

POWOŁANIE SIĘ NA FAKT NABYCIA WŁASNOŚCI RZECZY LUB PRAW MAJĄTKOWYCH W TOKU CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCYCH JAKO PRZESŁANKA ZASTOSOWANIA SANKCYJNEJ STAWKI PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN

Michał Wojna, wojnami@o2.pl
Uniwersytet Szczeciński
Ul. Narutowicza 17A, 70-240 Szczecin



STRESZCZENIE

Przedmiotem opracowania jest udzielenie odpowiedzi na pytanie – czy w czasie czynności sprawdzających podatnik może powołać się na fakt nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy?

Ustawodawca w art. 272 ustawy z dn. 29.08.1997 roku (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r., poz. 749) wskazał, że czynności sprawdzające powinny ograniczyć się do czynności formalnych związanych m.in. ze sprawdzeniem terminowości składania deklaracji.

Poprzestając na analizie powyższego artykułu, stwierdzić należy, iż w czasie czynności sprawdzających nie istnieje możliwość powołania się przez podatnika na fakt otrzymania darowizny.

Jednakże z art. 274a O.p. wynika, iż organ podatkowy może żądać złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub wezwać do jej złożenia, jeśli deklaracja nie została złożona mimo takiego obowiązku. Z kolei w paragrafie 2 ustawodawca stwierdził, że w razie wątpliwości organ podatkowy może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień.

Z powyższych względów może powstać wątpliwość, czy w trakcie składania wyjaśnień w toku czynności sprawdzających można powołać się na fakt otrzymania darowizny.

Na szczególną uwagę zasługuje także brak odesłania w sprawach nieuregulowanych w przepisach dotyczących czynności sprawdzających do rozdziału 11 o dowodach w Ordynacji podatkowej. Taki sposób legislacji powoduje, że pozycja podatnika składającego wyjaśnienia w toku czynności sprawdzających jest słabsza aniżeli podatnika, który jest przesłuchiwany na podstawie art. 199 O.p.

W artykule poza propozycjami zmian poszczególnych przepisów ustawy – o Ordynacja podatkowa zostanie także przedstawiony dorobek doktryny i judykatury w omawianym zakresie.

Słowa kluczowe: podatki, sankcyjna stawka podatku, spadek, darowizna

Assertion of the acquisition of property or property rights in the course of verification activities as a condition for the application of sanction tax rate on inheritance and donations

ABSTRACT

The subject of this article is to answer the question - whether at the time of verification, the taxpayer may rely on the fact of the acquisition of property or property rights in the case of donation or grantor's order?

In the Article. 272 of the Act of 29 August 1997 (consolidated text : Dz. U. of 2012., Pos. 749 - hereinafter referred to as: Op) legislator pointed out that the verification proceedings should confine itself to formal activities related to, among others, checking the timeliness of submitting declaration.

On the basis of the analysis of the above article, it should be noted that it is not possible for the taxpayer to rely on the fact of donation grant during the checking proceedings.

However, the art. 274a O.P. shows that the tax authority may require a clarification of the grounds of failure to submit the declaration or may summon to submit it if no declaration has been made in spite of such an obligation. On the other hand, it is stated in the paragraph 2 of the legislature that in case of doubt, the tax authority may call upon to provide, within the prescribed period, the necessary explanations.

On the grounds stated above, the question may arise whether in the course of explanations during the verification proceedings one can rely on the fact of receiving donations.

Particularly noteworthy is the lack of reference to Section IV of Chapter 11 of the Tax Code. The legislator deprives the taxpayer the possibility to refuse to testify, which significantly affects its legal situation. This way of legislation makes

the position of the taxpayer, who is submitting the explanations in the course of verification proceedings, weaker than the position of the taxpayer who is being questioned on the basis of Art. 199 O.P.

The article presents not only the proposals to amend various provisions of the Tax Ordinance Act but also the doctrine and judicial decisions in the discussed area.

