu dalej "podatkiem", podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tytułem dziedziczenia, zapisu, dalszego zapisu, polecenia testamentowego. Na mocy art. 6 ust. 1 tej ustawy obowiązek podatkowy powstaje przy nabyciu w drodze dziedziczenia z chwilą przyjęcia spadku. Niemniej jednak stosownie do ust. 4 przytoczanej regulacji, jeżeli nabycie niezgłoszone do opodatkowania stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma; jeżeli pismem takim jest orzeczenie sądu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia. W przypadku gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt nabycia. Zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn powstaje natomiast dopiero z momentem doręczenia podatnikowi odpowiedniej decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania.

W ocenie Sądu, fakt, że skarżący nie złożył wymaganego zeznania nie uniemożliwił organom wszczęcia z urzędu postępowania podatkowego dotyczącego ustalenia wysokości zobowiązania (organ dysponował przecież odpisem postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku przesyłanym przez sąd powszechny z urzędu); wpływał jedynie na termin przedawnienia prawa do wydania takiej decyzji.

W związku z tym przy ponownym rozpoznaniu sprawy organy mając na uwadze wyżej

przedstawioną wykładnię art. 68 Ordynacji podatkowej, a także treść ww. przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego powinny ponownie rozważyć, czy w oparciu o posiadany materiał mogą wydać zaświadczenie o żadnej przez skarżącego treści.

Odnosnie wątpliwości co do właściwości miejscowej organów Sąd w pełni podziela prezentowane w tym względzie stanowisko skarżącego. Nadto, należy przytoczyć pełną regulację powoływanego przez Dyrektora Izby Skarbowej §7 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych. Zgodnie z tym przepisem właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach podatku od spadków i darowizn ustala się w sprawach dziedziczenia, zapisu, dalszego zapisu, polecenia testamentowego, zachowku:

a) jeżeli przedmiotem nabycia jest nieruchomości, użytkowanie wieczyste, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, prawo do wkładu mieszkaniowego w spółdzielni mieszkaniowej, nieodpłatne użytkowanie nieruchomości lub służebność, a nieruchomości są położone w terytorialnym zasięgu działania jednego naczelnika urzędu skarbowego - według miejsca położenia nieruchomości,

b) jeżeli przedmiotem nabycia jest nieruchomości lub prawa majątkowe wymienione w lit. a i jednocześnie inne prawa majątkowe lub rzeczy ruchome, a nieruchomości są położone w terytorialnym zasięgu działania jednego naczelnika urzędu skarbowego - według miejsca położenia nieruchomości,

c) w przypadkach innych niż wymienione w lit. a i b - według ostatniego miejsca zamieszkania spadkodawcy, a w przypadku braku takiego miejsca - według ostatniego miejsca jego pobytu.

Jak wynika więc z treści przytoczonego powyżej przepisu zgodnie z §7 ust.1 pkt c) jeżeli nie zachodzą przypadki określone w pkt a i b, właściwym organem jest naczelnik urzędu skarbowego ustalany według ostatniego miejsca spadkodawcy w przypadku braku takiego miejsca – według ostatniego miejsca jego pobytu.

Tym samym, w przypadkach gdy nie prowadzono postępowania wymiarowego, w którym zostałyby ustalone składniki mienia wchodzące do spadku, właściwym organem do wydania zaświadczenia w trybie art.306a §2 Ordynacji podatkowej w zw. z art.19 ust.6 ustawy o podatku od spadków i darowizn o upływie terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn jest naczelnik urzędu skarbowego według ostatniego miejsca zamieszkania spadkodawcy, a w przypadku braku takiego miejsca - według ostatniego miejsca jego pobytu tj. organ właściwy zgodnie z §7 ust.1 pkt c Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych.

Dlatego też Sąd na zasadzie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 roku - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153 poz. 1270 ze zm.) orzekł jak w sentencji wyroku.

O kosztach rozstrzygnięto na zasadzie art. 200 w zw. z art. 205 § 1 ww. ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi

Poniższy wyrok dotyczy sytuacji, gdy córka skorzystała z ulgi na zamieszkiwanie w mieszkaniu подарowanym przez rodziców. Jednak w pewnym momencie była zmuszona do zmiany miejsca zamieszkania. Organ skarbowy stwierdził, iż straciła w ten sposób ulgę. WSA jednak przychylił się do punktu widzenia podatniczki i uznał, iż zmiana mieszkania nie spowodowała utraty ulgi.

III SA/Wa 2068/10 - Wyrok WSA w Warszawie Data orzeczenia 2011-04-08

(...)

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Jerzy Plusa, Sędziowie Sędzia WSA Paweł Groński (spr.), Sędzia WSA Anna Wesołowska, Protokolant ref. staż. Dorota Gaj, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 8 kwietnia 2011 r. sprawy ze skargi M.J. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W. z dnia [...] czerwca 2010 r. nr [...] w przedmiocie ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn 1) uchyla zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego W. z dnia [...] lutego 2010 r. znak [...]; 2) stwierdza, że uchylone decyzje nie mogą być wykonane w całości; 3) zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej w W. na rzecz M.J. kwotę 1586 zł (słownie tysiąc pięćset osiemdziesiąt sześć złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego

Uzasadnienie

Aktem notarialnym z dnia 23 listopada 2006 r. M. J. (dalej -"skarżąca") dokonała na rzecz córki A. J. darowizny 1/2 lokalu mieszkalnego nr [...] położonego w W. przy ul. O. [...]. Wartość przedmiotu darowizny została określona przez strony na kwotę 150.000 zł. Z uwagi na to, że obdarowana złożyła oświadczenie o spełnianiu warunków do skorzystania z tzw. "ulgi mieszkaniowej", określonej w art. 16 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2004 nr 142 poz. 1514 ze zm., - dalej "u.p.s.d.") w tym m.in., że w nabytym lokalu mieszkalnym będzie zamieszkiwała przez okres co najmniej 5 lat licząc od dnia 23 listopada 2006 r. tj. daty umowy darowizny, notariusz z podstawy opodatkowania wyłączył wartość 1/2 lokalu mieszkalnego objętego ulgą i nie pobrał od powyższej czynności podatku.

W dniu 19 marca 2009 r. organ podatkowy I instancji we własnym zakresie powziął informację o sprzedaży przez obdarowaną nabytego lokalu mieszkalnego i wezwał podatniczkę do okazania dokumentu zakupu innego lokalu mieszkalnego oraz podania przyczyn sprzedaży darowanego lokalu.

W dniu 12 sierpnia 2009 r. do urzędu wpłynął akt notarialny z 10 lipca 2008 r. dotyczący zakupu przez A. J. spółdzielczego, własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego nr [...] usytuowanego w budynku przy ul. K. [...] w W.. Po czym pismem z 12 sierpnia 2009 r. obdarowana poinformowała organ podatkowy I instancji, że głównym powodem wcześniejszej sprzedaży otrzymanego w drodze darowizny lokalu mieszkalnego były trudności z dojazdem z rejonu B. do centrum W., gdzie studiuje i pracuje. Podatniczka zmianę miejsca zamieszkania uzasadniła również opieką jaką musi sprawować nad rodzicami w związku z ich problemami zdrowotnymi.

