

Opinia prawna w sprawie opodatkowania darowizn przekazywanych sobie przez poborców

Po zapoznaniu się z treścią zapytania Dz. Postępowań Podatkowych w/m z dnia 01.04.2011r i na podstawie stanu faktycznego i prawnego tam przedstawionego jak również wynikającego z załączonych akt podatkowych tj. zeznań dwóch świadków oraz zestawień wypłat prowizji za okres od marca 2004 do grudzień 2005r, stwierdzam co następuje.

Prokuratura Rejonowa [redacted] nadzorowała śledztwo w sprawie przekroczenia uprawnień przez pracowników [redacted] poprzez niezgodny z przepisami podział wynagrodzeń na szkodę interesu publicznego. W toku śledztwa ustalono, że pracownicy dz. egzekucji w/w urzędu dzielili się uzyskanymi prowizjami w taki sposób, że dochodziło do uzyskania kwot prowizji ponad wypracowany przez niektórych pracowników. W szczególności ze zgromadzonego materiału dowodowego wynika, że po ustaleniu należnej każdemu pracownikowi dz. egzekucji prowizji za wykonane czynności następowała ich wypłata na rachunek pracownika, a następnie ustalano średnią kwotę prowizji wypracowaną przez wszystkich pracowników i uzyskaną nadwyżkę dzieloną między tych pracowników którzy nie osiągnęli wyliczonej średniej. Z sugestii prokuratora zawartej w postanowieniu o umorzeniu śledztwa z dnia 29.01.2010r ( sygn. akt [redacted] ) wynika, że działania pracowników polegające na dzieleniu się prowizjami miało cechy darowizny.

W niniejszej sprawie, ponieważ opisane czynności miały miejsce w okresie marzec 2004 do grudzień 2005r ( za ten ostatni miesiąc wypłata miała miejsce w 2006r), powstaje wątpliwość po pierwsze czy nie upłynął już termin przedawnienia dla ustalenia zobowiązania z tytułu darowizny, a po wtóre czy zachowanie pracowników miało cechy darowizny.

Jeśli chodzi o odpowiedź na pierwsze zadane pytanie należy stwierdzić, że na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn obowiązek podatkowy powstaje 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. Na podstawie zaś art. 6 ust. 4 zd.1 cyt. ustawy 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.

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.

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 ( art. 68 § 2 ordynacji podatkowej) .

W niniejszej sprawie podatnicy tutejszego urzędu nie złożyli deklaracji podatkowej. Zatem mocą w/w przepisu prawo do wydania decyzji ustalającej za 2004r upłynęło z końcem 2009r, a za 2005r z końcem 2010r, a za grudzień 2005r z końcem 2011r. Jednakże jeżeli obowiązek podatkowy powstał nie w dacie wykonania umowy darowizny ale z chwilą, o której mowa w art. 6 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn- zobowiązanie za okres marzec 2004 do listopad 2005r nie byłoby przedawnione. W świetle ostatniego z cytowanych przepisów obowiązek podatkowy niejako „odżywa” z chwilą sporządzenia pisma jeżeli nabycie niezgłoszone do opodatkowania

stwierdzono następnie pismem. Ustawodawca nie wyjaśnił, co oznacza pojęcie „pismo”, w cytowanym przepisie. Sąd Najwyższy w przedstawnym niżej wyroku z dnia 07.03.1995r ( sygn. akt III ARN 3/95) dokonał analizy pojęcia "dokument" w kontekście decyzji stwierdzających nieważność decyzji nacjonalizacyjnych, które są wydawane po uprawomocnieniu się postanowienia stwierdzającego nabycie spadku. "Pismem stwierdzającym nabycie własności rzeczy i praw majątkowych w rozumieniu art. 6 ust. 4 PSpDarU jest dokument ujawniający niezgłoszone do opodatkowania - wbrew obowiązki ustawowemu - przeniesienie praw własności rzeczy lub obrót prawem majątkowym między oznaczonymi osobami, jak również nabycie w drodze dziedziczenia rzeczy lub prawa majątkowego po określonym spadkodawcy"<sup>[2]</sup> uznał SN. W sprawie będącej przedmiotem sporu Waclaw N. zmarł 15.8.1982 r., a zeznanie podatkowe zostało złożone 30.4.1991 r. Do spadku weszło m.in. roszczenie o zwrot wywłaszczonej niezgodnie z prawem nieruchomości. Izba Skarbowa stwierdziła, że obowiązek podatkowy powstał z chwilą wydania decyzji Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa z 22.9.1989 r. (...) stwierdzającej m.in. nieważność orzeczenia Ministra Gospodarki Komunalnej z 23.4.1989 r. o przejściu na własność państwa z mocy prawa z dniem 8.3.1958 r. nieruchomości objętej spadkiem. Obowiązek podatkowy powstał - zdaniem Izby Skarbowej - nie z chwilą otwarcia spadku, lecz z chwilą wydania decyzji ostatecznej z 22.9.1989 r. Skutkiem tej decyzji stało się nabycie przez Marię N. własności tej nieruchomości.

Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę Marii N. jako nieuzasadnioną. Sąd stwierdził, że w świetle art. 6 ust. 1 ustawy regułą jest powstanie obowiązku podatkowego z chwilą przyjęcia spadku. Jednakże reguła ta doznaje licznych wyjątków. Jeden z tych wyjątków został unormowany w art. 6 ust. 4 omawianej ustawy. Funkcją tego przepisu jest zapewnienie powszechności systemu podatkowego poprzez wyeliminowanie możliwości uchylania się od realizacji obowiązku podatkowego. Skarżąca nabyła spadek po swoim mężu w 1982 r. W chwili przyjęcia tego spadku nie wchodziła w skład masy spadkowej własność nieruchomości, położonej w Ustroniu, albowiem własność ta przysługiwała Skarbowi Państwa. Dopiero wydanie decyzji przez Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa z 22.9.1989 r. spowodowało *ex tunc* powstanie sytuacji, w której okazało się, że w skład masy spadkowej już w chwili otwarcia spadku wchodziła również ta nieruchomość. Nabycie to stwierdzone zostało pismem, jakim w tym wypadku była decyzja z 22.9.1989 r. Wcześniejsze stwierdzenie tego nabycia było z przyczyn oczywistych niemożliwe. Dlatego obowiązek podatkowy w niniejszej sprawie powstał 22.9.1989 r.

Od powyższego wyroku Minister Sprawiedliwości złożył rewizję nadzwyczajną.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna zasługuje na uwzględnienie.

Decyzja z 22.9.1989 r. - jak słusznie zwraca uwagę skarżący w rewizji nadzwyczajnej - stwierdza nieważność zarządzenia Ministra Gospodarki Komunalnej z 12.7.1951 r. w części dotyczącej ustanowienia przymusowego zarządu państwowego nad pensjonatem "B.", położonym w Ustroniu, jak również orzeczenia tego Ministra z 23.4.1963 r. stwierdzającego przejście na własność Państwa nieruchomości, na której znajduje się ten pensjonat. Jest to zatem decyzja, która uchyla tylko bezprawne akty organów administracji, dokonane w przeszłości w stosunku do praw przysługujących właścicielom tej nieruchomości, pozostawiając wolny od bezprawia dotychczasowy stan prawny nieruchomości co do własności. Z uwagi na to, że omawiana decyzja nie przenosi prawa na konkretne osoby, nie może być uznana za pismo w rozumieniu art. 6 ust. 4 PSpDarU, który stanowi, że "jeżeli nabycie niezgłoszone do opodatkowania stwierdzono pismem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma". Z przepisu tego wynika, że chodzi w nim o pismo ujawniające przeniesienie prawa majątkowego między oznaczonymi osobami, które powoduje obowiązek podatkowy, o którym mowa w art. 5 tej ustawy. Dlatego oba przepisy łącznie należy mieć na uwadze przy wykładni "pojęcia nabycia własności rzeczy i praw majątkowych, stwierdzonych pismem".

Zdaniem Sądu Najwyższego, pismem stwierdzającym nabycie własności rzeczy i praw majątkowych, w rozumieniu art. 6 ust. 4 PSpDarU, jest dokument ujawniający niezgłoszone do opodatkowania wbrew obowiązki ustawowemu przeniesienie prawa własności rzeczy lub obrotu prawem majątkowym między oznaczonymi osobami, jak również fakt nabycia w drodze dziedziczenia rzeczy lub prawa majątkowego po określonym spadkodawcy w przeszłości, potwierdzony pismem.