Keywords: tax, sanction tax, inheritance, donations

WSTĘP

Powszechność takich czynności prawnych, jak zawarcie umowy darowizny czy dokonanie rozporządzenia na wypadek śmierci (nie wyłączając dziedziczenia ustawowego) sprawia, że czynności te stały się przedmiotem zainteresowania prawa podatkowego. Ustawodawca uznał, że osoba, na której rzecz dokonano określonego przysporzenia majątkowego, powinna z tego tytułu uiścić daninę publiczną w formie podatku od spadków i darowizn¹.

Jednocześnie ustawodawca określił stawkę podatku, jaką podatnik jest zobowiązany zapłacić w związku z otrzymaną darowizną lub spadkiem. Obowiązek określenia w ustawie podatkowej stawki podatku wynika wprost z norm konstytucyjnych, a konkretnie z art. 217 Konstytucji RP. Przepis ten stanowi, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określenie podmiotu, przedmiotu opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku następuje w drodze ustawy². Dlatego też ustawodawca uznając, że dana czynność prawna powinna wywoływać skutki na gruncie prawa podatkowego, powinien określić w ustawie podatkowej elementy konstrukcyjne tego podatku, w tym stawkę podatku³.

Jeśli chodzi o podatek od spadków i darowizn, to stawka tej należności publicznoprawnej została określona w art. 15 u.p.s.d.⁴. Trzeba jednak zaznaczyć, że redakcja omawianego artykułu na przestrzeni lat ulegała ewolucji i zmierza w kierunku rozbudowania o kolejne ustępy.

SANKCYJNA STAWKA PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN

W art. 15 u.p.s.d. ustawodawca poza normalną (typową) wysokością podatku od spadków i darowizn określił także tzw. sankcyjną stawkę należności publicznoprawnej. Charakteryzuje się ona tym, że podatnik ponosi dodatkowe ujemne konsekwencje finansowe za niewywiązanie się z nałożonych na niego ustawowych obowiązków⁵.

Zgodnie z art. 15 ust. 4 nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy podlega opodatkowaniu według stawki 20%, jeśli 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 zapłacony⁶.

Pod względem techniki legislacyjnej konstrukcję tego przepisu należy ocenić krytycznie. Przede wszystkim z analizy powyższego przepisu wynika, że sankcyjna stawka podatku będzie miała zastosowanie, jeżeli obowiązek podatkowy powstał wskutek powołania się podatnika na fakt nabycia rzeczy lub praw majątkowych.

Skoro więc obowiązek podatkowy – zgodnie z art. 15 ust. 4 u.p.s.d. – powstaje dopiero w wyniku „powołania się” podatnika przed organem podatkowym na fakt nabycia rzeczy lub prawa, to dlaczego podatnik ponosi negatywne konsekwencje w postaci zastosowania 20% stawki podatku? Dokonując wykładni literalnej tego przepisu, stwierdzić należy, że podatnik nie miał możliwości wcześniejszego wykonania zobowiązania podatkowego, ponieważ obowiązek podatkowy, który w dalszej kolejności kreuje zobowiązanie podatkowe, powstał dopiero w momencie owego „powołania”. Jak się wydaje, wątpliwości tych nie rozstrzyga przepis art. 6 ust. 4 u. p. s. d. Zgodnie z jego brzmieniem, gdy nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika na fakt nabycia⁷.

Z kolei wykładnia celowościowa prowadzi do zgoła odmiennego wniosku. Wynika z niej, że intencją ustawodawcy

1 Art. 1, Ustawa z dn. 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768), dalej jako: u.p.s.d.

2 Art. 217, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polski* z dn. 2.04.1997 r. (Dz. U. z 1997r. Nr 78, poz. 483).