Decyzją z [...] lutego 2010 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego W., po wszczęciu postępowania podatkowego w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn od

Spadki i darowizny
Mariusz Cieśla, email: mariusz@fiskal.pl

umowy darowizny lokalu mieszkalnego nr [...] położonego w W. przy ul. O. [...], przyjmując za podstawę opodatkowania wartość 1/2 części lokalu mieszkalnego darowanego przez skarżącą tj. 150.000 zł, pomniejszoną o kwotę wolną od podatku w I grupie podatkowej w wysokości 9.637 zł ustalił podatek w wysokości 9.209 zł.

W ocenie organu podatkowego I instancji A. J. nie dotrzymała warunków wynikających z przepisu art. 16 ust. 2 pkt 5 u.p.s.d.

Od powyższej decyzji pełnomocnik skarżącej złożył odwołanie wnosząc o jej uchylenie w całości i umorzenie postępowania w sprawie.

Przedmiotowej decyzji pełnomocnik zarzucił błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie przepisów prawa podatkowego, a w szczególności naruszenie art. 16 ust. 2 i 7 u.p.s.d., poprzez bezpodstawne przyjęcie, iż obdarowana wskazując na problemy komunikacyjne związane z dojazdem do pracy i na uczelnię oraz sprawowanie opieki nad mającymi problemy zdrowotne rodzicami, nie uzasadniła konieczności zbycia otrzymanego lokalu mieszkalnego. Zdaniem pełnomocnika, fakt dalszego zamieszkiwania w darowanym lokalu, zmusiłby podatniczkę do rezygnacji z pracy zawodowej, kariery naukowej oraz pozbawiłby jej rodziców godnej opieki. Ponadto pełnomocnik zarzucił organowi podatkowemu I instancji niewłaściwe zastosowanie w sprawie art. 69 § 1 i § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm., dalej - "Ordynacja podatkowa") oraz zaniechanie podjęcia czynności procesowych zmierzających do zebrania materiału dowodowego (przesłuchanie świadków, zasięgnięcie opinii biegłego z zakresu medycyny pracy oraz oględzin tras przejazdu), co w rezultacie doprowadziło do naruszenia art. 188 i 191 tej ustawy.

Decyzją z [...] czerwca 2010 r. Dyrektor Izby Skarbowej w W. utrzymał w mocy decyzję organu I instancji.

W uzasadnieniu organ odwoławczy wskazał, że ustanowiona w przepisie art. 16 ustawy tzw. "ulga mieszkaniowa" ma na celu bezpośrednio i niezwłoczne zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych nabywcy mieszkania. Dla korzystania z tej ulgi istotnym jest, aby został spełniony m.in. warunek zamieszkania w nabytym mieszkaniu przez 5 lat, jeżeli nabywca mieszka w nim w chwili zawarcia umowy darowizny. W myśl z kolei art. 16 ust. 7 u.p.s.d., nie stanowi podstawy do wygaśnięcia decyzji zbycie udziału w budynku lub lokalu, jeżeli było ono uzasadnione koniecznością zmiany warunków mieszkaniowych, a nabycie innego budynku, uzyskanie pozwolenia na budowę albo nabycie innego lokalu nastąpiło nie później niż w ciągu 6 miesięcy od dnia zbycia.

Organ II instancji zauważył, iż zgodnie ze złożonym przez obdarowaną oświadczeniem w nabytym lokalu miała ona zamieszkiwać przez 5 lat licząc od daty umowy darowizny tj. do dnia 23 listopada 2011 r. Z kolei z materiału zgromadzonego w sprawie wynika, że podatniczka aktem notarialnym z dnia 10 lipca 2008 r. dokonała sprzedaży lokalu mieszkalnego objętego ulgą podatkową.

Powołując się na orzecznictwo sądów administracyjnych, organ II instancji stwierdził, iż wskazana w przepisie art. 16 ust. 7 u.p.s.d. konieczność zmiany warunków mieszkaniowych powinna mieć charakter imperatywny, wskazujący na sytuację wyjątkową, wręcz nieodzowną potrzebę takiej zmiany.

W ocenie organu odwoławczego takiego charakteru nie mają okoliczności wskazane w odwołaniu. Stan zdrowia rodziców oraz kłopoty komunikacyjne związane z dojazdem z rejonu B. do lewobrzeżnej części W. nie nastąpiły nagle. Przyjmując darowiznę w listopadzie 2006 r. podatniczka wiedziała, iż otrzymuje lokal mieszkalny znajdujący się w dzielnicy znacznie oddalonej od miejsca zamieszkania rodziców, zakładu pracy oraz uczelni, a zatem musiała zdawać sobie również sprawę z tego, iż czas dojazdu do tych miejsc znacznie się wydłuży. Znany był jej również stan zdrowia rodziców, a zwłaszcza ojca. Tak więc, zdaniem organu odwoławczego, podatniczka nie wykazała wyjątkowych przyczyn wymuszających zmianę warunków mieszkaniowych. Brak wykazania konieczności zmiany warunków mieszkaniowych przy zbyciu lokalu objętego ulgą z art. 16 u.p.s.d. powoduje utratę prawa do ulgi.

Ponadto, Dyrektor Izby Skarbowej w W. nie stwierdził, aby w przedmiotowej sprawie błędnie zastosowano przepis art. 69 § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej. Wskazał, iż termin przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe wynosi zasadniczo 3 lata. Ulega on przedłużeniu do 5 lat, jeżeli podatnik, będąc do tego zobowiązany przepisami prawa podatkowego, nie zgłosi utraty prawa do ulgi we właściwy sposób i z określonym w § 2 omawianego artykułu wyprzedzeniem. Z akt rozpatrywanej sprawy wynika, że zdarzenie powodujące utratę prawa do ulgi nastąpiło w dniu 10 lipca 2008 r. tj. w momencie sprzedaży darowanego lokalu. Obdarowana nie poinformowała organu podatkowego o zbyciu przedmiotowego lokalu, a wiedzę o tym zdarzeniu urząd powziął we własnym zakresie. W związku z powyższym, decyzja z dnia [...] lutego 2010 r., ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu nabycia darowizny została wydana zgodnie z cytowanym wyżej przepisem i z zachowaniem ustawowego terminu, a zobowiązanie podatkowe wbrew twierdzeniu pełnomocnika nie uległo przedawnieniu.

Zdaniem organu odwoławczego również zarzut naruszenia art. 188 i 191 Ordynacji podatkowej należy uznać za bezpodstawny. W ocenie Dyrektora Izby Skarbowej w W. w rozpatrywanej sprawie podjęte zostały wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

W skardze na powyższą decyzję M. J., reprezentowana przez pełnomocnika, zarzuciła zaskarżonej decyzji:

- naruszenie art. 16 ust. 2 i 7 u.p.s.d., przez błędną wykładnię określenia "konieczność zmiany warunków mieszkaniowych" użytego w treści przepisu,*
- mające istotny wpływ na wynik sprawy naruszenie art. 188 i 191 Ordynacji podatkowej, poprzez zignorowanie wniosków dowodowych strony postępowania,*
- mające istotny wpływ na wynik sprawy naruszenie przepisów postępowania przez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie art. 69 §1 i 2 u.p.s.d.*

W uzasadnieniu skargi pełnomocnik podniósł, że w trakcie postępowania podatniczka wykazała, iż nie jest możliwym, aby w 2008 r. zamieszkując w W. przy ul. O. (B.) można było jednocześnie studiować i pracować przy ul. K. (S.) oraz pomagać chorym rodzicom zamieszkałym przy ul. Z. (O.). Natomiast można pogodzić dojazdy do pracy i opiekę nad rodzicami zmieniając miejsce zamieszkania na ul. K..