Jeżeli przyjąć, że nabycie spadku po Waclawie N. nastąpiło definitywnie po przyjęciu spadku przez jego spadkobierców w 1982 r. (...), to nie można uznać za zasadne traktowanie omawianej decyzji jako zdarzenia, które spowodowało późniejsze nabycie składnika masy spadkowej z datą wsteczną, ale powodującego obowiązek podatkowy z datą wydania decyzji, jako pisma wywołującego powstanie obowiązku podatkowego.


Skoro Sąd przyjął, że nabycie nieruchomości nastąpiło w drodze dziedziczenia z chwilą przyjęcia spadku, to należało konsekwentnie przyjąć, zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 6 ust. 1 pkt 1 PSpDarU, że obowiązek podatkowy powstał z tą, a nie inną datą. Przepis art. 6 ust. 1 pkt 1 PSpDarU wprowadza generalną zasadę, według której przy nabyciu spadku w drodze dziedziczenia, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą przyjęcia spadku. Kolejne przepisy tego art. 6 (w tym ust. 4) regulują szczególne sytuacje. Przepisy takie nie podlegają wykładni rozszerzającej. Skoro w art. 6 ust. 4 PSpDarU jest mowa o nabyciu niezgłoszonym do opodatkowania, stwierdzonym następnie pismem, to z pisma takiego musi wynikać wskazanie "nabywcy własności rzeczy i praw majątkowych", jak to wymaga przepis art. 5 tej ustawy.


Mając na uwadze wskazówki SN przyjąć należy, że pismem, które może odnowić

obowiązek podatkowy jest każdy dokument ujawniający przeniesienie prawa majątkowego między oznaczonymi osobami, które powoduje obowiązek podatkowy, o którym mowa w art. 5 tej ustawy. W tym znaczeniu pismem tym można by uznać protokół przesłuchania świadków oraz pozostałe dokumenty zebrane przed 2009r. a za rok 2005r przed 2010r, z których jednak wynikać by musiało, że określona osoba otrzymała niezgłoszoną do opodatkowania od innej określonej osoby darowiznę. W okolicznościach niniejszej sprawy należałoby więc w tym zakresie przeprowadzić postępowanie wyjaśniające, w tym w celu ustalenia czy jest możliwe precyzyjne określenie za każdy miesiąc w którym dochodziło do podziału nadwyżki prowizji nad średnią, kto i od kogo otrzymał określoną kwotę pieniędzy. W mojej ocenie z dokumentów zebranych przed upływem okresu przedawnienia już musiałyby wynikać powstanie obowiązku podatkowego, na kim ciąży obowiązek podatkowy oraz podstawa wyliczenia podatku, skoro obowiązek podatkowy miałby zostać odnowiony pismem jakim jest zebrany przed upływem terminu przedawnienia materiał dowodowy.

Sam fakt przekazywania kwot osobom ponad wypracowaną przez nich prowizję nosi cechy darowizny gdyż zgodnie z art. 888kc przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Bezspornie część poborców, którzy wypracowali prowizję i przekazali określone kwoty ponad wypracowaną prowizję dla innych świadczyli, bezpłatnie kosztem swojego majątku. Niemniej jednak zarówno dla oceny czy mamy do czynienia z „pismem” w przypadku złożenia zeznań wyjaśniających mechanizm podziału prowizji i załączonych zestawień, jak i dla stwierdzenia czy możliwe jest ustalenie należnego podatku od przekazywanych kwot- konieczne jest ustalenie konkretnie kto od kogo i kiedy jaką kwotę otrzymał.

Reasumując, ustalenie powyższego jest niezbędne dla stwierdzenia, po pierwsze czy „odnowiono” obowiązek podatkowy za okres który na ogólnych zasadach już mógł ulec przedawnieniu, a po wtóre dla wyliczenia należnego podatku. Trzeba bowiem w tym miejscu wskazać, że dla ustalenia wysokości podatku konieczne jest posiadanie danych darczyńcy i obdarowanego oraz przekazanej kwoty albowiem dla ustalenia wysokości podatku konieczne jest zbadanie kiedy i czy kwota darowizny przekroczyła kwotę wolną od opodatkowania (art. 9 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn), jak również celem wliczenia w tą kwotę darowizn przekazanych w ciągu 5 lat od tej samej osoby (art. 9 ust. 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn). Tylko bowiem tak ustalone okoliczności pozwolą na wyliczenie należnego podatku od przekazanych darowizn.

ostymelom  
5.04.2011  


Marzena Kromolowska  
  
RADCA PRAWNY  
Op-C 424 / 99  
05.04.2011