3 W. Nykiel, M. Wilk, *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, Łódź 2014, s. 12-15.

4 Art. 15, Ustawa z dn. 28.07.1983 o podatku od spadków i darowizn, dz. cyt.

5 Tamże.

6 Art. 15, Ustawa o podatku od spadków i darowizn, dz. cyt.

7 Art. 6, Ustawa podatku od spadków i darowizn,...

było zdyscyplinowanie podatników do terminowego wywiązywania się ze zobowiązań podatkowych. Jeżeli natomiast podatnik nie spełnia zobowiązania podatkowego w terminie, wówczas należy zastosować sankcyjną stawkę podatku.

Z analizy przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn wynika, że w tym przypadku obowiązek podatkowy ukształtuje się dwukrotnie. Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. obowiązek podatkowy powstaje przy nabyciu darowizny z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego, a w razie zawarcia umowy bez zachowania wymaganej formy – z chwilą spełnienia przewidzianego świadczenia. Natomiast przy nabyciu z polecenia darczyńcy obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wykonania polecenia⁸.

Jeżeli więc obowiązek podatkowy pojawił się zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 4 i 5 u.p.s.d., to nie może on powstać ponownie w wyniku powołania się na fakt nabycia rzeczy lub praw majątkowych, nawet gdy fakt ten nie został zgłoszony do opodatkowania. W praktyce oznacza to tyle, że przepis art. 15 ust. 4 u.p.s.d. nigdy nie będzie miał zastosowania, dlatego że w żadnym przypadku obowiązek podatkowy nie zrodzi się w wyniku owego powołania. Stwierdzić również należy, że dokonując wykładni tego przepisu, nie można przełamać wykładni językowej dyrektywami celowościowymi, byłoby to złamanie zasady *in dubio pro tributario*⁹.

Kolejną kwestią, na którą należy zwrócić uwagę przy interpretacji art. 15 ust. 4 u.p.s.d., jest rozumienie zwrotu „powołanie”. Powstaje pytanie – czy jest „powołanie” na fakt nabycia rzeczy czy też praw majątkowych? Należy uznać, że w tym przypadku mamy do czynienia z wieloznacznością¹⁰.

„Powoływać się” to „powołać się na, mówiąc, pisząc o czymś, wskazywać na coś w celu poparcia swojej racji; odwoływać się, brać za świadka, za punkt odniesienia”¹¹. W orzecznictwie wskazuje się, że słowo „powołanie się” powinno być rozumiane nie jako inicjowanie czegoś, lecz wskazywanie na coś niezależnie od formy, ujawnienie¹². Uznać więc należy, że w orzecznictwie sądowym przyjęto szeroką formułę rozumienia pojęcia „powołania się”, które jest pojmowane jako wszelkie działania podatnika prowadzące do ujawnienia otrzymanej darowizny, niezależnie od ich charakteru i formy prawnej, w jakiej są podejmowane.

Jednocześnie przyjmuje się, że powołanie się na fakt nabycia rzeczy lub praw majątkowych musi nastąpić przez samego podatnika. Oznacza to, że ujawnienie faktu nabycia rzeczy lub praw majątkowych przez świadka czy inny podmiot, który nie jest podatnikiem, a nawet przez organ podatkowy, wyklucza zastosowanie sankcyjnej stawki podatku od spadków i darowizn¹³.

„POWOŁANIE SIĘ” W CZASIE CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCYCH

Kolejną przesłanką implikującą możliwość zastosowania sankcyjnej stawki podatku od spadków i darowizn jest powołanie się na fakt nabycia rzeczy lub praw majątkowych w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego. Poniżej zostanie przedstawiona sytuacja powołania się przez podatnika w czasie czynności sprawdzających.

Pierwszą kwestią, jaką należy rozstrzygnąć, jest udzielenie odpowiedzi na pytanie: czym są czynności sprawdzające?

Czynności sprawdzające zostały uregulowane w dziale V ustawy z dnia 29.08.1997 roku – Ordynacja podatkowa¹⁴. Nie ulega wątpliwości, że przepisy dotyczące czynności sprawdzających, pomimo uregulowania ich w odrębnym dziale, są elementem postępowania podatkowego¹⁵.