Powołując się na orzecznictwo sądów administracyjnych pełnomocnik wskazał, że przepis art. 16 ust. 7 u.p.s.d. nie zawiera żadnych dodatkowych wymagań co do zaistnienia okoliczności uzasadniających konieczność zmiany warunków mieszkaniowych. Pozaustawowym jest warunek, aby konieczność ta spowodowana była nagłą, nieoczekiwaną sytuacją życiową. Nieuprawnione jest zatem stanowisko organu, iż wymaganym warunkiem uzyskania ulgi jest, aby stan zdrowia rodziców oraz kłopoty komunikacyjne związane z dojazdem nastąpiły nagle. Ponadto zauważył, iż podjęcie studiów doktoranckich jest zdarzeniem wyjątkowym i w niektórych przypadkach nieoczekiwanym. Nie sposób zgodzić się z tezą, iż podatniczka w dniu otrzymania darowizny wiedziała, że w 2008 r. podejmie studia doktoranckie, że znacznie zwiększy się liczba samochodów na warszawskich drogach oraz że pogorszy się stan zdrowia rodziców.

Reasumując, w ocenie pełnomocnika, sytuacja życiowa w jakiej znalazła się A. J. w 2008 r. determinowała nieodpartą konieczność zmiany warunków mieszkaniowych, a zaskarżona decyzja została wydana z naruszeniem art. 16 ust 2 i 7 u.p.s.d. Jednocześnie pełnomocnik podtrzymał zarzut naruszenia w toku postępowania przed organem I instancji przepisów art. 188 i 191 Ordynacji podatkowej, przez pominięcie wnioskowanych przez podatniczkę pismem z dnia 7 grudnia 2009 r. dowodów z oględzin trasy przejazdu, opinii biegłego oraz przesłuchań świadków i strony oraz powtórzył podniesiony w odwołaniu zarzut naruszenia art. 69 § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej w W. podtrzymał stanowisko zaprezentowane w zaskarżonej decyzji i wniósł o oddalenie skargi.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje:

Skarga zasługuje na uwzględnienie.

Zgodnie z brzmieniem art. 1 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.) sąd administracyjny sprawuje wymiar sprawiedliwości poprzez kontrolę działalności administracji publicznej pod względem zgodności z prawem. W konsekwencji sąd administracyjny dokonuje kontroli zgodności z prawem zaskarżonego aktu administracyjnego i to z przepisami obowiązującymi w dacie jego wydania, co oznacza, że kontroluje legalność rozstrzygnięcia zapadłego w postępowaniu z punktu widzenia jego zgodności z prawem materialnym i obowiązującymi przepisami prawa procesowego.

Podkreślenia przy tym wymaga, iż zgodnie z art. 134 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm., dalej - "p.p.s.a.") sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Sąd dokonując oceny legalności zaskarżonej decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji organu I instancji uznał, że wydały one zostały z naruszeniem prawa materialnego, tj. przepisu art. 16 ust. 7 u.p.s.d. poprzez jego błędną wykładnię, w stopniu mającym wpływ na wynik sprawy. Wystąpiła zatem przesłanka do uchylecia zaskarżonej i poprzedzającej ją decyzji, na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) p.p.s.a.

Podstawę materialnoprawną kontrolowanego rozstrzygnięcia stanowił art. 16 u.p.s.d, który w ust. 1 przewiduje ulgę w podatku polegającą na niezaliczeniu do podstawy opodatkowania wartości

nabytego prawa do lokalu, do łącznej wysokości nie przekraczającej 110 m² powierzchni użytkowej. Ulga przysługuje osobom, które łącznie spełniają warunki wymienione w pkt 1- 5 ust. 2 tego artykułu:

1) nabywca jest obywatelem polskim lub ma miejsce stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

2) nie są 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;

3) nie dysponują spółdzielczym lokatorskim prawem do lokalu lub nie są właścicielami spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego oraz wynikających z przydziału spółdzielni mieszkaniowych: prawa do domu jednorodzinnego lub prawa do lokalu w małym domu mieszkalnym, a w razie dysponowania tymi prawami przekażą je zstępnym lub przekażą do dyspozycji spółdzielni, w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia zeznania podatkowego;

4) nie są najemcami lokalu lub budynku lub będąc nimi rozwiążą umowę najmu;

5) będą zamieszkiwać w nabytym lokalu lub budynku przez 5 lat:

a) od dnia złożenia zeznania podatkowego - jeżeli w chwili złożenia zeznania nabywca mieszka w nabytym lokalu lub budynku,

b) od dnia zamieszkania w nabytym lokalu lub budynku - jeżeli nabywca zamieszka w ciągu roku od dnia złożenia zeznania podatkowego.

Zgodnie z art. 16 ust. 7 u.p.s.d. nie stanowi podstawy do wygaśnięcia decyzji zbycie udziału w budynku lub lokalu na rzecz innego ze spadkobierców lub obdarowanych oraz zbycie budynku lub lokalu, jeżeli było ono uzasadnione koniecznością zmiany warunków mieszkaniowych, a nabycie innego budynku lub uzyskanie pozwolenia na jego budowę albo nabycie innego lokalu nastąpiło nie później niż w ciągu sześciu miesięcy od dnia zbycia.

W rozpoznawanej sprawie sporna między stronami jest wykładnia tej przesłanki przepisu art. 16 ust. 7 u.p.s.d., która stanowi o uzasadnionej konieczności zmiany warunków mieszkaniowych przez obdarowanego, spełnienie której zezwala na zachowanie prawa do ulgi, mimo zbycia budynku lub lokalu uzyskanego w drodze spadku mimo nie zamieszkiwania w nim przez 5 lat.

W omówionym wyżej przepisie ustawodawca nie określił, jakie przyczyny uzasadniają konieczność zmiany warunków mieszkaniowych spadkobiercy lub obdarowanego. Zgodzić się z należy ze stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego zaprezentowanym w wyroku z dnia 26 sierpnia 1998 r. w sprawie o sygn. akt I SA/Wr 1980/96, zgodnie z którym normy prawne zawarte w tych przepisach mają niewątpliwy charakter norm celu społecznego, nakierowanych na realizację polityki państwa w zakresie zagwarantowania obywatelom godziwych warunków mieszkaniowych. Dokonując wykładni tego przepisu, organy podatkowe powinny kierować się nie tylko wykładnią językową, lecz również celowościową, postępując w taki sposób, aby zastosowana wykładnia nie doprowadziła do niemożliwości zrealizowania założonego celu normy prawnej. Innymi słowy

przewidziany w treści art. 16 ust. 7 u.p.s.d. wyjątek wiąże się z charakterem przewidzianej ulgi. Przesłanką do jej zachowania jest cel, w związku z którym następuje zbycie nabytego w drodze spadku lub darowizny lokalu albo budynku - konieczność zmiany warunków mieszkaniowych (por. również wyroki WSA we Wrocławiu z dnia 5 lipca 2006 r., sygn. akt I SA/Wr 1191/05, z dnia 30 czerwca 2010 r., sygn. akt III SA/Wr 86/10).

Wbrew stanowisku organów podatkowych art. 16 ust 7 u.p.s.d. nie zawiera żadnych dodatkowych wymagań co do zaistnienia okoliczności uzasadniających konieczność zmiany warunków mieszkaniowych. W szczególności pozaustawowym jest przywołany przez organ warunek, aby konieczność ta była spowodowana nagłą, nieoczekiwaną sytuacją życiową. Mając na uwadze fakt, że ulga określona w art. 16 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. służyć ma zaspokajaniu potrzeb osobistych podatnika, to przy badaniu czy w sprawie wystąpiły okoliczności określone w art. 16 ust. 7 tej ustawy, uprawniające podatnika do zachowania ulgi, należy brać pod uwagę także subiektywne potrzeby podatnika w zakresie jego potrzeb mieszkaniowych (por. wyrok WSA w Warszawie z 6 sierpnia 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 524/10).

Zdaniem Sądu, w toku postępowania przed organami podatkowymi A. J. wykazała konieczność (racjonalność) zmiany swoich warunków mieszkaniowych, wyraźnie określiła przesłanki jakimi kierowała się przy zakupie nowej nieruchomości. Wyjaśniła, iż z uwagi na stan zdrowia jej rodzice wymagają stałej pomocy w codziennych czynnościach. Z kolei odległość pomiędzy dotychczasowym miejscem zamieszkania A. J., a miejscem jej pracy oraz miejscem zamieszkania rodziców i związane z tym kłopoty komunikacyjne znacząco utrudniały kontakty z nimi. Nabywając mieszkanie położone znacznie bliżej centrum miasta podatniczka chciała pogodzić dojazdy do pracy z opieką nad rodzicami oraz dalszą edukacją. Ponadto podkreśliła wymaga, że A. J. nabyła spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego położonego przy ul. K. [...] w W. w tym samym dniu (tj. 10 lipca 2008 r.), w którym sprzedała lokal mieszkalny położony przy ul. O. [...] m. [...] w W., a cena nabytego lokalu przekroczyła kwotę uzyskaną ze sprzedaży. W rezultacie należy uznać, że dokonanie wspomnianej transakcji służyło wyłącznie zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych podatniczki, natomiast nie miało charakteru spekulacyjnego wiążącego się z chęcią uzyskania odpowiedniego zysku ze sprzedaży lokalu mieszkalnego.

W związku z powyższym w ocenie Sądu organy podatkowe wadliwie ustaliły zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn. Z uwagi na stwierdzone naruszenie przepisu prawa materialnego tj. art. 16 ust. 7 u.p.s.d., skutkujące uchynieniem zaskarżonej decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji organu I instancji, za niecelowe uznać należy odnoszenie się do zarzutów skargi dotyczących naruszenia przepisów postępowania tj. art. 188, art. 191 oraz art. 69 §2 i §2 Ordynacji podatkowej. Stwierdzenie bowiem błędnej wykładni przepisu art. 16 ust. 7 u.p.s.d., czyni nieaktualnymi zarzuty naruszenia wskazanych przepisów postępowania.

Organy podatkowe przy ponownym rozpoznaniu sprawy powinny ocenić zasadność zastosowania ulgi wobec skarżącej, z uwzględnieniem wykładni przepisu art. 16 ust. 7 u.p.s.d. poczynionej przez Sąd.

W tym stanie rzeczy Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie działając na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) p.p.s.a. uchylił zaskarżoną decyzję orzekając o zakresie w jakim nie może być ona wykonana stosownie do przepisu art. 152 tej ustawy. O kosztach postępowania orzeczono na podstawie art. 200 p.p.s.a.

Poniższy wyrok dotyczy sytuacji zgłoszenia przez podatnika na druku SD-3 otrzymanych kwot darowizny po terminie ustawowym. Ponieważ podatnik złożył jednocześnie wnioszek o stwierdzenie nadpłaty w PIT-36 informując o złożeniu SD-3, urząd skarbowy stwierdził, że złożenie zeznania i oświadczenie o tym jest powołaniem się przed organem na darowiznę. W związku z tym opodatkowały darowiznę w stawce 20%. WSA nie podzielił stanowiska organów w tym względzie.

III SA/Wa 1217/10 - Wyrok WSA w Warszawie data orzeczenia 2011-02-04

*(...)*⁴

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Alojzy Skrodzki, Sędziowie Sędzia WSA Bożena Dzielak, Sędzia WSA Jerzy Płusa (sprawozdawca), Protokolant st. sekr. sądowy Iwona Mazek, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 4 lutego 2011 r. sprawy ze skargi R. C. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W. z dnia [...] marca 2010 r. nr [...] w przedmiocie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn za 2006 r. 1) uchyla zaskarżoną decyzję, 2) stwierdza, że uchylona decyzja nie może być wykonana w całości, 3) zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej w W. na rzecz R. C. kwotę 1697 zł (słownie: jeden tysiąc sześćset dziewięćdziesiąt siedem złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego

Uzasadnienie

Dyrektor Izby Skarbowej w W. decyzją z dnia [...] marca 2010 r., wydaną na podstawie art. 220 § 2 i art. 233 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej w związku z art. 1 ust. 1 pkt 2, art. 6 ust. 4, art. 7 ust. 1, art. 9 ust. 1 pkt 3. art. 15 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009r. Nr 93, poz. 768, z późn. zm.), powoływanej dalej jako "u.p.s.d.", utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego W. z dnia [...] grudnia 2009 r. w sprawie ustalenia R. C. - Skarżącemu w niniejszej sprawie, zobowiązania w podatku od spadków i darowizn z tytułu nabycia w drodze darowizny środków finansowych.

W uzasadnieniu decyzji organ odwoławczy podał, iż Skarżący w 2006 r. otrzymał szereg wypłat z Fundacji A. z siedzibą w Lichtensteinie.

W 2008 r. Skarżący złożył korektę PIT-36 za 2006 r. wykazując część powyższych wypłat, w wysokości 260.650 Euro, jako dochód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Następnie po uzyskaniu indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od spadków i darowizn, z której wynikało, iż wypłaty z Fundacji podlegają opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn, Skarżący - reprezentowany przez pełnomocnika, złożył w dniu 20 marca 2009 r. wnioszek o określenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2006 r., powołując się na fakt, iż otrzymane wypłaty stanowiły darowiznę. Równocześnie złożył zeznanie podatkowe SD-3 o nabyciu w 2006 r. w drodze darowizny od Fundacji A. kwot pieniężnych w łącznej wysokości 1.010.676 zł.

Jak wskazał dalej organ odwoławczy, złożone zeznanie, w myśl art. 165 § 7 Ordynacji podatkowej, wszczęło postępowanie podatkowe w sprawie ustalenia podatku od spadków i darowizn. Ze zgromadzonych dokumentów wynika, iż Skarżący oprócz środków pieniężnych zgłoszonych do

opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych a następnie podatkiem od spadków i darowizn, w 2006 r. otrzymał jeszcze trzy wypłaty w łącznej kwocie 200.000 Euro. Tym samym łączna wartość darowizn otrzymanych w 2006 r. od Fundacji A., według dokumentów wyniosła 460.000 Euro. W konsekwencji, Naczelnik Urzędu Skarbowego W., po przeprowadzeniu postępowania podatkowego, do darowizn otrzymanych z Fundacji A. w 2006 r. doliczył wartość darowizn nabytych z tej Fundacji w latach 2002-2005 o równowartości 5.033.722 zł. Od tak ustalonej wartości darowizny w łącznej wysokości 6.744.050 zł, w myśl art. 7 ust. 1 u.p.s.d., odliczył ciężar w postaci 91.760 Euro (o równowartości 426.188 zł) zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym ustalonego przez austriacki urząd skarbowy i decyzją z dnia 18 grudnia 2009 r. ustalił zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn w kwocie 1.346.596 zł (w tym do zapłaty 342.065 zł).