W literaturze przedmiotu podnosi się, że „czynności sprawdzające dotyczą jedynie trzech okoliczności: terminowości, formalnej poprawności dokumentów oraz ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami”¹⁶.

8 Art. 6 ust 1 pkt 4, Ustawa o podatku od spadków i darowizn...

9 Zasada ta oznacza zakaz rozstrzygania wątpliwości na niekorzyść podatnika. Na temat zakazu przełamania dyrektyw językowych dyrektywami celowościowymi zob. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2012, s. 344. Zob. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 104-105.

10 A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznictwo*, Warszawa 2013, s. 17.

11 B. Dunaj (red.), *Nowy słownik języka polskiego*, Warszawa 2005.

12 Wyrok WSA we Wrocławiu z dn. 13.03.2013 r., I SA/Wr 1429/12.

13 Zob. Wyrok WSA w Kielcach z dn. 5.05.2011 r., I SA/Ke 216/11.

14 Ustawa z dn. 29.08.1997 – Ordynacja podatkowa, (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 749), dalej jako: O.p.

15 Szerzej zob. A. Mariański, *Rodzaje postępowania w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola oraz postępowanie podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4, s. 37.

16 C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 1348.

Można więc stwierdzić, że czynności sprawdzające mają jedynie charakter formalnoprawny i ograniczają się tylko do sprawdzenia zgodności z prawem działań podatnika¹⁷.

Trzeba więc stanąć na stanowisku, że z treści art. 272 O.p. wynika, że nie istnieje możliwość, aby w toku tych czynności podatnik powołał się na fakt nabycia rzeczy lub praw majątkowych¹⁸. Artykuł ten bowiem nie przewiduje udziału podatnika przy czynnościach sprawdzających, a pozostawia inicjatywę jedynie organom podatkowym. Dlatego też wezwanie skierowane do podatnika, które jako podstawę prawną wskazuje art. 272 O.p., należy uznać za niezgodne z przepisami prawa podatkowego¹⁹.

Jednakże art. 274a O.p. stanowi, że organ podatkowy może żądać złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyny niezłożenia deklaracji lub wezwać do jej złożenia, jeśli deklaracja nie została złożona mimo takiego obowiązku. Oznacza to, że organ podatkowy może wezwać podatnika do przedstawienia wyjaśnień, jeżeli wcześniej wykaże, że po jego stronie istniał obowiązek dostarczenia takiej deklaracji. Jeżeli z kolei organ podatkowy wykaże, że taki obowiązek po stronie podatnika istniał, to właściwie na tym etapie mogłyby zakończyć się czynności sprawdzające²⁰.

Oczywiście uznać należy, że wyjaśnienia zaprezentowane przez stronę wezwaną na podstawie art. 274a O.p. będzie można uznać za powołanie się na fakt nabycia rzeczy lub prawa majątkowego²¹. Samo wyjaśnienie nie będzie mogło stanowić dowodu w sprawie podatkowej. Zgodnie z art. 181 O.p. dowodem w postępowaniu mogą być dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających²². W konsekwencji dowodem w postępowaniu podatkowym będzie dokument potwierdzający złożone przez podatnika wyjaśnienia.

Należy także zwrócić uwagę, że z treści art. 274a nie wynika obowiązek organu podatkowego do sporządzenia dokumentu potwierdzającego złożenie przez podatnika wyjaśnień. Wydaje się, że taka możliwość istnieje jednak poprzez zastosowanie art. 280 O.p., który stanowi, że w sprawach nieuregulowanych w dziele dotyczącym czynności sprawdzających stosuje się przepis rozdziału 9 O.p.²³ Na podstawie art. 172 § 1 O.p. organ podatkowy sporządza zwięzły protokół z każdej czynności postępowania mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, chyba że czynność ta została w inny sposób utrwalona na piśmie²⁴.