Skarżący w odwołaniu od tej decyzji wniósł o jej uchylenie w części i przyjęcie za podstawę opodatkowania kursu walutowego z dnia rzeczywistego otrzymania darowizn oraz o wyłączenie z podstawy opodatkowania trzech darowizn, które otrzymał będąc już rezydentem Austrii, wskazując na naruszenie:

- art. 6 ust. 1 pkt 4 oraz art. 6 ust. 4 u.p.s.d., poprzez błędne przyjęcie, że odnowienie obowiązku podatkowego może nastąpić przed upływem pierwotnego terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji;

- art. 7 ust. 1 u.p.s.d., poprzez przyjęcie kursu walutowego z dnia złożenia zeznania podatkowego a nie z poszczególnych dni w 2006 r.;

- art. 210 § 1 pkt 6 oraz art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej, poprzez brak prawidłowego uzasadnienia prawnego;

- art. 87 i art. 91 Konstytucji RP, art. 1 Traktatu między Państwami Członkowskimi Unii Europejskiej a m.in. RP dotyczącego przystąpienia m.in. RP do Unii Europejskiej, art. 2 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia m.in. RP oraz dostosowań w Traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej.

Zdaniem Skarżącego, przyjęcie do ustalenia wartości darowizny kursu walut z dnia złożenia zeznania podatkowego (20 marca 2009 r.) jest nieprawidłowe, gdyż należało przyjąć kurs obowiązujący na dzień każdej wypłaty w 2006 r. Ponadto art. 2 u.p.s.d. jest sprzeczny z prawem wspólnotowym, gdyż wprowadza bariery w korzystaniu z gwarantowanych przez Unię Europejską swobód i jako taki nie powinien być stosowany. Dlatego, według Skarżącego, trzy ostatnie darowizny otrzymane przez niego w czasie, kiedy był rezydentem Austrii, nie powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn.

Organ odwoławczy rozpoznając odwołanie nie podzielił stanowiska Skarżącego. Stwierdził, iż w 2006 r. Skarżący otrzymał od Fundacji A. wypłaty w łącznej wysokości 460.000 Euro (w tym 200.000 Euro jako rezydent Austrii). Podkreślił, że umowa darowizny, co do zasady, podlega opodatkowaniu na podstawie art. 1 ust. 1 u.p.s.d., jednakże wskazane darowizny nie zostały zgłoszone we właściwym terminie organowi podatkowemu. Nastąpiło to dopiero w dniu 20 marca 2009 r., kiedy pełnomocnik Skarżącego powołał się na nie składając wniosek o określenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2006 r. Pozostałe darowizny zostały ujawnione w

trakcie prowadzonego przez organ podatkowy postępowania. Skarżący składając zeznanie podatkowe SD-3 o nabyciu darowizny wszczął postępowanie podatkowe w sprawie ustalenia podatku od spadków i darowizn.

Datę powstania obowiązku podatkowego w powyższej sprawie, która jest niezbędna do ustalenia podstawy opodatkowania, regulują przepisy art. 6 u.p.s.d. Organ odwoławczy przytoczył treść art. 6 ust. 1 pkt 4 i ust. 4 u.p.s.d. oraz powołał się na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 sierpnia 2007 r. sygn. akt II FSK 921/06, w którym wskazano m.in., iż "unormowanie zdania drugiego art. 6 ust. 4 u.p.s.d. w zakresie wyznaczonym jego hipotezą stanowi całościową i odrębną od innych, wynikających z art. 6 tejże ustawy, regulację prawną czasu powstania obowiązku podatkowego w podatku od darowizny".

Dyrektor Izby Skarbowej nie podzielił poglądu Skarżącego, iż odnowienie obowiązku podatkowego może nastąpić wyłącznie po przedawnieniu prawa do wydania decyzji na podstawie, powstałego w dniu otrzymania darowizny, obowiązku podatkowego. Wskazał, iż o zastosowaniu tego przepisu, tj. art. 6 ust. 4 u.p.s.d. decyduje niezgłoszenie darowizny do opodatkowania, a następnie powołanie się na okoliczność jej otrzymania przed organem podatkowym.

Odnosząc się natomiast do zarzutu dotyczącego błędnego ustalenia podstawy opodatkowania, poprzez przyjęcie niewłaściwego kursu walut, Dyrektor Izby Skarbowej przytaczając treść art. 7 ust. 1 u.p.s.d. wyjaśnił, iż mając na uwadze, że otrzymane darowizny wyrażone były w walucie obcej, dla celów podatkowych należało je przeliczyć na walutę krajową z dnia powstania obowiązku podatkowego, tj. z dnia 20 marca 2009 r.

W kwestii zarzutu bezpodstawnego opodatkowania trzech darowizn otrzymanych w czasie, kiedy Skarżący był rezydentem Austrii i które zostały tam opodatkowane podatkiem dochodowym, organ odwoławczy powołał się na art. 1 i art. 2 u.p.s.d. Wskazał, iż stosownie do tego ostatniego przepisu, nabycie własności rzeczy znajdujących się za granicą lub praw majątkowych wykonywanych za granicą podlega podatkowi, jeżeli w chwili, m.in. zawarcia umowy darowizny nabywca był obywatelem polskim lub miał miejsce stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Z powyższego wynika, że ustawodawca jako wiodącą przyjął zasadę domicylu, zgodnie z którą obowiązek podatkowy ciąży na osobie mającej stałe miejsce zamieszkania w Polsce, nawet gdy chodzi o nabycie rzeczy lub praw majątkowych za granicą. Drugą zaś z zasad w zakresie przedmiotu opodatkowania jest zasada obywatelstwa, stosownie do której obowiązek podatkowy powstaje z momentem otwarcia spadku lub zawarcia umowy darowizny, jeśli nabywca był obywatelem polskim lub miał w Polsce stałe miejsce pobytu. Zachowanie obywatelstwa polskiego przy jednoczesnej zmianie stałego pobytu na pobyt za granicą nie zwalnia z obowiązku podatkowego.

Organ odwoławczy wyjaśnił ponadto, że ze względu na zakres przedmiotowy, w sprawie nie znajdzie zastosowania Umowa zawarta między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austrii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z dnia 13 stycznia 2004 r. (Dz. U. Nr 224, poz. 1921), podobnie jak Konwencja zawarta między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austriacką o zapobieżeniu dwukrotnemu pobieraniu podatku spadkowego z dnia 24 listopada 1928 r. (Dz. U. Nr 61, poz. 557). Tak więc, zapłacenie podatku w Austrii nie zwalnia podatnika od uiszczenia należnego podatku według prawa polskiego, a organ

podatkowy ustalając podatek zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa nie naruszył art. 87 i art. 91 Konstytucji RP.

Skarżący w skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie wniósł o uchylenie zaskarżonej decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w W. z dnia [...] marca 2010 r. w części, w jakiej:

- za podstawę opodatkowania przyjęto wartość darowizn według niewłaściwego kursu walutowego z dnia 20 marca 2009 r. zamiast z odpowiednich dni 2006 r., w których nastąpiło nabycie środków pieniężnych;

- włącza do podstawy opodatkowania kwoty trzech darowizn w łącznej wysokości 200.000 Euro, otrzymanych w czasie, gdy Skarżący był rezydentem Austrii.

W ocenie Skarżącego, zakodowana w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. norma prawna znajduje zastosowanie wyłącznie w sytuacji przedawnienia się prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn na podstawie powstałego w dniu otrzymania darowizny obowiązku podatkowego. Natomiast nie do przyjęcia jest zastosowanie tej normy w sytuacji, gdy prawo do ustalenia zobowiązania podatkowego na podstawie istniejącego obowiązku podatkowego wciąż trwa, ponieważ prowadziłoby to do równoległego istnienia dwóch obowiązków podatkowych (pierwszego z dnia otrzymania darowizny, drugiego zaś z dnia powołania się na fakt nabycia przed organem podatkowym). Przy czym oba mogłyby zostać przekształcone w zobowiązanie podatkowe (prawo do ustalenia takiego zobowiązania w odniesieniu do obu obowiązków jeszcze nie uległo przedawnieniu).

Według Skarżącego, przyjęcie tezy organów podatkowych prowadziłoby do wniosku, że również terminowe złożenie zeznania SD-3 powoduje powstanie obowiązku podatkowego w dniu jego złożenia, o ile tylko jest to dzień różny od dnia otrzymania darowizny. Organy podatkowe arbitralnie przyjęły rozstrzygnięcie o możliwie najmniej korzystnych dla Skarżącego konsekwencjach, ponieważ Skarżący nie tylko powołał się na fakt nabycia darowizny we wniosku o określenie nadpłaty, ale również złożył zeznanie SD-3, tj. uczynił zadość wymaganiom przepisów prawa podatkowego odnośnie przekazania organowi podatkowemu szczegółów otrzymanych darowizn. Złożenie zeznania SD-3, stanowiącego normalny tryb prowadzący do opodatkowania otrzymanych darowizn nie można utożsamiać z "powołaniem się przed organami na fakt nabycia" nawet wówczas, gdy zeznanie zostało złożone z przekroczeniem terminu (ale przed upływem terminu przedawnienia). Skarżący wskazał, że dokonał w tym samym dniu dwóch czynności:

- powołał się przed organem podatkowym na fakt nabycia i jednocześnie,

- zgłosił darowizny do opodatkowania w zwyczajnym trybie poprzez złożenie zeznania SD-3.

Organy podatkowe obu instancji nie wyjaśniły dlaczego w tej sytuacji wybrały zastosowanie art. 6 ust. 4 u.p.s.d., podczas gdy złożenie zeznania SD-3 umożliwiałoby również zastosowanie art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. Nadto organy podatkowe pominęły fakt, że powołanie się Skarżącego przed organem podatkowym na fakt nabycia miało miejsce wcześniej, tj. w dniu 28 listopada 2008 r. we wniosku "ORD-IN", w którym to dokumencie wyraźnie powołał się na fakt otrzymania w 2006 r. darowizn z fundacji w Lichtensteinie. Skarżący zarzucił, że Dyrektor Izby Skarbowej nie rozpatrzył w sposób wyczerpujący całego materiału dowodowego (art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej), gdyż nie wziął

pod uwagę wcześniejszego powołania się przez Skarżącego na fakt nabycia, a także wcześniejszego sporządzania pism stwierdzających to nabycie.

Uzasadniając zarzut podwójnego opodatkowania tych samych darowizn, Skarżący przytoczył treść art. 87 i art. 91 Konstytucji RP oraz powołał się na art. 1 Traktatu między Państwami Członkowskimi Unii Europejskiej a m.in. Rzeczpospolitą Polską dotyczącego przystąpienia m.in. Rzeczpospolitej Polskiej do Unii Europejskiej Wskazał, iż zgodnie z art. 63 (odpowiadającym art. 56 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską) Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między Państwami Członkowskimi oraz między Państwami Członkowskimi a państwami trzecimi (zasada swobodnego przepływu kapitału). Natomiast stosownie do art. 21 (odpowiadającego art. 18 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską) Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, każdy obywatel Unii ma prawo do swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium Państw Członkowskich (zasada swobodnego przemieszczania się i przebywania obywateli).

W ocenie Skarżącego, mając na uwadze wyżej przytoczone przepisy Konstytucji RP oraz obowiązującego Polskę prawa Unii Europejskiej, art. 2 u.p.s.d. narusza wyżej powołane zasady swobodnego przepływu kapitału oraz swobodnego przemieszczania się i przebywania obywateli - w zakresie, w jakim nakłada podatek od spadków i darowizn ze względu na kryterium posiadanego obywatelstwa.

Art. 2 u.p.s.d. ustanawiający podatek od darowizny na podstawie kryterium obywatelstwa (obok kryterium miejsca zamieszkania) nakłada poważne ograniczenie w swobodzie zmiany miejsca zamieszkania obywateli polskich z terytorium Polski na terytorium innego Państwa Członkowskiego, a także w swobodnym przepływie kapitału do takich osób. Obywatel Polski decydujący się na zmianę miejsca zamieszkania z terytorium Polski na terytorium innego Państwa Członkowskiego poniesie bowiem konsekwencje tego czynu w postaci podwójnego opodatkowania otrzymywanych darowizn. Opodatkowanie ich w kraju docelowej rezydencji jest bowiem pewne (każde państwo opodatkowuje majątek swoich rezydentów), a dodatkowo będą one opodatkowane w Polsce ze względu na posiadane obywatelstwo. Tym samym art. 2 u.p.s.d. poważnie ogranicza swobodę zmiany miejsca zamieszkania obywateli Unii Europejskiej w ramach jej terytorium. Z tego samego powodu dochodzi do poważnego ograniczenia swobody w przepływie kapitału. Art. 2 u.p.s.d. sprawia, że na osoby posiadające polskie obywatelstwo i z polską rezydencją, spodziewające się otrzymać przysporzenie majątkowe (transfer kapitału) w postaci spadku lub darowizny nakładana jest istotna bariera stojąca na przeszkodzie swobodnej zmianie miejsca zamieszkania przez tę osobę (w ramach Unii Europejskiej), a przez to skierowanie spodziewanego strumienia kapitałowego do innego Państwa Członkowskiego.

Wobec powyższego, organy podatkowe powinny były odstąpić od zastosowania art. 2 u.p.s.d. w niniejszej sprawie. Nie czyniąc tego, naruszyły wymienione wyżej przepisy Konstytucji RP oraz prawa unijnego.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej wniósł o oddalenie skargi.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje.

Skargę należało uwzględnić, aczkolwiek nie wszystkie podniesione w niej zarzuty są zasadne.