PODSUMOWANIE

Rekapitulując, uznać należy, że zastosowanie sankcyjnej stawki podatku od spadków i darowizn może nastęrczać wiele trudności.

Stwierdzić trzeba, iż przepis ten został niewłaściwie skonstruowany. Przyjęcie, że w wyniku powołania się na fakt nabycia rzeczy lub prawa majątkowego powstaje obowiązek podatkowy, jest niedopuszczalne. Raz powstały obowiązek podatkowy nie może powstać ponownie, ponieważ przeczyłoby to zasadom demokratycznego państwa prawnego.

W momencie powołania obowiązek podatkowy nie może powstać, bowiem on cały czas po stronie podatnika istnieje zgodnie z treścią art. 6 ust. 1 pkt 4 i 5 u. p. s. d. Ustawodawca w tym zakresie nie wprowadza żadnych wyjątków, ponieważ trudno znaleźć w powyższych przepisach sformułowanie: „chyba że ustawa stanowi inaczej” albo określenie podobnego.

Trzeba także stwierdzić, że czynności sprawdzające powinny ograniczać się do czynności formalnoprawnych i być polem aktywności dla organów podatkowych. Natomiast w razie jakichkolwiek wątpliwości co do formalnej poprawności dokumentów organ wszczynając postępowanie, powinien, jeśli uzna to za stosowne, przesłuchać stronę w trybie art. 199 O.p. Takie rozwiązanie stanowi swego rodzaju gwarancję dla podatnika, bowiem może on skorzystać np. z odmowy składnia wyjaśnień²⁵. Brak odesłania w art. 280 O.p. do rodzaju 11 o dowodach sprawia, że podatnik nie może skorzystać choćby z takich gwarancji jak odmowa składnia wyjaśnień.

Z pewnością należałoby zmienić obowiązujące przepisy podatkowe, tak aby nakładanie na podatnika podwyższonej stawki podatku nie było wyścigiem między podatnikiem a organem podatkowym. W praktyce często się zdarza, że orga-

17 Zob. wyrok WSA w Warszawie z dn. 28.03.2007 roku, II SA/Wa 4029/06.

18 Art. 272, Ustawa z dn. 29.08.1997 – Ordynacja podatkowa, dz. cyt.

19 Ustawa – Ordynacja podatkowa...

20 C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Poplawski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 1352.

21 Art. 274a, Ustawa – Ordynacja podatkowa...

22 Art. 181, Ustawa – Ordynacja podatkowa...

23 Art. 280, Ustawa – Ordynacja podatkowa...

24 Art. 172, Ustawa – Ordynacja podatkowa...

25 Art. 199, Ustawa – Ordynacja podatkowa...

ny podatkowe wykorzystując art. 274a O.p., wzywają podatników do złożenia oświadczenia o nabyciu rzecz lub prawa majątkowego w drodze darowizny, a następnie na tej podstawie stosują stawkę 20%.

AKTY PRAWNE:

- [1] Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13.03.2013 r., I SA/Wr 1429/12.
- [2] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28.03.2007 roku, II SA/Wa 4029/06.
- [3] Wyrok WSA w Kielcach z dnia 5.05.2011 r., I SA/Ke 216/11.
- [4] Ustawy z dnia 28.07.1983 roku o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768.).
- [5] Ustawy z dnia 29.08.1997 roku – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz.).

BIBLIOGRAFIA:

- [6] Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- [7] Choduń A., Gomułowicz A., Skoczylas A., *Klauzule generalne i zwroty nieookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze*, Warszawa 2013.
- [8] Dunaj B., *Nowy słownik języka polskiego*, Warszawa 2005.
- [9] Kosikowski C., Etel L., Brolik J., Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013.
- [10] Mariański A., *Rodzaje postępowań w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola oraz postępowanie podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4.
- [11] Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011.
- [12] Nykiel W., Wilk M., *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, Łódź 2014.
- [13] Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2012.