Pierwszym punktem sporu w niniejszej sprawie jest kwestia dotycząca wskazania momentu powstania obowiązku podatkowego, a w konsekwencji związane z tym zdarzeniem określenie wartości darowizn środków pieniężnych wyrażonych w walutach obcych. Organy podatkowe uznały, iż obowiązek podatkowy powstał zgodnie z dyspozycją art. 6 ust. 4 zdanie drugie u.p.s.d., z chwilą powołania się przez Skarżącego na okoliczność otrzymania darowizn, tj. wraz ze złożeniem wniosku o określenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2006 r. i zgłoszeniem przez Skarżącego na druku SD-3 darowizn do opodatkowania, tj. w dniu 20 marca 2009 r. Tym samym organy podatkowe obu instancji na podstawie art. 7 ust. 1 u.p.s.d. ustaliły podstawę opodatkowania przeliczając kwoty darowizn wyrażone Euro, według średniego kursu walut z dnia powołania się na fakt otrzymania darowizn, tj. z dnia 20 marca 2009 r. Z powyższym stanowiskiem organów podatkowych nie zgodził się Skarżący wskazując, że w rozpoznawanej sprawie organy te błędnie zastosowały art. 6 ust. 4 zdanie drugie u.p.s.d. Według Skarżącego, przyjęcie kursu walut z dnia 20 marca 2009 r. było nieprawidłowe, gdyż należało przyjąć kurs walut z dnia powstania pierwotnego obowiązku podatkowego, czyli na dzień otrzymania przez Skarżącego każdej z wypłat środków pieniężnych w 2006 r. Skarżący podniósł nadto, że gdyby nawet założyć, iż kurs walutowy powinien być stosowany z dnia powołania się na okoliczność dokonania darowizn, to przed złożeniem zeznania podatkowego w podatku od spadków i darowizn wskazywał organowi podatkowemu na fakt otrzymania darowizn w dniu 28 listopada 2008 r., a więc w dniu, w którym sporządził i wysłał wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej w sprawie, m.in. otrzymanych w 2006 r. darowizn.

Odnosząc się do kwestii ustalenia daty powstania obowiązku podatkowego w niniejszej sprawie, co jest niezbędne do ustalenia podstawy opodatkowania, wskazać należy, iż powstanie obowiązku podatkowego reguluje art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. Zgodnie z dyspozycją tego przepisu, obowiązek podatkowy powstaje, co do zasady, przy nabyciu w drodze darowizny - z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego, a w razie zawarcia umowy bez zachowania przewidzianej formy - z chwilą spełnienia przyrzczonego świadczenia; jeżeli ze względu na przedmiot darowizny przepisy wymagają szczególnej formy dla oświadczeń obu stron, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia takich oświadczeń.

Natomiast stosownie do art. 6 ust. 4 u.p.s.d., jeżeli nabycie niezgłoszone do opodatkowania stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma; jeżeli pismem takim jest orzeczenie sądu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia. W przypadku gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt nabycia. W 2006 r. zdanie drugie tego przepisu brzmiało następująco - "Gdy nabycie w drodze darowizny nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przed organem podatkowym na okoliczność dokonania tej darowizny." Zatem zmiana, jaka nastąpiła z dniem 1 stycznia 2007 r. stanowi doprecyzowanie odnośnie tego, kto ma powołać się i uzupełnienie organu, przed którym takie powołanie ma nastąpić o organ kontroli skarbowej.

Podkreślić zatem trzeba, iż w zdaniu drugim w/w przepisu w stosunku do nabycia, które nie zostało zgłoszone do opodatkowania określono moment powstania obowiązku podatkowego w ten sposób, że powstaje on z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt nabycia.

Mając na uwadze brzmienie art. 6 ust. 4 zdanie drugie u.p.s.d., należy odnieść się do hipotezy zawartej w tym przepisie. Otóż przepis ten wprost zakreśla taki stan faktyczny, w którym to podatnik nie zgłasza do opodatkowania darowizny, a następnie powołuje się przed organem na fakt jej otrzymania, najczęściej czyniąc to w trakcie prowadzonego już postępowania podatkowego z tytułu nieujawnionych źródeł przychodu. W ocenie Sądu, nie dotyczy to przypadku dobrowolnego złożenia zeznania podatkowego, tak jak to miało miejsce w niniejszym przypadku. Należy w niniejszej sprawie odróżnić fakt zgłoszenia do opodatkowania od faktu powołania się przed organem. Aby można było mówić o zastosowaniu obowiązku podatkowego z chwilą powołania się przed organem niezbędne jest, po pierwsze - nie zgłoszenie darowizny (brak złożenia zeznania podatkowego), po drugie - fakt powołania się przed organem na otrzymanie darowizny. Te dwie przesłanki muszą być spełnione łącznie. Jeżeli podatnik składa zeznanie podatkowe (dokonuje zgłoszenia), w takiej sytuacji nie można uznać tego za równoznaczne z powołaniem się przed organem podatkowym. Są to dwie różne czynności, których nie można utożsamiać ze sobą.

Przenosząc powyższe na grunt rozpoznawanej sprawy należało mieć na uwadze, że Skarżący dobrowolnie zgłosił do opodatkowania w dniu 20 marca 2009 r. darowizny otrzymane w 2006 r., bowiem opodatkował w 2006 r. otrzymane darowizny podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Po uzyskaniu interpretacji indywidualnej, jednocześnie w dniu 20 marca 2009 r. złożył zeznanie podatkowe SD-3 i wniosek o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych. Ponadto w tym czasie nie toczyło się żadne postępowanie wyjaśniające, kontrolne, podatkowe ani kontrola skarbową, zaś organ podatkowy nie wydając postanowienia o wszczęciu postępowania w przedmiocie ustalenia Skarżącemu zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn i powołując się w tej mierze na art. 165 § 7 Ordynacji podatkowej, sam uznał, iż to właśnie złożenie przez Skarżącego zeznania podatkowego SD-3 uruchomiło powyższe postępowanie, a tym samym powodem jego wszczęcia nie było powołanie się przez Skarżącego na fakt otrzymania darowizny, np. we wniosku o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Tak więc w związku z powyższym, nie zostały spełnione przesłanki zawarte w art. 6 ust. 4 zdanie drugie u.p.s.d., aby można było zastosować normę zawartą w tym przepisie. Dokonując zgłoszenia (składając zeznanie podatkowe) Skarżący nie powoływał się przed organem podatkowym na fakt otrzymania darowizny. Tylko niezgłoszenie (brak złożenia zeznania podatkowego) i następnie powołanie się przed organem, wyczerpywało hipotezę zawartą w tym uregulowaniu i wtedy dopiero można byłoby mówić o powstaniu obowiązku podatkowego z chwilą powołania się przed organem podatkowym. Skoro nie została spełniona hipoteza zawarta w tym przepisie to nie można było zastosować również dyspozycji w nim zawartej. W takiej sytuacji należało zastosować art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d., zgodnie z którym obowiązek podatkowy powstał z chwilą spełnienia darowizn, które miały miejsce w 2006 r. i dokonywać przeliczenia wartości wyrażonych w Euro z dnia otrzymywania poszczególnych darowizn, w celu ustalenia podstawy opodatkowania, o czym stanowi art. 7 ust. 1 u.p.s.d. Należy zauważyć, iż podstawa opodatkowania jest kategorią obiektywną, na którą nie powinno mieć wpływu zachowanie podatnika, jeżeli uprzednio doszło do zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Przyjęcie argumentacji organów podatkowych za prawidłową spowodowałoby, że to podatnik składając deklarację w zależności od kursu waluty ustalałby sobie dowolnie podstawę opodatkowania i w efekcie wysokość zobowiązania podatkowego. Pod warunkiem, że nie wszczęto postępowania podatkowego, czy też kontroli skarbowej wobec niego, bowiem wtedy rzeczywiście spełnione zostałyby wszelkie przesłanki do zastosowania art. 6 ust. 4 u.p.s.d.

Reasumując, w ocenie Sądu, obowiązek podatkowy w niniejszej sprawie powstał zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. z chwilą spełnienia świadczenia. Nie ma zastosowania w sprawie art. 6 ust. 4 zdanie drugie u.p.s.d., bowiem doszło do zgłoszenia darowizny do opodatkowania dobrowolnie a nie do powołania się na fakt otrzymania darowizny przed organem. W konsekwencji błędnego zastosowania art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nastąpiło nieprawidłowe ustalenie podstawy opodatkowania poprzez przyjęcie niewłaściwego kursu Euro, a to w rezultacie doprowadziło do wadliwego ustalenia wysokości podatku.

Analogiczne, jak przedstawione wyżej stanowisko, wobec darowizn otrzymanych przez Skarżącego w 2005 r. wyrażone zostało w prawomocnym wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 października 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 984/10.

Sąd nie podziela natomiast zasadności poglądu Skarżącego, iż za spełnienie przesłanek określonych w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. należałoby traktować jego wystąpienie o wydanie interpretacji indywidualnej. Skądinąd uwzględnienie podnoszonej w tym zakresie przez Skarżącego argumentacji prowadziłoby do uznania, iż obowiązek podatkowy powstał w listopadzie 2008 r., co świetle postulowanego wcześniej przez Skarżącego umiejscowienia powstania tego obowiązku w 2006 r. (w związku z kursem Euro) nie byłoby dla niego rozwiązaniem szczególnie pożądanym.

Jednakże wbrew twierdzeniom skargi, wystąpienie przez Skarżącego (na podstawie przepisów zawartych w rozdziale 1a działy II Ordynacji podatkowej) z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, zawierającym określone pytanie prawne na tle opisanego we wniosku stanu faktycznego i przedstawienie w tym zakresie własnego stanowiska, nie może być - zdaniem Sądu - potraktowane jako powołanie się przez wnioskodawcę na otrzymanie darowizny, czy też tym bardziej na stwierdzone pismem niezgłoszone do opodatkowania nabycie darowizny.

Organy właściwe do wydawania indywidualnych interpretacji podatkowych (Minister Finansów, upoważnieni przez niego dyrektorzy izb skarbowych oraz organy jednostek samorządu terytorialnego wskazane w art. 14j § 1 Ordynacji podatkowej) nie weryfikują prawdziwości i zgodności ze stanem rzeczywistym przedstawianych przez zainteresowanych w ich wnioskach stanów faktycznych i nie wszczynają na tej podstawie postępowań podatkowych. Jeżeli zaś istnieje wymóg (art. 14i § 2 Ordynacji podatkowej) przekazywania właściwym organom podatkowym wydanych interpretacji indywidualnych wraz z informacją o dacie ich doręczenia, to głównie ze względu na realizowaną przez te interpretacje funkcję ochronną dla wnioskodawcy (art. 14k i nast. Ordynacji podatkowej) w przypadku powołania się przez niego na wydaną mu interpretację i związaną z tym konieczność porównania zdarzenia wywołującego skutki podatkowe z przedstawionym we wniosku stanem faktycznym, będącym przedmiotem interpretacji (art. 14l Ordynacji podatkowej).

Odnosząc się natomiast do drugiego punktu sporu, Sąd nie dopatrył się wskazywanego w skardze naruszenia art. 87 i art. 91 Konstytucji RP w związku z wymienionymi przepisami prawa unijnego, w tym zwłaszcza art. 63 i art. 21 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wyrażającymi zasady swobody przepływu kapitału i swobody przemieszczania się osób. Sąd nie podziela stanowiska Skarżącego, iż art. 2 u.p.s.d., który istotnie został zastosowany w sprawie, w zakresie, w jakim nakłada podatek od spadków i darowizn ze względu na posiadane obywatelstwo, narusza wskazane wyżej przepisy prawa unijnego.

Kryterium obywatelstwa przy opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn występuje także w systemach prawnych innych państw członków Unii Europejskiej, np. Niemczech (§ 2 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz).

Rzecz jest w raczej w istnieniu, bądź nie, odpowiednich porozumień bilateralnych, wewnętrznych norm kolizyjnych wreszcie zwolnień podatkowych, które minimalizowałyby lub eliminowały efekt podwójnego opodatkowania tych samych świadczeń. Skądinąd, polskie organy podatkowe w ramach istniejących rozwiązań prawnych uwzględniły fakt opodatkowania w Austrii otrzymanych przez Skarżącego świadczeń, poprzez zmniejszenie podstawy opodatkowania.

Dodatkowo należy wskazać, iż ze względu na istotę i podłoże otrzymywanych przez Skarżącego świadczeń istniała trudność w ich prawnym zaklasyfikowaniu.

W Polsce, jak opisuje to Skarżący w skardze, we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stwierdził on poprzedzając to stosownym wywodem prawnym, iż były to darowizny, z czym zgodził się organ wydający interpretację.

Natomiast w wystawionym Skarżącemu przez austriackie władze podatkowe - na podstawie przepisów umowy między Republiką Austrii a Rzeczpospolitą Polską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z dnia 13 stycznia 2004 r. - certyfikacie rezydencji mowa była, jako celu wydania tego certyfikatu, o zmniejszeniu [stosownie do umowy] obciążeń podatkowych z tytułu przychodów z tytułu wynagrodzenia wspólnika-członka zarządu (karty nr 89 i 90 akt podatkowych).

Ponadto, jak wynika z akt sprawy, Skarżący świadczenia te zgłosił do opodatkowania podatkiem dochodowym w Austrii - jako inne przychody.

Nie analizując głębiej różnic w systemach prawnych obydwu państw, należy poprzestać na stwierdzeniu, że nastąpiło opodatkowanie różnego rodzajami podatków. Byłoby nadmiernym uproszczeniem twierdzenie, że opodatkowanie tych świadczeń w Polsce stanowiło naruszenie prawa unijnego, a w Austrii nie.

W tym zakresie sprawy Sąd nie dopatrywał się ze strony organów podatkowych naruszenia prawa.

Mając na względzie powyższe rozważania i wnioski, Sąd na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) oraz art. 152 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270, z późn. zm.), orzekł jak w pkt 1 i 2 sentencji. O kosztach orzeczonego na podstawie art. 200, art. 205 i art. 206 tej ustawy, mając na uwadze fakt, iż wprawdzie zaskarżona decyzja uchylona została w całości, jednakże skargę uwzględniono jedynie w części dotyczącej wskazanej na jej wstępie kwoty 39.384 zł, co stanowi w przybliżeniu 30% podanej w skardze całkowitej wartości przedmiotu sporu w niniejszej sprawie i w takiej też proporcji zasądzone na rzecz Skarżącego zwrot kosztów postępowania, co dawało kwotę 1680 zł (30% od 5.600 zł) plus 17 zł tytułem zwrotu kosztów opłaty skarbowej uiszczonej od udzielonego pełnomocnictwa, co w sumie dawało łączną kwotę w wysokości 1.697 zł.